III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2021 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente:
Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Liziane Angelotti Meira; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-328-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. . Direito tributário. 3. Financeiro. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar no III Encontro Virtual do CONPEDI.

O direito tributário e financeiro atualmente ganhou importante destaque nos debates acadêmicos, o que se reflete no volume e qualidade de trabalhos apresentados. Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado, com temas que envolvem aspectos primordiais do direito tributário, especialmente: isenção tributária a templos religiosos; assistência mútua em matéria tributária; reforma tributária; tributação oculta e as consequências para a aplicação do princípio da capacidade contributiva; e vedação de privilégios fiscais odiosos.

Uma parte da discussão se voltou a questões especiais da tributação, os artigos e os debates versarem sobre: externalidade ambiental, direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e extrafiscalidade; tributação verde, análise da atividade agropecuária e o papel das políticas tributárias sustentáveis para diminuição de externalidades ante as queimadas e desmatamentos crescentes; incentivos fiscais como medida de saúde; o estímulo da redução do imposto autorizada no convênio ICMS no. 153/2019 e sua compatibilidade com o sistema tributário nacional; mutação constitucional do conceito de mercadoria e circulação de mercaria para a incidência do ICMS.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o processo tributário e o aspecto de transparência entre fisco e contribuintes, abordando trabalhos sobre: impactos da LGPD para o uso de dados do contribuinte em face da flexibilização do sigilo fiscal; transparência e proteção de dados dos contribuintes: os custos sociais e os limites jurídicos para a implantação da LGPD e do governo digital no âmbito da administração tributária; a privacidade na perspectiva fiscalização dos deveres fundamentais de pagar impostos e de individualização e identificação do indivíduo; a execução fiscal como instrumento de arrecadação tributária; reflexos dos princípios processuais na atividade probatória do processo administrativo fiscal.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos mais atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas quanto à proteção de dados e à responsabilidade do ente tributante.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (FGV-EPPG)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICPA)

IMPACTOS DA LGPD PARA O USO DE DADOS DO CONTRIBUINTE EM FACE DA FLEXIBILIZAÇÃO DO SIGILO FISCAL

LGPD IMPACTS FOR THE USE OF DATA FROM THE CONTRIBUTING IN FACE OF THE FLEXIBILIZATION OF THE TAX SIGILUM.

Fernando Gomes Favacho
Maria Clara da Silva Castro

Resumo

Este artigo é um escrutínio, que não se pretende exaustitvo, sobre as alteraçoes que a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) gera na efetivação do direito à privacidade de dados pessoais do contribuinte ante a tendência de flexibilização do instituto do sigilo fiscal.

Palavras-chave: Sigilo fiscal, Contribuinte, Lgpd, Direito de privacidade de dados

Abstract/Resumen/Résumé

This essay is an investigation, which is not intended exhaustive, on the changes that the General Data Protection Law (GDPL) produces in the fulfillment of the taxpayer's right to privacy of personal data in the face of the tendency to make the institute of fiscal secrecy more flexible.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax secrecy, Contributor, Gdpl, Data privacy right

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Analisar-se-á o Direito Tributário diante da vigente Lei nº13.709/2018, conhecida como Lei Geral de Proteção de Dados. O objeto de estudo deste artigo versa sobre o direito à privacidade de dados do contribuinte, e as normas que o contemplam na atividade tributária, com enfoque no instituto do sigilo fiscal e nas diretrizes da LGPD. Enquadra-se, portanto, na linha de pesquisa de Direito Tributário e Financeiro.

O problema fulcral a ser introduzido nesta pesquisa é investigar os reais impactos da LGPD na atividade de tributação diante do preexistente instituto do sigilo fiscal. Com intuito de comprovar que LGPD corrobora para mitigar os abusos e desvios de finalidade na relação entre os cidadãos e as autoridades fiscais, consequência das lacunas advindas da tendência à flexibilização do Sigilo de dados na tributação, ambos hipóteses que serão demonstradas pela explanação dos principais julgados que abrangem a LGPD e/ou o instituto do Sigilo Fiscal.

A metodologia empregada foi indutiva e dedutiva, e as técnicas de pesquisa foram revisão bibliográfica e documentação indireta. A hipótese inicialmente levantada foi confirmada, de modo que o resultado desta pesquisa levou à conclusão de que a LGPD não inovou ao outorgar normas de proteção de dados que incidem no contribuinte, em verdade as diretrizes quanto ao tratamento de dados adicionadas ao ordenamento jurídico não proíbem ou inibem as ações já autorizadas à atividade tributária pelo CTN e, no entanto, a LGPD confere novas regras para o tratamento de dados que minimizam o risco ao direito de privacidade do contribuinte advindo da tendência de flexibilização do instituto do sigilo fiscal.

2 ATUAÇÃO DA LGPD NA PRIVACIDADE DE DADOS

Deveras, o uso de dados pessoais é uma prática recorrente no hodierno que, no entanto, não se reveste de caráter absoluto, por esse motivo se submete às restrições que emergem do texto Constitucional e da Lei Geral de Proteção de Dados, que garantem o direito à privacidade de dados. Na Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 5º, XII, define o instituto do sigilo das comunicações de dados, da correspondência, das comunicações telefônicas e telegráficas.

> XII: é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal; (BRASIL, 2020)

Embora a Carta Magna incorpore o direito à privacidade de dados pessoais através destas norma supracitadas, a lei constitucional, por si só, não é suficiente para efetivar este direito na prática pois o aborda de forma superficial, não deixando claro, por exemplo, como esta proteção se daria no âmbito interno. De fato, além da CR, no Brasil, as informações e dados pessoais são citados pelo Código Civil, pelo Código de Defesa do Consumidor, Marco Civil da Internet e outras legislações específicas que demonstram que o ordenamento não era silente sobre o direito à privacidade de dados, mas o aparato normativo existente não dispõe de objetivos que tratem de forma profunda sobre a garantia e a regimento para o adequado tratamento dos dados pessoais.

Apenas com a Lei 13.709/18, intitulada Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD)[1], ocorre a efetiva regulamentação da privacidade dos dados pessoais, de modo a tornar possível o pleno exercício desse direito. Aprovada em 2017, esta lei entrou em vigência no ano de 2020, e demonstra um avanço da legislação nacional na prolação de leis que incidem sobre o direito à privacidade de dados. A LGPD conta com determinados fundamentos que norteiam sua aplicação normativa, presentes em seu Art 2° que são: I - o respeito à privacidade; II - a autodeterminação informativa; III - a liberdade de expressão, de informação, de comunicação e de opinião; IV - à inviolabilidade da intimidade, da honra e da imagem; V - o desenvolvimento econômico e tecnológico e a inovação; VI - a livre iniciativa, a livre concorrência e a defesa do consumidor; e VII - os direitos humanos, o livre desenvolvimento da personalidade, a dignidade e o exercício da cidadania pelas pessoas naturais.

Tendo esses direitos norteadores, a LGPD criou regras claras sobre o tratamento de dados, apontando como seriam posto em prática no ordenamento brasileiro. A definição de tratamento de dados está disposta na LGPD:

> Art. 5º, X - tratamento: toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração (BRASIL, 2020)

Em consonância ao artigo supra, se observa que o conceito de tratamento de dados é amplo e incide sobre praticamente toda atividade econômica, tendo em vista o rol do que se define como tratamento é quase inevitável a realização de alguma operação que não implique

[1] Em 2018 passa a vigorar na União Europeia a General Data Protection Regulation (GDPR), legislação que regulamenta a proteção e o tratamento dos dados pessoais do titular/pessoa natural. O protagonismo da GDPR incitou a criação legislativa para garantir a privacidade de dados no Brasil.

na necessidade de observância das regras da LGPD. Assim, qualquer pessoa jurídica ou física, empresa ou órgão que armazena dados só pode tratá-los obedecendo os preceitos da LGPD, a fim de garantir ao cidadão o direito à autodeterminação informacional[2].

Para a LGPD é considerado titular aquele a quem pertencem os dados. Do outro lado da relação existe o controlador, que é aquele que realiza o tratamento desses dados. Neste sentido, o objetivo da Lei nº 13.709/2018 é garantir o direito à privacidade de informações do titular ao ditar a forma como se dará o tratamento dos dados pelo controlador. A LGPD vincula os dados presentes em meios físicos e digitais, inclusive por pessoa jurídica de direito público, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais da liberdade e da privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade natural (Art. 1°, LGPD). Há de se colocar que esta Lei não fala em nacionalidade, mas sim em territorialidade pois sua aplicação normativa independe do país e que os dados foram coletados; no Brasil, se houver o processamento desses dados dentro do país, aplica-se a LGPD.

Outro conceito essencial para compreender a Lei nº 13.709/2018 é o que se define por dados. De acordo com esta Lei é dado pessoal a informação relacionada a pessoa natural identificada ou identificável, em outras palavras, qualquer dado que corrobora na identificação de uma pessoa pode ser considerado dado pessoal, de acordo com o art. 5º I - dado pessoal: informação relacionada a pessoa natural identificada ou identificável; (BRASIL, 2020)

Sendo assim, podem ser abalizados como dados as informações como endereço, nome completo, CPF, fotografias, gravações de vídeo e áudio, e-mails, preferências de compras e dados bancários. É claro que há dados mais relevantes, sendo assim a LGPD classifica os dados como pessoais e sensíveis, este último sendo mais protegido pela lei, a fim de dar tratamento equivalente a necessidade de proteção:

> Art. 5º, II- dado sensível é aquele que versa sobre origem racial ou étnica, convicção religiosa, opinião política, filiação a sindicato ou a organização de caráter religioso, filosófico ou político, dado referente à saúde ou à vida sexual, dado genético ou biométrico, quando vinculado a uma pessoa natural.

Em síntese, a principal diferença entre os dados pessoais e sensíveis é o tratamento que legalmente é permitido a cada um, sendo o do primeiro mais rígido que o do segundo. Para autorizar o tratamento de dados de cunho pessoal existem dez bases legais previstas na legislação, de acordo com o Art 7° da LGPD. Uma vez que entre essas bases legais não há

[2] O conceito de autodeterminação informacional se traduz na faculdade de o particular determinar e controlar a utilização de seus dados.

hierarquia, basta a atividade incorrer em uma delas para que justifique o tratamento de dados e este seja autorizado. Em contrapartida, o tratamento para dados sensíveis depende do consentimento expresso do titular, sendo este um requisito (Art. 11, I, LGPD), independente de existir outra base legal. Tendo em vista que os dados sensíveis têm tratamento especial na LGPD, o elemento do consentimento para autorizar seu uso advém da necessidade de maior proteção jurídica a eles.

Enquanto para tratamento de dados pessoais o consentimento é apenas uma das formas de legalizar esta ação, quando se trata de dados sensíveis o consentimento é um requisito essencial, de outro modo o tratamento de dados não é autorizado. Entende-se por consentimento a manifestação livre, informada e inequívoca pela qual o titular concorda com o tratamento de seus dados pessoais para uma finalidade determinada (art. 5°, XII, LGPD), sendo obrigatório, para fins de validação do consentimento, existencia de todos esses elementos que compõem seu conceito, haja vista são critérios legais.

Nas situações que o Poder Público atuar como Controlador no tratamento de dados deverá atender às finalidades públicas, com respaldo no interesse público, a fim de que seja possível a execução de suas atribuições legais, tais como a execução de políticas públicas, a prestação de serviços públicos e administração da república (art. 23, LGPD). A Administração pública consta como exceção para tratamento de dados, tal como dispõe o artigo art, 7º, III e 11 da LGPD:

> Art. 7º O tratamento de dados pessoais somente poderá ser realizado nas seguintes hipóteses: III - pela administração pública, para o tratamento e uso compartilhado de dados necessários à execução de políticas públicas previstas em leis e regulamentos ou respaldadas em contratos, convênios ou instrumentos congêneres, observadas as disposições do Capítulo IV desta Lei;
>
> Art. 11. O tratamento de dados pessoais sensíveis somente poderá ocorrer nas seguintes hipóteses: b) tratamento compartilhado de dados necessários à execução, pela administração pública, de políticas públicas previstas em leis ou regulamentos;

Sendo este um caso específico de exceção, a Administração não se sujeita à necessidade de consentimento prévio do titular, independente de se tratar de dados pessoais ou dados pessoais sensíveis. Embora exista o recurso da revogação do consentimento, que pode ocorrer em qualquer tempo, bastando a manifestação do titular, há de se colocar que a revogação não mitiga o direito de tratamento de dados em sua totalidade nos casos em que o consentimento é apenas uma das bases legais que permitem o tratamento. Neste sentido, o

Controlador poderá enquadrar o tratamento de dados em outra base legal, e apenas se não houver outra o tratamento de dados deverá ser interrompido, de forma imediata.

> Art. 37, XXII, CR: 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.

Destarte, a LGPD traz várias garantias ao cidadão, que pode solicitar que dados sejam deletados, transferir dados para outro fornecedor de serviços e revogar um consentimento (BARROS. RODRIGUES, 2020), entre outras ações. As garantias outorgadas pela LGPD são reflexos de seus princípios norteadores que determinam diretrizes aplicáveis em qualquer interpretação jurídica desta Lei. Mesmo em casos de exceção, como o permitido à Administração pública, há de se ter em mente esses princípios que se sobrepõem para aplicação correta da norma.

No ramo do Direito Tributário, em que o titular é o contribuinte e o controlador é o Fisco, a LGPD corrobora para efetivar essas garantias à parte mais vulnerável da relação (o contribuinte) através da efetivação dos princípios basilares da Lei nº 13.709/2018. Para compreender de forma mais lúcida sobre os impactos da LGPD para a o Direito tributário, tal como esta situação de exceção permitida a Administração Tributária, é necessário conhecer como funciona a atividade tributária e o instituto do Sigilo, preexistente no ordenamento jurídico cuja finalidade é conceder proteção aos dados do contribuinte.

3 FLEXIBILIZAÇÃO DO SIGILO FISCAL NO TRATAMENTO DE DADOS DO CONTRIBUINTE

O Direito Tributário é um ramo do direito público regulado pelo Código Tributário Nacional (CTN), que disciplina a matéria da fiscalização, que trata do poder-dever do Estado, como Fisco, de garantir que os contribuintes cumpram suas obrigações tributárias. Essa atividade fiscalizadora de assegurar que os tributos sejam devidamente quitados é realizada pela Administração pública em ação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, e em âmbito estadual ou municipal, pelas Secretarias da Receita dos Estados e Secretarias de Receitas Municipais. O maior fluxo de dados do contribuinte recai sobre a RFB, pois esta instituição é responsável pela maior parcela da arrecadação tributária no Brasil (NASRALLAH, 2018). Neste sentido, ocorre o intercâmbio

das informações e dados tributários do contribuinte de forma a viabilizar a atividade tributária.

A permissão da Administração Pública de tratar os dados do contribuinte vem regrada nos artigos 194 a 200 do CTN, normas cuja explanação é essencial para entendimento deste tópico. A lei tributária regra o direito do Fisco de examinar bens e documentos, contexto em que não se aplica disposições legais pertinentes a outros domínios, o que significa dizer que é de competência exclusiva do Direito Tributário, de acordo com o artigo 194, caput, do CTN. Além disso, este artigo torna obrigatória a observância dessas normas pelas pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal (CARVALHO, pág. 190. 2019). Neste sentido, as pessoas públicas ou privadas enumeradas no artigo 194 devem acatar o regular exercício das competências das autoridades administrativas, haja vista que foram determinadas pela legislação tributária e cujos procedimentos de fiscalização constam delimitados e autorizados em mandato.

Em consonância ao supracitado, o Artigo 195, CTN consagra a soberania do interesse público em detrimento do particular, justificando o exercício do dever da Administração Tributária que não poderia ser realizado ante a permissão de se negar a prestar informações essenciais ao exercício de sua função:

> Art. 195: Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Baseado nesta lógica, o artigo 197, CTN elenca aqueles que se obrigam a prestar informações, que devem ser apresentadas à autoridade administrativa:

> Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício; II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; III – as empresas de administração de bens; IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; V – os inventariantes; VI – os síndicos, comissários e liquidatários; VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício,função, ministério, atividade ou profissão.
> Parágrafo único: a obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Logo, para o devido cumprimento das obrigações tributárias, principalmente quanto às obrigações tributárias acessórias[3], são transmitidas uma série de dados pessoais dos contribuintes para o fisco. Nesta questão se destaca o instituto do sigilo como recurso limitador do uso de dados pessoais no Direito Tributário. Exemplo prático deste instituto é a limitação no dever de prestar informações que não se estende àqueles que têm o dever legal de guardar segredo sobre conhecimentos acessados no exercício de suas funções. O sigilo fiscal é consagrado no artigo 198 do CTN:

> Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informações obtidas 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.

Em síntese, se entende por Sigilo Fiscal como um dever instrumental ou formal que, descumprido, gera sanções ao infrator, por causar embaraços ao trabalho de fiscalização (CARVALHO, pag. 691). Neste sentido, o instituto do Sigilo limita quais dados podem ser acessados pela Administração Tributária e específica como se dará seu tratamento. Na doutrina, o conceito deste instituto se traduz:

> 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; (COSTA, 2019)

Em geral, os dados pessoais e informações que Administração Pública, no exercício da atividade tributária, tem acesso, sendo eles sigilosos ou não, são passíveis de ser compartilhados com os demais entes federativos, mediante celebração de convênios, tal como regra os arts. 198, § 2º, e 199, modificado pela Lei Complementar 104/2019, ambos presentes no CTN:

> Art 198,§ 2°: 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.
>
> Art. 199: A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestarão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

[3] A obrigação é acessória quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (artigo 113, § 2, do CTN). O doutrinador Paulo de Barros não considera o termo tributação acessória, no sentido de que se adequaria melhor ao conceito o vocativo de dever instrumental.

> 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.

De acordo com o artigo supra, às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios é legalizado a permuta entre si de informações, desde que haja previsão em tratados, acordos ou convênio (NASRALLAH, 2018). De fato, as administrações tributárias trabalham com informações que não se enquadram na definição disposta no caput do art. 198, ou seja, não se interessa por tratar informações adquiridas no exercício de determinada função (como ocorre com os médicos, por exemplo, que não podem compartilhar sobre condições de seus pacientes), mas sim com dados referentes a pessoas físicas e jurídicas, como por exemplo das informações cadastrais de contribuintes. Por conta disso, é permitido à Administração Tributária permutar entre si informações importantes para o exercício de sua função, sejam elas albergadas pelo sigilo fiscal ou não (COSTA, 2019).

Esta exceção prevista à Administração é baseada na capacidade de tributação ativa presente no art. 7°, CTN que permite que a pessoa política delegue sua aptidão de arrecadar e fiscalizar tributos. Em outras palavras, ao polo ativo da tributação é legalizado a transferência da capacidade tributária ativa, ou seja, da aptidão para cobrar, arrecadar e fiscalizar o tributo. Logo, estas normas corroboram no entendimento de que a transferência de dados na esfera da Administração pública não é quebra de sigilo fiscal. Ao delegar a capacidade ativa se permite o fluxo de dados pessoais e dados pessoais sensíveis, que eventualmente são transmitidos ao fisco e a outras entidades encarregadas da arrecadação tributária.

Todavia, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição define que esta delegação da capacidade tributária ativa não poderia ser realizada a pessoas de direito privado. Em novo entendimento, a Lei Complementar 104/2001 expandiu a permissão de transferência de sigilo fiscal ao modificar o CTN a fim de prever o dever das instituições financeiras de informar à Administração Tributária as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços (BRASIL, 2020). Com isso, esta LC instituiu a possibilidade de prestação de assistência mútua entre os Bancos, distribuidores, corretoras, para permuta de informações que já constava prevista no art. 199 do CTN, mas não envolvia entidades privadas.

> O que ocorreria não seria propriamente a quebra de sigilo, mas a 'transferência de sigilo' dos bancos ao Fisco. Nessa transmutação, inexistiria qualquer distinção entre uma e outra espécie de sigilo que pudesse apontar para uma menor seriedade do sigilo fiscal em face do bancário. Ao contrário, os segredos impostos às instituições financeiras — muitas das quais de natureza privada — se manteriam, com ainda mais razão, com relação aos órgãos fiscais integrantes da Administração Pública, submetidos à mais estrita legalidade (BRASIL, 2020).

Esta tendência de privilegiar o compartilhamento de dados fiscais entre jurisdições em detrimento de garantias individuais, como os sigilos bancário e fiscal, se acentua a partir da reforma promovida pela LC nº 104/01. Neste sentido é permitido ao fisco federal informar, sob determinadas condições, às Secretarias de Fazenda de Estado, Distrito Federal ou Município os dados obtidos junto às instituições financeiras, tal permissão se estende, em alguns casos, para dados coletados no âmbito privado (NOGUEIRA, 2020) que engloba empresas e instituições privadas.

Concomitante a esta lógica, o Supremo Tribunal de Federal reconheceu por meio do Recurso Extraordinário 601.314 a constitucionalidade da LC 105/2001 que trata do envio de informações pelas instituições financeiras à Receita Federal com base no art. 6º e seus decretos regulamentadores (BRASIL, 2016).

> Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Em decisão o Supremo argumenta que mesmo em casos envolvendo dados bancários que, vale destacar, são protegidos por sigilo bancário, é permitida a transferência de informações, entendimento sustentado por decisões anteriores nas ADIs 2.386, 2.390, 2.397 e 2.859 todas de 2016. Esta série de decisões realizadas no Plenário iniciou julgamento conjunto de ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas em face de normas federais que possibilitam a utilização, por parte da fiscalização tributária, de dados bancários e fiscais albergados pelo instituto do sigilo, sem a intermediação do Poder Judiciário. A partir desta decisão o fisco tem permissão de acessar dados do contribuinte, desde que não utilize-os para fins adversos de suas atribuições tributárias, caso isso ocorra se inverte o onus da prova e o contribuinte deverá provar em processo que seus dados foram utilizados indevidamente.

O direito de compartilhar dados incidentes na atividade tributária está em consonância com o preceito contido no art. 37, XXII, CR que prevê a atuação integrada da Administração Tributária. Esta norma constitucional estabelece que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atuarão de forma conjunta, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

> 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.

Nos casos que a União celebrar convênios com os estados ou municípios, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, haverá uma permutação nas informações tributárias que, no entanto, não configura quebra de sigilo fiscal, mas sim mera transferência da responsabilidade de sigilo fiscal, uma vez que esta é uma atividade legal de delegar funções.

Além dos julgados supramencionados, corrobora para confirmar a evidente flexibilização do dever de sigilo fiscal a AREsp 1068263 do STJ, que analisa a situação dentro do Processo Administrativo Disciplinar (PAD), no qual a comissão responsável solicita ao contribuinte seus extratos bancários e, não tendo os documentos sido apresentados, as informações fiscais foram obtidas mediante à própria Receita Federal, órgão ao qual o servidor era vinculado. De acordo com esta resolução do STJ, quando se trata da obtenção de dados do servidor através de comissão no âmbito da Administração Pública, esta ação não incorre em quebra de sigilo fiscal (BRASIL, 2020).

Em suma, foram admitidas a constitucionalidade da LC 104/2001, art. 1º; da LC 105/2001, artigos 1º, § 3º e 4º, 3º, § 3º, 5º e 6º; do Decreto 3.724/2001; do Decreto 4.489/2002; e do Decreto 4.545/2002, cujo entendimento firmado é favorável à permissão da transferência de informações e dados bancários entre a Administração pública e as instituições que detêm esses dados, não sendo necessário um intermediador, na figura do Judiciário, para autorizar a permuta de dados quanto ao tratamento (BRASIL, 2020).

A literatura se manifesta favorável a este entendimento, apontando que os dados das instituições financeiras, a partir do momento que passam a estar sob responsabilidade da Receita Federal são resguardados pelo sigilo fiscal que passa a abrangê-los. Isso ocorre pois qualquer dado e informação na custódia da Receita Federal adquirem status fiscal, independentemente de sua utilização ou natureza anterior (COSTA, 2019). Assim, ao se tornarem dados fiscais são munidos de aptidão para compartilhamento entre as administrações tributárias dos demais entes da federação, conforme preceitos legais supra expostos, sem que esta permuta de dados incorra em quebra de sigilo fiscal.

> 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)

Destarte, existe permissão para a permuta de dados entres os entes federativos, e de forma excepcional às entidades privadas e instituições financeiras. Esta premissa se sustenta ainda pelo primazia do interesse público, que neste caso se manifesta na proteção da arrecadação tributária, em detrimento do sigilo, a privacidade e a intimidade, tendo como argumento que a troca e o compartilhamento dentro da estrutura pública seria uma transferência de sigilo, não a sua quebra, que está de acordo com o entendimento da Cosit por meio da Solução de Consulta Interna nº 2 de 26 de fevereiro de 2018 (NOGUEIRA, 2020). Logo, a flexibilização do sigilo fiscal deve-se a práticas legais que permitem o exercício da atividade tributária, que seria dificultado ou até mesmo impossibilitado caso as regras de sigilo fiscal fossem de demasiada rigidez.

Outro julgado importante de ser explanado é do STF que proferiu decisão em Recurso Extraordinário 1.055.941, em 2019, interposto pelo Ministério Público Federal contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região no qual o Ministro Dias Toffoli celebrou o entendimento de que não há quebra de sigilo quando dados fiscais e bancários são compartilhados entre órgãos de fiscalização tributária com fins de investigação criminal sem autorização judicial.

O julgado supra, com repercussão geral, valida o intercâmbio de informações sigilosas pela Administração pública e demonstra que a primazia do interesse público para realizar a atividade tributária flexibiliza o sigilo fiscal a fim de garantir o pleno exercício da Administração Pública em suas funções de tributação. De fato a Receita Federal trata e possui um enorme influxo de dados dos contribuintes. É observável que o instituto do sigilo para as atividades tributárias não é suficiente para resguardar a privacidade de dados do contribuinte, haja vista que este é constantemente flexibilizado frente ao interesse público de tributar, de investigações penais tendo o Fisco enorme poder sobre os dados do contribuinte que pode se tornar abusivo sem uma Lei para definir diretrizes a essa atividade.

4 ADIÇÕES DA LGPD NO TRATAMENTO DE DADOS TRIBUTÁRIOS

Para compreender as mudanças trazidas pela LGPD para o tratamento de dados no Direito Tributário, é mister elucidar sobre a hierarquia jurídica envolvida nesta questão. Enquanto a LGPD é uma Lei ordinária, o Código Tributário Nacional é uma Lei

complementar sendo, portanto, hierarquicamente superior que só pode ser alterada mediante outra lei complementar ou outra norma de hierarquia superior. Seguindo esta lógica, os impactos que este artigo pretende trazer não são mudanças na lei preexistente, como se verá no decorrer deste tópico. Na verdade, a LGPD insere novidades ao arcabouço jurídico tributário com fins meramente complementares, regularizando atividades já previstas nas normas do CTN.

Neste sentido, a Lei Geral de Proteção de Dados não irá, por exemplo, aditar novas hipóteses para impedir a quebra de sigilo fiscal, mas sim regulamentar o modo como o tratamento de dados será realizado independente de haver ou não proteção do instituto do sigilo para aquelas informações. Dessa forma, a LGPD consegue minimizar os impactos que a tendência à flexibilização do sigilo fiscal irrompem, haja vista que dispõem de normas que possibilitam o adequado tratamento de dados mesmo na hipóteses de quebra deste sigilo, sendo assim uma ferramenta adicional para a efetivação do direito a proteção de dados.

Em razão da vasta amplitude e generalização do conceito de dados pessoais trazido pela LGPD, todos os ramos do direito são afetados por esta Lei, e o Direito Tributário não se exclui. O Fisco, como uma autoridade fazendária e responsável pelo controle de pagamento de impostos em todas as esferas tributárias do país, o faz por intermédio da Administração Tributária, autorizadora para tratar os dados pessoais dos contribuintes.

No Direito Tributário, se verifica que a privacidade de dados é efetivada, em suma, pelo recurso do sigilo fiscal, cuja regulamentação está positivada no arcabouço normativo, e seu cumprimento é obrigatório. O sigilo fiscal não é suficiente para resguardar proteção à parte mais vulnerável da relação tributária, o contribuinte, e efetivar seu direito à privacidade de dados, sendo necessário o intermédio da LGPD para o tratamento adequado desses dados. Desta premissa advém o papel da LGPD de garantir os direitos do contribuinte, ensejando o cumprimento de várias regras e princípios previstos na LGPD por parte do Fisco na pessoa dos respectivos controladores/operadores (PEREIRA; TRINDADE, 2021) a fim de garantir o correto tratamento de dados.

4.1 Efetivação de direitos ao contribuinte

A LGPD dispõem de normas para tratamento de dados com fins de concretizar o direito de privacidade informacional, qualificado pela proteção dos direitos da pessoa de manter o controle sobre seus dados, por meio de sua autodeterminação informativa. Em se tratando de tratamento de dados pela administração pública (art. 7º, 42 III), a LGPD dispõe de

capítulo específico que regulamenta esse tratamento (Capítulo IV). Um dos recursos da LGPD que corrobora para conferir o adequado tratamento aos dados é o consentimento. Este instituto, é uma novidade chancelada pela LGPD como meio de proteção e efetivação do direito à privacidade no uso de dados, previsto na Constituição.

A atividade tributária, contudo, figura como exceção a necessidade do consentimento (Art. 7°III, LGPD), tendo em vista que esta atividade é realizada por via administrativa, se autoriza ao Fisco tratar os dados pessoais sem expresso consentimento nas hipóteses de seu artigo 7°. Esse dispositivo representa não uma cláusula de isenção da administração pública, excluindo-a do cumprimento da lei, mas uma garantia de reserva legal. Logo, se por um lado o Fisco tem autorização para tratar dados pessoais sem o consentimento do titular, a eventual dispensa da exigência do consentimento não desobriga os agentes de tratamento das demais obrigações previstas nesta Lei, especialmente da observância dos princípios gerais e da garantia dos direitos do titular (Art 7°,§ 6º).

Uma vez que a Lei Geral de Proteção de Dados se baseia em princípios constitucionais seu cumprimento é inescusável mesmo diante das situações de exceções permitidas pela LGPD e do qual se insere a atividade tributária. Diante desta premissa, o controlador, mesmo que sob regime de exceção à necessidade de consentimento, deve atentar ao cumprimento dos princípios norteadores da LGPD e dos seus demais artigos. Logo, para realização do tratamento de dados a Administração Pública deverá estar atenta ao cumprimento dos princípios e normas aditadas com a LGPD, o que, antes, não lhe era imposto. Isto não contraria a hierarquia normativa existente, haja vista que de forma alguma a nova Lei diverge das disposições do Direito Tributário, mas permeia o campo que o sigilo fiscal não alcança, definindo a forma como os dados presentes na atividade tributária devem ser tratados mesmo nas hipóteses de quebra de sigilo. Um desses princípios é o da autodeterminação informativa:

> Ainda que não aplicável o consentimento, há que se ter em mente o Princípio da Autodeterminação informativa, que aparece positivado no art. 2º, II, da LGPD, cujas implicações são mais profundas do que a própria exigência de consentimento, abrangendo o direito dos indivíduos de, em última análise, tomar conhecimento e controlar o uso dos seus dados, podendo intervir para evitar abusos e corrigir incorreções (BRITO, 2020).

A autodeterminação informacional é presente na LGPD (art. 2º, II, da LGPD) e firmada pelo Julgado do STF na ADI 6387 em 2020. Nesta decisão, o STF resolveu pela suspensão da eficácia da Medida Provisória nº 954. Esta MP previa o compartilhamento de dados dos usuários de telecomunicações, com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

(IBGE) para a produção de estatística oficial durante a pandemia do novo coronavírus (BRASIL, 2020), haja vista que o atual contexto de pandemia impossibilita a realização de visitas presenciais para conseguir as informações necessárias. A Ministra Rosa Weber, em seu voto, declarou esta medida inconstitucional sob justificativa do Direito de Proteção de Dados e autodeterminação informativa, deixa claro que que a medida provisória não apresenta mecanismo técnico ou administrativo para proteger os dados pessoais de acessos não autorizados, vazamentos acidentais ou utilização indevida (BRASIL, 2020).

Outrossim, o princípio da supremacia do interesse público é ponderado pelo STF na decisão supra. Neste julgado existia o conflito entre direito individual (direito à privacidade dos dados) e direito coletivo (continuidade das pesquisas). Fundamentado na LGPD, o STF manifestou entendimento favorável aos direitos individuais. Em síntese, este princípio define que a atividade tributária da Administração pública deverá ser realizada para o atendimento de sua finalidade na persecução do interesse público, com o objetivo de executar as competências legais ou cumprir as atribuições legais do serviço público (art. 23 LGPD).

Existe, pois, o Direito à Privacidade do contribuinte, que deve ser observado mesmo em face das hipóteses que o consentimento não é requerido, haja vista que consta como um princípio basilar da LGPD. Deste direito derivam as regras que impõem, à administração pública, o dever de zelar pela observância das regras de sigilo vigentes, incluindo a exigência de padrões técnicos e administrativos mínimos capazes de assegurar a segurança e proteção dos dados pessoais (BRITO, 2020). Foi extamente este direito de privacidade que foi flexibilizado frente à LC 105/200, devido à permissão de quebra de sigilo bancário. A LGPD, posterior a esta Lei Complementar, vem então outogar novas regras que resguardam os dados pessoais de acessos sem autorização, que deve atender a uma série de requisitos e medidas de prevenção (art. 6º, VII e VIII, LGPD), no qual é assegurada a responsabilização e prestação de contas, ficando o agente público obrigado a adotar medidas capazes de comprovar a observância e o cumprimento de tais normas (art. 6º, X), ou seja, na aplicação da LGPD o ônus da prova é do agente público.

A exceção à necessidade de consentimento para a Administração Tributária torna mais brando os impactos da LGPD ao Direito Tributário, mas isto não significa dizer que inexistem impactos ao tratamento de dados. Apesar da LGPD em seu instituto do consentimento prolatar regime de exceção à Administração Pública, seus demais mecanismos não podem ser ignorados, sendo aplicável as disposições normativas que efetivam os direitos do contribuinte mesmo nos casos de exceção. A jurisprudência ascendente que se baseia na LGPD trás cada vez mais a preocupação com a segurança de dados, para efetivar os direitos consagrados na

Constituição que fundamentaram a Lei Geral de Proteção de Dados: autodeterminação informativa e privacidade de dados.

4.2 Transferência de dados fiscais diante da LGPD

O fisco deverá ser transparente quanto às situações que resultarão em tratamento ou compartilhamento de dados dos contribuintes (PEREIRA; TRINDADE, 2021). De forma particular, a Administração tributária no exercício das atividades de tributação deve aplicar o disposto no Art. 23 da LGPD:

> Art. 23. O tratamento de dados pessoais pelas pessoas jurídicas de direito público referidas no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação) , deverá ser realizado para o atendimento de sua finalidade pública, na persecução do interesse público, com o objetivo de executar as competências legais ou cumprir as atribuições legais do serviço público, desde que:I - sejam informadas as hipóteses em que, no exercício de suas competências, realizam o tratamento de dados pessoais, fornecendo informações claras e atualizadas sobre a previsão legal, a finalidade, os procedimentos e as práticas utilizadas para a execução dessas atividades, em veículos de fácil acesso, preferencialmente em seus sítios eletrônicos;

Na LGPD consta, portanto, em concordância com os aparatos normativos preexistentes do CTN e da Carta Magna que já dispunham sobre o direito da Administração Tributária ao tratamento de dados do contribuinte. A atividade tributária permite o influxo de informações entre os entes federados de forma a viabilizar o exercício de suas competências. Neste sentido, se entende esta transferência como fundamental ao pleno exercício da tributação, que não fere o Sigilo Fiscal. É evidente que existe um amplo compartilhamento de dados entre diversos órgãos públicos e a administração tributária, permuta de informações que consta legalizada na LGPD que, sendo assim, não contradiz as normas em vigor anteriormente, dando continuidade ao direito vigente. No entanto, a LGPD se faz mister para regularizar esta realidade pelo estabelecimento de normas capazes de orientar o tratamento de dados e inclui novas normas à atividade tributária, a fim de conferir o correto tratamento de dados pessoais e dados pessoais sensíveis eventualmente transmitidos ao fisco e a outras entidades encarregadas da arrecadação tributária.

A literatura tributária por vezes demonstra diversas ponderações acerca do uso de dados do contribuinte, tal como aponta Regina Helena Costa, que observa que os dados sigilosos do contribuinte, em suma, são transferidas à instituições privadas sem o consentimento deste:

> O acesso, pelo Fisco, a dados sigilosos do contribuinte, sem a concordância deste, implica bem mais que a mera transferência de informações, porquanto se insere no contexto da proteção conferida à esfera privada da pessoa, impondo-se, em consequência, que a pretensão de afastamento de tal proteção não se dê mediante apreciação efetuada por uma das partes da relação tributária – o Fisco –, mas sim por órgão equidistante – o Poder Judiciário. Daí a imprescindibilidade da prévia autorização judicial para efeito de quebra de sigilo bancário e acesso do Fisco aos respectivos dados (COSTA, 2019).

A regulamentação quanto a transferência de dados era ditada somente pela Lei do Sigilo Bancário (LC 105/2001), antes do advento da LGPD, que se situava como instrumento normativo que previa o compartilhamento de dados entre instituições financeiras e a Receita Federal sem a necessidade de uma decisão judicial prévia (PEREIRA; TRINDADE, 2021). Tal como aponta Regina Costa, esta possibilidade era prerrogativa para abusos do Fisco quanto ao acesso de dados do Contribuinte que, no entanto, é uma questão julgada procedente pelo STF que entende que não há quebra de sigilo mas mera transferência deste instituto. A LGPD apesar de não adicionar em suas normas a necessidade de autorização judicial para quebra de sigilo fiscal, concomitante à decisão do STF, esta Lei estabelece um rol considerável de direitos que condicionam este tratamento, resguardando o Contribuinte de abusos e desvios de finalidade (BRITO, 2020).

Quanto ao compartilhamento de dados pessoais a LGPD veda, como via de regra, esta ação pela Administração Pública com entidades privadas, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 26,§1°. Na hipótese de exceção deste artigo que permite compartilhar dados com o setor privado quando for necessária para (i) execução descentralizada de atividade pública que exija a transferência de dados, se observa que a LGPD, como decorrência lógica do Direito à Privacidade, torna necessário a observância da regra de Proporcionalidade pela administração, que envolve o limite do uso dos dados àquele estritamente necessário para atingimento da finalidade legalmente prevista (BRITO, 2020). Quanto aos casos em que (ii) os dados forem acessíveis publicamente, a LGPD complementa: desde que observadas as demais disposições da Lei (art 6°). Além disso, a Administração pública compartilha seus dados baseado em instrumentos validados pela LGPD, (iii) respaldada em contratos, convênios[4] ou instrumentos congêneres e, ao mesmo tempo, tem sua atividade limitada estritamente para suas finalidades (iv).

Demonstra-se o exposto nos julgados. Tomemos por exemplo o julgamento de mandado de segurança que discute a possibilidade de compartilhamento e tratamento de

[4] Convênios esses que satisfazem a garantia de reserva legal prevista na LGPD (BRITO, 2020).

dados por instituição privada pelo STF em janeiro deste ano (BRASIL, 2021). Consta nos fatos que as impetrantes alegam que o cadastro único de clientes notariados CCN aos cuidados do Colégio Notarial do Brasil CNB (instituição privada), autorizados pelo provimento 88 da instituição supra, solicita os dados das impetrantes que inclui biometria (dados sensíveis), cartões de autógrafo, imagens de documentação, que poderiam vir a ser acessados pelos mais de 13 mil titulares de cartório no Brasil o que não respeitaria a LGPD. De maneira análoga ao julgado da ADI 6387, e com base na LGPD, a decisão final é de que não é permitido o fluxo de dados pela CCN a menos que fortemente embasado no interesse público, e em decisão a relatora Min. Rosa Weber decide que a LGPD retira do provimento 88 a compatibilidade com o ordenamento jurídico.

4.3 Uso de dados do contribuinte tornados públicos

Outro exemplo da intervenção dos princípios norteadores da LGPD para o Direito tributário é a limitação legal para tratamento de dados tornados manifestamente públicos pelo titular. Ocorre que a cláusula na Constituição Federal que prevê o Princípio da Capacidade Contributiva resguarda a prerrogativa da Administração Tributária de, visando à efetividade do Princípio, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei (art 145, CF). No entanto, a LGPD resguarda os dados postados virtualmente pelo contribuinte que não podem, a posteriori, ser usados pelos entes da atividade tributária a fim de analisar sua capacidade contributiva.

O Fisco, por vezes, se utiliza de dados tornados públicoa a fim de investigar possíveis fraudes tributárias e combater a sonegação fiscal. O artigo 148 do CTN permite o lançamento por arbitramento, em que o fisco pode colher dados e informações do contribuinte nas situações em que os dados fornecidos forem insuficientes para calcular seu respectivo tributo. Nos casos que os dados sejam omissos ou não mereçam fé nas declarações ou nos esclarecimentos prestados, o fisco arbitrará os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado. Entretanto, em consonância ao supracitado, se entende que nos casos de lançamento por arbitragem o fisco não poderá ajuntar informações do contribuinte que estejam tornadas públicas, que estejam em rede social, por exemplo, para contrapor às declarações prestadas anteriormente pelo próprio contribuinte, pois isto incorreria em uma inversão do ônus da prova. De acordo com Brito, os dados tornados públicos em redes sociais podem motivar a instauração de procedimento fiscalizatório

específico, mas jamais podem ser considerados como meios hábeis de prova para arbitramento ou inversão do ônus probatório (BRITO, pag. 45).

Neste sentido, há o entendimento de que os dados que o contribuinte compartilha em suas redes sociais com informações que denotem indícios de riqueza, essas não são automaticamente públicas, dependerá da política de privacidade de dados da rede social que o contribuinte faz parte (BRITO, 2020). Mesmo se considerados os dados como públicos, o tratamento dele ainda está condicionado aos princípios da LGPD (art. 7º, §3º). Logo, a LGPD representa um limite à prerrogativa fiscal de investigar a capacidade contributiva dos jurisdicionados (BRITO, 2020).

5 CONCLUSÃO

A Lei Geral de Proteção de Dados não é inovadora no sentido de outorgar normas de proteção de dados ao contribuinte, haja vista que as regras adicionadas ao ordenamento jurídico para tratamento de dados não proíbem ou inibem as atividades já autorizadas à atividade tributária pelo CTN. Outrossim, a LGPD confere diretrizes que minimizam o problema da privacidade causado pela assimetria de poderes existente entre os titulares de dados e aqueles que realizam o tratamento dos dados, que no Direito Tributário se traduz na relação Fisco-Contribuinte.

Portanto, a LGPD consta como instrumento eficaz para a efetivação dos direitos fundamentais de privacidade de dados na atividade tributária diante do instituto do sigilo bancário e fiscal, que vinham sendo flexibilizados em face dos interesses públicos e do Fisco. Esta premissa foi comprovada na análise dos julgados que exemplificam esta questão. Nesse contexto, ainda que, via de regra, o Contribuinte não possa se opor ao tratamento de seus dados pessoais pela Administração Pública, a LGPD estabelece um rol considerável de direitos que condicionam este tratamento, resguardando o Contribuinte de abusos e desvios de finalidade.

REFERÊNCIAS

BARROS, Maurício. RODRIGUES, Raphael. TRANSFERÊNCIA DE DADOS PESSOAIS E SEUS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS. 2020. Disponível em: https://gsga.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Cadernos-de-Direito-Empresarial_2020_Volume-15.pdf Acesso: 20 mar. 2021.

BRASIL, Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituição/Constituição.htm>. Acesso: 19 mar. 2021

BRASIL. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: . Acesso em: 22 mar. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. RE 601314/SP, Relator: Min. Edson Fachin. Dje. 24 fev. 2016b. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 20 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1068263 / RJ (2017/0055577-9), Relator: Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO (primeira turma). Dje. 2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=AREsp%201068263 >. Acesso em: 20 mar. 2021.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. RE 1.055.941/SP , Relator: Min. DIAS TOFFOLI. Dje. 04/12/2019. Interposto pelo Ministério Público Federal contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Disponível em: https://meusitejuridico.editorajuspodivm.com.br/2019/12/05/stf-fixa-tese-de-repercussao-geral-para-autorizar-compartilhamento-de-dados-bancarios-e-fiscais-sem-autorizacao-judicial/ Acesso: 12 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 6387 MC / DF. Relator: Min. Rosa Weber. Dje, 24 de abril de 2020. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI6387MC.pdf Acesso: 12 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 37636 EC / DF (0036489-15.2021.1.00.000). Relator: Min. Rosa Weber. 29 jan. 2021. Disponível em: https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1162076673/embdecl-em-mandado-de-seguranca-ms-37636-df-0036489-1520211000000/inteiro-teor-1162076677 Acesso: 20 fev. 2021

BORBA, Rafael. LGPD: O CONSENTIMENTO É NECESSÁRIO PARA TODAS AS OPERAÇÕES? 2020. Disponível em:https://www.bphadvogados.com.br/novidades_descricao/lgpd-o-consentimento-e-necessario-para-todas-as-operacoes/ Acesso: 20 mar. 2021.

BRITO, Jorge L. 2020. LGPD: UM RECUO QUANTO À TENDÊNCIA GLOBAL DE FLEXIBILIZAÇÃO DOS SIGILOS BANCÁRIO E FISCAL DOS CONTRIBUINTES? Disponível em: https://gsga.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Cadernos-de-Direito-Empresarial_2020_Volume-15.pdf Acesso: 20 mar. 2021.

CARVALHO. Curso de Direito Tributário. 30° edição, ed. Saraiva. 2019.

CASTRO, Aldemario. 2003. SIGILO FISCAL: DELIMITAÇÃO. Disponível em: http://www.aldemario.adv.br/artsigfis.pdf Acesso: 20 mar. 2021.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 9° edição, ed. Saraiva. 2019

NUNES, Natália. 2020. O novo conceito de consentimento para tratamento de dados pessoais da LGPD. Disponível em: https://ndmadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/762892926/o-novo-conceito-de-consentimento-para-tratamento-de-dados-pessoais-da-lgpd Acesso: 20 mar. 2021.

NASRALLAH, Amal. 2018. Disponível em: https://tributarionosbastidores.com.br/2018/03/sic/#:~:text=Por%20sua%20vez%2C%20o%20artigo,em%20tratados%2C%20acordos%20ou%20conv%C3%AAnio. Acesso: 20 mar. 2021.

NOGUEIRA. Fernanda. 2020. REFLEXOS DA LGPD NA ÁREA TRIBUTÁRIA. Disponível em: https://www.fernandanogueira.com.br/post/reflexos-da-lgpd-na-%C3%A1rea-tribut%C3%A1ria Acesso: 20 mar. 2021

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. MANUAL DO SIGILO FISCAL. OUTUBRO 2011 1ª EDIÇÃO. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/manual-sigilo-fiscal-receita-federal.pdf. Acesso em: 01 mar. 2021.

Supremo começa a julgar compartilhamento de dados de usuários de telefonia com o IBGE. Supremo Tribunal Federal: Notícias STF. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=442823 Acesso: 12 mar. 2021.

PEREIRA, Flavio. TRINDADE, Caio. 2021 A Lei Geral de Proteção de Dados, Direito Tributário e os dados dos contribuintes. Disponível em: https://trindadeadvs.com.br/site/a-lei-geral-de-protecao-de-dados-direito-tributario-e-os-dados-dos-contribuintes/ Acesso em: 01 mar. 2021.