

**CAPA**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO

**DIREITO FUNDAMENTAL À PRIVACIDADE E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA:  
UMA ANÁLISE DE SEUS FUNDAMENTOS NORMATIVOS SOB A PERSPECTIVA DO  
INTERESSE PÚBLICO**

**Luiz Eduardo Abarno da Costa**

Porto Alegre

2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO

**DIREITO FUNDAMENTAL À PRIVACIDADE E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA:  
UMA ANÁLISE DE SEUS FUNDAMENTOS NORMATIVOS SOB A PERSPECTIVA DO  
INTERESSE PÚBLICO**

Luiz Eduardo Abarno da Costa

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Porto Alegre

2014

*A Joana e Enrico, eternas inspirações de minha vida.*

## AGRADECIMENTOS

É impossível agradecer com palavras àquilo que com amor, compreensão, carinho e dedicação foi feito por todos aqueles que, de uma forma ou de outra, mais ou menos intensamente, contribuíram para que este trabalho chegasse a termo.

Agradeço sincera e profundamente à minha esposa Joana, pelo incondicional apoio e irrestrita compreensão, mesmo lhe tendo furtado horas e horas de convívio. Em meio à pesquisa e à redação do trabalho, trouxe ao mundo nosso primeiro filho, Enrico, fonte inabalável de vida e alegria. Sem a força, a entrega e o amor de minha esposa, contudo, conduzir a dissertação ao seu final seria inimaginável.

Aos meus pais Ana Maria e Luiz Francisco, manifesto minha gratidão pela permanente confiança, desde meus primeiros dias cristalizada em forma de eterno incentivo a, pelo lado certo das coisas, ir adiante e buscar mais. Igualmente, às minhas irmãs Luciana, Letícia e Lísia, além do apoio agradeço por me mostrarem a indelével e utilíssima existência do contraponto.

Devo o meu muito obrigado também aos meus sócios e grandes amigos Cassiano Magadan e Maurício Ughini, pares do intenso dia-a-dia sem cuja compreensão e cobertura não disporia do tempo necessário para realização da pesquisa.

Com especial ênfase, agradeço meu orientador, Prof. Dr. Humberto Ávila, por me conceder o privilégio de acompanhar o trabalho, com apontamentos sempre precisos e seguros, dosando, com a perspicácia que lhe é própria, exigência e estímulo. Aos colegas e amigos Bruno Fulginiti e Maurício Maioli, agradeço a ininterrupta disposição para a dialética e a paciência para detalhada revisão do texto e apresentação de significativas considerações. Aos professores Andrei Pitten Velloso e Adão Sergio do Nascimento Cassiano, pelas importantes e valiosas críticas e sugestões feitas no exame de qualificação, cumpre-me da mesma forma agradecer. Finalmente, a todas aquelas pessoas que em diferentes fases de dois anos entre aulas, leituras, pesquisa e redação de artigos e deste trabalho, forneceram preciosas contribuições nesta caminhada para obtenção do título de mestre pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

## **RESUMO**

O presente trabalho objetiva analisar o confronto entre a privacidade e as prerrogativas de fiscalização tributária detidas pela Fazenda Pública. Examinando o conteúdo e a estrutura das normas que instituem o direito fundamental à privacidade e das que atribuem a competência para as atividades fiscalizatórias, busca-se evidenciar a existência, no ordenamento jurídico, de comandos normativos específicos para a solução do conflito. Com base nessa circunstância, se pretende demonstrar, sob o prisma do interesse público, como a Administração Tributária deve empreender os atos de fiscalização em face do contribuinte e como o Poder Judiciário deve realizar o respectivo controle, especialmente designando em que momento e com base em quais critérios.

**PALAVRAS CHAVE:** privacidade, direitos fundamentais, fiscalização tributária, interesse público, proporcionalidade, reserva de jurisdição.

## **ABSTRACT**

This study aims to analyze the conflict between privacy and prerogatives of tax inspection held by the Treasury. Examining the content and the structure of the rules establishing the fundamental right to privacy and those which attribute the power for inspection activities, it seeks to demonstrate the existence, in the legal system, of specific legal standards for resolving the conflict. Based on this circumstance, it intends to demonstrate, through the prism of public interest, how the Tax Administration should undertake acts of inspection over the taxpayer and how judges should implement its control, especially designating when and based on what criteria.

**KEYWORDS:** privacy, fundamental rights, tax inspection, public interest, proportionality, reservation of jurisdiction.

## SUMÁRIO

|   |    |
|---|----|
| <b>Resumo</b> .....   | 7  |
| <b>Abstract</b> .....   | 8  |
| <b>Introdução</b> .....   | 14 |
| <b>PARTE I – PROTEÇÃO DA PRIVACIDADE E FISCALIZAÇÃO<br/>TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS NORMATIVOS</b> .....                        | 19 |
| 1. Considerações iniciais.....  | 19 |
| 2. Fundamento constitucional da proteção da privacidade.....  | 20 |
| 2.1 A privacidade como expressão e instrumento da liberdade.....  | 20 |
| 2.2 O conteúdo normativo do direito fundamental à privacidade.....  | 25 |
| 2.2.1 A privacidade como direito de defesa em face do Estado.....   | 25 |
| 2.2.2 O âmbito de proteção dos direitos fundamentais.....   | 28 |
| 2.2.2.1 As teorias quanto ao conteúdo e às limitações aos direitos<br>fundamentais.....                                     | 32 |
| 2.2.2.2 A teoria dos círculos concêntricos.....   | 36 |
| 2.2.3 O âmbito de proteção do direito fundamental à privacidade na<br>Constituição de 1988.....                             | 39 |
| 2.2.4 Outras expressões constitucionais da privacidade – o domicílio, a<br>correspondência, as comunicações e os dados..... | 44 |
| 2.2.5 Aplicação às pessoas jurídicas.....   | 49 |
| 3. Fundamentos normativos da fiscalização tributária.....   | 51 |
| 3.1 A função e o caráter limitado da fiscalização tributária.....   | 51 |

|   |   |            |
|---|---|------------|
| 3.1.1   | Limitação pela estrutura das regras atributivas de competência.....                                     | 54         |
| 3.1.2   | Limitação pelas normas de direitos fundamentais.....  | 57         |
| 3.1.3   | Fiscalização tributária e eficiência administrativa.....  | 59         |
| 3.2   | A fiscalização tributária no Código Tributário Nacional.....  | 64         |
| 3.2.1   | A questão dos sigilos fiscal e financeiro.....  | 67         |
| 3.2.1.1   | O sigilo fiscal.....  | 67         |
| 3.2.1.2   | O sigilo financeiro.....  | 69         |
| 3.3   | O dever de colaborar com a fiscalização.....  | 74         |
| <b>PARTE II – INTERESSE PÚBLICO E RESTRIÇÃO DA PRIVACIDADE: LIMITES E CONTROLE.....</b> |   | <b>80</b>  |
| 1.  | Considerações iniciais.....   | 80         |
| 2.  | Legitimidade do interesse público na limitação da privacidade.....                                      | 81         |
| 2.1   | A prevalência do interesse público sobre o particular na Constituição Federal de 1988: supremacia?..... | 84         |
| 2.2   | O conceito de interesse público no ordenamento jurídico brasileiro.....                                 | 90         |
| 2.3   | A Administração Fiscal e a determinação do interesse prevalente.....                                    | 96         |
| 2.3.1   | O argumento das capacidades institucionais.....   | 101        |
| 3   | O controle judicial do exercício da fiscalização.....   | 106        |
| 3.1   | A reserva de jurisdição.....  | 110        |
| 3.2   | O conteúdo e a intensidade do controle judicial.....  | 120        |
| 3.2.1   | As limitações aos direitos fundamentais.....  | 120        |
| 3.2.1.1   | Postulado da proibição de excesso.....  | 123        |
| 3.2.1.2   | Postulado da proporcionalidade.....   | 128        |
| 3.2.2   | Intensidade do controle judicial.....   | 132        |
| <b>Considerações Finais.....</b>  |   | <b>138</b> |
| <b>Referências Bibliográficas.....</b>  |   | <b>150</b> |

## INTRODUÇÃO

É ínsito ao direito, em sua precípua função de regular condutas, o tratamento de relações marcadas pela tensão, isto é, relações nas quais aos respectivos sujeitos são atribuídos direitos que resguardam interesses, se não antagônicos de forma integral, frequentemente conflituosos em determinados aspectos. Exemplo disso é o liame obrigacional estabelecido entre o Fisco e o contribuinte: de um lado, a administração fazendária buscando incrementar e otimizar a arrecadação dos tributos que lhe competem, ou induzir comportamentos e colocar em prática planos de política fiscal; de outro, o administrado, mesmo cioso da inevitabilidade dessa obrigação, almejando pagar menos tributos ou o fazer de forma que não comprometa significativamente suas atividades e sua renda ou lucro. Opõem-se, assim, os interesses privados dos cidadãos e empresas aos interesses públicos tutelados pela Administração fiscal.

E em uma época na qual nações soberanas, ao passo em que celebram tratados internacionais de cooperação e intercâmbio de informações tributárias,<sup>1</sup> acusam-se mutuamente acerca da existência de sistemas de monitoramento não autorizado de chefes de Estado e até de empresas multinacionais, mostra-se oportuno que o tradicional debate acerca da confrontação entre privacidade e interesse público seja renovado. Além disso, as reiteradas pressões institucionais e sociais em favor do combate à criminalidade e à evasão fiscal, inclusive de âmbito internacional, a nosso ver demandam que a dicotomia público/privado seja analisada de maneira cautelosa, notadamente quando se identifica que a proteção de determinados interesses, muito embora teoricamente legítimos, está se perpetrando ao sensível arrepio de importantes normas jurídicas constitucionais.

---

<sup>1</sup> Cf. o Decreto nº 8.003, de 15 de maio de 2013, que promulga o Acordo entre Brasil e Estados Unidos para intercâmbio de informações relativas a tributos, firmado em Brasília, em 20 de março de 2007.

Busca-se, não sem riscos, fazer o que sugere e professa Humberto Ávila quando afirma que “o jurista, hoje – nessa sociedade que tem uma pluralidade muito grande de valores, que se desenvolve muito rapidamente e que tem muita informação –, tem a tarefa de acalmar os ânimos, exigindo serenidade de todos aqueles que estudam o direito tributário.”<sup>2</sup> A ideia é, por um lado, contribuir para a objetivação das questões que em relação ao tema proposto são juridicamente significativas; e, de outro lado, auxiliar no desvendamento dos critérios em que essas questões têm de ser enfrentadas.

Sob tal contexto, o trabalho divide-se em duas partes. Inicialmente, se pretende identificar e descrever o conteúdo normativo constitucional e legal em que inseridas as posições conflitivas, ou seja, em que termos e qual o sentido das prescrições atinentes ao direito fundamental à privacidade e à fiscalização tributária. Analisada a importância da privacidade enquanto uma das expressões dos direitos de personalidade, sua proteção pelo ordenamento jurídico emerge como uma decorrência lógica, especialmente pelo viés garantista por este assumido. Examinamos, assim, a função que a preservação da privacidade exerce, não só para os cidadãos, como também para as pessoas jurídicas, em face do Estado. Surge, com efeito, a questão dos direitos fundamentais.

É preciso, então, que se delimite o conteúdo do direito fundamental à privacidade, para o que, em abordagem geral, são utilizados os lineamentos da teoria dos círculos concêntricos, de acordo com a qual o âmbito privado se divide em três esferas de proteção, quais sejam, a mais interior (de segredo), uma intermediária (de intimidade) e a mais exterior (da vida privada). Mais especificamente, são observadas e descritas as próprias normas que instituem o direito fundamental à privacidade na Constituição Federal de 1988, ficando evidenciado que a delimitação do conteúdo desse direito passa inevitavelmente pela análise e solução dos confrontos existentes com as normas que protegem interesses contrários, tais como aquelas que atribuem ao Estado competências para fiscalização do patrimônio e das atividades dos administrados. Nesse particular, o estudo tanto da estrutura em que positivadas essas normas, como da respectiva função exercida pela espécie normativa identificada, acarreta importantes consequências para o equacionamento do confronto.

---

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*. In Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, nº 98, pág. 84.

Nada obstante, deve-se ter em mente que, conquanto o ordenamento constitucional assuma nítido caráter protetivo do cidadão, a Constituição brasileira é igualmente dotada de um complexo normativo que diz respeito à organização e ao funcionamento do Estado, cujas disposições, ainda que imponham sérias limitações ao poder, asseguram prerrogativas e atribuições que restringem o âmbito de proteção de direitos e garantias individuais. Mais que isso: em relação à atividade tributante, a Constituição Federal prescreve especial conformação orgânica e funcional, instituindo aos órgãos fazendários privilégios sem paralelo na Administração Pública, o que um exame das disposições constitucionais afetas ao tema claramente revela. Ademais, o Código Tributário Nacional, lei complementar para os devidos fins, referentemente à fiscalização tributária estabelece importantes diretrizes a serem, de um lado, seguidas pela Administração Fazendária e, de outro, observadas pelos contribuintes e terceiros eventualmente envolvidos com o fato tributário. No ponto, vale destacar a conturbada questão do sigilo financeiro, campo fértil para contendas entre Poder Público e particulares, ainda mais diante da existência, em nosso ordenamento, de lei complementar<sup>3</sup> que tortuosamente investe as administrações tributárias de poderes de duvidosa constitucionalidade e sobre a qual a jurisprudência, mesmo do Supremo Tribunal Federal, não consegue formular entendimento uníssono.<sup>4</sup>

O fato é que, restrições como as perpetradas pelo exercício da fiscalização tributária, além de encontrarem limites na própria discriminação competencial para tanto, têm sua aplicabilidade também balizada pelas restrições aos limites dos direitos fundamentais, sendo de maior relevância para o tema aqui abordado os postulados da proibição de excesso, consubstanciado na proteção ao núcleo essencial dos direitos fundamentais, e da proporcionalidade, que de sua vez permite uma análise criteriosa das relações entre uma determinada medida que vise à certa finalidade. Em se tratando de fiscalização tributária, mais precisamente dos atos a ela correspondentes, o postulado da proporcionalidade permite que se verifique se um determinado meio de investigação levado a efeito pela Administração Fazendária ou previsto pela legislação é adequado, necessário e proporcional em sentido estrito (e, portanto, compatível com ordenamento jurídico) para fins de identificação e avaliação patrimonial e econômica de um dado sujeito passivo.

---

<sup>3</sup> Lei Complementar n° 105/2001.

<sup>4</sup> Cf. o julgamento, por maioria de 5 a 4 votos, do RE n° 389.808, de 15 de dezembro de 2010.

Passa-se, então, à segunda parte do trabalho, na qual se propõe uma análise do entrechoque do direito fundamental à privacidade com as atribuições investigativas tributárias sob o prisma do interesse público. A ideia é verificar se a atividade tributante e as correspondentes averiguações pelas autoridades competentes configura, perante o ordenamento constitucional pátrio, legítimo interesse público. Mais: ainda que o seja, se isto seria condição bastante e suficiente para limitação do âmbito de proteção do direito à privacidade e para justificar a instituição e a execução de expedientes fiscalizatórios pela Fazenda Pública. Mesmo que se identifique – como de fato se identifica – na doutrina alguma carência de objetividade e mesmo certa reticência na conceituação do interesse público, sua influencia é inquestionável quando se trata de examinar a atuação administrativa estatal. No entanto, isso não implica que sua existência e sua eventual conexão com a atividade tributante por si só ampare toda e qualquer restrição à esfera jurídica de pessoas físicas e jurídicas, constatação que nos conduz ao exame da vetusta temática da supremacia do interesse público.

Feito isso, são trazidas considerações em torno da designação daqueles que estão autorizados pelo ordenamento jurídico a, diante de situação conflituosa que antagonize interesses públicos e privados, determinar conclusivamente qual a posição prevalecente. Aqui, são sobremaneira relevantes as conclusões levantadas acerca da estrutura tanto das normas que instituem o direito fundamental à privacidade quanto das normas que atribuem poderes de fiscalização ao Estado. É de se notar que, em certos casos, para dar seguimento à sua atuação, deverá o Poder Público solicitar a chancela do Judiciário. Em outros, ainda, muito mais que autorização para prosseguimento, deverá o órgão incumbido da fiscalização reclamar provimento judicial prévio para dar início aos procedimentos de investigação. Também em razão disso, buscamos responder, mediante a exposição de alguns exemplos extraídos da legislação brasileira e da casuística, se a Administração estatal tem competência para definir pela prevalência deste ou daquele interesse. Cabe ressaltar que, juntamente aos fundamentos jurídico-positivos invocados e desenvolvidos ao longo de todo o trabalho, nos valem de argumentos atinentes às capacidades institucionais de que está (ou não) dotado o Fisco para realização dessa tarefa, argumento até o presente momento muito tangencialmente explorado pela doutrina, quem dirá pela jurisprudência. No ponto, com o fito de eliminar ambiguidades porventura existentes no desenho institucional, são analisadas as possibilidades que a Fazenda Pública tem para lidar com o ordenamento jurídico, em especial quando há direitos fundamentais envolvidos.

Por fim, identificadas as hipóteses em que se exige a manifestação judicial para efetivação de atos de fiscalização de contribuintes, serão analisados os contornos do exercício da jurisdição neste âmbito, nomeadamente no que toca à intensidade – eis que se está diante da sindicância de um Poder do Estado sobre atos dos demais – e aos critérios que, conquanto existam outros, apresentam-se como mais pertinentes e aptos a solucionar os casos.

Sob tais lineamentos, pretende-se contribuir com a delimitação objetiva do confronto entre interesse público e interesse privado no campo da atuação administrativa fiscal, a fim de consolidar o entendimento de que o ordenamento constitucional busca assentar a necessidade de compatibilização de interesses, estabelecendo qual esfera de interesses irá prevalecer em detrimento da outra de acordo com as respectivas e aplicáveis normas jurídicas.

## **PARTE I – PROTEÇÃO DA PRIVACIDADE E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS NORMATIVOS**

### **1. Considerações iniciais**

Como é sabido, as relações entre Poder Público e administrados são usualmente marcadas pela contraposição de interesses. Entre outros fatores, de ordem histórica e social, tal condição decorre da previsão constitucional de comandos normativos que instituem e asseguram a promoção de finalidades estatais e, ao mesmo tempo, instituem e asseguram uma série de direitos e garantias individuais atribuíveis aos cidadãos. Com efeito, previamente à análise e à compreensão de conteúdo e alcance dos poderes fiscalizatórios à disposição da administração fazendária, impende sejam bem analisados e compreendidos os direitos individuais que constituem suas fronteiras. Qualquer que seja o expediente de fiscalização examinado, sempre que o direito fundamental à vida privada constitua um limite a seu exercício, a precisa delimitação daquele requer a prévia concretização do âmbito protegido por este.<sup>5</sup>

De conseguinte, os institutos jurídicos constitucionais atinentes à privacidade a conformam com tal relevância que merecem ser objeto de análise. Nesse contexto, a privacidade é vista como manifestação dos direitos de personalidade e da livre afirmação individual, característica especialmente presente em uma ordem jurídica constitucional que empresta sobeja importância aos direitos e garantias fundamentais. Não obstante, também é certo que não apenas aos indivíduos e às pessoas jurídicas se deve estender proteção e atribuir direitos. Da mesma forma, o texto constitucional prevê uma série de atribuições ao Poder Público para que este leve a

---

<sup>5</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración Constitucional del Derecho a la Intimidad – En Particular, el Derecho a la Intimidad de los Obligados Tributarios*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2009, págs. 9-10.

cabo a administração do Estado, o que acaba por gerar tensões quando concretamente confrontadas com direitos individuais. Sob tal contexto, o esforço inicial deve-se centrar no exame do conteúdo normativo constitucional da proteção da privacidade para, em um segundo passo, delimitarem-se os poderes investigatórios detidos pela Fazenda Pública, intento que se busca atender nas linhas que seguem.

## 2. Fundamento constitucional da proteção da privacidade

### 2.1 A privacidade como expressão e instrumento da liberdade

Os direitos de personalidade são concebidos como atributos jurídicos pelos quais é assegurada ao homem a possibilidade de atuar na vida em sociedade, contraindo obrigações e sendo titular de direitos. Mediante um complexo de normas, a personalidade configura a institucionalização das condições da atividade jurídica da pessoa e dos limites a que esta deve se circunscrever.<sup>6</sup>

O consectário lógico da atribuição de personalidade é o surgimento dos sujeitos de direito, os quais a lei considera como facultados ou obrigados a agir, ativa e passivamente. Para tanto, é indispensável que se lhes dê aptidão, isto é, que haja capacidade de ter e exercer direitos bem como obrigar-se,<sup>7</sup> colocando o indivíduo diante dos bens da vida em função dos quais desenvolverá suas relações. Identificam-se, assim, os objetos dos direitos de personalidade, ou, mais precisamente, os *bens jurídicos* em que se convertem as projeções físicas ou psíquicas da pessoa humana<sup>8</sup> e em relação aos quais o ordenamento jurídico confere proteção.

---

<sup>6</sup> GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 10ª Ed: Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 141.

<sup>7</sup> MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado – Parte Geral*. Atualizado por Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1999, tomo I, pág. 209.

<sup>8</sup> GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 10ª Ed: Rio de Janeiro, Forense, 2000, pág. 150.

Inserida nesse contexto está a privacidade,<sup>9</sup> instituto que compõe o conjunto dos direitos de personalidade<sup>10</sup> e, enquanto tal, constitui fator essencial para o desenvolvimento da identidade pessoal e da personalidade humana.<sup>11</sup> Desde a primeira sistematização jurídica doutrinária,<sup>12</sup> passando pela tutela dos direitos do homem em tratados internacionais,<sup>13</sup> até as manifestações mais recentes do Supremo Tribunal Federal,<sup>14</sup> a existência – e a preservação – de um âmbito reservado e autônomo de vida é alçada à condição inafastável para a evolução individual, especialmente quando se tem esta como um dos passos para a própria evolução da sociedade.<sup>15</sup>

Nesse sentido, afirma-se que deve caber às pessoas a eleição de seus objetivos e planos de vida,<sup>16</sup> circunstância que bem se representa em nossa ordem jurídica, tão ciosa com o respeito à privacidade individual e de base nitidamente antropológica (arts. 1º, III; 3º, IV; 4º, II; 5º, CF/88).<sup>17</sup> É inegável reconhecer, em consequência, que a privacidade protege e promove a liberdade individual, eis que o exercício de ações e atividades dentro de um âmbito restrito

<sup>9</sup> O termo é aqui utilizado em acepção genérica, isto é, sem se considerar, por ora, as subdivisões que o instituto jurídico encerra, inclusive, em âmbito normativo constitucional. Neste primeiro item, as expressões, “privacidade”, “vida privada” e “intimidade” serão utilizadas indistintamente. Para uma diferenciação, conferir item 2.1.1 abaixo.

<sup>10</sup> DE CUPIS, Adriano. *Os Direitos da Personalidade*. Trad.: Afonso Rezende. Campinas: Romana Jurídica, 2004, pág. 24; CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 396.

<sup>11</sup> ARENDT Hannah. *A Condição Humana*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008, pág. 83.

<sup>12</sup> WARREN, Samuel; BRANDEIS, Louis. *The Right to Privacy*. Harvard Law Review, vol. IV, nº 5, 1890. Escrito há mais um século, o texto é, até hoje, referência no estudo jurídico da privacidade, seja por seus termos, seja pela extrema atualidade destes, notadamente na sociedade norte-americana, na qual as recentes controvérsias acerca da indiscriminada fiscalização governamental federal sobre as telecomunicações pessoais de cidadãos e chefes de Estado conferem ainda mais concreção à afirmação dos autores no sentido de ser necessário, de tempos em tempos, redefinir a natureza e a extensão da proteção à vida privada.

<sup>13</sup> Cf. Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 (art. 12. *Ninguém será sujeito a interferências na sua vida privada, na sua família, no seu lar ou na sua correspondência, nem a ataques à sua honra e reputação. Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra tais interferências ou ataques*); Convenção Europeia para a Salvaguarda dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais de 1950 (art. 8º. *Qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência*); e a Convenção Americana sobre Direitos Humanos de 1969 (art. 11.2. *Ninguém pode ser objeto de ingerências arbitrárias ou abusivas em sua vida privada, em sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência, nem de ofensas ilegais à sua honra ou reputação*).

<sup>14</sup> STF, Pleno, RE nº 389.808, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 15/12/2010; PET nº 577-QO, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 25/03/1992; MS 21.729, Rel. Acórdão Min. Néri da Silveira, julgado em 05 de outubro de 1995.

<sup>15</sup> LAFER, Celso. *A Reconstrução dos Direitos Humanos: Um Diálogo com o Pensamento de Hannah Arendt*. 2ª reimpressão. São Paulo: Companhia das Letras, 1988, pág. 271.

<sup>16</sup> SARMENTO, Daniel. *Colisões entre Direitos Fundamentais e Interesses Públicos*. In SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Jurisdição e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pág. 45.

<sup>17</sup> Neste sentido, cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, págs. 93; SARMENTO, Daniel. *Colisões entre Direitos Fundamentais e Interesses Públicos*. In SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Jurisdição e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pág. 31; Em relação à Constituição portuguesa de 1976: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, págs. 248 e seguintes; ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 38;

resguarda a autonomia individual para formação e tomada de escolhas pessoais em prol do modo de vida almejado. Há, com efeito, uma relação reflexa: “em uma direção, o direito à liberdade serve de fundamento à proteção da esfera íntima, cuja inviolabilidade guarda relação de verdadeira inerência à pessoa livre; na outra, o direito à intimidade possibilita escolhas particulares, conferindo propulsão ao exercício da liberdade”.<sup>18</sup>

John Stuart Mill, em seu ensaio *Sobre a Liberdade*, apontou como “região apropriada da liberdade humana aquela porção da vida e conduta de uma pessoa que afeta apenas ela mesma ou, se também afeta outros, afeta apenas com sua participação e consentimento livre, voluntário e sem engano”.<sup>19</sup> O filósofo inglês também reputava o livre desenvolvimento da individualidade como um dos elementos do bem-estar, condição e parte necessária da própria civilização, de forma que “em proporção com o desenvolvimento de sua individualidade, cada pessoa se torna mais valiosa para si mesma e, por conseguinte, é capaz de ser mais valiosa para os outros”.<sup>20</sup>

É sob tais contornos que se tem a proteção da privacidade como um dos fundamentos do livre desenvolvimento da personalidade. A subtração do conhecimento de terceiros de determinados aspectos da vida de um indivíduo, mesmo não constituindo um fim em si mesmo, resulta necessária na medida em que confere ao sujeito um âmbito de liberdade interior imprescindível para sua própria evolução enquanto pessoa. Evita-se, assim, o efeito “paralisante” ou “inibidor”<sup>21</sup> do olhar alheio, que modifica o comportamento e elimina a singularidade como fator de desenvolvimento individual. Não sem motivo, a preservação da privacidade constitui, fundamentalmente, um meio para promover a liberdade individual de autodeterminação das próprias ações e omissões.<sup>22</sup>

Neste panorama, pode-se afirmar que a proteção da privacidade, enquanto instrumento de desenvolvimento da personalidade do indivíduo, configura clara expressão do direito à liberdade, cuja inviolabilidade é expressamente garantida pela Constituição Federal de 1988 (art. 5º, *caput*).

No campo normativo do direito privado, a personalidade é objeto de regulação logo no Livro I do Código Civil brasileiro, estando os direitos a ela correlatos previstos nos arts. 11 a 22,

---

<sup>18</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 24.

<sup>19</sup> MILL, John Stuart. *On Liberty*. Stilwell: Digireads Publishing, 2005, pág. 11.

<sup>20</sup> MILL, John Stuart. *On Liberty*. Stilwell: Digireads Publishing, 2005, pág. 39.

<sup>21</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 360.

<sup>22</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, págs. 357.

inclusive o resguardo à vida privada (art. 21). Entretanto, a presente pesquisa não tem como objetivo analisar todas as manifestações da personalidade, mas tão somente aquela atinente à proteção da privacidade individual em face da atuação do Poder Público, especialmente quando do exercício das prerrogativas fiscalizatórias tributárias. Nesse âmbito, Karl Loewenstein afirma que o limite mais eficaz imposto ao poder do Estado é o reconhecimento jurídico de determinados âmbitos de autodeterminação individual e que garantias individuais são o núcleo inviolável do sistema político da democracia constitucional, funcionando como princípios superiores da ordem jurídica positiva, ainda quando não estejam formulados em normas constitucionais expressas.<sup>23</sup>

Contudo, a Constituição Federal, mesmo vocacionada para a instituição “de um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais e a liberdade”,<sup>24</sup> não é composta apenas de dispositivos atinentes a direitos e garantias do indivíduo e da sociedade e que protejam sua privacidade. A par do viés antropológico, a Constituição brasileira encerra um complexo normativo referente à organização e ao funcionamento do Estado e de seus Poderes. E, mesmo que com estas disposições, para além de outorgar poder, a Constituição pretenda limitá-lo,<sup>25</sup> o fato é que, ao lado das prescrições relativas aos direitos individuais, são outorgadas ao Estado prerrogativas e atribuições que incontornavelmente limitam as ações e posições dos cidadãos em face deste mesmo Estado.

Claro exemplo são as normas relativas à tributação, que restringem diretamente a liberdade, a propriedade e a privacidade do administrado, independentemente de sua vontade.<sup>26</sup> Os bens jurídicos e interesses protegidos por determinadas normas constitucionais (propriedade privada, livre exercício de atividade econômica e de profissão, liberdade de pensamento, privacidade, por exemplo) são limitados pelas normas tributárias quando estas, mediante autorização constitucional, instituem determinado imposto e os pormenores para sua arrecadação; ou, ainda, quando se prevê a possibilidade de fiscalização dos contribuintes e de suas atividades pessoais e empresariais pelas autoridades fazendárias, submetendo pessoas físicas e jurídicas a atos de controle e obrigando-as a prestar informações e fornecer documentos particulares. Esses lineamentos, porquanto impregnados de alguma generalidade, exigem que se defina o conteúdo

---

<sup>23</sup> LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Barcelona: Ariel, 1975, págs. 390-392.

<sup>24</sup> Afirmação que consta do Preâmbulo da Constituição Federal de 1988.

<sup>25</sup> Circunstância analisada mais adiante neste trabalho.

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 22.

das normas jurídicas respectivas mais precisamente e, assim, os âmbitos de aplicação destas. Vê-se, pois, a importância que o exame dos bens e interesses jurídicos possui para determinação do conteúdo das normas que os preveem e protegem, isto é, “o que” as normas devem proteger e “o que” o Estado não pode violar, daí resultando identificável o objeto de proteção das normas jurídicas.<sup>27</sup>

No que se refere ao tema deste trabalho, é necessário que se delimite o conteúdo da privacidade, ou, ainda, o que se insere na esfera de privacidade do indivíduo. Discorrendo sobre a imprecisão consubstancial à noção de intimidade, Esther Bueno Gallardo defende ser esta, antes de um conceito jurídico, uma realidade extrajurídica: “Constitui, em concreto, uma realidade histórica, social e cultural, cujo conteúdo varia ao longo do tempo e cuja concreção é o resultado das distintas tradições e culturas que são próprias às distintas sociedades”.<sup>28</sup> A concepção de privacidade, nestes quadrantes, varia em função de uma série de fatores que, dadas a dimensão e a potencial subjetividade destes, devem ser precisados, ainda que em termos relativos. Impõe-se, destarte, que o âmbito de privacidade fique restrito “às zonas corporais, espaços, estados psíquicos e anímicos, situações pessoais ou, enfim, dados ou informações que, *em nossa sociedade e neste concreto momento histórico* mereçam a qualificação de íntimos”.<sup>29</sup>

Além disso, a delimitação do conteúdo jurídico da privacidade – e do direito à vida privada, portanto – passa tanto pela análise dos comandos normativos específicos sobre a matéria, como também pelo exame dos confrontos com as normas que preveem interesses contrapostos. Nos limites desta pesquisa, se fará referência às normas tributárias, especialmente às normas tributárias diretivas,<sup>30</sup> as quais dizem respeito à persecução indireta e motivada de finalidades administrativas concretas. As disposições atinentes à fiscalização realizada pelos órgãos fazendários sobre os potenciais sujeitos passivos da obrigação tributária são exemplos dessas normas. Ao exercerem influência sobre comportamentos econômicos dos contribuintes, essas normas tangenciam direitos individuais, devendo, com efeito, ser analisadas quanto à sua

---

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, págs. 61-62; 82.

<sup>28</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 37.

<sup>29</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 23. Grifo apostro.

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 84. O autor aduz que, destas normas diferem as normas tributárias com finalidade fiscal, que, tendo como fim a obtenção de receitas, devem ser avaliadas de acordo com um parâmetro de justiça: a capacidade contributiva. Para interpretação destas normas, a finalidade – arrecadação – não é adequada, eis que não esclarece por que determinado dispositivo foi configurado deste ou daquele modo.

compatibilidade com os direitos fundamentais, tais como a liberdade, a propriedade e, relativamente ao tema deste trabalho, a privacidade.<sup>31</sup>

## 2.2 O conteúdo normativo do direito fundamental à privacidade

### 2.2.1 A privacidade como direito de defesa em face do Estado

A par dos condicionamentos temporais, culturais e históricos, a concepção e o conteúdo ordinário da privacidade enfrentam modulações quando juridicizadas.<sup>32</sup> Sendo assim, a afirmação de que a concepção de privacidade está crivada de imperativos de uma dada sociedade em um dado momento deve ser modulada pelas respectivas disposições normativas, de modo que, ante sua incorporação ao ordenamento jurídico, o instituto ganha contornos específicos, notadamente quando, como no caso brasileiro, vem previsto expressamente pela Constituição Federal de 1988 no rol dos direitos fundamentais (art. 5º).

Muito bem. Os direitos fundamentais garantidos aos cidadãos inserem significativo aspecto moral à ordem jurídica<sup>33</sup> e possuem importante aspecto histórico<sup>34</sup> atrelado à sua evolução, revelando ao longo do tempo um caráter de conquista pelo próprio homem enquanto sujeito ao Poder Público estatal. Num primeiro momento, em razão das revoluções liberais do final do século XVIII, os direitos fundamentais apresentam-se como liberdades, esferas de autonomia dos indivíduos em face do poder do Estado, a quem se exige que se abstenha, o quanto

---

<sup>31</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 84.

<sup>32</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, págs. 85 e seguintes.

<sup>33</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, págs. 29 e 544; SARMENTO, Daniel. *Colisões entre Direitos Fundamentais e Interesses Públicos*. In SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Jurisdição e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pág. 29.

<sup>34</sup> A este título, cf. ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, págs. 51 e seguintes; CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, págs. 393 e seguintes; SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992, págs. 153 e seguintes. SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, págs. 36 e seguintes.

possível, de interferir na vida econômica, social e pessoal do cidadão.<sup>35</sup> Fala-se, assim, em direitos de defesa dos indivíduos perante o Estado, sendo esta a chamada primeira dimensão dos direitos fundamentais, dimensão que, como se verá, interessa mais diretamente a esta pesquisa. No espectro da primeira dimensão, traduz-se o fato de os direitos dos indivíduos se reconduzirem à sua autodeterminação por meio da livre disposição de sua pessoa e de seus bens,<sup>36</sup> exigindo não interferência do Poder Público na esfera de vida do cidadão.

Entretanto, as transformações sociais e econômicas ligadas ao processo de industrialização ocorridas ao longo do século XIX, desestabilizam da sociedade liberal e influenciam a matéria dos direitos fundamentais, demandando a previsão de garantias de igualdade no contexto das relações indivíduo-Estado.<sup>37</sup> Não se cuida mais de simplesmente evitar a intervenção estatal na esfera de liberdade individual, mas de propiciar, pela atuação do Poder Público, uma vida social e política harmônica, possibilitando iguais oportunidades de desenvolvimento. Chega-se, então, à segunda dimensão dos direitos fundamentais, designados como direitos sociais, econômicos e culturais. Subsequentemente, os fenômenos de socialização impoem o surgimento de uma terceira dimensão de direitos fundamentais, os direitos de solidariedade e fraternidade, que, por sua vez, se desprendem da figura do homem-indivíduo como seu titular, destinando-se à proteção de grupos humanos e daquilo com o que estes diretamente se relacionam.<sup>38</sup> A titularidade coletiva, indefinida e indeterminável, revela-se, por exemplo, no direito ao meio ambiente, no direito à paz e no direito ao patrimônio comum da humanidade.<sup>39</sup>

Evidencia-se, destarte, o que José Carlos Vieira de Andrade designa como “uma história sem fim e a perenidade de uma tradição”, estando o “sistema direitos fundamentais em permanente transformação, na busca de um estatuto de humanidade”.<sup>40</sup> Neste sentido, os direitos formulados nas sucessivas dimensões somam-se uns aos outros conforme as necessidades de cada

---

<sup>35</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 51.

<sup>36</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 394.

<sup>37</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 54.

<sup>38</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pág. 48.

<sup>39</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2003, pág. 569.

<sup>40</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 67.

período histórico.<sup>41</sup> Contudo, “a expectativa fundamental continua a ser a construção da felicidade das pessoas a partir da liberdade individual” que “não é de modo nenhum incompatível com a solidariedade cívica e com a ética de responsabilidade comunitária, que o Estado de algum modo, ainda que não em exclusividade, naturalmente organiza”.<sup>42</sup>

Referentemente à importância, ou à “fundamentalidade” das normas de direitos fundamentais, Robert Alexy<sup>43</sup> afirma decorrer de aspectos (i) formais e (ii) materiais. *Formalmente*, em consequência de sua posição no ápice do ordenamento jurídico, como direitos que vinculam o legislador, o Poder Executivo e o Judiciário, estabelecendo conteúdos possíveis, necessários ou impossíveis. Nessa linha, afirma o autor alemão que “o fato de as normas de direitos fundamentais estabelecerem os conteúdos constitucionalmente necessários e impossíveis para o sistema jurídico constitui o núcleo da fundamentalidade formal desses direitos”; *materialmente*, pelo fato de que com os direitos fundamentais são tomadas decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado e da sociedade, o que decorre do nível e do tipo de objetos regulados, exemplificando o autor que a liberdade e a igualdade são princípios positivados que permeiam todo o ordenamento jurídico.<sup>44</sup>

Em sentido complementar, Ingo Sarlet adverte que “um determinado direito é fundamental não apenas pela relevância do bem jurídico tutelado em si mesmo (...), mas pela relevância daquele bem jurídico na perspectiva das opções do Constituinte, acompanhada da atribuição da hierarquia normativa correspondente e do regime jurídico-constitucional assegurado pelo Constituinte às normas de direitos fundamentais”.<sup>45</sup>

Os direitos fundamentais assumem, sob tais condições, a natureza de situações jurídicas, objetivas e subjetivas, definidas no direito positivo por meio de normas fundantes da dignidade,

---

<sup>41</sup> Na jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Federal, o tema das dimensões e da relevância dos direitos fundamentais para a ordem jurídica podem ser identificados nos seguintes precedentes: ADI-MC 3.540, Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, 01/09/2005; ADPF 132, Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, 05/05/2011; RE-AgRg 477.554, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, 16/08/2011; ADI 3.510, Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, 29/05/2008; Ext. 986, Pleno, Rel. Min. Eros Grau, 15/08/2007; HC 104.410, 2ª Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, 06/03/2012.

<sup>42</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 70.

<sup>43</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 520.

<sup>44</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 522.

<sup>45</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pág. 76.

igualdade e liberdade da pessoa humana,<sup>46</sup> as quais empregam ao sistema jurídico a natureza de um sistema substancialmente determinado.<sup>47</sup>

Tais direitos tratam, pois, de situações, posições ou condições sem as quais a pessoa não se realiza, não convive e, às vezes, nem sobrevive, em razão do que se os reputam como fundamentais.<sup>48</sup> A despeito de originariamente caracterizarem-se como instrumentos de defesa dos cidadãos, não significam puramente a esfera privada contraposta à atuação pública, como mera limitação ao Estado ou autolimitação deste; significam, sim, limitação imposta pela soberania popular aos poderes do Estado que dela dependem (em nossa Constituição, art. 1º, parágrafo único), em evidente manifestação do princípio democrático, e como decorrência lógica e imediata do Estado Democrático de Direito (art. 1º, *caput*, CF/88).<sup>49</sup>

### 2.2.2 O âmbito de proteção dos direitos fundamentais

Toda a relevância, isto é, a “fundamentalidade” dos direitos individuais para o ordenamento jurídico, para o Estado e para seus titulares, tem de assumir real e efetiva concreção sobre os bens da vida aos quais as correspondentes normas jurídicas se referem. Com esse fim é que a doutrina<sup>50</sup> faz referência ao *âmbito de proteção* dos direitos fundamentais, representativo

<sup>46</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992., pág. 183.

<sup>47</sup> Do voto-vista do Min. Gilmar Mendes na Ext. 986, de 15/08/2007: “A ideia de que os direitos e garantias fundamentais devem ter eficácia imediata (CF, art. 5º, § 1º) ressalta, também, a vinculação direta dos órgãos estatais a esses direitos e o seu dever de guardar-lhes estrita observância. O constituinte reconheceu, ainda, que os direitos fundamentais são elementos integrantes da identidade da Constituição, considerando, por isso, ilegítima qualquer reforma constitucional tendente a suprimi-los (art. 60, § 4º). A complexidade do sistema de direitos fundamentais recomenda, por conseguinte, que de evitem esforços no sentido de precisar os elementos essenciais dessa categoria de direitos, em especial no que concerne à identificação dos âmbitos de proteção e à imposição de restrições ou limitações legais”.

<sup>48</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992, pág.182.

<sup>49</sup> Novamente do voto vista do Min. Gilmar Mendes na Extradução nº 986/República da Bolívia, julgada em 15/08/2007, colhe-se o seguinte: “a colocação do catálogo dos direitos fundamentais no início do texto constitucional denota a intenção do constituinte de emprestar-lhes significado especial. A amplitude conferida ao texto, que se desdobra em setenta e oito incisos e quatro parágrafos (CF, art. 5º), reforça a impressão sobre a posição de destaque que o constituinte quis outorgar a esses direitos”.

<sup>50</sup> Cf. ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010; CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003; SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992; SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

do objeto tutelado por esses direitos e cuja determinação revela-se por vezes tormentosa tarefa: de um lado, pelo fato de as disposições de direitos fundamentais estarem positivadas, na maioria das ocorrências, com elevado grau de indeterminação semântica; de outro lado, em razão da regulação, pelos direitos fundamentais, de “questões em grande parte muito controversas acerca da estrutura normativa básica do Estado e da sociedade”,<sup>51</sup> o que enseja profundos dissensos na exata indicação do objeto protegido.

Neste sentido, Canotilho leciona que “os direitos fundamentais têm como referente determinados sectores da realidade social” e “ao articularmos um direito fundamental com determinado âmbito da realidade social estamos a ‘descrever’, em termos materiais, o âmbito de proteção de um direito fundamental”, em face do que “se diz que os ‘âmbitos da vida’ (‘os domínios da realidade’) abrangidos ou compreendidos pelos direitos fundamentais valem como âmbito de proteção desses mesmos direitos”.<sup>52</sup>

Entretanto, prossegue o autor lusitano afirmando que, para além dos “domínios materiais a que se refere o âmbito de proteção dos respectivos direitos fundamentais (...) temos de saber como e em que medida esses domínios ou âmbitos materiais são *jurídico-constitucionalmente protegidos*.”<sup>53</sup> Exemplificando com a distinção entre o âmbito de proteção descrito materialmente e o conteúdo juridicamente garantido, refere Canotilho que a liberdade de reunião (âmbito de proteção material: a reunião de pessoas no contexto da vida coletiva) só é garantida, em termos jurídicos constitucionais, quando realizada de forma pacífica e sem armas. Assim, “num primeiro momento, (‘momento descritivo’) afirma-se que a manifestação é o ‘sector da realidade social’ que entra no âmbito de proteção da liberdade de manifestação; num segundo momento (‘momento normativo’) recorta-se limitativamente o conteúdo merecedor de garantia jurídico-constitucional (apenas as manifestações ‘pacíficas e sem armas’).”<sup>54</sup>

Isto posto, a determinação do conteúdo dos direitos fundamentais demanda a realização de um procedimento de verdadeira inserção de atos, propriedades, situações e posições no

---

<sup>51</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 26.

<sup>52</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, págs. 448-449.

<sup>53</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 449; grifos do original.

<sup>54</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 449. O autor refere-se, neste caso, ao art. 45 da Constituição Portuguesa de 1976, cabendo acrescentar que a disposição encontra equivalência no art. 5º, XVI, de nossa Constituição Federal de 1988.

respectivo contexto normativo, o que Canotilho designa como atividade de “mediação jurídica”, destacando a “restrição de direitos” como uma das espécies de mediação.<sup>55</sup>

A propósito, ainda que com sensíveis matizações estruturais e terminológicas, Alexy representa a necessidade de “mediação jurídica” na noção de suporte fático,<sup>56</sup> que, de sua vez, teria uma concepção dual: em primeiro lugar, o âmbito de proteção, isto é, as ações, características ou situações protegidas pela norma de direito fundamental; e, em segundo lugar, a restrição a este direito, que, na espécie dos direitos de defesa, expressar-se-ia por uma intervenção estatal.<sup>57</sup> Desta forma, tanto aquilo que é protegido como aquilo contra o que é protegido fazem parte do suporte fático dos direitos fundamentais, o que se dá em razão de a consequência jurídica – em geral, a exigência de cessação de uma intervenção – somente pode ocorrer se houver uma intervenção nesse âmbito. Ou seja, o suporte fático só é preenchido se o Estado intervier no âmbito protegido de um indivíduo.<sup>58</sup> De qualquer sorte, o fato é que “o conteúdo juridicamente protegido não pode fixar-se para cada direito de forma geral e abstrata”, pois, “para *cada direito* impõe-se um específico trabalho de *mediação jurídica*”.<sup>59</sup>

Percebe-se, pois, que a noção de limitação aos direitos fundamentais é imprescindível para a determinação de seu conteúdo, especialmente pela circunstância de que estes direitos não são absolutos nem ilimitados.<sup>60</sup> Isto porque “os preceitos constitucionais não remetem para o arbítrio do titular a determinação do âmbito ou do grau de satisfação do respectivo interesse, e também porque é inevitável a sistemática a conflitualidade dos direitos de cada um com os direitos dos outros”.<sup>61</sup> Ademais, a ordenação jurídica constitucional – a brasileira inclusive – não é constituída apenas pelas previsões jusfundamentais, mas também por outras normas que, por exemplo, dizem com a organização e o funcionamento do Estado, as quais, de sua vez, porquanto estabelecedoras de atribuições e prerrogativas do Poder Público, acabam por impor restrições ao

---

<sup>55</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 450.

<sup>56</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 301.

<sup>57</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 301.

<sup>58</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, págs. 71 e 73.

<sup>59</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 449.

<sup>60</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 265.

<sup>61</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 265.

exercício mesmo dos direitos fundamentais. Há quem afirme, em decorrência disso, que o Direito seria constituído por uma série de paradoxos, eis que abrangeria prerrogativas que garantem a autoridade da Administração Pública e restrições que protegem a liberdade e os direitos individuais dos cidadãos.<sup>62</sup> A nosso ver, mesmo restrita à primeira dimensão dos direitos fundamentais (de defesa), a afirmação evidencia o binômio autoridade/liberdade, interesse público/direito individual, característicos do ordenamento jurídico, na medida em que, a par da “legitimidade” dos direitos fundamentais, num Estado Democrático de Direito existe também a “legitimidade de uma ordem de domínio e da legitimação do exercício do Poder Público”.<sup>63</sup> Nesse sentido, decorrem da ordem constitucional comandos (e sentidos) normativos não raro divergentes, os quais, em se relacionando com o mesmo objeto, condicionam-se reciprocamente quando interpretados, de forma que o sentido dos direitos fundamentais define-se em função do relacionamento integrado com outros preceitos constitucionais. Alinha-se a esta afirmação a ponderação de José Carlos Vieira de Andrade de que as normas de direitos fundamentais “são interpretadas, reguladas e aplicadas no quadro global da constituição e sofrem, por isso, a influência das fórmulas de organização do poder político, dos princípios constitucionais gerais e mesmo das posições relativas entre os diversos direitos”.<sup>64</sup>

Os direitos fundamentais são, com efeito, inapelavelmente limitados. O autor português também afirma a existência de dois gêneros de limitações, quais sejam, os limites *internos* ao subsistema dos direitos fundamentais, isto é, aqueles que resultam das situações de conflito entre os diferentes direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, como, por exemplo, entre a privacidade (art. 5º, X) e o acesso à informação (inc. XIV); e os *limites* externos, oriundos da necessária composição com as decorrências da vida em sociedade e em um Estado de Direito (como a ordem pública, a autoridade do Estado, a segurança nacional, a atividade tributante e fiscalizatória),<sup>65</sup> onde a Administração deve possuir prerrogativas que lhe garantam a autoridade necessária para a consecução de seus interesses. A propósito, significativa limitação ao exercício

---

<sup>62</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Introdução: Existe um Novo Direito Administrativo?* In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, pág. 5.

<sup>63</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 100.

<sup>64</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 39.

<sup>65</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 266.

de certos direitos fundamentais é dada por aquilo que se designa como interesse público. Restamos saber se e em que medida os interesses do Poder Público – e do Fisco, portanto – confundem-se com os, ou “o”, interesse público, noção conturbada que será enfrentada no capítulo seguinte. Cabe por ora referir que, em nossa ordem constitucional, a preservação da autoridade não pode assumir proporção estruturante tal que transmude o interesse público em um interesse próprio da pessoa estatal, externo e contraposto aos dos cidadãos.<sup>66</sup>

De qualquer sorte, é inconteste que existem em nosso Texto Constitucional outros direitos, interesses e bens que igualmente demandam proteção e exigem, para sua realização efetiva, a intromissão no âmbito constitucionalmente tutelado dos direitos fundamentais.<sup>67</sup> Ademais, do exposto sobressai a importante circunstância de que toda e qualquer limitação aos direitos fundamentais tem de encontrar uma justificativa normativa constitucional que, assim, atribua legitimidade ao fim colimado pela intervenção no âmbito de proteção do direito fundamental. Resulta que, em um direito desta envergadura, não cabe intervir a pretexto de realizar um fim proibido explícita ou implicitamente pela Constituição, ou que tenha por objeto a tutela de interesses ou bens que não encontrem proteção constitucional. Como se verá ao longo da presente pesquisa, interessam aqui aquelas ações do Poder Público que interferem na esfera de privacidade do indivíduo, notadamente as investidas da fiscalização tributária quando exercício de suas prerrogativas em face do direito fundamental à intimidade e à vida privada, exercício esse que, muito embora autorizado, com alguma frequência desvia-se dos comandos constitucionais e legais.

### 2.2.2.1 *As teorias quanto ao conteúdo e às limitações aos direitos fundamentais*

Para fins de determinação do conteúdo dos direitos fundamentais, a conexão com as respectivas limitações pode ser expressa por duas teorias estruturais a este título desenvolvidas na Alemanha, quais sejam, a teoria *restrita* e a teoria *ampla* do conteúdo dos direitos

---

<sup>66</sup> Neste sentido, BINENBOJM, Gustavo. *Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br), pág. 6; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, págs. 10-11.

<sup>67</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuracion...*, pág. 581.

fundamentais.<sup>68</sup> A estas formulações, para os fins do presente trabalho, associam-se as teorias *interna* e *externa*, que tratam especificamente da relação entre os direitos e seus limites ou restrições.<sup>69</sup>

Pois bem. A concepção restrita do conteúdo dos direitos fundamentais tem como característica principal a “não garantia a algumas ações, estados ou posições que poderiam ser, em abstrato, subsumidas no âmbito de proteção destas normas”,<sup>70</sup> de tal sorte que dito conteúdo possui uma extensão reduzida e decifra-se de uma única vez, na qual são levadas em consideração não apenas as faculdades geralmente atribuíveis ao interesse individual protegido pelo direito em questão, mas também os demais direitos, bens e valores constitucionalmente protegidos.<sup>71</sup>

Fala-se, assim, na existência de limites imanentes, isto é, *internos* aos próprios direitos fundamentais e que não são estranhos ao conteúdo destes direitos, nítida manifestação da referida teoria interna. Segundo esta concepção, as restrições aos direitos fundamentais não procedem do exterior do direito, mas se concebem como parte integrante do mesmo,<sup>72</sup> em função do que, sob a forma propugnada pela teoria interna, não existiriam propriamente colisões de direitos. Ao invés disso, a própria Constituição, ao enunciar os direitos, excluiria do respectivo contexto normativo a proteção a certos tipos de situações. Nestes casos, não haveria exatamente uma situação de conflito entre o direito invocado e outros direitos ou valores: é o próprio preceito constitucional que não protegeria tais ou quais formas de exercício do direito fundamental,<sup>73</sup> em razão do que a indagação se restringiria à circunstância de o regramento do preceito em causa incluir ou não incluir um certo aspecto ou modo de exercício. Daí, duas consequências se extraem: em primeiro lugar, o problema se resumiria à interpretação sistemática do conteúdo do direito, este revelado

---

<sup>68</sup> Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 307; SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 79; GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 538; PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*. 3ª Ed., Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, pág. 405.

<sup>69</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 127; ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 269; PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad...*, pág. 448.

<sup>70</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, págs. 79-80.

<sup>71</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 539.

<sup>72</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 539.

<sup>73</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 276.

pelos dispositivos que preveem cada um dos direitos fundamentais no contexto global das normas constitucionais;<sup>74</sup> e, em segundo lugar, na medida em que os limites imanentes são elementos constitutivos do conteúdo do direito fundamental, se exclui a possibilidade de que se produza alguma interferência dos poderes públicos nos direitos quando estes operam sob a cobertura dos limites imanentes, de maneira que os mecanismos destinados a controlar ditas interferências (como a proporcionalidade, por exemplo) resultam praticamente anulados.<sup>75</sup> Isto é, ausente a separação entre o âmbito de proteção e os limites dos direitos fundamentais, inclui-se a proteção a outros bens e valores (interesses públicos, por exemplo) naquele próprio âmbito, aumentando o risco de restrições arbitrárias.<sup>76</sup>

Em contraposição aos termos da teoria restrita, a formulação *ampla* do conteúdo dos direitos fundamentais prevê a existência de um âmbito de proteção inicialmente mais abrangente, eis que, ao invés de excluir previamente determinadas ações, estados ou posições, as inclui no âmbito de proteção das normas de direito fundamental. Com efeito, selecionam-se com a maior amplitude possível todas e cada uma das faculdades e posições jurídicas diretamente relacionadas com o direito em questão, momento em que se identifica o conteúdo constitucionalmente protegido *prima facie* do direito.<sup>77</sup> Nesses termos, insere-se no âmbito de proteção do direito fundamental “tudo aquilo que milite em favor de sua proteção”,<sup>78</sup> inserção essa que, de acordo com Alexy, levaria em consideração duas premissas: “(1) tudo aquilo que apresentar uma característica que – considerada isoladamente – seja suficiente para a subsunção ao suporte fático é considerado como típico, não importa que outras características estiverem (sic) presentes. (...) (2) No campo semântico dos conceitos de suporte fático devem ser adotadas interpretações amplas”.<sup>79</sup>

Definido o âmbito de proteção inicial, este, na forma da concepção ampla, em seguida deverá ser harmonizado com os demais direitos e bens constitucionais, os quais, por sua vez,

---

<sup>74</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 278. Ver também GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, págs. 540 e 542.

<sup>75</sup> MEDINA GUERRERO, M. *La Vinculación Negativa del Legislador a Los Derechos Fundamentales*. McGraw-Hill, Madrid, 1996, págs. 59-60, *apud* GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 540.

<sup>76</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pág. 398.

<sup>77</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 544.

<sup>78</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 322.

<sup>79</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 322.

configuram limites *externos* ao conteúdo estabelecido *prima facie*.<sup>80</sup> Assim sendo, associam-se à teoria ampla os termos da teoria externa, no seguinte sentido: os limites impostos aos direitos fundamentais não compõem a estrutura do âmbito de proteção destes últimos, porém estão apartados do próprio direito, de maneira que há, de um lado, o direito em si e, de outro lado, destacadas dele, as suas restrições.<sup>81</sup>

À diferença da teoria restrita – segundo a qual a definição do âmbito de proteção é a própria definição daquilo que é definitivamente protegido –, na teoria ampla, definir o que é protegido é apenas o primeiro passo, já que condutas ou situações abarcadas pelo âmbito de proteção de um direito fundamental ainda dependerão de um sopesamento em situações concretas antes de se decidir por sua proteção definitiva, ou não.<sup>82</sup> A definição do âmbito de proteção é, com efeito, somente a definição daquilo que é protegido *prima facie*, isto é, de algo que poderá sofrer restrições posteriores.<sup>83</sup> E, uma vez restringido, o direito fundamental adquire sua posição jurídica definitiva e cinge seus contornos, agora não em um âmbito de proteção inicial, mas em um conteúdo de efetivamente garantido, formado pelo conjunto de normas e posições que definitivamente resultam vinculantes desde o ponto de vista jurídico.<sup>84</sup>

Diante dessas considerações, entendemos que a adoção da teoria ampla revela-se mais adequada, pois promove em maior grau a proteção aos direitos fundamentais, circunstância de extrema relevância não apenas pela já mencionada fundamentalidade das normas de direito individual, como também pelo fato de na ordem jurídica brasileira a preocupação com o desenvolvimento do indivíduo e das possibilidades de sua autodeterminação serem notas características da positivação desses direitos. Por conseguinte, a adoção da teoria externa mostra-se mais apropriada, pois viabiliza a reconstrução argumentativa<sup>85</sup> dos entes dos direitos fundamentais com outros bens e direitos presentes na ordem jurídica, tendo em conta a

---

<sup>80</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 545.

<sup>81</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 138.

<sup>82</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 109.

<sup>83</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 110.

<sup>84</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*. 3ª Ed., Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, pág. 467.

<sup>85</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pág. 398.

necessidade da imposição de limites a fim de assegurar o equilíbrio entre os direitos e interesses colidentes.

### 2.1.1 A teoria dos círculos concêntricos

Contribuição sobremaneira relevante para definição do conteúdo do direito fundamental à privacidade é dada pela teoria das esferas, desenvolvida na Alemanha e recepcionada pelo Tribunal Constitucional daquele país inicialmente em casos que envolviam o direito geral de liberdade e suas variadas manifestações, dentre elas o livre desenvolvimento da personalidade.<sup>86</sup> Em conformidade com essa teoria, o âmbito da privacidade *lato sensu* se subdividiria em três esferas concêntricas, cada qual dotada de conteúdo próprio e diferenciado: a esfera mais interior, ou de *segredo*, último e inviolável reduto de liberdade humana, protegida de forma absoluta e cujo acesso pertence unicamente ao indivíduo; a esfera da *intimidade*, na qual é limitado o número de pessoas que de seu conteúdo tenham conhecimento, abrangendo os acontecimentos mais reservados e de índole estritamente pessoal; e, mais externamente, a esfera da *vida privada*, abarcando todos os comportamentos e acontecimentos que, conquanto mais abrangentes e eventualmente menos profundos, não pertencem ao domínio público, circunscrevendo-se ao espectro de relacionamento familiar e de convívio social eleito para uma relação mais próxima.<sup>87</sup> No que pertine ao tema objeto deste estudo, importam-nos aqui as duas últimas especificações da privacidade em sentido amplo, notadamente por terem sido estes os termos utilizados em nossa Constituição Federal no trato da matéria (art. 5º, X).

Releva considerar, em primeiro lugar, que intimidade e vida privada constituem categorias jurídicas que, ao comporem o terreno da privacidade em acepção geral, possuem o traço comum da *exclusividade*, isto é, o poder de o indivíduo fazer as escolhas que melhor lhe aprouver para o desenvolvimento de suas atividades e de sua vida. Nesse sentido, exclusivo é o que passa pelas opções pessoais, afetadas unicamente pela subjetividade do indivíduo que

<sup>86</sup> Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 360; GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 170.

<sup>87</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008, pág. 361; BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 38.

permite a criação, para si e para um círculo que lhe é próprio, de um âmbito seu e do qual se excluem terceiros.<sup>88</sup> A exclusividade visa a assegurar, pois, “a identidade do indivíduo face à sociedade e ao Estado, representando a ideia de que o conteúdo da informação, do dado, da forma de convivência, enfim, das situações subjetivas existenciais do indivíduo, pertencem exclusivamente a ele e a ninguém mais”.<sup>89</sup> Nada obstante, a despeito de comporem uma mesma estrutura e possuírem a nota comum da exclusividade, intimidade e vida privada não se confundem.

A esfera de intimidade diz com as relações subjetivas de trato mais reservado da pessoa, suas relações familiares e de amizade, outorgando ao indivíduo o poder de evitar, a seu juízo, terceiros alheios a este círculo.<sup>90</sup> Para Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a intimidade abrange aqueles dados e informações que a pessoa guarda para si e que dão consistência à sua personalidade, expressões de autoestima, avaliações personalíssimas com respeito a outros, pudores, enfim, informações que de pronto desnudam a personalidade e conformam a integridade moral do sujeito.<sup>91</sup> Via de regra não há, nesse âmbito, qualquer comunicação com o mundo exterior, ressalvada a hipótese de o titular assim o fazer. A isto, contudo, não está obrigado. No que se refere à exclusividade, Tércio Sampaio afirma que, tratando-se da esfera de intimidade, a exclusividade é de grau máximo, em face do que o emissor pode comunicar as informações íntimas se o desejar, mas ninguém pode exigir dele a informação.<sup>92</sup>

De sua vez, o círculo da vida privada, mais externo em relação ao da intimidade, deve ser entendido como aquele que envolve os demais relacionamentos humanos, inclusive objetivos, tais como relações comerciais, profissionais, de trabalho, etc.<sup>93</sup> Nessa acepção estrita, a vida privada abarca as informações relativas às opções de convivência, como a escolha de amigos, a

---

<sup>88</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Sigilo Bancário, a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 105/2001*. In \_\_\_. *Direito Constitucional – Liberdade de Fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e Outros Temas*. Barueri: Manole, 2007, págs. 173-174.

<sup>89</sup> AGOSTINI, Leonardo Cesar de. *A Intimidade e a Vida Privada como Expressões da Liberdade Humana*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2011, págs. 127-128. Ver também ARENDT Hannah. *A Condição Humana*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

<sup>90</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997, pág. 35.

<sup>91</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Sigilo Bancário, a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 105/2001*. In \_\_\_. *Direito Constitucional – Liberdade de Fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e Outros Temas*. Barueri: Manole, 2007, pág. 174.

<sup>92</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Sigilo Bancário...*, pág. 174.

<sup>93</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997, pág. 35.

frequência a lugares, os relacionamentos civis e comerciais, preferências de consumo, transações patrimoniais e financeiras, etc. Outrossim, o inafastável sentido comunicacional da convivência, traz para o âmbito da vida privada um conjunto de situações que são informadas sem constrangimento, situações essas que, embora privativas – como o nome, endereço, profissão, estado civil, etc. –, condicionam o próprio intercâmbio humano em sociedade, posto constituírem elementos de identificação que tornam a comunicação e a vida em sociedade possível.<sup>94</sup> A exclusividade, aqui, relativiza-se à escolha do sujeito. Isso não quer dizer, entretanto, que tais informações possam ser manipuladas arbitrariamente.

Em vista do exposto, pode-se distinguir intimidade e vida privada sob a ótica da comunicabilidade das respectivas informações e dados:<sup>95</sup> na intimidade, as situações subjetivas se referem ao próprio sujeito ou a um grupo limitadíssimo de pessoas, tratando de circunstâncias relevantes apenas para os envolvidos, de maneira que fica desautorizada a intromissão ou divulgação não consentida de dados íntimos do indivíduo. A comunicação a terceiros externos ao âmbito mais íntimo não é, pois, imprescindível para viabilizar a convivência com o mundo exterior. Já na vida privada, sem a comunicação das informações que a compõem, o convívio torna-se precário ou sequer forma-se, mostrando-se o trespasse da informação um meio e, por vezes, até condição para o estabelecimento de relações em nível social, o que, é bom insistir, não significa que à vida privada não se dispense proteção especial.

Esther Bueno Gallardo apresenta, adicionalmente, uma distinção semântica de intimidade e vida privada, produzida especialmente no âmbito da doutrina espanhola. Ainda que ambos os termos tenham em comum o elemento da ausência de conhecimento geral e notório, a intimidade alude a uma posição espiritual do indivíduo que, nada obstante, não é inerente à vida privada. Enquanto o íntimo concerne à essência mesma do sujeito e forma sempre parte do particular e pessoal de cada indivíduo, nem toda a informação pessoal é necessariamente íntima.<sup>96</sup> A autora também promove uma diferenciação com base no que designa como os “diversos níveis ou graus” de privacidade.<sup>97</sup> Segundo essa articulação, similarmente à teoria das esferas, é possível

---

<sup>94</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Sigilo Bancário...*, págs. 174-175.

<sup>95</sup> AGOSTINI, Leonardo Cesar de. *A Intimidade e a Vida Privada como Expressões da Liberdade Humana*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2011, pág. 128.

<sup>96</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 65.

<sup>97</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 271.

identificar graus de privacidade de qualidade *mínima*,<sup>98</sup> *média*<sup>99</sup> e *máxima*.<sup>100</sup> Independentemente da nomenclatura adotada, o fato é que efetivamente existem diferentes níveis de qualificação das informações relativas à privacidade do indivíduo.

Em nossa ordem jurídica, a intenção do constituinte foi a de seguir esta diferenciação, estabelecendo textualmente, no art. 5º, X, da Constituição Federal, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada. Entretanto, deve-se referir que não há, para fins de proteção da privacidade, diferenciação entre intimidade e vida privada, isto é, os dois âmbitos são igualmente protegidos. A nosso ver, a dicotomia feita pelo constituinte tem em mira reforçar que o resguardo é assegurado a ambas as esferas e ao conteúdo próprio de cada uma. Consagra-se, pois, a privacidade como um direito fundamental garantido ao administrado.

### 2.2.3 O âmbito de proteção do direito fundamental à privacidade na Constituição de 1988

A inserção do direito à privacidade, mais precisamente do direito à intimidade e à vida privada no Texto Constitucional (art. 5º, X), entre inúmeras outras disposições normativas afetas ao mesmo objetivo e contexto aplicativo, decorre da manifesta intenção do então constituinte em forçosamente romper não só com a ordem constitucional pregressa, mas, fundamentalmente, com a conjuntura político-social de repressão vigente pouco tempo antes da promulgação da nova Constituição. Também por isso, a relevância atribuída ao rol de direitos individuais impregna com toda sua força o direito à privacidade, em razão do que resulta evidente que a qualificação dessas categorias enquanto direitos fundamentais, de um lado, denota a anteriormente referida dimensão de importância da privacidade e, de outro, acarreta – assim como as variáveis

---

<sup>98</sup> Dados ou informações que mais relação guardam com o mundo exterior, constituindo uma zona de interação de uma pessoa com outras e abrangendo aspectos vitais abertos ao contexto público e que, normalmente, são conhecidos por sujeitos alheios ao indivíduo, ainda que não por toda a coletividade. GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 273.

<sup>99</sup> Dados ou informações que, mesmo não formando parte das facetas mais reservadas do ser humano, podem por em evidência características pertencentes a estas facetas mais internas. GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 275.

<sup>100</sup> Dados ou informações estritamente vinculados à personalidade que constituem as facetas mais reservadas do ser humano. GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 277.

temporais, históricas e culturais – consequências para a conceituação e determinação de seus respectivos conteúdos.

Pode-se afirmar, assim, que o direito fundamental à privacidade em sentido amplo consiste na tutela jurídica do campo, área ou esfera, circundante da pessoa, em que há necessidade de exclusão de terceiros para que se possibilite ao sujeito desenvolver sua própria e exclusiva identidade, em fomento à livre construção dos demais atributos da personalidade,<sup>101</sup> tendo como consectário lógico o direito ao controle das informações sobre aquela.<sup>102</sup> Tal qual salientado anteriormente, a estreita vinculação entre a liberdade individual e a privacidade constitui esta como uma das chaves para a autodeterminação e para o desenvolvimento pessoal, o que, ao fim e ao cabo, impulsiona o desenvolvimento da sociedade como um todo. Não são todas as manifestações privadas, entretanto, que irão desaguar em nível social ou público, mas tão somente aquelas que, pertencentes ao nível da intimidade, seu titular espontaneamente divulgar; e, circunscritas ao nível da vida privada, as imposições da convivência social assim demandarem.

Essas afirmações são consequência da adoção da concepção ampla do âmbito de proteção dos direitos fundamentais, complementada pelos lineamentos da teoria externa referente aos limites impostos aos direitos fundamentais, os quais, por sua vez, são igualmente limitados pelas exigências de respeito, pela restrição ao direito fundamental, ao conteúdo essencial e ao postulado da proporcionalidade, conforme o caso.

Nada obstante, não é toda restrição ao direito à privacidade que implica sua violação. A conexão, ou seja, a relevância da ocorrência em termos constitucionais entre as intervenções dos poderes públicos e o direito à privacidade depende do âmbito em que as intervenções se produzam. Para que o direito em questão seja oponível, é necessária a afetação do âmbito de proteção da privacidade constitucionalmente protegido. E, no que respeita ao Direito Tributário, importa verificar quais dados e informações do contribuinte estariam qualificados como tal, do que deflui a necessidade de se verificar se dados econômicos, informações patrimoniais, financeiras, profissionais, de consumo, de investimento, entre outras de mesma feição, assim se caracterizam. Mais: se estariam incluídos na esfera da intimidade ou da vida privada.

---

<sup>101</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 38.

<sup>102</sup> MARÍN, Fernando Rodríguez. *Los Delitos de Escuchas Ilegales y el Derecho a La Intimidad*. In *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Madrid, t. XLIII, fasc. I, pág. 215, *apud* BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 38.

Considerados os termos da teoria ampla do conteúdo dos direitos fundamentais, temos que se protegem das intervenções alheias todos aqueles atos, propriedades, situações e posições atinentes à personalidade, ou seja, que configurem algum modo de expressão da personalidade e, portanto, da privacidade individual e empresarial. Na esfera da intimidade, resguardam-se as facetas mais reservadas do ser humano, podendo-se citar como exemplo aquelas informações quanto às enfermidades enfrentadas, ao histórico médico, a pormenores fáticos de dissoluções matrimoniais, ou à opção sexual ou religiosa. Por outro lado, no âmbito da vida privada, encontram-se tuteladas as informações que, mesmo formando parte de um círculo mais amplo, põem a descoberto determinados aspectos pertencentes ao reduto mais íntimo do indivíduo. Dentre esses aspectos, se incluem, por exemplo, os locais frequentados, as compras efetuadas e as respectivas formas e montantes de pagamento, os investimentos realizados, os empréstimos concedidos e tomados, assim como os respectivos beneficiários, enfim, aquilo que Esther Gallardo<sup>103</sup> chama de fluxo patrimonial pessoal, o qual faria parte da esfera privada constitucionalmente protegida, circunstância que resulta não só do conceito de vida privada manejado como também responde a parâmetros socioculturais atualmente imperativos. Os exemplos,<sup>104</sup> neste sentido, são, na visão da autora, incontrastáveis: quem não consideraria uma intromissão em sua vida privada a divulgação por terceiros da quantia que recebe a título de salário? Ou de rendas decorrentes de aluguéis e vendas de imóveis? Alguém estaria disposto a, sem mais, veicular uma fotocópia de sua declaração de renda em um periódico de circulação nacional? As dívidas contraídas e as cobranças sofridas por um indivíduo não formam parte de sua vida privada? Para quem não constitui uma intromissão a divulgação de quanto e em que gasta seu dinheiro?<sup>105</sup>

A nosso ver, privacidade pessoal e privacidade patrimonial não são realidades antagônicas, sendo que em muitos casos é provável que a privacidade do homem se plasme e

---

<sup>103</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración Constitucional del Derecho a la Intimidad*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2009, pág. 269.

<sup>104</sup> Em completo estudo sociológico sobre a privacidade, inclusive com elaboração de um ranking de comportamentos intrusivos, ver SLOBOGIN, Christopher. SCHUMACHER, Joseph E. *Reasonable Expectations of Privacy and Autonomy in Fourth Amendment Cases: An Empirical Look at "Understandings Recognized and Permitted by Society"*. In *Duke Law Journal*, v. 42, nº 4, fev/1993, págs. 727-775.

<sup>105</sup> Importa considerar que as situações descritas não dizem respeito àqueles que exercem funções ou cargos públicos que, por imposição de dispositivos constitucionais (Arts. 5º, XXXIII; 37, *caput*, e § 3º, II; 39, § 6º; e 216, § 2º), assim como em razão de disposição legal (Lei nº 12.527/2011), devem divulgar as informações relativas a seus fluxos patrimoniais. Este, inclusive, é o posicionamento do STF esposado no julgamento unânime da Suspensão de Segurança nº 3.902, Plenário, rel. Min. Ayres Britto, 09/06/2011.

objetivo no campo econômico e patrimonial. Não é o patrimônio em si que pertence à privacidade, mas é a relação existente entre pessoa e patrimônio que determina a existência de uma privacidade patrimonial. Em razão disso, pode-se afirmar que os dados econômicos, financeiros e patrimoniais constituem uma emanção da personalidade e, assim, uma faceta mais à disposição para o livre desenvolvimento e autodeterminação pessoal, eis que o manejo patrimonial e financeiro de empresas e cidadãos integra o universo da liberdade de decisão e gestão pessoal. Neste sentido, tanto o fluxo de ingressos ou rendas, como o fluxo de gastos, investimentos e consumo conformam a privacidade patrimonial. Tal posição, conquanto dê status de direito fundamental à privacidade – e, de conseguinte, estabelecadora de restrições à sua limitação –, não obsta de modo algum a realização de outros direitos e interesses previstos na Constituição, como, por exemplo, a autorização e a execução de atividades de fiscalização tributária em suas mais variadas formas de expressão.

Sob tal contexto, ainda que reveladores de circunstâncias pessoais, entendemos que os dados patrimoniais estão alocados na esfera da vida privada, e não da intimidade. Como frisado anteriormente, à intimidade estão ligadas aquelas informações atinentes às relações subjetivas e de trato mais reservado da pessoa, outorgando ao indivíduo o poder de evitar, a seu juízo, terceiros alheios a este círculo. As informações íntimas – no sentido aqui exposto – se referem ao próprio sujeito ou a um grupo limitadíssimo de pessoas, tratando de situações relevantes apenas para os envolvidos, de maneira que fica desautorizada a intromissão ou divulgação não autorizada de dados (íntimos) do indivíduo. Sendo assim, esses dados e informações não possuem relevância tributária, porquanto desprovidos de qualquer conotação econômico-financeira passível de consideração em uma relação obrigacional tributária, de tal sorte que jamais poderão ser requisitados pela Fazenda Pública e, ao serem eventualmente desvendados em um procedimento de fiscalização, não poderão servir de espedeque para a imposição tributária. Já em relação às informações atribuíveis ao círculo da vida privada, é plenamente possível que se lhes atribua repercussão tributária, notadamente por conter informações relativas às opções de convivência, como os exemplos acima citados que se circunscrevem aos relacionamentos civis e comerciais, às escolhas de consumo e de direcionamento patrimonial. Aqui, o sentido comunicacional antes referido, impõe que determinadas informações sejam repassadas a terceiros, ainda que em número reduzido. A compra e venda de um imóvel, por exemplo, não se perfectibiliza sem formalização documental nos órgãos registrais competentes e pelos respectivos

servidores que, de sua parte, exigem a prestação de informações fiscais de comprador e vendedor. Portanto, certos dados e informações da vida privada são, sim, passíveis de ensejar não apenas os atos de fiscalização como também podem igualmente servir de base para formulação do lançamento tributário.

Contudo, nem todo dado ou informação é suscetível de se constituir em objeto da relação tributária, devendo, para tanto, direta ou indiretamente conduzir à aplicação das normas tributárias.<sup>106</sup> Os dados solicitados, além de pertencer à esfera da vida privada, devem ser concretos e a informação tributária, plasmada no dado, direta ou indiretamente utilizável na aplicação das normas tributárias, em face do que se exclui, por não possuir repercussão tributária, aquela informação genérica cuja relevância seja indeterminada ou obedeça a um interesse tributário genérico.<sup>107</sup>

Neste panorama, vê-se que a opinião que determinado sujeito possui em relação a seu vizinho, colega de trabalho ou mesmo em relação ao fisco e outros órgãos públicos, assim como suas preferências em relação a sexo, religião, times de futebol e médicos frequentados (todas circunscritas ao âmbito da intimidade), pouco importam para fins de controle e estabelecimento de uma relação obrigacional tributária. Agora, uma transferência patrimonial, o recebimento de valores em decorrência da prestação de serviços e as operações de produção e consumo em si mesmas consideradas (todas pertencentes ao âmbito da vida privada) podem implicar o surgimento da obrigação tributária quando preenchidos determinados requisitos. Em razão disso, à luz do Texto Constitucional, não é factível defender que cada vez que a Fazenda Pública reclama de um contribuinte dados ou informações privadas com reflexos tributários, ou se está violando o direito à vida privada daquele, ou a obrigação tributária deve ceder ou sacrificar-se com a finalidade de preservar aquele direito constitucional.<sup>108</sup>

O relevante, pois, na hora de se aferir se determinada atuação do Poder Público resulta conforme o direito fundamental à privacidade, é a constatação de que esta atuação circunscreve-se à esfera da vida privada – deixando incólume, pois, a esfera de intimidade –, bem como as circunstâncias e condições nas quais se leva a cabo a afetação ao direito fundamental aqui referido ou, mais concretamente, a legitimidade da intromissão no respectivo âmbito de proteção.

---

<sup>106</sup> MARTÍNEZ, Juan Lopez. *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1992, pág. 54.

<sup>107</sup> MARTÍNEZ, Juan Lopez. *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1992, pág. 57.

<sup>108</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 580.

#### 2.2.4 Outras expressões constitucionais da privacidade – o domicílio, a correspondência, as comunicações e os dados

Em linha de compasso com as finalidades constitucionais relativas à proteção da privacidade propriamente dita (art. 5º, X), os incisos subsequentes contêm prescrições concernentes ao resguardo específico de concretas manifestações da intimidade e da vida privada, quais sejam, o domicílio (art. 5º, XI), a correspondência, as comunicações e os dados (art. 5º, XII). Não entraremos, aqui, nos pormenores de cada uma das espécies referidas, cabendo-nos mencionar os aspectos mais relevantes e de implicação direta para a presente pesquisa.

A inviolabilidade domiciliar é o reduto espacial mais fortemente ligado à privacidade, dado ser neste âmbito em que se geram e desenvolvem muitas das concepções de vida e de mundo do indivíduo. É neste recinto que decisões atinentes à condução mesma da vida são tomadas e têm seus dados e informações guardados ou arquivados. Ademais, a proteção do domicílio, projeção espacial da pessoa, conecta-se diretamente à liberdade pessoal, pois a esta fornece e garante a primeira forma de externalização.<sup>109</sup> Contudo, o termo “domicílio” constante do Texto Constitucional tem amplitude maior do que no direito privado, não se referindo somente à residência ou à habitação. Neste sentido, considera-se domicílio todo local, delimitado e separado, que alguém ocupa com exclusividade, a qualquer título, inclusive profissionalmente, pois é justamente nessa relação entre pessoa a espaço que se preserva a vida privada.<sup>110</sup>

Entrementes, merece destaque o fato de o aqui referido aplicar-se igualmente às pessoas jurídicas, que, destarte, têm sua sede e demais instalações protegidas pelo direito fundamental à inviolabilidade domiciliar.<sup>111</sup> A consideração desta garantia é oportuna pelo fato de uma das formas contumazes de obtenção de informações com relevância tributária ser, precisamente, a inspeção de residências e sedes empresariais, a fim de verificar, por exemplo, o estado construtivo de imóveis, a existência de estoques, as operações de industrialização realizadas, o número de profissionais prestadores de serviços e empregados, entre diversas outras hipóteses. Por fim, impende consignar que, além dos casos de flagrante delito, desastre ou prestação de socorro, a qualquer momento, a Constituição Federal legitima a violação domiciliar durante o dia

<sup>109</sup> SANTAMARIA, Baldassarre. *Le Ispezioni Tributarie*. 5ª Ed., Milano: Giuffrè, 2008, pág. 21.

<sup>110</sup> MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13ª. Ed., São Paulo: Atlas, 2003, pág. 81.

<sup>111</sup> Neste sentido, ver a decisão liminar proferida pelo Min. Celso de Mello na AC 3091/RS.

e somente mediante a expedição de ordem judicial, estabelecendo-se, neste último caso, incontornável cláusula de reserva jurisdicional, tema que oportunamente será objeto de análise.

Mais tormentoso é o tema da inviolabilidade da correspondência, das comunicações e de dados, prevista no inciso XII do art. 5º da Constituição. A repercussão tributária é, neste caso, de igual importância, motivo pelo qual, inclusive por questões de limitação da pesquisa, nos deteremos na proteção assegurada aos dados. Isso por que, ainda que correspondências e comunicações telegráficas e telefônicas possam conter informações com transcendência tributária, a fiscalização fazendária em geral vale-se de expedientes que incidem mais diretamente sobre os “dados”, ou que tendam para a obtenção documental destes, os quais constituem, ao fim e ao cabo, o objeto imediato da averiguação.

Pois bem. De início, a própria redação do dispositivo já suscita controvérsias. A primeira parte do inciso XII do art. 5º da Constituição prescreve que “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas”. Tercio Sampaio Ferraz<sup>112</sup> menciona que o sigilo, neste preceito constitucional, está referido à comunicação, no interesse da defesa da privacidade. Para o autor, isto seria feito em dois blocos, nos quais a conjunção “e” uniria correspondência com telegrafia, seguindo-se a vírgula e, depois, a união entre de dados com comunicações telefônicas. Diante disso, aduz que o que se regula é comunicação por correspondência e telegrafia, comunicação de dados e telefônica, de tal sorte que o objeto protegido não seriam os dados em si, mas sua comunicação. Ou seja, a proteção não seria para o que consta da mensagem, mas para a ação de enviá-la e recebê-la.

Em sentido diverso, Marco Aurélio Greco observa que a Constituição busca proteger tanto o dado, a informação, o registro em si, estaticamente considerados, como o respectivo fluxo de mensagens numa perspectiva dinâmica. O objetivo seria, assim, resguardar a inviolabilidade das informações, seja qual for a forma em que se apresentem, tanto as transmitidas quanto as armazenadas.<sup>113</sup> Já o Ministro Marco Aurélio Mello, em julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal,<sup>114</sup> foi mais longe. Em seu voto, paralelamente ao reconhecimento da

---

<sup>112</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Sigilo de Dados: o Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado*. In PIZOLIO, Reinaldo. GAVALDÃO JR., Jayr Viégas (coord.). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pág. 25.

<sup>113</sup> GRECCO, Marco Aurélio. *O Sigilo do Fisco e Perante o Fisco*. In PIZOLIO, Reinaldo. GAVALDÃO JR., Jayr Viégas (coord.). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pág. 77.

<sup>114</sup> STF, PET nº 577-QO, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 25 de março de 1992.

inviolabilidade do sigilo dos próprios dados, afirma que a ressalva feita na segunda parte do dispositivo – quanto à necessidade de ordem judicial para levantamento do sigilo e tão somente para fins de investigação criminal ou instrução processual penal na forma estabelecida em lei – aplicar-se-ia também aos dados, entendimento reiterado mais recentemente.<sup>115</sup> De nossa parte, aderimos ao entendimento de Marco Aurelio Greco, sendo este o que mais se coaduna com a lógica protetiva insculpida no art. 5º da Constituição Federal. Ora, afirmar que a proteção seria apenas quanto ao fluxo das informações assegura somente meia garantia, pois, do ângulo do titular do direito fundamental, ver as informações que lhe digam respeito acessadas estática ou dinamicamente é indiferente no que diz respeito ao que passa a ser de conhecimento de terceiro.

Seja qual for a maneira em que possa ser captada, a inviolabilidade prevista no art. 5º, XII, da Constituição Federal cobre a informação mesma. E, mesmo admitindo que este dispositivo específico não autorizasse tal interpretação, o recurso ao inciso X – que protege a privacidade – afasta por completo qualquer consideração quanto ao não resguardo do dado e da informação propriamente dita. De outra parte, limitar a possibilidade de quebra do sigilo de dados às hipóteses de investigação criminal ou instrução processual penal seria desconsiderar as importantes funções inquisitórias e de fiscalização necessariamente exercitáveis pelo Estado, dentre as quais por certo se inclui a fiscalização tributária.

No ponto, insta destacar a conturbada questão do sigilo financeiro, notório instituto de proteção a dados e informações e sobre o qual incidem seguidas investidas dos órgãos fiscalizadores fazendários, notadamente após a edição de Lei Complementar nº 105/2001. No item subsequente, assim como no próximo capítulo, o tema terá alguns aspectos detalhados, inclusive no que toca à intervenção judicial. Por enquanto, deve-se referir que, constituindo clara expressão da privacidade de cidadãos e pessoas jurídicas, os dados e informações relativos às operações financeiras dos contribuintes estão, sim, resguardados pelas normas contidas nos incisos X e XII do art. 5º da Constituição Federal. Visto pelo ângulo da pessoa ou da empresa que mantém contínuas relações comerciais ou simplesmente mantém conta em estabelecimento bancário, e que a movimentação relativamente a inúmeros atos que pratica, certamente que o registro de tais operações pode revelar aspectos essenciais de sua privacidade. De fato, muitos dos atos perpetrados na vida cotidiana implicam pagamento e, desvendados pela quebra do dever de

---

<sup>115</sup> STF, RE 389.808, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 15 de dezembro de 2010.

sigilo, podem revelar múltiplos aspectos da intimidade e da privacidade de seus titulares.<sup>116</sup> Entretanto, não apenas a mencionada Lei Complementar, mas inúmeros atos normativos da atualidade, inclusive infralegais, militam em sentido oposto a tal proteção, superando, sem maiores garantias, a proteção constitucional à privacidade. Vejamos alguns exemplos.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.445, de 26 de julho de 2013, foi editada para fins de regulamentação dos arts. 9º, 10 e 11 da Lei nº 9.613/98, que por sua vez dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores. Entre as cominações, a Resolução, que passou a vigorar em 1º de janeiro de 2014, obriga contabilistas e empresas de contabilidade a denunciar, ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) operações que “possam constituir-se em sérios indícios” dos crimes previstos na Lei nº 9.613/98. E como hipótese que suscita o envio obrigatório de informações, está a prestação de serviço realizada pelo profissional envolvendo o recebimento, em espécie ou em cheque, de valor igual ou superior a trinta mil reais ou equivalente em outra moeda. Mais: a comunicação deve ser feita no prazo de vinte e quatro horas e o comunicante deve abster-se de dar ciência de tal ato a qualquer pessoa, inclusive àquela à qual se refira a informação. A par de controvérsias quanto à legalidade do ato normativo infralegal, do contexto descrito emergem nítidas questões pertinentes ao respeito ao sigilo financeiro do cidadão e de sociedades empresárias. Além disso, face aos dispositivos mencionados, o administrado possui contra si presunção legal (“sérios indícios”) de prática de ilícito penal, em franca inversão da presunção (constitucional) de inocência.

Ainda no âmbito de regulamentação da Lei nº 9.613/98, a Resolução do COAF nº 25, de 16 de janeiro de 2013, ordena que as mesmas comunicações sejam feitas pelas pessoas físicas ou jurídicas que comercializem “bens de luxo ou de alto valor”<sup>117</sup> relativamente a qualquer operação de um mesmo cliente que, no período de seis meses, envolva o pagamento ou recebimento de valor igual ou superior a trinta mil reais, ou equivalente em outra moeda, em espécie. Novamente, a vida privada do cidadão vê-se devassada com desrespeito aos preceitos constitucionais protetores da privacidade, eis que as normas editadas conferem poderes a autoridades que, muito embora investidas de poderes investigativos, não poderiam solicitar, direta e indiscriminadamente, mesmo no interesse da persecução penal, dados e informações de caráter

---

<sup>116</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. *Sigilo Bancário e o Direito à Liberdade*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº 30, jan/fev. 2000, pág. 141.

<sup>117</sup> Assim entendido o bem móvel cujo valor unitário seja igual ou superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), conforme parágrafo único do art. 1º da Resolução COAF nº 25/2013.

privado, os quais, note-se, não são de titularidade daqueles obrigados a comunicá-las. Outrossim, como salientado anteriormente, as informações quanto às opções de compra, de forma de pagamento e de valores despendidos fazem, sim, parte do âmbito de proteção do direito fundamental à privacidade, não podendo ser manejadas descriteriosamente por outros que não seu próprio titular, salvo por aquela autoridade para tanto competente que, como se verá no próximo capítulo, necessariamente é o Poder Judiciário.

Por fim, merece referência a Resolução n° 13/2012 do Senado Federal que fixou em 4% a alíquota de ICMS interestadual incidente sobre bens importados. A problemática toda gira em torno do disposto no inciso II do § 1° do art. 1° da Resolução, segundo o qual o percentual estabelecido aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro, ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40%. Foi atribuído, então, ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderes para definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação, o que inicialmente foi prescrito no Ajuste Sinief n° 19/2012. De acordo com este regulamento, as empresas importadoras deveriam informar, entre outras inúmeras obrigações, seus custos de importação, bem como o conteúdo destas operações. Contudo, a prestação de tais dados, a par de não exigida pela Resolução n° 13 do Senado, implica manifesta violação de segredos comerciais e podem indevidamente divulgar o *know-how* de formação de produto e de preços, elementos essenciais para competitividade no mercado. Interfere-se, às claras, no sigilo de dados e informações empresariais e, por certo, no livre exercício das atividades econômicas dos contribuintes, notadamente pela ampla divulgação de informações a respeito de fatos que, mesmo relevantes para fins tributários, interessam exclusivamente ao Estado.

Com as considerações precedentes e os exemplos citados, define-se, ainda que não exhaustivamente, os contornos o âmbito de proteção do direito à privacidade em seus diferentes níveis, âmbito esse que, como visto, não é imune a limitações. O conteúdo normativo constitucional completo do direito à privacidade não é formado, tal qual ressaltado, somente pelas disposições atinentes à sua pura e simples instituição, mas também por aquelas prescrições externas ao direito em si mesmo considerado, as quais, fazendo parte do Texto Constitucional – e, portanto, reclamando aplicação – acabam por intervir na esfera privada dos administrados. As

normas tributárias relativas à fiscalização fazendária, na medida em que interferem diretamente no âmbito particular dos contribuintes, constituem notório exemplo de limitação ao direito de privacidade.

### 2.2.5 Aplicação às pessoas jurídicas

Antes de irmos adiante, cabe ressaltar que não apenas o homem tem personalidade. Aos grupos de indivíduos e ainda às formações mais complexas, a ordem jurídica também atribui personalidade, conferindo às pessoas jurídicas direitos e obrigações. Esse fenômeno é uma contingência inarredável da realidade social, de tal sorte que se entende por aplicáveis às pessoas jurídicas as normas que preveem os direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. Não são, contudo, todos os direitos desta espécie que podem ser atribuíveis às pessoas ideais, mas apenas aqueles compatíveis com a sua natureza constitutiva peculiar, além daqueles relacionados aos fins da pessoa jurídica.<sup>118</sup>

Assim, havendo compatibilidade entre o direito fundamental e a natureza e os fins da pessoa jurídica, é cabível o reconhecimento da proteção por meio dos direitos fundamentais e as garantias eventualmente correlatas. Determinar quais os direitos compatíveis com a natureza das instituições ideais, por outro lado, depende do âmbito de proteção específico do direito fundamental. Os direitos que pressupõem uma referência humana não podem, em virtude desta condição, ser extensivos a entes coletivos (por exemplo, os direitos à vida, à liberdade de consciência e de crença, o direito de herança), de modo que as pessoas jurídicas gozam de direitos fundamentais que não pressuponham características intrínsecas ou naturais do homem como o corpo ou bens marcadamente espirituais<sup>119</sup> (v.g., o direito de resposta e às indenizações por danos morais e materiais, a liberdade econômica, liberdade de atividade, ofício ou profissão, o direito de propriedade).

---

<sup>118</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pág. 223.

<sup>119</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, págs. 421.

Infere-se, daí, que a questão da aplicabilidade dos direitos fundamentais resolve-se em função da diferente qualidade entre os sujeitos de direito que são pessoas humanas e os que não são: a diferença entre o caráter final da personalidade jurídica do homem e o caráter instrumental da personalidade jurídica coletiva.<sup>120</sup> Ora bem, os próprios grupos sociais e os entes coletivos são o resultado do exercício, por parte do indivíduo, de determinados direitos fundamentais, como é o caso dos direitos de reunião e associação, cujo objeto somente pode ser assegurado de forma adequada se aos respectivos entes coletivos for atribuída a titularidade de direitos fundamentais.<sup>121</sup> De fato, as pessoas jurídicas são construções dos homens indispensáveis para atuação destes em diversos domínios da vida, de sorte que o livre desenvolvimento da personalidade depende de uma complexa rede de relações sociais e econômicas que se processam em larga medida através dessas construções humanas.<sup>122</sup>

E, no que respeita ao tema deste trabalho, temos que o direito fundamental à privacidade é de possível atribuição às pessoas jurídicas. Embora não dotada de intimidade (nos contornos conceituais acima expostos), parece-nos evidente que uma sociedade empresária tenha interesse em manter ao abrigo de determinados circuitos, por exemplo, informações atinentes à composição de seu quadro e de seu capital social, custos, fornecedores, clientes, modos de produção, estratégias de planejamento, mas, ao mesmo tempo, necessite revelar tais dados para encaminhar um processo de fusão ou incorporação, solicitar o registro de filial em um novo município, e assim por diante. Da mesma forma, a inviolabilidade da sede de uma fundação lhe é, a nosso ver, em estreita ligação à inviolabilidade domiciliar prevista na Constituição,<sup>123</sup> plenamente aplicável, posto que é naquele ambiente reservado que se desenvolverão suas atividades e, por exemplo, tomadas importantes decisões quanto ao investimento das doações recebidas.

---

<sup>120</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 119.

<sup>121</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pág. 224.

<sup>122</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010, pág. 120.

<sup>123</sup> Ver, neste sentido, no STF, a AC 3091/RS, Rel. Min. Celso de Mello, em decisão liminar de 19/03/2012.

### **3. Fundamentos normativos da fiscalização tributária**

#### **3.1 A função e o caráter limitado da fiscalização tributária**

Ao passo que a Constituição Federal institui e protege uma série de direitos individuais fundamentais – sendo esta uma das notas essenciais de nossa ordem constitucional –, igualmente atribui ao Poder Público diversas prerrogativas inerentes à organização e à divisão de Poderes. Dá conta, assim, do próprio funcionamento estatal, estabelecendo pormenorizada distribuição de competências que dotam o Estado dos poderes necessários para julgar, legislar e administrar.

A atividade administrativa pública em geral, bem executada e focada no atendimento das necessidades do próprio Estado enquanto mantenedor da ordem social, é sobremaneira relevante. Especificamente, a atuação administrativa na seara fiscal constitui um dos pilares para o exercício das funções públicas, eis que, sem os recursos financeiros oriundos da imposição tributária, as pessoas políticas não colocariam em marcha sequer o próprio ato de governar. E como corolário do poder de tributar, que se inicia com a atribuição de competências constitucionais para tanto, a atividade fiscalizatória exerce papel fundamental não só no controle do administrado, mas também – e principalmente – para o incremento da arrecadação.

Nesse contexto, insere-se o poder de fiscalização, estabelecido, em geral, no art. 174 da Constituição Federal, que confere ao Estado a função de fiscalização na qualidade de agente normativo e regulador da atividade econômica. No que toca à fiscalização tributária, o art. 145, § 1º, faculta à administração fiscal a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, prescrevendo o inciso XXII do art. 37 que os órgãos fazendários das pessoas políticas exercem atividades essenciais ao funcionamento do Estado, sendo-lhes inclusive assegurados recursos prioritários para a realização de suas funções. A importância conferida ao fisco é tal que seus servidores possuem, dentro das respectivas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos (art. 37, XVIII). Não bastassem essas atribuições, pretende-se aumentar ainda mais a ascendência dos órgãos fazendários na administração pública. Tramita no Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional nº 186/07, que, a fim de conceder autonomia administrativa, financeira e funcional às

administrações tributárias de todos os entes federados, acrescentaria ao art. 37 os parágrafos 13 e 14.<sup>124</sup>

É inegável, pois, a relevância que o constituinte emprestou à administração fazendária, marcadamente às prerrogativas fiscalizatórias a ela acometidas. Não poderia ser diferente. A investigação fiscal, mirando o recolhimento de fundos ao erário público, propicia a aproximação da atividade administrativa formalizadora da obrigação tributária com a realidade dos acontecimentos, condição inafastável para a validade da imposição exacional.

Alberto Xavier leciona que a determinação ou caracterização do fato tributário envolve uma série de atos jurídicos e de operações lógicas e materiais tendentes a descobrir e comprovar a sua existência e os seus atributos, especialmente de natureza quantitativa, e que se integram na atividade tributária.<sup>125</sup> Nesta perspectiva, fica difícil imaginar que o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142, CTN) prescindia de alguma pesquisa, de alguma investigação do fisco na esfera jurídica dos contribuintes. A multiplicidade das situações tributárias conduz o fisco a tomar a iniciativa da sua verificação e descoberta em ordem a prevenir a evasão, bem como a impor obrigações a contribuintes e a terceiros no que toca ao conhecimento efetivo dos fatos tributários.<sup>126</sup>

Tendo como foco a apuração de eventos de interesse tributário, o procedimento<sup>127</sup> administrativo fiscal inicia e desenvolve-se sob caráter inquisitório, conferindo-se ao órgão fazendário encarregado da investigação, dentro dos estritos limites legais, relativa liberdade de atuação. Inquisitório, juridicamente, não significa arbitrário, mas apuração, averiguação, pesquisa, busca pela informação. No entanto, processo e inquisitorialidade não se confundem, mas

---

<sup>124</sup> § 13 – Lei complementar estabelecerá as normas gerais aplicáveis à Administração Tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo inclusive sobre direitos, deveres, garantias e prerrogativas dos cargos de sua carreira específica, mencionada no inciso XXII deste artigo. § 14 - Às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são asseguradas autonomia administrativa, financeira e funcional, e as iniciativas de suas propostas orçamentárias dentro dos limites estabelecidos na Lei de diretrizes orçamentárias.

<sup>125</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, pág. 113.

<sup>126</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, pág. 115.

<sup>127</sup> Para uma distinção entre processo e procedimento fiscal, ver, por todos, MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, págs. 143 e seguintes.

esta é (eventualmente) pressuposto daquele. Enquanto a inquisitorialidade que preside o procedimento permite – respeitados os lindes da lei, conforme mais adiante exposto – uma atuação mais célere e eficaz por parte da Administração, as garantias do processo enfeixam o atuar administrativo, criando para o contribuinte direitos de participação no *iter* processual. Frise-se que, conquanto a inquisitorialidade torne a função estatal menos amarrada, ela não elimina uma série de garantias que são próprios ao procedimento tributário. Mas, mesmo que os poderes legais investigatórios da autoridade administrativa devam ser suportados pelos particulares, estes não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal.<sup>128</sup>

Afirma-se, então, que para consecução de seus objetivos a Fazenda Pública tem o dever de investigar as atividades dos particulares de modo a identificar aquelas que guardem relação com as normas tributárias e, sendo o caso, proceder ao lançamento do crédito,<sup>129</sup> que, na forma do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, configura atividade administrativa obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do servidor que não o realizar. Volta-se, no ponto, à questão do interesse público, especialmente na sua identificação, ou não, com o interesse da fiscalização tributária e da Administração Pública, problema para o qual é sobremaneira importante a noção de função administrativa. Segundo Marçal Justen Filho,<sup>130</sup> a existência de uma função significa a instituição de poderes jurídicos de natureza instrumental, que são previstos como meio para a realização de um fim transcendente ao interesse pessoal do sujeito. O conceito de função compreende, nesta visão, três aspectos diversos: a titularidade alheia do interesse a ser realizado; o dever de o sujeito perseguir a realização desse interesse e promover a obtenção de um fim; a atribuição de poder jurídico necessário para a realização desse interesse. Neste sentido, para o autor as competências estatais têm “natureza funcionalizada”, à medida em que o Estado é investido de funções, não de direitos subjetivos, mostrando-se incabível confundir interesse público com interesse estatal. Com o merecido vagar, retomamos o assunto no próximo capítulo.

Compreendendo a função fiscalizatória competências orientadas à realização de determinadas finalidades, lembre-se que a arrecadação de tributos se presta, precipuamente, a garantir os recursos financeiros (meio) indispensáveis ao gerenciamento da máquina pública e à

---

<sup>128</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, pág. 162.

<sup>129</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, pág. 159.

<sup>130</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 8ª Ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012, págs. 111-115.

manutenção das atividades estatais (fins imediatos). Destarte, o meio e os fins imediatos são vias diretas de concretização da autonomia mesma das pessoas políticas federadas, característica elementar da federação e fim mediato do provimento de fundos através da atividade tributante. Um Estado-membro, por exemplo, só se poderá administrar na medida de sua independência se dispuser de recursos para tanto; da mesma forma, sua tomada de decisões está atrelada à existência de verbas que garantam atuação regular e continuidade de investimentos. Em suma, um dos alicerces da autonomia político-administrativa é a autonomia financeira. Daí, contudo, não decorre autorização para que a tributação cinja-se a indefinidamente arrecadar mais e a fiscalização resume-se a criar e implementar meios mais eficazes para tanto. Deveras, há limites e sua observância é impostergável. O desempenho da atividade fiscalizatória não é irrestrito e destinado a tão somente maximizar a utilidade dos meios de investigação em prol de resultados positivos na arrecadação. A atuação do Poder Público por meio de seus órgãos fazendários é, pois, limitada.<sup>131</sup> Vejamos de que forma.

### *3.1.1 Limitação pela estrutura das regras atributivas de competência*

A Constituição Federal encerra um sistema que atribui o poder por meio de regras jurídicas. Quando conferiu ao Estado o poder de tributar, por exemplo, a Constituição o fez através de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência, distribuindo, também com regras, uma série de competências ordinárias e residuais. Da mesma maneira, a competência para fiscalização foi dada à Administração Tributária por meio de uma regra.

Desde que a Constituição prescreve que compete à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III), ou que compete aos Estados a instituição de imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155, III), ou, ainda, que compete aos municípios instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I), mostra a escolha por determinados fatos e por determinada forma para a instituição de impostos pelas pessoas políticas. Por sua vez, o art. 145, parágrafo primeiro, da Constituição,

---

<sup>131</sup> Sobre o caráter limitado e condicionado do poder impositivo tributário, conferir, na jurisprudência do STF, a ADI 4.661-MC, rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, julgada em 20/10/2011.

concomitantemente à previsão do princípio da capacidade contributiva, estabelece quanto à fiscalização tributária o comportamento a ser adotado pelo Poder Executivo através de seus órgãos fazendários. A norma não se resume, portanto, a autorizar a averiguação fiscal, mas define como esta averiguação será realizada, isto é, mediante a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte. Assim, não é por qualquer meio que a Fazenda Pública irá fiscalizar, senão apenas através de um meio específico: a identificação de patrimônio, de rendimentos e de atividades econômicas.

Fica claro que, ao descreverem a parcela de poder a ser exercida pelo legislador, na instituição dos tributos, e pela Administração Tributária, para nas atividades de fiscalização, os comandos normativos referidos encerram verdadeiras regras jurídicas, o que acarreta certas consequências.

Em primeiro lugar, a instituição de regras estabelece âmbitos de competência diversos daqueles decorrentes da instituição de princípios: enquanto nesta hipótese o Poder Legislativo pode escolher os meios para promover os fins, naquela outra ele está previamente vinculado ao meio constitucionalmente escolhido.<sup>132</sup> Humberto Ávila ressalta que, ao atribuir poder por meio de regras, o sistema constitucional, apesar de conter princípios que indicariam uma certa ambivalência – ora um individualismo, como quando protege a privacidade, ora uma sujeição ao interesse público, ao ordenar a prestação de informações às autoridades fiscais – denota, também em função da instituição de direitos individuais face ao Estado, uma preferência axiológica pela limitação de poder.<sup>133</sup> Assim, o Estado deverá atuar única e exclusivamente dentro dos lindes determinados por tais normas constitucionais. De um lado, o legislador infraconstitucional poderá fazer aquilo e tão somente aquilo que restar autorizado pela Constituição Federal, não podendo, com base em preferências circunstanciais ou políticas, seguir outro caminho. Ao seu turno, o administrador poderá exercer as competências nos estritos limites em que lhe foram conferidas pela Constituição e pelas leis.

Isso porque as regras têm caráter imediatamente descritivo de conduta ou de atribuição de poder para a adoção de conduta, cabendo ao intérprete aplicar a regra cujo conceito seja finalmente correspondente ao conceito dos fatos. As regras constitucionais contêm razões

---

<sup>132</sup> ÁVILA, Humberto. *Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social*. In GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pág. 69.

<sup>133</sup> ÁVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*. In Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, nº 98, pág. 81.

decisivas, preestabelecendo o meio a ser adotado futuramente pelo Poder Legislativo e afastando, em consequência, outros meios que poderiam ser utilizados. Neste sentido, as regras são precisamente decisões que o Constituinte tomou para afastar eventual conflito de interesses que poderia surgir no ato de aplicação,<sup>134</sup> de modo a não se admitir o afastamento, nem a ampliação além do limite semântico intransponível, de uma regra constitucional com base num princípio, por ser a regra a própria solução constitucional para determinado conflito de interesses.<sup>135</sup> Percebe-se, aí, a chamada eficácia bloqueadora das regras, que obsta a consideração de outras razões que não as pertinentes à própria regra, que passa a ser ela a mesma a razão de decidir.<sup>136</sup>

Em segundo lugar, conforme observa Frederick Schauer, as regras operam como instrumentos para alocação de poder de decisão (*allocation of power*), determinando “quem” deveria considerar “o que” diante de um caso concreto.<sup>137</sup> Nesse aspecto, na ausência de regras para disciplinar a resolução de um dado conflito, o poder, a autoridade para a tomada de decisão sobre o seu resultado, recairá sobre o intérprete da norma. Por outro lado, quando a atuação do intérprete é restringida por uma regra, seu poder ou sua autoridade se limita a uma conformação dos fatos à hipótese previamente estabelecida. Noutras palavras, dispondo o ordenamento jurídico de uma ou mais regras para um caso específico, o intérprete terá de desconsiderar certos fatos, certas razões e certos argumentos em sua tomada de decisão.<sup>138</sup> Em complementação, a advertência de Humberto Ávila ainda sobre a eficácia bloqueadora das regras, no sentido de que estas, “devido ao seu caráter decisório, excluem razões que seriam consideradas não houvesse sido escolhida a técnica de normatização por meio da regra. Vale dizer, se não existisse a regra, o intérprete estaria liberado para decidir a questão levando em conta outras razões; mas, como há uma regra posta, essas razões ficam excluídas pela razão imposta pela regra.”<sup>139</sup>

---

<sup>134</sup> ÁVILA, Humberto. *Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social*. In GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pág. 69.

<sup>135</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 108.

<sup>136</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, págs. 110 e seguintes. O autor faz importantes referências a SCHAUER, Frederick. *Formalism*. In *The Yale Law Journal*, v. 97, nº 4, março/1988, pág. 537; e RAZ, Joseph. *The Authority of Law – Essays on Law and Morality*. Oxford, Clarendon Press, 2002, pág. 17.

<sup>137</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules – A philosophical examination of rule-based decision-making in law and life*. Oxford: Clarendon Press, 1991 (reprinted 2002), pág. 159.

<sup>138</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules – A philosophical examination of rule-based decision-making in law and life*. Oxford: Clarendon Press, 1991 (reprinted 2002), pág. 158.

<sup>139</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, págs. 109-110.

Um detalhe final cabe ser ressaltado. Em relação às normas mais amplas (princípios), as regras exercem uma função definitiva (de concretização), na medida em que delimitam o comportamento que deverá ser adotado para concretizar as finalidades estabelecidas pelos princípios.<sup>140</sup> Pois é justamente isso que a regra pertinente à fiscalização tributária antes analisada faz em relação ao princípio da capacidade contributiva. Isto é, atribui competência ao Poder Público para que este realize atos de controle e investigação de determinadas circunstâncias particulares do administrado que possam ter reflexos tributários e, assim, possa aferir a real capacidade contributiva para cada situação.

Nada obstante, ao tratar da fiscalização tributária por intermédio de uma regra – cujas peculiaridades estruturais por si só já limitam a atividade de fiscalização –, a Constituição vai além, prescrevendo que a atividade fiscalizatória deverá respeitar os direitos individuais dos contribuintes, bem como ser exercida nos termos da lei. Nos concentraremos, por ora, nas implicações da vinculação da fiscalização aos direitos fundamentais.

### *3.1.2 Limitação pelas normas de direitos fundamentais*

Simultaneamente às limitações decorrentes da alocação de poder por intermédio de regras jurídicas, a previsão constitucional de direitos e garantias individuais, como já ressaltado, irradia seus efeitos por todo o ordenamento, especialmente no que tange às relações cidadão-Estado. Tal circunstância, além de decorrer dos próprios lineamentos teóricos e prescrições normativas específicas anteriormente descritas, vem expressa no Texto Constitucional, quando o art. 145, parágrafo primeiro, *in fine*, determina que a administração tributária, no exercício da fiscalização, deverá respeitar os direitos individuais dos contribuintes. Ora, a instituição simultânea de direitos e garantias individuais e de normas de competência implica o dever de ponderação entre as respectivas prescrições constitucionais, de modo que a relação de tensão entre interesses privados e interesses públicos reste equacionada. Os direitos fundamentais, assim, acabam por vincular juridicamente o próprio conceito de interesse público. Quanto a isso, voltaremos a tratar no

---

<sup>140</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 103.

próximo capítulo, cabendo aqui apenas registrar a advertência de Humberto Ávila no sentido de que, “se o ordenamento jurídico regula justamente uma relação de tensão entre o interesse público e o particular, bem exemplificada pela repartição de competências nos vários níveis estatais e pelo contraponto da instituição de direitos fundamentais, por sua vez só ajustável por meio de uma ponderação concreta e sistematicamente orientada, então a condição racional para o conhecimento do ordenamento jurídico deve ser outra, precisamente consubstanciada no ‘postulado da unidade da reciprocidade de interesses.’”<sup>141</sup>

Ocorre que, no campo dos direitos fundamentais, além de vincularem materialmente o ordenamento jurídico, também a estrutura das normas que os instituem acarreta consequências não só para sua interpretação, mas, principalmente, para determinação do resultado de seu entrosque com as normas que atribuem poderes de fiscalização aos órgãos fazendários. Ou seja, do fato de a norma que prevê determinado direito fundamental ser uma regra ou um princípio, resultam diferentes implicações no que respeita ao encaminhamento de uma solução para o conflito surgido entre o interesse privado – resguardado pela norma de direito fundamental – e o interesse público.

Analisando as disposições dos incisos X, XI e XII do art. 5º da Constituição Federal, que como visto tratam da proteção da privacidade e de algumas de suas expressões, identifica-se a previsão de nítidas regras proibitivas de condutas violadoras da intimidade, da vida privada, da honra, da imagem, do domicílio e do sigilo da correspondência, das comunicações e dos dados. E consideradas as afirmações do tópico anterior, tem-se que o poder estatal de fiscalização, conquanto tenha seu exercício autorizado, não poderá desconsiderar, sem mais, as regras atinentes à proteção da privacidade do indivíduo e das empresas. O complexo normativo que regulamenta a fiscalização tributária e orienta sua execução é, como efeito, composto também pelas regras que dizem respeito à proteção da esfera jurídica do fiscalizado. Neste sentido, ao buscar identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos administrados, não poderá o agente fiscal simplesmente desconsiderar a necessidade de, por exemplo, estar munido de ordem judicial para ingressar no domicílio ou para quebrar o sigilo financeiro de um determinado contribuinte, por mais que entenda que finalidades estatais arrecadatórias ou de prevenção de crimes justificariam intervenções mais severas.

---

<sup>141</sup> ÁVILA, Humberto. *Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”*. In Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ, v. I, nº 7, out/2001, pág. 21.

### 3.1.3 Fiscalização tributária e eficiência administrativa

Face à submissão das atividades fazendárias ao espectro normativo do direito fundamental à privacidade, de um lado, e às implicações decorrentes da espécie normativa em que prevista a proteção da privacidade dos contribuintes e a própria atribuição de competência para fiscalização, de outro, não prevalece a opção público-fiscal nas relações com a esfera privada por meios que, em nome de pretensa eficiência administrativa (art. 37, *caput*, da Constituição Federal), pura e simplesmente otimizem a arrecadação tributária.

Ademais, a releitura jurídica do conceito de eficiência inexoravelmente agrega exigências que vão além do que se entende por conduta eficiente em outras áreas do saber.<sup>142</sup> A análise dos custos em relação aos benefícios, sob a perspectiva econômica, por exemplo, como método de aferição da potencialidade de uma norma criar uma situação eficiente, necessita ser complementada. Como já observado, outras finalidades tidas por relevantes pelo ordenamento jurídico, e por isso mesmo dele constantes expressa e implicitamente, devem ser observadas, assim como o atendimento de certos requisitos materiais mínimos para que seja realizado o dever de eficiência,<sup>143</sup> que, muito significativamente, faz parte do rol de princípios constitucionalmente previstos aos quais está submetida a administração pública em sua atuação.

Em primeiro lugar, o fator custo operacional para administração pública deve ser visto de uma perspectiva relativa: é apenas mais uma entre as tantas outras propriedades a serem consideradas na escolha entre os meios distintos.<sup>144</sup> O seguinte exemplo é esclarecedor. A aquisição de carros simples e populares, apesar de muito econômicos e baratos, inviabilizariam o desempenho pleno das tarefas da Polícia Rodoviária Federal, não contribuindo para a satisfação de algumas finalidades inerentes à existência da corporação (art. 144, § 2º, CF). Perseguições, rapidez em resgates e situações de emergência exigem desempenho maior dos automóveis, o que sabidamente não é suprido pelos carros populares.<sup>145</sup> Assim, outras tantas finalidades e meios, a par da adoção de um modelo de menor valor financeiro, são de imprescindível observância, a

---

<sup>142</sup> LEAL, Fernando. *Propostas para uma Abordagem Teórico-Methodológica do Dever Constitucional de Eficiência*. In Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 15, ago/out/2008, disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>, pág. 5.

<sup>143</sup> LEAL, Fernando. *Propostas para uma Abordagem...*, pág. 5.

<sup>144</sup> LEAL, Fernando. *Propostas para uma Abordagem...*, pág. 12.

<sup>145</sup> LEAL, Fernando. *Propostas para uma Abordagem...*, pág. 12.

perigo de, em caso contrário, se desvirtuar o ordenamento constitucional para atendimento de um único – e, ainda que relevante, marginal – requisito.

Em segundo lugar, a despeito de a eficiência (econômica), como critério avaliativo da utilidade de determinada situação, conduta ou norma, pugnar pela maximização de resultados paralelamente à redução dos custos, vimos no exame do postulado da proporcionalidade – oportunamente retomado nesta pesquisa – que a administração tem o dever de escolher um meio que promova o fim colimado de modo satisfatório em termos minimante quantitativos (intensos), qualitativos (melhores) e probabilísticos (certos).<sup>146</sup> Em tal sentido, eficiência administrativa fiscal não significa fiscalizar e arrecadar “mais”, todavia fiscalizar e arrecadar “melhor”, em adequação ao conjunto de direitos e garantias fundamentais destinados à proteção individual, essencialmente os limites inerentes à privacidade. A escolha dos meios que irá a administração tributária se servir em sua atividade de fiscalização é, com efeito, limitada pelos direitos fundamentais atinentes à proteção da privacidade, devendo a promoção da finalidade pública (arrecadar tributos) atender aos preceitos normativos oriundos desta limitação, não sendo excessivo repisar que, por circunscrever materialmente o sistema jurídico com decisões sobre sua estrutura normativa, os direitos e garantias individuais impregnam a execução de toda e qualquer atividade dos órgãos públicos, notadamente aqueles que intervêm na vida privada do cidadão.

Em termos objetivos: um meio de fiscalização será apto para que (legitimamente) se atinja a finalidade investigatória e arrecadatória desde que não viole o complexo de direitos fundamentais protetivos da esfera privada do contribuinte. O já citado exemplo da Lei Complementar n° 105/2001 é esclarecedor. Através das normas constantes dos artigos 5° e 6°, foi visto que as instituições financeiras são obrigadas a fornecer informações acerca das “operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços” à administração tributária da União, podendo as autoridades fazendárias examinar livros e registros, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, mediante a simples existência de processo ou procedimento fiscal. Resta configurada, pois, nítida cláusula de exceção à regra do sigilo de dados e informações (financeiras inclusive) consagrado na Constituição Federal.

Acessando documentalmente as movimentações financeiras pessoais e empresariais dos pretensos sujeitos passivos, o manifesto intuito é o de facilitar e reduzir os custos da fiscalização

---

<sup>146</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 166.

tributária, além de supostamente permitir a mais rápida, mais precisa, enfim, a mais *eficiente* apuração de descumprimentos da legislação tributária, de cometimento de crimes fiscais e constituição de créditos tributários. Neste aspecto, a atividade da Fazenda Pública seria mais eficiente se, ao receber os dados devidamente compilados, não necessitasse despender tantos recursos para verificar as atividades dos contribuintes. Evitaria, por exemplo, o deslocamento de fiscais e servidores, o uso de materiais e equipamentos das repartições fazendárias, a perda de tempo com tarefas melhor executadas por terceiros, a reunião de informações já consolidadas em outros bancos de dados, etc.

Dessa forma, teoricamente se otimizariam resultados por intermédio da utilização de meios menos custosos, atingindo os órgãos fazendários suas finalidades arrecadatórias ao máximo e, portanto, de modo eficiente. Contudo, todas as medidas que se choquem direta ou indiretamente com os critérios que se deduzem das garantias da relação tributária gravadas na Constituição estão, assim, militando para a ineficiência do sistema, posto que as garantias constitucionais, plenamente eficazes na seara fiscal, não se apresentam como meras garantias dos contribuintes, mas se afiguram como garantias da própria relação jurídico-tributária.<sup>147</sup> A visão unilateral relativa às proteções dos contribuintes é primária e preconceituosa. Isso porque os critérios de segurança jurídica e as valorações de justiça tributária presentes no sistema são *garantias de sua eficiência*. Sistema tributário seguro e justo é sistema eficiente. Mas a mera eficiência quantitativa não conduz à realização da segurança e da justiça tributária.<sup>148</sup> Isso se evidencia quando das violações ao ordenamento jurídico decorrem, por exemplo, a contestação administrativa e a multiplicação de litígios, fato que obviamente vai de encontro à eficiência de qualquer sistema.

---

<sup>147</sup> Neste sentido, a seguinte manifestação do Supremo Tribunal Federal: “É, portanto, com apoio na Constituição e nas leis – e não na busca pragmática de resultados – que se deverá promover a solução do justo equilíbrio entre as relações de tensão que emergem do estado de permanente conflito entre o princípio da autoridade, de um lado, e o valor da liberdade e dos demais direitos e garantias fundamentais, de outro. A investigação parlamentar, judicial ou administrativa, de qualquer fato determinado, por mais grave que ele possa ser, não prescinde do respeito incondicional e necessário, por parte do órgão público dela incumbido, visam a equacionar, no contexto do sistema constitucional, a situação de contínua tensão dialética que deriva do antagonismo histórico entre o poder do Estado (que jamais deverá revestir-se de caráter ilimitado) e os direitos da pessoa (que não poderão impor-se de forma absoluta). O que se revela simplesmente intolerável – e não tem sentido, por divorciar-se dos padrões ordinários de submissão à *rule of law* – é a insinuação, de todo paradoxal, contraditória e inaceitável, de que o respeito pela autoridade da Constituição e das leis configuraria fator ou elemento de frustração da eficácia da investigação estatal.” (Excerto do voto do relator, Min. Celso de Mello, no MS 25.668, Plenário, julgado em 23/03/2006).

<sup>148</sup> MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, págs. 16-17.

Percebe-se, pois, que a atuação da Administração Pública, em que pese o dever de eficiência, é limitada. Ou melhor: o dever de eficiência tem de ser compreendido não só em atenção à melhoria da relação custo-benefício, mas também – e acima de tudo – em observância a outros comandos normativos da ordem constitucional, dentre os quais aqueles atinentes à proteção da esfera privada. Mais e fundamentalmente: a pretexto de se reduzir os custos das atividades fiscalizatórias e incrementar os respectivos resultados, não se pode instituir regras cuja aplicação importe em violação de direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal.

No que respeita ao sigilo financeiro, alvo da Lei Complementar nº 105/2001, impera a dicção da parte final do inciso XII do art. 5º da Constituição Federal, regra jurídica em função da qual é protegida a inviolabilidade dos dados pessoais, entre os quais figuram os dados bancários e financeiros.<sup>149</sup> É, portanto, garantia individual que limita a atividade de fiscalização da administração tributária ao não permitir que, no bojo de procedimento ou processo administrativo – ou, o que é pior, mesmo na inexistência desses expedientes – haja a quebra do sigilo constitucional ínsito aos dados financeiros dos contribuintes. Dito de outro modo, face à natureza fundamental dessa garantia e à sua estrutura normativa própria de regra, não se pode conceber a possibilidade de, sob a mera alegação de atendimento ao interesse público e de otimização do poder fiscalizatório, permitir a superação do sigilo financeiro.<sup>150</sup>

Aliás, como se verá na segunda parte do trabalho, a pura e simples designação de um interesse como “público” não o alça a um patamar superior em relação ao interesse eminentemente privado, tampouco haverá, sempre e sempre, a prevalência do interesse público sobre o particular. Ou seja, da constatação de que a imposição tributária e as atividades de fiscalização constituem interesses públicos, não decorre a incondicional e irrestrita submissão da liberdade, da propriedade e da privacidade às exigências oriundas da tributação. O encontro entre interesses públicos e privados será compatível com a ordem jurídica naquelas situações em que os ônus fiscais recaiam sobre os particulares de acordo com as prescrições constitucionais tributárias específicas (como quando, por exemplo, decorram de lei, respeitem a irretroatividade e a anterioridade e não possuam efeito de confisco) e com as normas de direito fundamental

---

<sup>149</sup> Também em consonância com a proteção da intimidade e da privacidade (Art. 5º, X, CF/88).

<sup>150</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, pág. 221.

atinentes à liberdade, à propriedade e à privacidade (v.g., quando um agente fiscal adentra o domicílio ou a sede de um contribuinte munido de ordem judicial). Por outro lado, mesmo constituindo verdadeiro interesse público, a tributação deverá sucumbir quando violar algum preceito constitucional tributário (ao se instituir exação cuja base de cálculo varie de acordo com o sexo ou não represente a expressão econômica do fato tributário) ou algum direito fundamental (ao exigir, sem a intervenção judicial, a exibição de informações financeiras e patrimoniais pormenorizadas sem a aparente ocorrência de hipótese de incidência tributária ou sem a prévia comunicação ao contribuinte).

Com considerações precedentes, intenta-se afirmar que a fiscalização tributária não detém autorização para pura e simplesmente cada vez “mais” fiscalizar e arrecadar. Em contrapartida, deve “melhor” e “adequadamente” fiscalizar e arrecadar nos limites competenciais prescritos pelo ordenamento e considerando o conjunto de direitos e garantias fundamentais destinados à proteção individual, essencialmente os limites inerentes à privacidade e à estrutura das respectivas normas constitucionais. Desta forma, se afigura lícito discutir o meio fiscalizatório a partir do momento em que a Administração fiscal tolha o indivíduo em sua esfera jurídica concretamente protegida. Embora o ato de fiscalizar não implique necessariamente a dedução de uma pretensão concreta em face do contribuinte, há condições procedimentais e materiais que representam limites ao Estado-fiscalizador. O procedimento de fiscalização diz respeito, em princípio, exclusivamente aos interesses fazendários, mas pode interferir em esfera jurídica protegida do contribuinte que encontrará, na proteção jurisdicional, o meio apropriado para evitar ou reparar qualquer espécie de lesão.<sup>151</sup> Importante notar que, por vezes, o agente fazendário não extrapola os limites legais em sua atuação, mas a fiscalização é da mesma forma viciada, agora pelo fato de a própria lei atentar contra direitos e garantias fundamentais ou extrapolar o perímetro de competência em que o Poder Público poderia atuar.<sup>152</sup>

É da Constituição Federal, pois, que se extrai o arquétipo da atividade fiscalizadora tributária. No mais, o Código Tributário Nacional disciplina a fiscalização tributária em seus arts. 194 a 200, e cuida de estabelecer normas gerais concernentes aos poderes da Administração no exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos comerciais e fiscais e a obrigação do

---

<sup>151</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, pág. 207.

<sup>152</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, pág. 208.

contribuinte e de terceiros em colaborar com a investigação fazendária. Vejamos como tema é tratado.

### 3.2 A fiscalização tributária no Código Tributário Nacional

A atividade de fiscalização tributária vem regulada no Código Tributário Nacional no primeiro capítulo constante do título que versa sobre a Administração tributária. Inaugurando o capítulo, o artigo 194 prescreve que a legislação tributária regulará a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação, evidenciando o primado da legalidade ante a fiscalização, submetendo as autoridades administrativas aos exatos e estritos termos da lei. Cabe ressaltar que a expressão “legislação tributária”, aqui referida e constante do *caput* do artigo em comento, deve ser tomada em sentido amplo, isto é, em linha de compasso com o disposto nos arts. 96 e 100, I, do CTN, que encerram noção que ultrapassa a acepção estrita da lei. Desta forma, os decretos que regulamentam cada tributo, por exemplo, podem dispor sobre as respectivas atividades de fiscalização, inerentes, como visto, à regulamentação das questões relativas à tributação. Entretanto, como é cediço, aquilo que regulamenta não pode desbordar dos limites impostos pelos termos da lei instituidora da exação, que, mesmo nada dispondo diretamente acerca da fiscalização, já estabelece a quem esta cabe, ou seja, o órgão administrativo encarregado da administração do tributo. A partir daí, poderão os atos normativos regulamentares infralegais designar os servidores responsáveis, indicar as divisões regionais e locais, escalonar as funções e prever os regimes de funcionamento e abertura ao público, etc. No que se refere à aplicação da legislação referida no *caput* do art. 194 do CTN, o parágrafo único estabelece o âmbito subjetivo da fiscalização, que poderá ocorrer não apenas em relação ao contribuinte ou responsável tributário, mas também terceiros que de alguma forma estejam ligados ao fundamento material da imposição e que possam prestar informações úteis ao fisco, no trabalho de verificação da hipótese de incidência tributária e do cumprimento dos deveres correlatos.<sup>153</sup>

---

<sup>153</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, pág. 212.

O subsequente art. 195 possui redação que, lida isoladamente, parece conferir poderes ilimitados para a fiscalização tributária. Não é assim, contudo, que a ordem jurídica tributária regula a matéria, notadamente por força da disposição do § 1º do art. 145 da Constituição Federal e especificamente dos direitos fundamentais afetos à privacidade de cidadãos e empresas. Segundo o art. 195 do CTN, não teriam aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. Ora, se a própria Constituição ordena que, em especial, a atividade de fiscalização tributária respeite os direitos individuais e que, em geral, se confira aplicação imediata a esses direitos (art. 5º, § 1º), é inadmissível que ao poder de fiscalização atribua-se prerrogativas ilimitadas. Em razão disso, nada obstante a previsão do art. 195 do CTN autorizar aos agentes fiscais o exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos, etc., o dispositivo não dá respaldo para que, por exemplo, a fiscalização vasculhe o domicílio ou o estabelecimento do contribuinte sem ordem judicial,<sup>154</sup> em atenção ao que dispõe o art. 5º, XI, da Constituição. Assim, parece-nos inconstitucional a disposição do art. 33, II, da Lei nº 9.430/96, que prevê a instauração de Regime Especial de Fiscalização sobre o contribuinte que ofereça “resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade.” Aliás, o próprio inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430/96 refere que a recusa de exibição de livros e documentos, para fins de instauração do Regime Especial, deve ser injustificada, o que, na hipótese de inconstitucionalidade aqui aventada, não ocorre.

Ademais, o exame não deve ser indiscriminado e geral, mas circunscrito ao objeto da investigação, isto é, à obrigação tributária que se quer ver cumprida<sup>155</sup> e que tenha relação com a atividade exercida pelo pretense sujeito passivo (art. 34, Lei nº 9.430/96). A recusa, portanto, não caracteriza embaraço à fiscalização. Se o contribuinte não tem a obrigação legal de manter o livro exigido pela Administração, justifica-se também a negativa. O mesmo ocorre quando o Poder Público demanda a exibição de livros e demais documentos referentes a créditos tributários cuja prescrição se tenha implementado, dado que, na forma do parágrafo único do art. 195 do CTN, “os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos

---

<sup>154</sup> Cf. STF, HC 93.050, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 10/06/2008.

<sup>155</sup> Neste sentido, a Súmula 439 do Supremo Tribunal Federal: “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto de investigação”.

neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Ainda no que respeita ao acesso aos livros dos administrados, os procedimentos da fiscalização tributária encontram-se submetidos aos ditames do art. 196 do CTN, que exige forma escrita e expressa à formalização dos atos fiscalizatórios, desde seu início. A instrumentalização do procedimento é imprescindível, devendo qualquer atividade que se refira à esfera de interesse jurídico do contribuinte ser a este comunicada de maneira inequívoca. Com efeito, fica inquinado pela nulidade, e, portanto, insuscetível de amparar o lançamento tributário, todo procedimento investigatório realizado sem conhecimento do sujeito passivo investigado, restando sacramentado o dever de cientificação por parte do fisco.<sup>156</sup> A este título, os arts. 7º e 8º do Decreto nº 70.235/72,<sup>157</sup> que trata do processo administrativo fiscal, e os arts. 2º, § único, VIII, e 3º, II, da Lei nº 9.784/99,<sup>158</sup> que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Não é apenas aos dados do próprio sujeito passivo que a Administração Fazendária tem, ou pode ter, acesso, mas também a informações e documentos de terceiros, circunstância objeto de regulação pelo art. 197 do Código Tributário Nacional. Estende-se o dever de informação para além dos limites do polo passivo em relação a pessoas que se reputam aptas a colaborar utilmente com o fisco, especialmente pela natureza das atividades elencadas nos incisos do art. 197. Nota-se, aqui, estreita ligação com as disposições constitucionais atinentes à privacidade dos contribuintes, eis que outras pessoas, entidades e instituições, que não o próprio contribuinte, e na qualidade de detentores de dados e informações a este referentes, manejarão o conteúdo e o fluxo informacional ao fisco. Como se verá na segunda parte deste trabalho, a necessidade de compatibilização de direitos contrapostos – o do fisco, no interesse da arrecadação, e o do administrado, na proteção de sua privacidade – demanda, nesse caso, que, face à previsão legal,

---

<sup>156</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, págs. 163 e 214.

<sup>157</sup> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. Art. 8º Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

<sup>158</sup> Art. 2º (...) § único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: (...) II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas.

sejam os dados e informações efetivamente repassados ao fisco. Todavia, isso não deve ser executado de forma indiscriminada, irrestrita e sem limites temporais, impondo-se a observância de determinados procedimentos e a ocorrência de certas circunstâncias materiais, tudo oportunamente analisado neste trabalho.

### *3.2.1 A questão dos sigilos fiscal e financeiro*

Pela singularidade do tema e pelas controvérsias que suscita, a questão dos sigilos fiscal e financeiro será tratada separadamente. Convém, outrossim, distingui-los. O sigilo fiscal é o que ampara o contribuinte contra a divulgação de informação sobre sua situação financeira, econômica ou patrimonial por parte de qualquer funcionário do fisco. O sigilo financeiro, por sua vez, protege o administrado contra a divulgação de dados e informações suas que se encontram em poder de instituições financeiras públicas ou privadas.<sup>159</sup> Ambas as formas, contudo, apresentam notória interação, eis que possuem como denominador comum o embate entre privacidade e a atividade de investigação empreendida pelos órgãos fazendários. Neste sentido, as duas formas de sigilo devem ser consideradas no contexto das disposições constitucionais que direta ou indiretamente abordam a privacidade (art. 5º, X, XI e XII) em face da necessidade de se identificar os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes (art. 145, § 1º). Os sigilos fiscal e financeiro não são concebidos para acobertar ilícitos ou práticas abusivas. Existem, em verdade, para dar concreção à proteção da privacidade dos indivíduos e das empresas. Desta forma, revela-se importante a aproximação da garantia aos direitos individuais e o poder de fiscalização tributária.

#### *3.2.1.1 O sigilo fiscal*

A par das prescrições constitucionais relativas à privacidade, o sigilo fiscal é assegurado pelo art. 198 do CTN, consentâneo com o fato de que a fiscalização e os respectivos

---

<sup>159</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Sigilos Bancário e Fiscal. In Sigilos Bancário e Fiscal – Homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2011, pág. 147.

procedimentos dizem exclusivamente respeito ao fisco, ao contribuinte e eventualmente a terceiros vinculados à obrigação tributária. É, pois, vedada qualquer sorte de divulgação de dados e informações dos sujeitos passivos por agentes fiscais e demais funcionários da administração tributária. Se a autoridade administrativa detém informação em razão de seu ofício, é apenas no exercício deste que a informação pode ser utilizada. Somente podem ser excepcionadas as informações prestadas por requisição judicial (inciso I) ou administrativa (inciso II), neste último caso desde que no interesse da Administração e após a instauração de processo administrativo, na respectiva repartição, com finalidade de investigar a pessoa a que se referem as informações, pela prática de infração administrativa. Também estão excluídas as hipóteses a que alude o art. 199 do CTN, relacionadas à troca de informações entre as Fazendas Públicas da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, na prestação de mútua assistência para fiscalização dos respectivos tributos, seja esta troca estabelecida em caráter geral ou específico, por lei ou por convênio.<sup>160</sup> É de se notar que, quanto ao intercâmbio de informações entre Fazendas Públicas, o parágrafo 2º do art. 198 do CTN ordena que, no interesse da preservação do sigilo, se instaure processo administrativo e que a entrega das informações solicitadas se dê pessoalmente à autoridade que as requereu.

Entrementes, o parágrafo 3º do art. 198 relativiza o dever de sigilo fiscal e permite a divulgação de informações necessárias a representações fiscais para fins penais, inscrições na dívida ativa e parcelamentos ou moratória. No entanto, grave pode ser a extensão deste dispositivo, como pondera Luís Eduardo Schoueri.<sup>161</sup> Segundo o autor, a ideia de “divulgação” é incompatível com a de sigilo. Assim como ressaltado na presente pesquisa, o poder de fiscalização, assegurado constitucionalmente à Administração Pública, dobra-se ao respeito aos direitos individuais. A divulgação indiscriminada de informações afasta por completo a proteção da privacidade de tal modo que se torna inviável entender-se constitucional o dispositivo, com a abertura semântica que assume. Daí a necessidade de ler o texto com cautela e se extrair norma compatível com a ordenação constitucional. O fornecimento de certidões sobre os temas tratados no § 3º do art. 198 do CTN até pode justificar-se no interesse de terceiros. Afinal, tendo em vista as garantias do crédito tributários e as possíveis restrições patrimoniais implicadas, é necessário

---

<sup>160</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Sigilos Bancário e Fiscal*. In FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Sigilos Bancário e Fiscal – Homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, pág. 302.

<sup>161</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pág. 728.

que se conheçam os ônus que recaem sobre as pessoas com as quais se celebram negócios. Nestas eventualidades, o acesso às informações parece justificado; o que é inaceitável é a mera divulgação de informações, que apenas se revela como forma de constranger o contribuinte.

Por derradeiro, o art. 200 do CTN autoriza a Administração Tributária, no exercício de sua atividade de fiscalização, a requisitar o auxílio de força policial, devendo o dispositivo, assim como na análise feita logo acima, ser interpretado em consonância com o Texto Constitucional, que assegura a atividade de fiscalização, mas a submete à observância dos direitos e garantias individuais. De acordo com o preceito legal, o recurso à força policial fica circunscrito às situações de embaraço injustificado ou desacato aos agentes no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, restando de todo desautorizadas medidas interventivas espalhafatosas e o exercício do poder fiscalizatório de forma abusiva, ultrapassando limites como a inviolabilidade domiciliar do contribuinte e a imprescindibilidade de ordem judicial para certos casos.

### *3.2.1.2 O sigilo financeiro*

No que respeita ao sigilo financeiro, o primeiro texto legal a abordar o tema foi o art. 17 do ora revogado Código Comercial, que regulava a proteção e o acesso aos livros de registro mercantil, tendo equiparado os banqueiros aos comerciantes (art. 119). Em 1964, foi editada a Lei nº 4.595, que buscava normatizar o funcionamento das instituições financeiras, prevendo expressamente no art. 38 o dever de sigilo relativo às informações e serviços prestados, sem prejuízo de estatuir a possibilidade de seu afastamento mediante requisição do Poder Judiciário ou das Comissões Parlamentares de Inquérito. Quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, a norma foi recepcionada como lei complementar (art. 192, CF, mesmo anteriormente à EC nº 40/2003), passando o regramento a ser interpretado em atenção a então novel ordem constitucional.

Convém registrar que, em claro e manifesto oportunismo legislativo, foi editada a Lei nº 8.021/90, que dispõe sobre a identificação dos contribuintes para fins fiscais e cujo art. 8º busca autorizar a autoridade fiscal a solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte

em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias. Além disso, da Lei consta a ressalva de que, nessas hipóteses, não se aplicaria o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595/64, que, como visto, tratou justamente do dever de sigilo das instituições financeiras para com seus clientes e usuários. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal<sup>162</sup> definiu que, exigindo a Constituição lei complementar para tratamento de matéria afeta ao Sistema Financeiro Nacional, lei ordinária não poderia suplantar as disposições existentes em norma complementar em vigor e em sentido diverso. Concluiu-se, então, pela inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 8.021/90, impondo-se a aplicação do art. 38 da Lei nº 4.595/64 e parágrafos que, entre outros comandos, demandam intervenção judicial para requisição de informações encobertas pelo sigilo financeiro, ponto que será desenvolvido no próximo capítulo.

Retomando o preceito do art. 197 do Código Tributário Nacional, vemos que os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. E, em seu parágrafo único, ressalva-se do cumprimento deste dever o informante que, em relação a determinados fatos, esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, de forma que, uma vez obrigadas as instituições financeiras, por lei, a manter o sigilo de seus usuários em razão de suas atividades, poderiam – como podem – se negar a fornecer as informações requisitadas pelo fisco.

As disposições do CTN, a despeito de sua tortuosa redação e de aparente contradição, devem ser interpretadas conjuntamente e, para fins de compatibilização, sob o prisma da ordem constitucional. Neste passo, temos que não são “todas” as informações de terceiros que podem ser requisitadas às instituições financeiras. Isso é possível somente em relação àquelas informações que não digam respeito às esferas da vida privada e (muito menos) da intimidade, conforme analisado anteriormente. Assim, nada impede que o órgão fazendário solicite a certa instituição financeira a informação se determinado contribuinte possui, ou não, conta corrente e outras relações comerciais com o banco. Agora, requisitar diretamente o teor dos registros mantidos, bem como o conteúdo específico do fluxo informacional havido entre contribuinte e instituição bancária, é ato que não se coaduna com as disposições constitucionais referentes à proteção da privacidade, especialmente quanto à habilitação para tanto, ao que regressaremos em tópico específico do próximo capítulo. Por ora, deve-se registrar como sendo este o panorama

---

<sup>162</sup> RE 261.278-Agr, 2ª Turma, Rel. para acórdão Min. Gilmar Mendes, julgado em 01/04/2008.

legal da matéria na vigência da Lei nº 4.595/64. As controvérsias assumem maiores proporções, no entanto, após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, que, buscando dispor sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, revogou expressamente o art. 38 da Lei nº 4.595/64. Interessam-nos aqui o que dispõem os arts. 5º e 6º da Lei Complementar mencionada.

O primeiro dos dispositivos, regulamentado pelo Decreto nº 4.489/2002,<sup>163</sup> autoriza o Poder Executivo a disciplinar, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações efetuadas pelos usuários de seus serviços, elencando-se no parágrafo primeiro as operações que são consideradas financeiras, sendo difícil imaginar alguma que, para os fins da norma em comento, não tenha esta característica. Diante do contexto normativo formado, vê-se que está cancelada a prática de verdadeira quebra sistemática e permanente do sigilo financeiro de pessoas físicas e jurídicas, eis que, segundo os regulamentos legislativo e administrativo,<sup>164</sup> de seis em seis meses, as instituições financeiras deverão prestar informações quanto à realização de operações financeiras por pessoas físicas e jurídicas, contanto que, no período, os montantes totais ultrapassem, respectivamente, cinco e dez mil reais. Mais (e pior): o envio prescinde da existência da instauração de prévio processo administrativo, permitindo o acesso direto e irrestrito aos dados e informações financeiras de, se não todos, a imensa maioria dos cidadãos e empresas brasileiros.

Nota-se, já aí, frontal violação ao dever de cientificação por parte do fisco, decorrente, como destacado, do disposto no art. 196 do CTN e nos arts. 7º e 8º do Decreto nº 70.235/72, e 2º, § único, VIII, e 3º, II, da Lei nº 9.784/99. É bom que se refira que o art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 não opera como elemento apto a superar tal vício, dado que, como se verá em seguida, versa sobre hipótese de abertura de processo administrativo fiscal posteriormente ao recebimento das informações. Este, portanto, o ponto definitivo: tão somente a exigência direta e irrestrita dos dados já configura violação do sigilo financeiro.

Além disso, a análise da legislação tributária revela um paradoxo. O inciso II do parágrafo 3º do art. 42 da Lei n. 9.430/96, na redação modificada pelo art. 4º da Lei n. 9.481/97, prescreve

---

<sup>163</sup> Quanto à controversa constitucionalidade do Decreto, ver parecer de REALE, Miguel. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sigilo Bancário. Inconstitucionalidade do Decreto nº 4.489/2002 por Macular o Processo Legislativo Plasmado na Lei Suprema e Infringir Direitos Fundamentais do Cidadão – Opinião Legal*. In PIZOLIO, Reinaldo. GAVALDÃO JR., Jayr Viégas (coord.). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, págs. 42-72.

<sup>164</sup> Instrução Normativa RFB nº 802/2007 e nº 811/2008.

que não serão considerados como omissão de receita da pessoa física os depósitos bancários cujo montante total não ultrapasse oitenta mil reais no período de um ano. Assim, é de se perguntar: se a própria Fazenda Pública desconsidera, para fins de apuração de eventual crédito tributário, a quantia de oitenta mil reais apenas em depósitos bancários – que constituem uma das incontáveis espécies de operações financeiras elencadas pela legislação –, qual a necessidade de serem repassadas, a cada seis meses, informações referentes e movimentações financeiras globais que perfazem somente dez mil reais em um ano?

Seja como for, ao demandar e receber os informes atinentes às operações financeiras – configurando-se, pois, manifestos atos de fiscalização tributária –, já se encontra o Fisco em posição transgressora das regras constitucionais que asseguram a inviolabilidade da privacidade e do sigilo financeiro. O exame dos comandos normativos não deixa dúvidas.

O *caput* do art. 5º da LC 105/2001 refere que as instituições financeiras “informarão à administração tributária da União as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços”, o que, na forma do art. 2º do Decreto nº 4.498/02, deve ocorrer de maneira “contínua”. Mas, ainda que restritas a “informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados” (LC 105, art. 5º, § 2º), somente após “recebidas” e “se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal” a autoridade fazendária dará início aos procedimentos fiscais (LC 105, art. 5º, § 4º; Decreto 4.498/02, art. 6º), sendo que, antes disso, poderá ainda requisitar mais “informações e os documentos de que necessitar”. Com efeito, os indícios eventualmente detectados serão resultado, e não causa, da quebra do sigilo financeiro. Quando da primeira transmissão de informações e dos dados sigilosos à administração tributária, inexistem sequer fatos concretos a serem apurados, promovendo-se verdadeira inversão do padrão constitucional de restrição a um direito fundamental: da exceção fundamentada, passa-se à regra totalmente independente de qualquer motivação; no lugar da quebra de sigilo financeiro visando à comprovação de indícios previamente demonstrados, assume a devassa indiscriminada à procura desses indícios. Não há apuração, mas vigilância. E, sem justa causa, não há exercício de poder, mas arbítrio.<sup>165</sup>

Isto é, mesmo precisamente identificados os contribuintes – e, assim, passíveis de serem notificados –, não há qualquer cientificação por parte do Fisco quanto ao recebimento de

---

<sup>165</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 97.

informações ou à solicitação de elementos adicionais, cientificação essa que somente ocorrerá em momento ulterior e cuja opção de efetivação caberia única e exclusivamente ao Fisco, ainda que já realizados inegáveis procedimentos investigativos. A propósito, é de se indagar: diante das informações recebidas, quem e como se define se há falhas, incorreções, omissões ou de cometimento de ilícito fiscal? A própria parte interessada? Ou a ordem constitucional, face ao conteúdo dos direitos envolvidos, acomete tal dever a terceiros? Quais os indicadores da existência de irregularidades? Por que apenas em relação aos servidores públicos exige-se prévia decisão judicial que autorize a prestação de informações e o fornecimento de documentos sigilosos por instituições financeiras (art. 3º, § 1º, LC 105/2001)? As perplexidades geradas, entretanto, não se resumem a estas.

O art. 6º, *caput*, da LC 105/2001, versando sobre o exame de informações financeiras por autoridades e agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, expressa em sua literalidade comando que aparenta assegurar o início de procedimento administrativo anteriormente à fiscalização, circunstância que, como visto, mostra-se insubsistente. Refere o dispositivo também que, para se proceder à análise das informações, o ato deve ser considerado indispensável pela própria autoridade administrativa competente. Quanto à indispensabilidade, o art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, que regulamentou o preceito no âmbito da administração tributária federal, menciona os casos em que estará configurada. A par da centralização decisória em relação à valoração da necessidade e ao teor dos atos de investigação, fica evidente que estes se realizam indiscriminada e previamente a qualquer notificação aos interessados, o que não se compagina com a ordem constitucional vigente.

Diante dessas considerações, percebe-se o quão crítica é a atividade de fiscalização tributária, remetendo à ideia de limite entre prerrogativas do Estado e direitos dos cidadãos. Tal qual ressaltado anteriormente, se está diante do entrelaçamento de dois grupos interesses constitucionais, quais sejam, a proteção da privacidade (art. 5º, X, XI e XII) e o poder investigativo do Poder Público (arts. 145, § 1º, e 174). A necessidade de equilibrarem-se as posições é premente, e, a nosso ver, de modo muito claro foi feita e regulada pela Constituição ao tratar do tema mediante a instituição de regras jurídicas, na forma analisada. Antes de avançarmos, cabe discorrer acerca da existência, ou não, de um *dever* do contribuinte em colaborar com a fiscalização tributária.

### 3.3 O dever de colaborar com a fiscalização

Ante os dispositivos constitucionais e legais analisados, é de se reconhecer que os contribuintes devem se sujeitar às atividades de fiscalização tributária, não podendo, pura e injustificadamente, negar-se ao atendimento das exigências fiscais. Foi visto que a Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, garante que o Fisco tenha acesso e analise informações atinentes ao patrimônio, aos rendimentos e às atividades econômicas do contribuinte. Da mesma forma, se demonstrou que o art. 194 do CTN prescreve a aplicabilidade da legislação sobre o tema às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. Ou seja, as atribuições investigativas impõem aos administrados o dever de suportá-las e, não raro, com elas colaborar ativamente, como nas hipóteses previstas nos arts. 33 e seguintes da Lei nº 9.430/96.

No plano do processo administrativo federal, a mencionada Lei nº 9.784/99 torna explícito alguns “deveres do administrado” que se alinham, de modo genérico, ao dever de colaboração aqui descrito, em especial o constante do inciso IV do art. 4º, segundo o qual tem o administrado o dever de “prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos”.

Nada obstante, o contribuinte tem de suportar a fiscalização se, e somente se, os respectivos atos e procedimentos forem realizados em consonância com os direitos individuais previstos na Constituição, notadamente aqueles relativos à proteção da privacidade. Esta é a cristalina e expressa inteligência da regra do parágrafo primeiro do art. 145.<sup>166</sup> Além disso, em função da imperiosa vinculação à legalidade, a fiscalização tributária tem de ser empreendida nos estritos limites definidos em lei, que fornece, assim, o caminho de possível atuação dos agentes e demais servidores na execução de suas tarefas. Neste passo, o dever de colaboração vai até o limite legal concernente às mesmas garantias que limitam os poderes de investigação do Poder

---

<sup>166</sup> Cf. STF, HC 93.050, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 10/06/2008, onde ficou consignado que “(...) os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar ‘respeitados os direitos individuais e nos termos da lei’ (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia – que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários – restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos (...)”

Público, de modo que, dentro do âmbito de proteção dos direitos envolvidos e além do espectro autorizado pela legislação pertinente, não estão os particulares, empresas ou instituições obrigados a colaborar quando estiver em jogo a inviolabilidade da privacidade. Ademais, deve-se lembrar que ao contribuinte assiste a faculdade de não produzir prova contra si mesmo (CF/88, art. 5º, LXIII), garantia que há de ser compreendida como corolário do princípio do devido processo legal e da ampla defesa.

Alberto Xavier<sup>167</sup> bem observa que, nos casos de participação do particular na instrução do procedimento de fiscalização, não se pode falar em um “dever de prova”, pois este só existe relativamente ao órgão de aplicação do direito e traduz-se na averiguação do fato que, sendo objeto de processo, é pressuposto daquela aplicação. Afirma o autor, então, que, por parte do contribuinte, tal dever não pode configurar-se como um dever ou encargo de prova, mas como um dever de facultar meios de prova cuja valoração caberá ao órgão de aplicação do direito, o que, no entanto, não implica a repartição do dever da prova, uma vez que a prestação do dever instrutório de colaboração não exclui um subsequente dever probatório por parte Fisco. Neste sentido, a intervenção do contribuinte pode, sim, constituir conteúdo de um dever jurídico, e assim sucederá quando presta declarações ou esclarecimentos ou quando exhibe livros ou documentos em seu poder. Entretanto, salienta o autor que há casos de inexigibilidade do dever de colaboração, ou seja, de recusas legítimas de colaboração, como quando violados, pela atuação do Poder Público, os direitos fundamentais, o postulado da proporcionalidade ou da proibição de excesso ou mesmo a legalidade administrativa.

Outrossim, para além de um dever do contribuinte, a colaboração constitui verdadeira necessidade para a Administração para levar a cabo as funções a ela assinadas. A Fazenda Pública, mesmo dotada de amplos e penetrantes poderes de investigação, dificilmente poderia desempenhar de modo satisfatório o imenso trabalho a ela designado institucionalmente pela lei sem a direta participação dos particulares. Fatos imponíveis relevantes ocorrem na esfera do contribuinte sem que deles as autoridades fiscais obtenham direto conhecimento, razão pela qual se exige dos sujeitos passivos e terceiros ligados à obrigação tributária uma série de comportamentos de verdadeira cooperação na elucidação do fato tributário, a fim de possibilitar um conhecimento o mais preciso e amplo possível das ocorrências passíveis de originar a

---

<sup>167</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, págs. 149 e seguintes.

obrigação de pagar tributos.<sup>168</sup> O administrado assume, desta forma, significativo protagonismo no procedimento de exação tributária, ao passo que o instrumento jurídico através do qual a Administração demanda o concurso dos contribuintes vem a ser o estabelecimento de diversos deveres jurídicos que, em um sentido amplo, podem ser compreendidos sob a categoria do dever de colaboração.

No sistema tributário brasileiro, em nível infraconstitucional, os deveres de colaboração são enquadráveis nas chamadas obrigações acessórias, previstas no art. 113, parágrafo 2º, do CTN,<sup>169</sup> juntamente com a obrigação (principal) de pagar o tributo (art. 113, parágrafo 1º). O dispositivo encerra comando destinado a cancelar a instituição de uma série de vínculos paralelos à obrigação de recolher o tributo ou mesmo quando inexistir tributo a pagar. Consubstanciam, assim, verdadeiras obrigações de fazer ou não fazer, em oposição à obrigação de dar prevista no parágrafo primeiro. Em relação ao fato gerador da obrigação acessória, o art. 115 do CTN prescreve ser este qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, imponha a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. E das querelas em torno da nomenclatura conferida pelo CTN, cabe-nos apenas referir que, para fins tributários, o acessório não segue o principal, isto é, a obrigação acessória não se vincula à principal. A acessoriedade, nesta hipótese, nada tem a ver com sua subordinação a uma obrigação principal; a expressão é empregada, antes, para identificar seu caráter instrumental, já que tem por finalidade assegurar o controle e o cumprimento daquela.<sup>170</sup>

Outro aspecto relevante a destacar, referido anteriormente, é o fato de a obrigação acessória decorrer da “legislação tributária”, expressão mais abrangente do que “lei”. Enquanto esta compreende apenas o ato proveniente do Poder Legislativo, a legislação tributária inclui atos da própria Administração, como uma Portaria ministerial ou uma Instrução Normativa da Receita Federal, entendimento decorrente das disposições do art. 96 e 100 do CTN. Ou seja, é possível

---

<sup>168</sup> MARTÍNEZ, Juan Lopez. *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1992, pág. 16.

<sup>169</sup> Art. 113 (...) § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A redação do dispositivo, especialmente a expressão “obrigação acessória”, de há muito é controvertida em doutrina. A este título, ver BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária – Uma Introdução Metodológica*. 2ª Ed., São Paulo: Malheiros, 1999; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2005, págs. 135-136; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Saraiva, 2011, págs. 415-420; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª Ed., Saraiva: São Paulo, 2007. FERRAZ, Tércio Sampaio. *Obrigação Tributária Acessória e Limites de Imposição*. In *Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em Homenagem ao Prof. Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, págs. 264-280.

<sup>170</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Saraiva, 2011, pág. 416.

que o Poder Executivo edite textos normativos, no interesse da arrecadação, que deverão ser cumpridas pelos contribuintes. Tais textos, por certo, não poderão ser arbitrários e instituir, por si só, obrigações acessórias. A Constituição Federal assegura, no art. 5º, II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, de tal sorte que a lei deve conferir à autoridade administrativa o poder de fiscalizar determinado tributo e de editar normas complementares necessárias para tanto. Estas, por sua vez, serão de observância obrigatória pelo contribuinte, desde que estejam nos limites fixados pelo legislador.<sup>171</sup>

Assim, conforme professa José Souto Maior Borges, com a acuidade que lhe é própria, conclui-se que “dever jurídico há quando não apenas uma conduta é prescrita, senão quanto ela é prescrita como de observância obrigatória. E de observância obrigatória porque, se não realizada, deve o órgão competente aplicar, na hipótese, uma sanção qualquer. A não realização da conduta obrigatória é então o pressuposto para a aplicação de uma sanção jurídica. (...) Obrigação tributária é, neste sentido, um dever jurídico tipificado pelo art. 113 do CTN”.<sup>172</sup>

Esses deveres, no entanto, não constituem o reflexo ilimitado de uma relação geral de sujeição do particular aos entes públicos, mas têm de ser entendidos como adstritos às limitações impostas pelos princípios do Estado Democrático de Direito,<sup>173</sup> especialmente aqueles sobrejacentes às normas que preveem direitos fundamentais. De ver está que a noção de dever de colaboração encerra elementos atinentes à limitação do exercício de poder. O dever seria, nesse aspecto, aquele vínculo jurídico imposto pela Administração aos particulares no exercício do poder, vínculo esse que não tem por finalidade direta enriquecer o patrimônio do Poder Público, nem se origina através de um direito de crédito em favor deste. Seu fundamento não se embasa em um direito subjetivo da Administração, mas no exercício legítimo do poder.<sup>174</sup> A propósito, no que respeita à instituição específica de deveres de colaboração – e, portanto, à própria legitimidade destes – observe-se que a respectiva norma instituidora não tem apenas de esboçar ou sinalizar, de maneira genérica, ditos deveres, porém nela hão de constar expressamente quais

---

<sup>171</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Saraiva, 2011, pág. 419.

<sup>172</sup> BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária – Uma Introdução Metodológica*. 2ª Ed., São Paulo: Malheiros, 1999, pág. 41.

<sup>173</sup> MARTÍNEZ, Juan Lopez. *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1992, pág. 17.

<sup>174</sup> MARTÍNEZ, Juan Lopez. *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1992, pág. 28.

são seus regimes jurídicos e fixar claramente as condições e requisitos para seu exercício, não se limitando, para que se exija seu cumprimento, à autorização formal dos mesmos.<sup>175</sup>

Acima de tudo, é imperioso que com os deveres de colaboração dos administrados para com a Administração Pública se conciliem os direitos fundamentais àqueles assegurados, especialmente pelo fato de que o direito à privacidade não se concretiza na faculdade de o contribuinte pura e simplesmente não fornecer à Fazenda Pública dados e informações com repercussão tributária. A autorização constitucional para realização de atos investigatórios, pelo Estado, face às atividades dos cidadãos e sociedades empresárias, a isto não permite.

Impende, assim, que se pugne por uma harmonização, pois, ao mesmo tempo que, por disposições constitucionais, os lados privado e público demandam o resguardo de suas respectivas esferas de proteção e atuação, o entrecchoque de interesses é inevitável. A informação tributária, em si mesma, não constitui uma panaceia capaz de resolver toda a problemática associada aos interesses da fiscalização, de maneira que, para que se produza uma adequação entre os meios utilizados e a finalidade perseguida, necessita-se de um esforço de acomodação de ditos instrumentos aos direitos, valores e demais interesses reconhecidos em nosso ordenamento constitucional. Se o fundamento prático dos deveres aqui mencionados enquadra-se na própria necessidade que a Administração Pública tem para o correto e eficaz exercício de suas funções, isto não deve significar que a consecução de objetivos tais torne válida toda e qualquer atuação administrativa, senão que esta deve desenvolver-se respeitando escrupulosamente os limites e garantias, os quais em definitivo legitimarão seu exercício.<sup>176</sup>

Esta afirmação não supõe, por certo, um pronunciamento prévio e ideológico face aos limites ao dever de colaboração com a fiscalização tributária, mas o pleno convencimento de que o problema das garantias ante dito dever se encontra na construção de um sistema de limites que intentem compatibilizar os distintos direitos constitucionais em conflito, sem que a eficácia de um suponha a anulação do contrário e sem valer-se sistematicamente à prevalência de um sobre o outro.<sup>177</sup> Com efeito, deve-se buscar saber em que medida os referidos deveres de colaboração justificam a tomada de conhecimento, pelos órgãos fazendários, de informações privadas. Mais:

---

<sup>175</sup> MARTÍNEZ, Juan Lopez. *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1992, pág. 30.

<sup>176</sup> MARTÍNEZ, Juan Lopez. *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1992, pág. 90.

<sup>177</sup> MARTÍNEZ, Juan Lopez. *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1992, pág. 137.

saber se o interesse da fiscalização confluiria, sempre e inarredavelmente, para o atendimento do interesse público.

## **PARTE II – INTERESSE PÚBLICO E RESTRIÇÃO DA PRIVACIDADE: LIMITES E CONTROLE**

### **1. Considerações iniciais**

A existência de interesses contrapostos plasmados no ordenamento constitucional demanda que, para além de se identificarem os contornos estruturais normativos de cada posição contraditória, se examine a forma e sob quais critérios o entrechoque da privacidade com a fiscalização tributária deverá ser resolvido. O conflito mais evidente decorre da oposição do interesse público ao interesse privado, dicotomia de longa data discutida em doutrina e jurisprudência.

Muito embora frequentemente invocado pelo Estado como fundamento para limitação de direitos individuais, o recurso ao interesse público quase com a mesma frequência é suscitado de maneira descompromissada, usualmente em razão de uma alegada supremacia em relação aos interesses particulares. Não é assim, contudo, que entendemos que as coisas se devam passar.

Efetivamente, em certas circunstâncias, o interesse público deverá prevalecer sobre o particular. Mas não será sempre assim. Como afirmado no capítulo precedente, na concreta verificação de um conflito de interesses públicos e privados – tal qual sucede entre a atividade fiscalizadora estatal e o direito fundamental à privacidade –, é necessário que a conflituosidade instalada em termos normativos pela ordem jurídica se resolva em função de uma diretriz geral de compatibilização de interesses, isto é, que não se estabeleça prévia e indiscriminadamente, soluções irrefletidas e descriteriosas.

Desta forma, à utilização do interesse público enquanto justificativa para restrição a direitos fundamentais deve preceder a identificação do que seria esse interesse público, assim como – e principalmente – sob quais contornos ele deve ser manejado pela Administração

Tributária, o que, diante da contraposição a direitos individuais fundamentais, inevitavelmente nos direciona a considerações acerca do controle judicial deste manejo.

## **2. Legitimidade do interesse público na limitação da privacidade**

A temática do interesse público é, para dizer o mínimo, desafiadora, não só pela complexidade e extensão com que é tratada em doutrina e jurisprudência, mas também pela tamanha controvérsia que desde sempre gerou. De incontestável relevância para o direito administrativo, o interesse público impregna, se não todos, a maioria dos institutos desta área do conhecimento jurídico, servindo de base para o estabelecimento, o controle e a execução das ações do Poder Público. Ademais, ao longo do tempo, tal qual o direito administrativo, o interesse público sofreu alterações em seus matizes conceituais e aplicativos,<sup>178</sup> de modo que, mesmo subsistindo às mais variadas conjunturas históricas e regimes constitucionais, o atendimento e o inarredável entrechoque com os interesses privados há de se submeter aos reclamos da ordem jurídica vigente.

No que respeita ao direito administrativo (e ao interesse público, portanto), as condições históricas da época de seu surgimento forjaram o sistema conceitual que orientou o desenvolvimento das posteriores pesquisas e proposições doutrinárias, legislativas e jurisprudenciais. Ao final do século XVIII, na França, as condições do período revolucionário concorreram para que se desse início à formação do direito administrativo como disciplina jurídica autônoma. Buscava-se instituir, primordialmente pela elaboração jurisprudencial do Conselho de Estado Francês, um contraponto ideológico ao Regime anterior, com o fito de submeter o poder (público) à lei que, a um só tempo, regularia o exercício da função estatal e atribuiria uma série de direitos individuais aos cidadãos. A lei, formalmente concebida, torna-se

---

<sup>178</sup> A este título, cf. MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, págs. 174-183; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público – E Outros Temas Relevantes do Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010; BINENBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo – Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008. BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

expressão máxima da vontade geral e, assim, do interesse público, cuja satisfação se revelaria a suprema finalidade estatal.

A despeito do teor das contendas doutrinárias acerca das feições ontológicas e dos paradigmas do Direito Administrativo expressas em doutrina,<sup>179</sup> o debate sobre interesse público deve ser conduzido sob a ótica do trato constitucional mais recente da matéria, a partir do momento em que as constituições contemporâneas abordaram não só, mas, também, incontáveis questões afetas à administração pública, ao passo em que passaram a assegurar aos indivíduos uma série de direitos específicos e inerentes à sua condição de cidadão em um Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, é de se reconhecer que o século XX mostrou-se o século do constitucionalismo centrado na dignidade da pessoa humana e do direito constitucional impregnado de valores humanitários e sociais como núcleo das ordens jurídicas nacionais. Em tal aspecto, “à centralidade da dignidade do homem, no plano dos valores, corresponde a centralidade jurídica dos direitos fundamentais, no plano do sistema normativo”,<sup>180</sup> eis que, após a vivência de novas experiências autoritárias e violentas, buscou-se reabilitar determinados valores como elementos fundantes do ordenamento jurídico, elegendo-se as constituições como os veículos normativos suficientemente vinculantes e aptos à tarefa. Na esteira destas contingências, e em consonância com o exposto no primeiro capítulo, ganham relevo os direitos e as garantias individuais, alçados a uma condição fundamental na conformação dos Estados contemporâneos.

Nada obstante, como se verá no presente capítulo, determinados interesses públicos justificam, sim, a intervenção em interesses privados, inclusive naqueles ligados à proteção de direitos fundamentais. Ao autorizar a instituição de tributos e viabilizar a respectiva fiscalização

---

<sup>179</sup> Existem obras e consistentes artigos de abalizados juristas permitindo que se conheçam, no essencial, os lindes fáticos e que, acima de tudo, se viabilize a restrição do debate ao campo jurídico. Nessa linha, além dos acima citados, ver GABARDO, Emerson. HACHEM, Daniel Wunder. *O Suposto Caráter Autoritário da Supremacia do Interesse Público e das Origens do Direito Administrativo: uma Crítica da Crítica*. In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, págs. 14-66; SCHIER, Paulo Ricardo. *Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br); NOHARA, Irene Patrícia. *Reflexões Críticas acerca da Tentativa de Desconstrução do Sentido da Supremacia do Interesse Público no Direito Administrativo*. In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, págs. 120-154. OSÓRIO, Fábio Medina. *Existe uma Supremacia do Interesse Público sobre o Privado no Direito Administrativo Brasileiro?* In Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo: Malheiros, 1999, n° 28, págs. 32-65; SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

<sup>180</sup> BINEMBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo – Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pág. 50.

– interferindo, assim, no âmbito de proteção do direito fundamental à vida privada de indivíduos e sociedades empresárias – é exatamente isso que faz a Constituição, que, na qualidade de veículo jurídico-normativo máximo, acomoda anseios, aspirações, necessidades e interesses públicos e particulares. Neste aspecto, em que pese o destaque que ostentam os direitos fundamentais no regime democrático-constitucional inaugurado com a Carta de 1988, faz-se necessário, como condição mesma à vida em sociedade e à própria proteção e promoção dos aludidos direitos, tutelar interesses de cunho nitidamente oposto aos interesses individuais, buscando atender a demandas que ultrapassam a esfera particular dos cidadãos. É esta uma das justificativas para o constituinte, em um número significativo de casos, ter reconhecido direitos de natureza transindividual e permitir a limitação de interesses privados em prol da tutela de objetivos gerais, do que o direito ao meio ambiente e a função social da propriedade são claros exemplos, juntamente com o instituto da desapropriação e, por óbvio, a cobrança e a fiscalização de tributos, todos avessos a aspirações puramente individuais.<sup>181</sup>

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é vasta a menção à possibilidade de restrição a direitos individuais com base no interesse público. Tratando sobre os poderes investigativos das Comissões Parlamentares de Inquérito, ficou consignado que “não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição”.<sup>182</sup> Com efeito, todo direito tem seus limites, os quais, em relação aos direitos fundamentais, são estabelecidos pela própria Constituição em algumas ocasiões, enquanto em outras daí derivam de forma mediata ou indireta, justificando-se pela necessidade de preservar outros direitos e bens constitucionalmente protegidos.<sup>183</sup> Sob essas diretrizes, o direito fundamental à privacidade anteriormente analisado, ainda que assegure a seu titular um poder jurídico sobre a informação a si relativa, podendo impor a terceiros sua vontade de não dar a conhecer dita informação ou proibir sua difusão não consentida, a partir do

---

<sup>181</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br), 2012, pág. 24.

<sup>182</sup> MS 23.452, Plenário, rel. Min. Celso de Mello, julgado em 16/09/2000. Ver também: MS 21.729, Rel. Acórdão Min. Néri da Silveira, julgado em 05 de outubro de 1995; PET n. 577-QO, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 25/03/1992.

<sup>183</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuracion...*, pág. 610.

complexo normativo constitucional há de encontrar limites nos próprios direitos fundamentais restantes como também nos outros bens e interesses jurídicos tutelados pela Constituição.<sup>184</sup>

Outrossim, a consideração dos múltiplos interesses em confronto permite afirmar que “o interesse público não pertence à Administração como seu próprio, mas ao corpo social e nasce da composição entre os vários interesses públicos, os interesses privados e de grupo.”<sup>185</sup> Tende a sucumbir também o entendimento de sacrifício indiscriminado de um interesse em benefício de outro, ou de primazia de um sobre outro interesse, cogitando-se, assim, da necessidade de se equilibrarem os interesses em confronto. O fato é que, subjacente a grande número de institutos do direito administrativo, o interesse público é visto como fundamento, limite e instrumento do poder, configurando medida e finalidade da função administrativa.<sup>186</sup> Assim sendo, dada a importância do interesse público, exige-se uma análise dos efeitos das diretrizes acima expostas para esse instituto.

## 2.1 A prevalência do interesse público sobre o particular na Constituição Federal de 1988: supremacia?

Cumprir analisar, antes de outras considerações, a antiga questão da supremacia do interesse público sobre o particular, em função do que desde já consignamos, inclusive pelo que até aqui foi dito, que a ordem constitucional brasileira não comporta o entendimento de que o interesse público invariavelmente prevalece sobre o interesse privado.

A assim chamada supremacia do interesse público, de acordo com a doutrina brasileira tradicional,<sup>187</sup> decorreria simplesmente da relevância da finalidade estatal em satisfazer tal

---

<sup>184</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuracion...*, pág. 611.

<sup>185</sup> ALLEGRETTI, Umberto. *Legge Generale sui Procedimento e Moralizzazione Amministrativa. In Scritti in Onore de Massimo Severo*. Giuffrè: Milão, vol. 3, 1988, pág. 7, *apud* MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, pág. 183.

<sup>186</sup> MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, pág. 176.

<sup>187</sup> Em linhas gerais, na doutrina nacional esta é a concepção fundamentalmente preconizada pelos seguintes autores: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 19ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2005; MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2000; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 5ª Ed., São Paulo: Atlas, 1995; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010.

espectro de interesses, sendo este, portanto, o critério distintivo – e justificativo – da disparidade público/privado. Igualmente, a relevância da lei, enquanto único veículo destinado à expressão legítima das finalidades e necessidades estatais e sociais, imporia, então, uma prevalência, uma preponderância do interesse público nela veiculado.

Inicialmente, ressalve-se que o simples fato de estar “na lei” não qualifica o interesse como público, o que poderá soar paradoxal com os lindes conceituais expostos no item subsequente deste trabalho. Logo advertimos não ser isso, contudo, que uma análise mais aproximada demonstra. O “estar na lei” é, no sentido aqui dado, uma decorrência, ou melhor, uma simples – porém importante – exigência do ordenamento jurídico constitucional, que tem como pedra de toque a legalidade (art. 5º, II) administrativa (art. 37, caput) e tributária (art. 150, I). A funcionalização da atividade administrativa, pois, tem de vir expressa em lei. Estar em lei, portanto, é uma consequência do interesse ser público, e não sua causa. Ou seja, previamente à “incorporação” na lei há um “processo” de “atribuição”, “qualificação” ou, noutras palavras, um reconhecimento de que aquele e específico interesse é (ou pode) ser designado como público.

Na qualidade de “pedra angular do direito administrativo”,<sup>188</sup> a supremacia do interesse público constituiria fundamento a vários privilégios da administração pública na qualidade de gestora do interesse público, legitimando, desta forma, o desequilíbrio nas relações jurídicas entre Administração e cidadão. A título de exemplo, pode-se citar, entre muitos outros, os prazos estendidos de que desfrutam os órgãos públicos nos processos judiciais, a intervenção direta na propriedade privada (desapropriação e tombamento) e as cláusulas exorbitantes em contratos administrativos. Também em favor da supremacia do interesse público sustenta-se a *autoridade* de que estão investidos o Estado e a administração pública, o que se infere a partir da seguinte afirmação: “a doutrina administrativista contemporânea, ao sustentar a existência e a aplicabilidade do princípio da supremacia do interesse público no ordenamento jurídico pátrio, nada mais faz do que evidenciar a imperatividade da observância dos mandamentos constitucionais e jurídicos em geral na atividade do Estado, conferindo prevalência e respeito ao

---

<sup>188</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 19ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

conteúdo das normas jurídicas em detrimento de interesses egoísticos que se encontrem em dissonância com os anseios dos indivíduos enquanto partícipes da coletividade”.<sup>189</sup>

Sob o prisma da autoridade, ter-se-ia que o Estado só pode mais, ou pode preferencialmente em relação aos indivíduos, pois ele, Estado, por outro lado pode menos devido à sua submissão à vontade do povo enquanto poder soberano.<sup>190</sup> Se justificariam, assim, as prerrogativas e privilégios detidos pela administração pública, já que ao Estado, submetido ao poder popular, seriam transferidas significativas atividades tendentes à promoção e à proteção da vida privada. Em certo sentido, essas considerações revelam uma concepção técnica da supremacia do interesse público, haja vista partir do pressuposto de que alguns interesses privados não podem ser satisfeitos através da atuação isolada dos próprios particulares, cuja insuficiência dos esforços individuais exigiria a intervenção do Estado para superação das dificuldades de maior dimensão.<sup>191</sup>

Nesse contexto, os argumentos a favor da supremacia do interesse público fundam-se basicamente (i) na *autoridade* da administração pública, (ii) na *necessidade técnica* de sua prevalência, e (iii) em *previsões normativas* do próprio ordenamento jurídico. Contudo, nenhuma concreção é trazida para o conceito de interesse público e, mais significativamente, nenhuma justificativa preponderantemente *jurídica* é dada para uma superválio apriorística do interesse público sobre o particular, justificativa essa especialmente necessária quando se trata de um ordenamento jurídico que prima não só pela formação e pelo funcionamento do Estado, mas, da mesma maneira, almeja assegurar e promover o desenvolvimento do indivíduo.

A singeleza do argumento de autoridade e do critério puramente técnico e operacional, em um Estado Democrático de Direito, bem como a instituição normativa simultânea de extenso rol de direitos e garantias fundamentais em favor do indivíduo e de prescrições atinentes à execução da administração pública, evidenciam a fragilidade do argumento de uma supremacia do interesse público sobre o particular. Ora, o núcleo do direito administrativo não é o poder e suas

---

<sup>189</sup> GABARDO, Emerson. HACHEM, Daniel Wunder. *O Suposto Caráter Autoritário da Supremacia do Interesse Público e das Origens do Direito Administrativo: uma Crítica da Crítica*. In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, pág. 43.

<sup>190</sup> GABARDO, Emerson. HACHEM, Daniel Wunder. *O Suposto Caráter Autoritário...*, pág. 58.

<sup>191</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Conceito de Interesse Público e a “Personalização” do Direito Administrativo*. In Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo: Malheiros, 1999, nº 26, págs. 122-123.

conveniências, mas, de fato, a realização do interesse público<sup>192</sup> em estreita linha de compasso com a totalidade do ordenamento jurídico, notadamente com as prescrições normativas que, de um lado, informam o exercício da atividade administrativa e, de outro, asseguram aos cidadãos direitos fundamentais individuais. Razões de autoridade e necessidades técnicas não podem servir de espeque para, em nome da supremacia do interesse público, sustentar prerrogativas públicas inabaláveis.<sup>193</sup> Com efeito, o que importa, do início ao fim, é aquilo que de jurídico informa e conforma a relação (jurídica) existente entre poder público e cidadão.

E uma análise do ordenamento constitucional brasileiro escancara a inexistência de fundamento (jurídico-positivo) de validade para uma tal supremacia. Isso porque, como insistentemente dito, a Constituição Federal de 1988 é sobremaneira dotada de normas que protegem a liberdade, a igualdade, a cidadania, a segurança e a propriedade privada, consubstanciando notório resguardo à esfera individual e aos interesses correlatos.<sup>194</sup> Aliás, também os interesses privados compõem o interesse público, não se podendo necessariamente dissociar um do outro, quanto menos estabelecer, *a priori*, uma relação de prevalência de um sobre outro, dado que “[o] interesse privado e o interesse público estão de tal forma instituídos pela Constituição brasileira que não podem ser separadamente descritos na análise da atividade estatal e de seus fins. Elementos privados estão incluídos nos próprios fins do Estado”,<sup>195</sup> o que facilmente se identifica no preâmbulo de nossa Constituição e no estabelecimento dos direitos fundamentais. Em consequência, uma relação unitária bipolar entre Estado e cidadão não possui significado no sistema jurídico interno, tornando impensável a noção de supremacia do interesse público sobre o particular,<sup>196</sup> de tal sorte que “as dimensões individual e coletiva convivem, lado

---

<sup>192</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Conceito de Interesse Público e a “Personalização” do Direito Administrativo*. In Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo: Malheiros, 1999, nº 26, pág. 129.

<sup>193</sup> Merece atenção o fato de que as prerrogativas à disposição da administração, “mesmo quando existentes, não são diretamente decorrentes do interesse público, mas, como já referido, devem, sob pena de contrariedade à ordem jurídica, sofrer um fenômeno de mediatização advindo da necessidade de existência de regras expressas contidas em lei em sentido formal. Ou seja, quando houver previsão de uma determinada prerrogativa pública, essa deve ser considerada como um resultado que, somente de forma mediata, tenha fundamento na noção de interesse público, sendo necessário uma fundamentação imediata em regras de atribuição de competência”. (MAFFINI, Rafael. *Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro*. Tese de Doutorado disponível em <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/5220/000512451.pdf>, págs. 68-69).

<sup>194</sup> ÁVILA, Humberto. *Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”*. In Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ, v. I, nº 7, out/2001, págs. 10 e seguintes.

<sup>195</sup> *Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”*. In Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ, v. I, nº 7, out/2001, pág. 13.

<sup>196</sup> *Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”*. In Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ, v. I, nº 7, out/2001, pág. 27.

a lado, no texto constitucional, impondo-se como paradigmas normativos a vincular a atuação do intérprete da Constituição”.<sup>197</sup>

Em razão dessas observações, a supremacia do interesse público, outrora existente – e até necessária – revela-se insubsistente em razão das alterações no quadro político-jurídico que ensejou sua formulação. No período constitucional que antecedeu à II Guerra Mundial, era necessária a existência de um elemento substancial que sustentasse a intervenção do Estado no domínio privado, cumprindo a supremacia do interesse público o papel de amalgamar as atividades do Poder Público com a esfera privada. Com o advento dos regimes constitucionais pós-II-Guerra, este papel passa a ser exercido pelas próprias constituições, não mais tendo o interesse público, enquanto diretriz prevalente, um papel fundamental. Ademais, é inegável que a própria conformação da sociedade, à época do surgimento do direito administrativo essencialmente individualista e mais modernamente voltada à realização de fins coletivos ligados ao bem-estar geral, não mais tolera a preponderância do interesse público sobre o particular, justificando a superação da dicotomia público/privado anteriormente utilizada.

Entretanto, o fato de inexistir uma supremacia não faz decorrer a menos valia do interesse público, ou mesmo sua submissão incondicional aos interesses particulares. Efetivamente não. O que se exige é uma compatibilização dos interesses, sejam eles públicos ou privados, especialmente em um ordenamento jurídico como o brasileiro, cujo núcleo constitucional, ao atribuir precisas esferas de competências e estipular inalienáveis direitos individuais, “consiste em controlar, limitar, racionalizar, justificar, distribuir o poder, com o fim de salvaguardar certo núcleo de direitos fundamentais”.<sup>198</sup> Com base neste arquétipo, os interesses públicos e privados equiparam-se, não havendo relação necessária e prévia de superioridade de um sobre outro, sendo ambos reconhecidos na Constituição Federal de 1988 em condição de igualdade.<sup>199</sup>

A fim de ilustrar a afirmação, novamente recorreremos à Lei nº 9.784/99, norma que, em sua íntegra, muito acertadamente reproduz, com rara precisão no ordenamento jurídico-positivo brasileiro, toda a ideia de equilíbrio e de igualdade existente entre interesses públicos e privados.

---

<sup>197</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br), 2012, pág. 24.

<sup>198</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. *Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br), pág. 10.

<sup>199</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. *Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br), pág. 13.

Logo em seu art. 1º, menciona o dispositivo que a Lei visa, por um lado, à proteção dos direitos dos administrados e, por outro, ao melhor cumprimento dos fins da administração. Ou seja, todos os preceitos e as prescrições da Lei deverão ser interpretados em favor, ou em atenção à posição equânime em que se situam os interesses público (fim da administração) e privado (direitos do administrado), revelando na expressão positiva todo o imbricamento a que estão submetidos. O mesmo aparece no inciso VI do art. 2º da Lei, norma que determina o atendimento ao interesse público com adequação dos meios empregados aos fins colimados no processo administrativo, impedindo a imposição, pela administração ao particular, de obrigações, restrições e sanções desproporcionais. No entanto, a existência de um equilíbrio na dicotomia público/privado não implica a inexistência de conflitos entre uma esfera e outra. Já sabemos que, nestas eventualidades, não há de se adotar uma superioridade prévia de uma sobre a outra. Nada obstante, é imprescindível que, ao menos em hipóteses concretas, se estabeleça alguma prevalência, no sentido de solucionar o conflito surgido. Em determinadas circunstâncias, o próprio Texto Constitucional ou legal terá feito a opção (predominância do público sobre o privado – art. 5º, XXV, XXIII, XXV; ou do privado sobre o público – art. 5º, X, XI, XII, XXII), revelando nítida decisão prévia e sistemática para o conflito de interesses.

Tem-se então que, em nome da eficácia da própria Constituição, bem assim das diretrizes estabelecidas em instrumentos normativos infraconstitucionais, na esteira do que já foi dito, não devem ser subestimadas as opções, as escolhas feitas pelo titular da competência para realizar tal escolha, sob pena de desvirtuamento da sistemática da separação de poderes. Não obstante, nas hipóteses em que a solução dada pelo ordenamento não estiver em consonância com este, sujeita-se a escolha feita pelo legislador ao controle pela via própria e inafastável do Poder Judiciário. Da mesma forma, se o equacionamento para o conflito de interesses não é fornecido prévia e expressamente pelo ordenamento, apenas a análise do conteúdo normativo de cada preceito em conflito poderá fornecer uma resposta,<sup>200</sup> o que em muito difere da pretensão de que, em todas as eventualidades, prevaleça o interesse público sobre o privado. Uma coisa é, na medida do ordenamento jurídico brasileiro e em decorrência da interpretação deste, definir “o”, “os” ou “um” interesse público. Outra, bem diversa, é estabelecer aprioristicamente a supremacia do

---

<sup>200</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. *Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br), pág. 14.

público sobre o privado. Antes de tudo, se deve definir “quando,” “como” e “se” haverá prevalência.

## 2.2 O conceito de interesse público no ordenamento jurídico brasileiro

À relevância do interesse público não corresponde a precisão na conceituação do que é “interesse público”, matéria das mais tormentosas e controversas na doutrina do direito administrativo, sendo inúmeras as tentativas de objetivá-la. A concepção do instituto, descrita por Celso Antonio Bandeira de Mello, bem demonstra o problema que é conceituá-lo: “o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade pelos simples fato de o serem”. Ou também: “o interesse público, o interesse do todo, do conjunto social, nada mais é do que a dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, dos interesses de cada indivíduo enquanto partícipe da sociedade (entificada juridicamente no Estado)”.<sup>201</sup>

A tentativa de conceituação acima exposta evidencia a dificuldade em se precisar o interesse público. Combinados os trechos transcritos, a palavra “interesse” aparece nada menos do que sete vezes. Isto é, o termo que se busca conceituar compõe a própria conceituação, prejudicando a compreensão pela circularidade e pela ambiguidade. Em vista disso, o interesse público é comumente descrito como um conceito jurídico indeterminado,<sup>202</sup> aquele cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos, exigindo que uma atividade interpretativa delimite a compreensão conceitual do instituto. A indeterminação conceitual, assim, demandaria um esforço de interpretação. Mais: um esforço de interpretação face a um dado caso concreto, pois a densidade da expressão “interesse público”, ainda que positivada, carece de determinação.

---

<sup>201</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *A Noção Jurídica de Interesse Público*. In: \_\_\_\_\_ (org.). *Grandes Temas de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009, págs. 182-183.

<sup>202</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br), 2012; JUSTEN FILHO, Marçal. *Conceito de Interesse Público e a “Personalização” do Direito Administrativo*. In *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, 1999, nº 26, págs. 115-136; \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência dos Ideais do Neoliberalismo*. In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, págs. 85-102; BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003; entre outros.

Exemplo disso encontra-se na já citada Lei nº 9.784/99, da qual constam inúmeras referências ao “interesse público”.<sup>203</sup> Não obstante, a Lei ainda refere-se a “interesse geral”,<sup>204</sup> “fim público”,<sup>205</sup> “interesses coletivos”,<sup>206</sup> “interesses difusos”,<sup>207</sup> “interesse especial”<sup>208</sup> e somente “interesses”.<sup>209</sup> Apesar da aparente polissemia, o que se quer evidenciar é a necessidade de atenção a um determinado caso concreto para definição do que seria o interesse público. Neste sentido, os trechos da norma que abordam expressamente o “interesse público”, assim o fazem remetendo o intérprete, direta ou indiretamente, às concreções fáticas da casuística, a exemplo do § 2º do art. 51, pelo qual, “conforme o caso”, a desistência ou renúncia do interessado não prejudica o prosseguimento do processo se a Administração considerar que o interesse público assim o exige; e o art. 55, segundo o qual a decisão de convalidação de atos administrativos será precedida de análise da ocorrência de lesão, ou não, ao interesse público.

Também a representar as dificuldades na determinação do conceito está o fato de, em muitos casos, o interesse público ser confundido, ou imiscuir-se, na interpretação de outros institutos do direito administrativo. A ilustrar a afirmação, dois julgamentos do Supremo Tribunal Federal<sup>210</sup> que trataram de situações de “nepotismo cruzado”, isto é, a burla da vedação legal de nomeação de parentes para cargos públicos. Nas duas oportunidades, ficou assentado que a proibição de nomeação de parentes para cargos públicos é medida que homenagearia os princípios da *impeccabilidade* e da *moralidade* administrativa, prevenindo-se, assim, eventuais lesões ao *interesse público*. Vê-se, nessas hipóteses, onde está claramente presente a dicotomia público/privado, que a contrariedade ao interesse público residiria justamente na violação de outras diretrizes impostas à Administração Pública, o que pode causar confusão no estabelecimento dos limites conceituais e aplicativos dessas diretrizes e, por conseguinte, do interesse público.

---

<sup>203</sup> Arts. 2º, *caput* e § único, III e VI; 51, § 2º; 55.

<sup>204</sup> Arts. 2º, § único, II; 31.

<sup>205</sup> Art. 2º, § único, XIII.

<sup>206</sup> Arts. 9º, III; 58, III.

<sup>207</sup> Arts. 9º, IV; 58, IV.

<sup>208</sup> Art. 16.

<sup>209</sup> Arts. 50, I.

<sup>210</sup> RE 423.560, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em 29/05/2012; MS 24.020, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, julgado em 06/03/2012.

Em complementação à necessária vinculação da noção de interesse público aos dados concretos de hipóteses fáticas, a opção metodológica adotada por Marçal Justen Filho<sup>211</sup> pode esclarecer o que, em termos gerais, seria interesse público mediante a prévia descoberta do que o interesse público *não* é. Sob tal panorama, em uma primeira abordagem comparativa com a Administração, afirma o autor que o interesse público não se confunde com o interesse do Estado, descabendo definir aquele a partir da identidade de seu titular, o que geraria um raciocínio circular: o interesse é público porquanto atribuído ao Estado, e é atribuído ao Estado por ser público; não se confunde igualmente com o interesse do aparato administrativo, cujas conveniências – como o não pagamento de custas judiciais e os prazos estendidos para manifestação processual – não configuram reais interesses, na acepção jurídica do termo; não se confunde, por fim, com o interesse do agente público, que tem o exercício de suas funções apartado de seus interesses particulares – a propriedade privada não é alterada se o proprietário adquirir a condição de agente público.

Num segundo momento, o autor confronta o interesse público com noções sociais, resultando que: o interesse público não se confunde com o interesse da sociedade, entendida como algo inconfundível com o mero somatório dos indivíduos, pressupondo-se, assim, que o todo (conjunto de indivíduos) seria mais do que o resultado da soma das unidades. Embora a sociedade não se confunda com os indivíduos, dificilmente se reconheceria o interesse público como algo desvinculado de qualquer interesse individual concreto. Da mesma forma, o interesse público não se identifica com o interesse da totalidade dos sujeitos privados, perspectiva através da qual não haveria diferença qualitativa entre os interesses público e privado. A diferença seria, então, de natureza apenas quantitativa, em que qualquer interesse privado será qualificado como público desde que a totalidade dos particulares tenha interesses similares, concepção que se mostra impraticável porque a unanimidade nunca seria atingida. Como alternativa, se poderia afirmar que o interesse público é o interesse da maioria dos indivíduos, entendimento que igualmente não pode ser aceito pela iminente condução à opressão e ao arbítrio. Num Estado Democrático de Direito, segundo parâmetros constitucional e legalmente fixados, tutela-se tanto os interesses das maiorias como das minorias, o que permite afirmar que a ideia de interesse público não se prende a questões meramente aritméticas.

---

<sup>211</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 8ª Ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012, págs. 119-122.

Dessa maneira, previamente à identificação do interesse público, torna-se imprescindível “a descrição e determinação intersubjetivamente controlável dos critérios para a definição do interesse público”,<sup>212</sup> critérios esses que devem ser obtidos por meio da análise da Constituição e das leis e das regras de conflito eventualmente criadas pela jurisprudência, já que estes são os veículos *juridicamente* decisivos. O conteúdo jurídico do interesse público é encontrado, com efeito, no ordenamento positivo e na interpretação dada a este pelos Tribunais, especialmente pela Corte Constitucional. Assim, de modo a objetivar a tentativa de precisar um conceito de interesse público, a par de a indeterminação ter de ser superada (i) mediante um esforço interpretativo (ii) em um dado caso concreto e (iii) com base em critérios encontráveis no ordenamento jurídico, deve-se ter em mente que este processo de compreensão se dá dentro de uma relação de administração, isto é, em face do exercício de uma função administrativa, noção já introduzida anteriormente e que tem em mira uma determinada finalidade: a realização de interesses alheios àquele que os realiza.

Marçal Justen Filho observa que a função administrativa não é algo definível segundo uma concepção abstrata e teórica, porque reflete o modo como se forjou uma concepção concreta de Estado, que, por sua vez, impregna seu direito positivo.<sup>213</sup> Em primeiro lugar, a função administrativa somente pode ser compreendida como um feixe de poderes jurídicos, um conjunto de competências, instituídas e definidas por meio do direito. Esses poderes jurídicos legitimam o exercício de atividades materiais e a formulação de comandos relativamente à conduta alheia, impondo-se aos terceiros o dever de respeitar e submeter-se aos atos praticados pelo titular da função. E justamente pela função administrativa abranger competências orientadas à realização de fins constitucionalmente eleitos, não se pode vinculá-la aos interesses particulares do agente público.<sup>214</sup> Com isso, o autor procura deixar claro que a “funcionalização” da Administração implica o reconhecimento e a tutela, pelo direito, de certos fins a serem atingidos, impondo a obrigatoriedade de sua realização, de modo que há fins que ultrapassam o âmbito individual, atribuindo-se ao Estado que os promova e realize os valores neles envolvidos.<sup>215</sup>

---

<sup>212</sup> ÁVILA, Humberto. *Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”*. In Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ, v. I, nº 7, out/2001, pág. 18.

<sup>213</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 8ª Ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012, pág. 93.

<sup>214</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 8ª Ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012, pág. 94.

<sup>215</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 8ª Ed., Belo Horizonte: Fórum, 2012, pág. 113.

Assim, o que define um interesse como “público” no ordenamento brasileiro é a atribuição (por meio de normas jurídicas) da realização, proteção e desenvolvimento desse interesse pelo Estado. O que importa é a designação, ou não, da tarefa ao Poder Público. O conteúdo da tarefa, ou melhor, a natureza do interesse então tutelado não teria, assim, o condão de *isoladamente* determinar sua classificação como público (e, portanto, seu regime jurídico), mesmo porque a atribuição pode referir-se à realização, ainda que parcial, de um interesse essencialmente privado. Ou seja, a condição pública do interesse decorre de o ordenamento jurídico, visando à consecução de determinados objetivos, encarecer a realização de alguns deles ao Estado. Parece ser esta a posição de Diogo Moreira Neto quando designa o interesse público como conjunto de “interesses gerais que a sociedade comete ao Estado para que ele os satisfaça, através de ação política juridicamente embasada (a dicção do Direito) e através de ação jurídica politicamente fundada (a execução administrativa ou judiciária do Direito).”<sup>216</sup> Nesse aspecto, consentaneamente à não identificação do interesse público com o interesse do Estado, de seus órgãos e de seus agentes, tem-se que a Administração Pública não é a titular do interesse público, mas, a nosso ver, figura como titular do gerenciamento e da tutela de sua satisfação e das atividades tendentes e necessárias para tanto.

Como se vê, o critério distintivo reside precisamente na funcionalização administrativa do interesse, de tal sorte que, uma vez juridicamente incumbida à Administração a tutela desse interesse, sua perseguição se torna verdadeira finalidade da atividade estatal,<sup>217</sup> o que denota a capital importância do interesse público para a definição, o controle e a execução das funções cometidas ao Poder Público.

Neste passo, pode-se dizer que a atividade tributante e as respectivas atribuições fiscalizatórias constituem verdadeiros interesses públicos prescritos não só, mas essencialmente, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal. Não o são, deve-se insistir, meramente por serem titularizadas pelo Estado e por este executadas, mas deveras por serem acometidas – por normas jurídicas constitucionais – aos órgãos fazendários com o fito (ainda que mediato) de assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança e o bem-estar, assim como o cumprimento dos objetivos fundamentais do Estado

---

<sup>216</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Legitimidade e Discricionariedade – Novas Reflexões sobre os Limites e o Controle da Discricionariedade*. 4ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, pág. 13.

<sup>217</sup> MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, págs. 178.

Brasileiro de garantir o desenvolvimento nacional e promover o bem de todos (art. 3º, CF/88). Ora, é (ou deveria ser) do interesse do cidadão que o Estado disponha de recursos para manutenção da ordem e da segurança (como quando se utiliza da força policial para proteção pessoal e da propriedade privada), como também proveja a população de saúde e educação (como na criação e manutenção de complexos hospitalares e instituições de ensino e pesquisa). Da mesma forma, é natural que o segmento empresarial exija da Administração o resguardo a interesses concorrenciais ou que favoreça micro e pequenos empreendedores, para o que é evidente a necessidade de provimento dos meios financeiros assegurados não só, mas principalmente, pela arrecadação de tributos.

Assim sendo, ganha em objetividade a afirmação anteriormente feita de que o direito fundamental à privacidade não se concretiza na faculdade de o obrigado tributário simplesmente não fornecer informações pessoais ou empresariais de cunho financeiro, econômico ou patrimonial com repercussão tributária para a Fazenda Pública,<sup>218</sup> não se podendo defini-lo como proibição absoluta de ingerências no âmbito de privacidade constitucionalmente protegido. Mediante a consagração constitucional de um efetivo interesse público na consecução da atividade tributante, opera-se a legitimação para que o Poder Público intervenha em determinadas relações sociais e em certos âmbitos da autonomia pessoal. Além disso, a atuação investigativa em prol do integral atendimento das obrigações tributárias não é uma opção à livre disposição do legislador e da Administração, senão constitui uma exigência inerente ao sistema normativo tributário formado na Constituição Federal. Nesse panorama, pode-se referir que o complexo de normas constitucionais afetas à tributação – notadamente aquelas atinentes à fiscalização, com a qual deve o contribuinte inclusive colaborar – encerram um fim e um mandato de combate à fraude e à evasão fiscal, imposição ao legislador e às administrações fazendárias de todas as esferas de governo para que, mediante regramentos legais específicos, conduzam o sujeito passivo ao cumprimento de suas obrigações tributárias. Daí decorre que o legislador deverá habilitar as atribuições e os instrumentos jurídicos que sejam adequados e necessários para que a Administração esteja em condições de tornar efetiva a cobrança dos créditos tributários, sancionando os descumprimentos das obrigações e demais infrações cometidas por quem esteja sujeito às normas tributárias.<sup>219</sup>

---

<sup>218</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 579.

<sup>219</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, págs. 590-592.

Essas constatações, entretanto, não implicam a conclusão de que toda e qualquer forma de tributação, bem como toda e qualquer forma ou modalidade de fiscalização, deva ser reconhecida como legítimo interesse público. Como já referido anteriormente, é imprescindível que, de um lado, a atuação do Poder Público se dê com base e nos limites das competências conferidas pela Constituição Federal e que, de outro lado, quando tal atuação acarrete limitação a direitos fundamentais – como nos casos de imposição e fiscalização tributária –, esta restrição seja concretizada em respeito ao conteúdo essencial desses direitos e em atenção do postulado da proporcionalidade. Não o fazendo, ainda que público, o interesse é ilegítimo.

### 2.3 A Administração Fiscal e a determinação do interesse prevalente

Não se identificam (ou não deveriam se identificar) maiores problemas quando, no ordenamento jurídico, já se encontram as respostas para eventuais confrontos de interesses públicos e privados, como nas hipóteses em que a Constituição ou a lei, com base na Constituição, assim o fizeram. E é justamente isso que ocorre no caso da oposição dos interesses públicos fiscais com os interesses particulares de resguardo à privacidade e suas expressões.

Como visto na primeira parte do trabalho, a atribuição de competência fiscalizatória à Administração Tributária está positivada na Constituição Federal sob a forma de regra jurídica. Igualmente, o direito fundamental à privacidade (art. 5º, X) e suas imediatas expressões (art. 5º, XI e XII) estão previstos no texto constitucional como regras jurídicas proibitivas. Sendo assim, tanto o Poder Público como o particular tem condições de, já pelas respectivas normas constitucionais, pautar com realtiva precisão a execução das atividades de fiscalização e exigir respeito às prerrogativas inerentes à proteção da privacidade. Neste aspecto, evidencia-se o caráter descritivo de conduta e de atribuição de poder das regras jurídicas, conforme também ressaltado no capítulo anterior. Os comandos normativos aqui referidos – assim como qualquer outro que se revista da qualidade de regra jurídica – representam claras decisões do legislador constituinte quanto a certo conflito de interesses, denotando outra importante característica estrutural das regras, qual a seja, a de alocação de poder. Para a autoridade decisora, a regra deve

constituir a própria razão de decidir, excluindo, com efeito, outras possíveis razões para a tomada de decisão.

Essas características têm importância fundamental para a interpretação constitucional, já que elas implicam o próprio processo de resolução de conflitos constitucionais. Atentando para a estrutura e para a funcionalidade das regras, se perceberá que muitos casos que parecem exigir a ponderação de direitos individuais em face de interesses estatais revelam-se, ao contrário, demandando simplesmente a definição de razões excluídas.<sup>220</sup> Nesses casos, ensina Humberto Ávila, “a legitimidade do poder não é descoberta por meio da ponderação quantitativa entre o interesse estatal e o interesse individual, no sentido de que será admitida uma restrição tanto maior ao direito individual quanto mais importante for a finalidade estatal perseguida; em vez disso, a legitimidade do poder é averiguada por meio de uma análise qualitativa que investiga a estrutura do poder que é atribuído por meio de uma regra.”<sup>221</sup> Prossegue o autor afirmando, por conseguinte, que “presente uma regra específica sobre a controvérsia, a interpretação deixa de ser baseada na ponderação livre e horizontal, para centrar-se na ponderação interna da própria hipótese da regra.”<sup>222</sup>

Neste contexto, tem-se que a opção pelas regras para a resolução de conflitos tem a finalidade de evitar problemas de coordenação, deliberação e conhecimento. Problemas de coordenação estão relacionados aos custos resultantes de um conflito interpretativo surgido da incerteza sobre o que indivíduos podem, devem ou são obrigados a fazer. A falta de regras provocaria uma grande falta de coordenação entre as pessoas e instituições, cada qual invocando ser seu ponto de vista ou seu interesse o prevalente. A ausência de soluções, mesmo podendo ser modificadas por razões extraordinárias, provocaria custos excessivos, pois haveria necessidade de solucionar cada caso individualmente, com uma autoridade específica e uma fundamentação particular. Ainda, inexistindo regras, os cidadãos se sentiriam legitimados a criar soluções ou impor comportamentos para as quais é imprescindível um conhecimento técnico especializado, o que colocaria em risco a segurança das pessoas a eficiência das decisões. Sem uma regra

---

<sup>220</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 111; o autor cita, ainda, PILDES, Richard H. *Avoiding Balancing: The Role of Exclusionary Reasons in Constitutional Law*. *Hastings Law Journal*, v. 45, n. 4, abril/1994, pág. 714.

<sup>221</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 111.

<sup>222</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 111.

disciplinando a situação, necessariamente haverá posições conflitantes e, portanto, deliberação sobre o que deve ser feito. Em oposição, a existência de uma regra pressupõe uma deliberação anterior que dispensa uma nova deliberação cada vez que a situação se apresenta. Há um ganho em eficiência e não se perde tempo tentando chegar a uma conclusão.<sup>223</sup>

Assim, o encontro do interesse público atinente à fiscalização tributária com o interesse privado relativo à proteção da privacidade e da propriedade privada, tem de ser levado a efeito não só em atenção aos próprios comandos legais específicos que descrevem os pormenores da atuação do órgão público, como também de acordo com as prescrições constitucionais tributárias e com as normas de direito fundamental atinentes à privacidade, notadamente em função de sua estrutura normativa de regra e das implicações daí decorrentes. Verificada a existência de uma regra constitucional imediatamente aplicável ao caso, afasta-se a ponderação horizontal de princípios eventualmente colidentes, pois, relativamente à hipótese, houve uma ponderação pré-legislativa das razões contrapostas que culminou no regramento constitucional, não cabendo ao aplicador substituir o Poder Constituinte mediante a desconsideração desse regramento. O dever de não desconsiderar a regra constitucional imediatamente aplicável não impede, por óbvio, o aplicador de, dentro dos limites semânticos da regra e *obedecendo às suas funções*, interpretar a regra conforme os princípios constitucionais axiologicamente subjacentes ou a sua finalidade. O que ele não pode é, para casos ordinários, desconsiderar a função específica da regra, desprezando aquilo que ela permite, proíbe ou obriga.<sup>224</sup>

O que se quer deixar claro é que o conflito entre interesse público e privado – ao menos entre a fiscalização tributária e a proteção da privacidade –, muito embora existente e em permanente ocorrência na realidade social, está devidamente regulado por normas jurídicas de âmbito constitucional, as quais representam a solução (jurídica) para tal conflito. É imprescindível, pois, que se lhes dê atenção e, acima de tudo, que sejam cumpridas. Conferir à Administração Tributária poderes para, por exemplo, em cada hipótese concreta ponderar os interesses em jogo e determinar aquele que prevalece, é postura incompatível com o ordenamento jurídico.

---

<sup>223</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 114.

<sup>224</sup> ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: Entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. In *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, nº 17, 2009, pág. 10.

A propósito, na condição método de desenvolvimento do Direito,<sup>225</sup> a atividade de ponderação é aquela que submete os bens que lhe servem de objeto a limites não necessariamente explícitos, decorrentes de um complexo de valores e princípios dos quais se extraem regras de prevalência. Sopesam-se, assim, as razões conflitantes em prol da criação de regras concretas de prevalência nas hipóteses em que tais regras não constem do ordenamento jurídico. Isso, portanto, o definitivo: a ponderação é expediente interpretativo *excepcional*, especialmente quando o sistema jurídico-positivo constitucional (tal qual o brasileiro) é marcado pela predominância de regras.

A ponderação não pode ser aceita, ao menos entre nós, como critério geral de aplicação do ordenamento jurídico, revelando-se problemática sua utilização para todo e qualquer caso, notadamente para aqueles em que já há regulação jurídica por meio de regras. A utilização indiscriminada e descriteriosa da ponderação implica, assim, (i) o papel secundário de todas as outras manifestações normativas em face dos princípios (antiescalonamento da ordem jurídica); (ii) a desvalorização da função legislativa e, de conseguinte, a depreciação do papel democrático do Poder Legislativo; (iii) a perda de significado da supremacia constitucional, pois a Constituição Federal deixa de servir de referência superior pela inexistência ou irrelevância do elemento inferior; (iv) a eliminação ou a redução severa do caráter heterolimitador do Direito, dada a perda de normatividade das regras.<sup>226</sup>

Os perigos da utilização indiscriminada da ponderação na concretização de princípios constitucionais – e do próprio interesse público –, leva alguns autores<sup>227</sup> a sustentar posições que, respeitadas as posições pessoais, mostram-se perigosas, especialmente pelos efeitos práticos que possam ter. Segundo esses entendimentos, são repassadas à administração pública tarefas que, além de manifestamente impraticáveis, destoam do funcionamento próprio do Poder Executivo delineado na Constituição Federal juntamente com os demais Poderes. Neste sentido, a afirmação de que “o agir administrativo pode encontrar espeque e limite diretamente em regras ou princípios constitucionais, dos quais decorrerão, sem necessidade de mediação do legislador,

---

<sup>225</sup> LARENZ, Karl, *Metodologia da Ciência do Direito*. 6ª ed. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1997, pág. 587.

<sup>226</sup> ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: Entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. In *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, nº 17, 2009, pág. 9.

<sup>227</sup> Cf. os já citados BINEMBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo – Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008; \_\_\_\_\_. *Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo*; BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003; SCHIER, Paulo Ricardo. *Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais*.

ações ou omissões da Administração. Em outros casos, a lei será o fundamento básico do ato administrativo, mas outros princípios constitucionais, operando em juízos de ponderação com a legalidade, poderão validar condutas para além ou mesmo contra a disposição legal.”<sup>228</sup>

Ora, ainda que se leve em conta a passagem da estrita legalidade à juridicidade administrativa – de fato ocorrente na fenomenologia do direito administrativo contemporâneo – a verdade é que ela (a legalidade) ainda possui papel fundamental na definição e na condução do agir do poder público, não podendo ser simplesmente desconsiderada em nome de “um campo de ponderações proporcionais e razoáveis entre os diferentes bens e interesses jurídicos contemplados pela Constituição”.<sup>229</sup> O objetivo de precisar, de estreitar, enfim, de delimitar algo (a atuação da administração) não pode se dar pela via de algo conceitualmente impreciso, abrangente e carente de delimitação (princípios constitucionais) em um procedimento aplicativo excepcional (ponderação).

Registre-se que não se está aqui a pugnar por um formalismo cego ou por uma legalidade aos moldes do Período Revolucionário francês. Efetivamente não. O objetivo é deixar suficientemente claro que algumas – se não na maioria das – vezes, a atividade de ponderação de bens e interesses já foi realizada por aquele Poder constitucionalmente legitimado para, em larga medida, assim proceder. A ponderação, insista-se nisso, serve para os casos extraordinários, para aqueles casos em que não há previsão normativa reguladora ou que, mesmo havendo previsão normativa, esta possui algum vício formal ou material. Noutras palavras, cabe ao aplicador efetuar uma ponderação dos princípios constitucionais eventualmente colidentes para editar uma norma individual reguladora do conflito de interesses concretamente existente caso não haja regra constitucional imediatamente aplicável, nem regra legal editada no exercício regular da função legislativa ou, havendo regra legal, seja ela incompatível com o estado de coisas cuja promoção é determinada por um princípio constitucional.<sup>230</sup>

A conclusão é a de que ponderação principiológica constitucional, enquanto meio apto à determinação do interesse público e à compatibilização de interesses, é dependente da

---

<sup>228</sup> BINEMBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo – Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008, págs. 70-71.

<sup>229</sup> BINEMBOJM, Gustavo. *Uma Teoria do Direito Administrativo – Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pág. 71. No mesmo sentido, pág. 142.

<sup>230</sup> ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: Entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. In *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, nº 17, 2009, pág. 11.

inexistência de uma norma, constitucional ou legal, prevista para regulação do caso. Mas, mesmo na hipótese de verificação de incompatibilidade desta norma com o vetor interpretativo determinado por um princípio constitucional, depende também da utilização dos meios institucionais capazes de infirmar os efeitos pretendidos por tal norma, sempre atentando para os ônus argumentativos daí decorrentes.

Ademais, é a partir da regulação legal (tomada em sentido amplo) dos poderes destinados à verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes que se pode produzir uma afetação dos âmbitos de proteção dos direitos fundamentais referidos. Basta que os atos da Administração tenham por objeto a esfera de privacidade econômica e patrimonial do sujeito passivo – o que se revela frequente – para que o direito fundamental veja-se restringido.<sup>231</sup> Tudo isso demonstra que a atenção deve se voltar não tanto para o ato como resultado do exercício do poder, mas essencialmente para o processo formativo da decisão administrativa e para o conhecimento dos mecanismos decisoriais,<sup>232</sup> do que resulta manifesta a preocupação com regras organizacionais e as reais e efetivas *capacidades institucionais* dos órgãos que tomam parte na relação jurídica fiscal.

### 2.3.1 O argumento das capacidades institucionais

Como observa Humberto Ávila,<sup>233</sup> na esteira do afirmado por Adrian Vermeule<sup>234</sup> e Cass Sunstein,<sup>235</sup> juntamente com o conhecimento teórico e funcional do direito, é preciso que se atente para as possibilidades que certas instituições têm de lidar com o ordenamento posto e com as ocorrências fáticas inerentes às suas esferas de atuação. Com efeito, a necessidade de se equilibrarem os interesses deve ser densificada também com a noção de capacidades institucionais.

---

<sup>231</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, pág. 594.

<sup>232</sup> MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, pág. 187.

<sup>233</sup> ÁVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*. In Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, nº 98, págs. 82 e 84.

<sup>234</sup> VERMEULE, Adrian. *Judging Under Uncertainty – an Institutional Theory Of Legal Interpretation*. Cambridge: Harvard University Press, 2006.

<sup>235</sup> SUNSTEIN, Cass. VERMEULE, Adrian. *Interpretation and Institutions*. In Michigan Law Review, vol. 101, 2003, págs. 885-951.

No que respeita à atuação da Administração Tributária, às proposições aqui expostas e defendidas se devem agregar considerações acerca da real e concreta operação de seus órgãos, repartições e servidores (ao menos no que se refere às finalidades a que estes se prestam), assim como os efeitos que tais proposições têm (ou teriam) sobre a atuação administrativa. Nesse prisma, afora os notórios problemas de estrutura e de pessoal, imaginar que o Poder Público, através de seus órgãos fazendários (voltados, portanto, à arrecadação de receitas), teria condições de, imparcial e proporcionalmente, identificar e avaliar a existência de indícios de cometimento de infrações tributárias para fins de requisição de dados e informações financeiras, na forma da Lei Complementar n° 105/2001, é desconhecer como e para o que funciona a Fazenda Pública. A isso se soma a total falta de legitimidade de que padece a Administração Tributária, dentro do sistema de separação de poderes do Estado brasileiro, para assunção da atribuição constante da LC n° 105/2001, o que por si só corresponde à grave restrição do direito fundamental à vida privada.<sup>236</sup>

Ora, a Receita é parte interessada da relação jurídica tributária, na qual assume o papel de credora em face do contribuinte, e o ordenamento jurídico, entretanto, não confere a uma parte o poder de violar os direitos subjetivos da outra para garantir a efetivação de seus interesses sem antes se dirigir ao Judiciário, de modo a avocar-se a função de único árbitro das suas próprias atitudes<sup>237</sup> e daquilo que envolve a relação obrigacional que sem mais almeja ver cumprida. Sob tais lineamentos, se devem considerar as reais e concretas possibilidades de a Administração Pública não só tomar as decisões e emitir juízos de conveniência e oportunidade, como também – e principalmente – fazê-lo de acordo com os ditames normativos centrais da Constituição Federal que digam respeito à tributação e à atividade de fiscalização, sem pender indiscriminadamente para o puro e irrestrito atendimento de interesses arrecadatários.

Ou seja, a par do sentido do texto constitucional, é imperioso que se indague como a instituição de aplicação do direito, com suas distintas habilidades e limitações, interpretaria os comandos normativos<sup>238</sup> que designam suas atribuições e direcionam sua atuação imediata.

---

<sup>236</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 95.

<sup>237</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 135.

<sup>238</sup> SUNSTEIN, Cass. VERMEULE, Adrian. *Interpretation and Institutions*. In *Michigan Law Review*, vol. 101, 2003, págs. 887.

Inclui-se, assim, “alguma medida de realidade”<sup>239</sup> nas proposições teóricas, viabilizando maior possibilidade de orientação (jurídica) para sua aplicação. Esse viés operacional – o qual, deve-se frisar, conquanto necessário, é complementar ao modelo interpretativo adotado – incorpora juízos empíricos na defesa das propostas doutrinárias. Sob esta ótica, as formulações teóricas acerca da distribuição de competências tributárias e administrativas, da limitação do poder fiscalizatório e do interesse público, uma vez manuseadas por componentes da administração tributária em contextos institucionais específicos, se comportarão de forma diversa, de maneira que é preciso considerar, dentro do arranjo institucional posto, as tendências comportamentais dos envolvidos nas ocorrências fáticas, especialmente quando as regras vigentes de alocação de poder ensejam conflitos interinstitucionais.

É isso – a possibilidade de tais conflitos – que dará sentido à busca pela comparação das capacidades institucionais. É, por exemplo, a indefinição das margens de controle judicial de decisões políticas que sugere a importância de se medir as capacidades do Legislativo *vis-à-vis* as do Judiciário para se definir quando este último está ou não apto a substituir uma valoração legislativa por uma decisão pretensamente mais capaz de promover os objetivos visados por uma norma cuja constitucionalidade esteja sendo discutida.<sup>240</sup> Da mesma forma, são as eventuais indeterminações normativas constitucionais do âmbito de proteção do direito fundamental à privacidade e da definição do órgão destinado à sua proteção que ensejam a comparação das possibilidades e limitações da Fazenda Pública em face das do Judiciário para se determinar se e quando aquela está ou não autorizada a interferir e limitar um direito fundamental. Ou, também, é a atribuição simultânea de competências estatais e de direitos individuais que demanda a análise dos méritos e deméritos da Administração na busca pelo equilíbrio entre interesses públicos e privados.

Nesse sentido, pode-se dizer que o argumento das capacidades institucionais expressa uma tentativa de eliminação de ambiguidades no desenho institucional, notadamente quando em função deste se questiona a confiabilidade dos juízos de uma determinada instituição a respeito de assuntos que poderiam também obter resposta de outra instituição. Esse esquema geral, como

---

<sup>239</sup> ÁVILA, Humberto. *A Doutrina e o Direito Tributário*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012, pág. 232.

<sup>240</sup> ARGUELHES, Diego Werneck. LEAL, Fernando. *O Argumento das “Capacidades Institucionais” entre a Banalidade, a Redundância e o Absurdo*. In Revista de Direito da PUC/RJ – Direito, Estado e Sociedade, n° 38, jan/jun 2011, pág. 18.

se percebe, faz sentido se existe alguma margem de dúvida a respeito da possibilidade de se determinar com certeza a probabilidade com que as decisões de diferentes instituições podem promover determinado fim relevante.<sup>241</sup> Ao pressupor e enfatizar a incerteza das condições sob as quais certas decisões são tomadas e a conseqüente falibilidade de agentes institucionais reais, o argumento rejeita *a priori* construções ideais para orientar a solução de problemas interinstitucionais.<sup>242</sup> Como pondera Luis Schuartz, “não surpreende que teorias que não incorporem, reflexivamente, as suas próprias condições institucionais de aplicação, soem ridiculamente ingênuas ou perigosamente próximas a uma legitimação ideológica”.<sup>243</sup>

Consideradas essas observações, não nos parece que o Fisco, parte na relação jurídico-obrigacional tributária, terá suficiente (ou mesmo alguma) capacidade institucional para, de forma isenta e destituída de qualquer pendor unilateral, tomar em conta os interesses particulares do sujeito passivo, especialmente aqueles protegidos por normas de direito fundamental, que legitimamente confrontarem as pretensões tributantes e as investidas fiscalizatórias. Assim, diante de uma norma que, a par de ordenar a remessa indiscriminada e permanente de informações financeiras privadas ao Fisco, também incumba este de valorar a eventual comissão de atos infracionais, é de se questionar, além da existência de norma constitucional que lhe atribua competência para tanto, as reais e concretas capacidades institucionais para o imparcial cumprimento da norma.

Emerge, daí, além da violação de preceitos constitucionais, a completa incapacidade institucional dos órgãos fazendários para lidarem com a privacidade e as informações e dados a ela correlatos, especialmente na forma e sob o conteúdo protegidos pelas normas de direitos fundamentais já analisadas. Outro exemplo bem demonstra o afirmado. Em recentes fiscalizações, a Receita Federal notificou as principais câmaras arbitrais do país<sup>244</sup> sobre procedimentos de fiscalização abertos para apurar valores recebidos não somente pelas partes suscitantes do juízo arbitral, como também por árbitros e advogados. Para tanto, foram requeridas

---

<sup>241</sup> ARGUELHES, Diego Werneck. LEAL, Fernando. *O Argumento das “Capacidades Institucionais” entre a Banalidade, a Redundância e o Absurdo*. In Revista de Direito da PUC/RJ – Direito, Estado e Sociedade, n° 38, jan/jun 2011, págs. 19-20.

<sup>242</sup> ARGUELHES, Diego Werneck. LEAL, Fernando. *O Argumento das “Capacidades Institucionais” entre a Banalidade, a Redundância e o Absurdo*. In Revista de Direito da PUC/RJ – Direito, Estado e Sociedade, n° 38, jan/jun 2011, pág. 31.

<sup>243</sup> SCHUARTZ, Luis. *Quando o Bom é o Melhor Amigo do Ótimo: A Autonomia do Direito Perante a Economia e a Política da Concorrência*. In revista de Direito Administrativo, n° 245, mai/ago 2007, pág. 38.

<sup>244</sup> Como a descrita, por exemplo, no processo n° 0012499-73-2013-4-03-61-00, que tramita perante a 4ª Vara Federal Cível da Subseção Judiciária de São Paulo.

nada menos que todas as sentenças arbitrais proferidas entre 2008 e 2013, o que revela não só a ausência de critério (não há especificação de procedimentos arbitrais, das partes envolvidas, ou dos tributos relacionados) por exemplo, como também a invasão insindicada na esfera privada dos envolvidos. Mais: os dados, informações, declarações e documentos constantes do procedimento arbitral sequer são de titularidade do órgão suscitado, mas das partes que o procuraram e dos profissionais que de sua vez os assistiram, de modo que o repasse incondicional ao Fisco configuraria clara violação do direito fundamental à privacidade dos envolvidos, em verdadeira quebra de sigilo.

Uma visão antropológica das questões políticas e jurídicas, assim como a desconfiança no gênero humano, não é nova no debate em torno do constitucionalismo,<sup>245</sup> devendo impregnar as concepções dogmáticas que tenham alguma pretensão aplicativa. Ora, é próprio da condição humana dedicar um maior grau de interesse e inclinação por tudo aquilo que se encontra no seu horizonte de proximidade e sirva a seus propósitos. A definição, portanto, deve caber – como cabe – a uma terceira parte, desvinculada da relação jurídica na qual se confrontam interesses públicos e privados.

De qualquer sorte, porquanto decorrente do ordenamento jurídico (como já frisado), a definição do que é o interesse público (e se este deverá ou não prevalecer) não está inteiramente ao arbítrio do administrador. A feições jurídicas da Administração Pública – e a disciplina instrumental e finalística da sua atuação em prol do interesse público – estão alicerçadas na própria estrutura da Constituição, a partir da qual o Estado-Administrador deverá se organizar para proteger e promover o interesse público, compatibilizando-o com o interesse privado quando for o caso.<sup>246</sup> Além disso, em determinados casos, sequer é dado ao Poder Público realizar a tarefa de examinar e equilibrar os interesses, falecendo-lhe legitimidade constitucional para tanto. Nessas situações, é necessária e inarredável a interposição da figura do juiz para, quando instado

---

<sup>245</sup> Ver HAMILTON, Alexander, MADISON, James, JAY, John. *O Federalista*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. Os autores enfrentaram as necessidades e as circunstâncias de seu tempo atrelados à experiência e à condição humanas – ciosos das imperfeições destas –, sob a nítida influência de determinadas ideias que, em nossos dias, quando não nucleares, orbitam o debate político-institucional em todo o mundo. Neste sentido, e para citar apenas alguns casos, é manifesta a relevância do pluralismo como essência da sociedade; a preocupação com a segurança jurídica e os nefastos efeitos de sua ausência; a afirmação dos controles e da controlabilidade das instituições e dos poderes a elas correspondentes; a noção de Constituição enquanto veículo normativo comum no quadro de uma sociedade plural; e o exercício transparente e racional dos atos políticos. Merecem referência, ainda, os artigos n° 30 a 36, que tratam do chamado “poder geral de tributação”.

<sup>246</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br), 2012, pág. 10.

a fazê-lo, se pronunciar e fornecer uma resposta fundamentada no que respeita à prevalência deste ou daquele interesse, exigência que ganha contornos específicos quando estão em jogo direitos fundamentais. Ocorre que a provocação da jurisdição, conquanto imprescindível, nem sempre é feita no momento oportuno e, acima de tudo, jurídico-constitucionalmente determinado. Este é um primeiro problema, ao qual se atrela um segundo: a identificação dos requisitos aos quais esse controle (judicial) impreterivelmente estará submetido para fornecer uma resposta juridicamente fundamentada.

Nesse panorama, os atos de fiscalização tributária, em especial por diretamente afetarem o âmbito de proteção de direitos fundamentais do contribuinte relativos à liberdade, à propriedade e à privacidade, são passíveis de exame pelo Poder Judiciário e, em certos casos, dependem de autorização deste para que sejam levados a efeito, circunstância examinada a seguir.

### **3 – O controle judicial do exercício da fiscalização**

Como visto, a concretização da relação obrigacional tributária – quer pela imposição exacional em si mesma, quer pelos atos fiscalizatórios levados a cabo para tanto – restringe a esfera jurídica do homem, afetando-lhe a dignidade individual e familiar, a disponibilidade jurídica acerca dos direitos de propriedade e de liberdade, em especial, quanto a este último, o direito à vida privada.<sup>247</sup> Dotados de expressa fundamentalidade, esses direitos estabelecem, juntamente com outros de mesma ordem, os conteúdos necessários e possíveis dos atos do Poder Público, assim como, pela relevância dos bens jurídicos tutelados, definem a estrutura normativa básica do Estado brasileiro, que, exatamente por ter de preservá-los, não os poderá restringir excessiva ou desproporcionalmente pela tributação.

Ao longo da presente pesquisa também ficou evidenciado que, à medida que a Constituição estabelece regras de competência para a instituição de tributos e atribui à Administração Tributária, também com regras, poderes de controlar as atividades dos

---

<sup>247</sup> ÁVILA, Humberto. *Estatuto do Contribuinte: Conteúdo e Alcance*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE), Salvador, IBDP, n° 12, nov/jan, 2008, disponível em [www.direitodoestado.com.br/redae.asp](http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp), pág. 10.

contribuintes por meio da fiscalização, ela igualmente assegura a inviolabilidade da dignidade da pessoa humana (arts. 1º, III e 226), da privacidade e seus institutos correlatos (art. 5º, X, XI e XII) e protege os direitos de propriedade (art. 5º, XXII) e de liberdade (arts. 5º, caput, e 170). E assim fazendo, a Constituição estabelece uma relação de tensão entre finalidades dialeticamente implicadas: enquanto as competências impositivas e as atribuições administrativas fazendárias servem para preservar essas finalidades, elas deverão sujeitar-se a um mínimo de restrição por meio da tributação e seus consectários, igualmente assegurados, devendo-se, pois, harmonizar essas finalidades concretamente imbricadas.<sup>248</sup> Essas diretrizes, como exposto no presente trabalho, propagam-se com toda sua força para a necessidade de se equilibrarem interesses públicos (como o da fiscalização tributária) e interesses privados (como a privacidade e sua proteção), especialmente quando tal equilíbrio é promovido pela própria Constituição.

Já foi mencionado anteriormente que a Constituição Federal, examinados seus dispositivos, promove clara aglutinação normativa em prol da limitação do poder estatal, muito embora ao mesmo tempo confira relevo e destaque para determinados segmentos, como a própria administração fazendária. Como pondera Humberto Ávila, “nós temos uma Constituição que privilegia princípios garantistas. Sim, pois nós temos uma Constituição que começa com ‘Estado de Direito’. Nós temos todas aquelas garantias como legalidade, igualdade na lei e perante a lei, todos os instrumentos para combater a falta de controle no poder; e quando o constituinte resolve entrar na matéria tributária, ele fala rapidamente da capacidade contributiva, obedecidos os direitos e garantias individuais, e trata das limitações sempre oponíveis ao Estado, e não como instrumentos do Estado para tributar. E, quando o faz, toca nesses princípios formais, legalidade, retroatividade, anterioridade, proibição de confisco. Ora, há uma preferência axiológica da nossa Constituição pelo controle de Poder.”<sup>249</sup>

Nesse contexto, se espera, ou melhor, se almeja que, na medida do possível, o equilíbrio dos vetores normativos constitucionais seja perseguido por todos os atores públicos, cabendo ao Poder Judiciário o controle da atividade administrativa, especialmente nas hipóteses em que, inexistindo no ordenamento jurídico solução normativa para o conflito entre interesses públicos e

---

<sup>248</sup> ÁVILA, Humberto. *Estatuto do Contribuinte: Conteúdo e Alcance*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE), Salvador, IBDP, n° 12, nov/jan, 2008, disponível em [www.direitodoestado.com.br/redae.asp](http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp), pág. 10.

<sup>249</sup> ÁVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*. In Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, n° 98, pág. 81.

privados, a administração o tenha feito ao arrepio da preponderância axiológica da ordenação jurídica; também em casos nos quais, conquanto haja disposição normativa válida que promova o equacionamento de interesses, a administração se tenha desviado do comando; e nas ocorrências em que, existindo norma que preveja o equilíbrio de interesses na qual se pautar o Poder Público, o preceito normativo esteja em desacordo com a ordem jurídica. As possibilidades, à evidência, são abrangentes, o que denota toda força e vigor da inafastabilidade de jurisdição, garantia insculpida junto ao rol de direitos fundamentais na Constituição Federal (art. 5º, XXXV).

A presença do Judiciário ganha contornos especiais quando a atuação administrativa tributária interfere no âmbito de proteção de direitos fundamentais, cujo resguardo é conferido de forma inarredável à autoridade judicial. Pois é em razão da fundamentalidade de que está dotada essa categoria de direitos que se demanda a ininterrupta vigilância daquele Poder do Estado que, assim como os demais, não somente se rege pelos ditames constitucionais, mas também assume como principal finalidade a sua guarda. De outra forma, nas mãos do Executivo ou do Legislativo, esses direitos, titularizados por todo e por cada cidadão, estariam sujeitos às vicissitudes de interesses puramente estatais ou mesmo de uma determinada maioria. É o próprio ordenamento que assegura a imparcialidade no exercício da jurisdição, quer atribuindo garantias aos magistrados (vitaliciedade, inamovibilidade, irredutibilidade de vencimentos), quer estipulando as hipóteses em que o juiz, caso a caso, não deva julgar porque impedido ou suspeito (arts. 134 a 137 do Código de Processo Civil; arts. 112, 252 a 256 do Código de Processo Penal; e arts. 799 a 802 da Consolidação das Leis do Trabalho). Ademais, o julgamento da conformação do equilíbrio entre os interesses constitucionais aparentemente contrapostos é precisamente o que exige a valoração independente e imparcial do juiz. Entre os Poderes do Estado, é o Judiciário aquele vocacionado às decisões valoradas e fundamentadas (art. 93, IX, CF/88), à proteção do sujeito de direitos e à solução de conflitos oriundos da ordem fática e jurídica.<sup>250</sup> É a autoridade judicial, portanto, o garantidor por excelência dos direitos fundamentais, entendimento esposado inclusive pelo Supremo Tribunal Federal: “(...) a intervenção jurisdicional constitui fator preservação do regime das franquias individuais e impede, pela atuação moderadora do Poder Judiciário, que se rompa, injustamente, a esfera da privacidade das pessoas (...)”.<sup>251</sup>

---

<sup>250</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 118.

<sup>251</sup> Trecho do voto do Min. Celso de Mello, relator do MS 21.729, Plenário, julgado em 05/10/1995.

Conjugada com o necessário resguardo aos direitos e garantias fundamentais, a separação de Poderes (art. 2º, CF/88) – cuja histórica e extensa doutrina não é objeto do presente trabalho –, conquanto encerre a busca pela harmonia no exercício das prerrogativas do Executivo, do Legislativo e do Judiciário, propugna pelo controle recíproco das usurpações funcionais, a fim de conter os impulsos que levam à tentativa de um Poder prevalecer sobre os demais.<sup>252</sup> Nesse sentido, orienta-se também o STF, consignando que “a essência do postulado da divisão funcional do poder, além de derivar da necessidade de conter os excessos dos órgãos que compõem o aparelho do Estado, representa o princípio conservador das liberdades do cidadão e constitui o meio mais adequado para tornar efetivos e reais os direitos e garantias proclamados pela Constituição. (...) Com a finalidade de obstar que o exercício abusivo das prerrogativas estatais possa conduzir a práticas que transgridam o regime das liberdades públicas e que sufoquem, pela opressão do poder, os direitos e garantias individuais, atribui-se, ao Poder Judiciário, a função eminente de controlar os excessos cometidos por qualquer das esferas governamentais (...)”<sup>253</sup> Em outro precedente, na mesma linha se afirmou que “[o] Poder Judiciário, quando intervém para assegurar as franquias constitucionais e para garantir a integridade e a supremacia da Constituição, desempenha, de maneira plenamente legítima, as atribuições que lhe conferiu a própria Carta da República.”<sup>254</sup>

Não se ignora que, muitas vezes, tal função não é exercida à altura de sua importância, mas sim ao sensível arrepio de comandos normativos, como nos casos de decisões fundadas em argumentos não jurídicos e alheios ao contexto fático-probatório ou mesmo carentes de qualquer fundamentação. O Poder Judiciário, conquanto incumbido de uma tarefa dessa ordem, certamente não é isento de erros – por vezes sérios – e das críticas daí decorrentes. Entretanto, com as considerações precedentes, se pretende deixar claro que, no sistema jurídico-constitucional brasileiro, há uma específica autoridade designada para o tratamento de questões que envolvam restrição a direitos fundamentais por meio de ações estatais, e, mais que isso, que esta autoridade é a judicial.

---

<sup>252</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 115.

<sup>253</sup> STF, Plenário, MS 23.452, rel. Min. Celso de Mello, julgado em 16/09/1999.

<sup>254</sup> STF, Plenário, MS 25.668, rel. Min. Celso de Mello, julgado em 23/03/2006.

### 3.1 A reserva de jurisdição

No entanto, como adverte Canotilho, não basta um poder judicial separado dos outros Poderes. A independência judicial postula o reconhecimento de uma verdadeira reserva de jurisdição, entendida como “reserva de um conteúdo material funcional típico da função jurisdicional. Esta reserva de jurisdição atua simultaneamente como limite de atos legislativos e de decisões administrativas, tornando-os inconstitucionais também quando tenham um conteúdo materialmente jurisdicional”.<sup>255</sup> Isto é, determinados temas – como os direitos fundamentais, por exemplo – têm seu controle reservado ao Judiciário que, a partir de competências constitucionais específicas, é encarregado de proteger as situações jurídicas a esses (temas) referentes. Confinase, assim, ao âmbito da autoridade judicial a prática de certos atos que impliquem restrição a direitos individuais especialmente protegidos.<sup>256</sup> Aqui, o ponto essencial: é precisamente a fundamentalidade (formal e material) dos direitos implicados que, além de justificar sua permanente proteção, acaba por arrastar tal tarefa àquele órgão constitucionalmente designado para solução imparcial de toda e qualquer conflituosidade, seja esta emergente ou pontencial.

Nesta mesma orientação, Ingo Sarlet ressalta “a particular relevância da função exercida pelos órgãos do Poder Judiciário, na medida em que não apenas se encontram, eles próprios, também vinculados à Constituição e aos direitos fundamentais, mas que exercem, para além disso (e em função disso) o controle de constitucionalidade dos atos dos demais órgãos estatais, de tal sorte que os tribunais dispõem (...) simultaneamente do poder e do dever de não aplicar os atos contrários à Constituição, marcadamente os ofensivos aos direitos fundamentais, inclusive declarando-lhes a inconstitucionalidade. É neste contexto que se têm sustentado que são os próprios tribunais, de modo especial a Jurisdição Constitucional por intermédio de seu órgão máximo, que definem, para si mesmo e para os demais órgãos estatais, o conteúdo e sentido ‘correto’ dos direitos fundamentais.”<sup>257</sup> A atribuição privativa da realização de certos atos referentes a determinadas matérias ao Poder Judiciário é também anotada por Paulo Rangel,

---

<sup>255</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 664.

<sup>256</sup> MENDES, Gilmar. COELHO, Inocência Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª Ed., São Paulo: Saravia, 2009, pág. 912.

<sup>257</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, págs. 381.

segundo o qual “assim como se deixa ao legislador a decisão, ali onde se apresenta um interesse cardialmente político; e assim como se entrega ao administrador a decisão, lá onde se patenteia a necessidade de prosseguir um interesse público; também terá de abrir-se um espaço de decisão ao juiz, aí onde se trate de validar ou legitimar um acto (privado ou público) segundo o direito. Numa palavra, com a organização e o reconhecimento de uma reserva de jurisdição, reconhece-se, de plano, a função política da jurisdição.”<sup>258</sup>

Segundo aponta Canotilho, duas são as modalidades em que se manifesta a reserva de jurisdição, exteriorizadas pelo “critério das duas palavras”.<sup>259</sup> De um lado, há o “monopólio da última palavra” pelo Judiciário (também designada como reserva relativa de jurisdição), em função do qual se estabelece o direito de qualquer indivíduo à garantia de apreciação, por uma autoridade judicial, de toda e qualquer lesão ou ameaça a direito que lhe seja infligida. Na ordem jurídica brasileira, tal atribuição vem prescrita pelo art. 5º, XXXV, da Constituição Federal. Esta é certamente mais abrangente, de modo que não retira a legitimidade de atuação prévia de outros Poderes, conquanto assegurado, mesmo de forma subsidiária, ou em última instância, o acesso do Poder Judiciário.<sup>260</sup> O sentido, aqui, e considerando a atuação dos demais Poderes, é de exame posterior à prática de atos executivos e legislativos que originariamente cabem aos órgãos do Estado.

Por outro lado, consagra-se o “monopólio da primeira palavra” (ou reserva absoluta de jurisdição), que implica a atribuição ao Poder Judiciário não só de sindicar *a posteriori* a atuação estatal, mas também – e fundamentalmente – a exclusiva função de emitir a primeira manifestação no que tange ao direito aplicável a certas relações jurídicas.<sup>261</sup> Esta concentração decisória é mais restrita, abrangendo número limitado de situações, sejam aquelas definidas expressamente pela Constituição – como são os casos de reserva absoluta de jurisdição para se ingressar em propriedade particular durante o dia, ou de levantamento do sigilo das comunicações telefônicas – sejam elas decorrentes do sistema de direitos e garantias individuais. Sim, porque, como visto, é o Judiciário o Poder responsável pela proteção dos direitos

---

<sup>258</sup> RANGEL, Paulo. *Reserva de Jurisdição – Sentido Dogmático e Sentido Jurisprudencial*. Lisboa: Universidade Católica, 1997, págs. 35-36.

<sup>259</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 668.

<sup>260</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 121.

<sup>261</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 669.

fundamentais, não, contudo, num sentido puramente avaliativo, mas num enfoque deveras autorizativo, isto é, de permissão, ou não, de intromissão no âmbito de proteção de certos direitos fundamentais. Com efeito, nesse segundo perfil da reserva de jurisdição, estão contidas as inviolabilidades individuais, que se veem relativizadas diante da proteção de interesses outros pela ordem constitucional, especialmente face às prerrogativas estatais de fiscalização, que, em determinadas hipóteses, no entanto, exigem pronunciamento jurisdicional prévio para que sucumbam às imposições do interesse público.<sup>262</sup> Assim, “[f]ora os casos individualizados na Constituição, o reconhecimento do monopólio da primeira palavra tende a afirmar-se quando não existe qualquer razão ou fundamento material para a opção por um procedimento não judicial de decisão de litígios. É este o caso quando em causa direitos de particular importância jurídico-constitucional a cuja lesão deve corresponder uma efectiva proteção jurídica.”<sup>263</sup>

Face ao exposto, fica claro que a reserva de jurisdição não se circunscreve às hipóteses explicitadas na Constituição Federal. Parece ser esse o sentido dado pelo Supremo Tribunal Federal em caso no qual decidiu a favor da impossibilidade de uma Comissão Parlamentar de Inquérito decretar a indisponibilidade de bens de investigados, haja vista o ato se tratar de medida assecuratória que se insere no poder geral de cautela, ato privativo do juiz.<sup>264</sup> Em outro precedente a Corte Constitucional entendeu que as CPIs não detêm poderes para, em ato próprio, adotar providências que acabem por desconstituir o segredo de justiça decretado em processo judicial, atribuição típica da autoridade judicial.<sup>265</sup> Com esses exemplos, se quer insistentemente ressaltar que certos atos, por sua natureza, são insuscetíveis de procedimento administrativo prévio e inerentes à função jurisdicional, ainda que o texto constitucional expressamente não os preveja.

Efetivamente, alguns dos supostos de fato aventados na presente pesquisa – como as obrigações decorrentes da Resolução COAF n° 25/2013 e da Lei Complementar n° 105/2001 –, situações nas quais se confrontam direitos fundamentais individuais e atribuições funcionais estatais (mesmo quando investidas de interesse público), demonstram de forma igualmente evidente ser imprescindível a *prévia* verificação, pelo Poder Judiciário, da presença dos requisitos

---

<sup>262</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 121.

<sup>263</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 669.

<sup>264</sup> STF, MS 23.446, Plenário, rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, julgado em 18/08/1999.

<sup>265</sup> STF, MS 27.483, Plenário, rel. Min. Cezar Peluso, julgado em 14/08/2008.

mínimos e indispensáveis para concretização das medidas restritivas. No que respeita à adoção de medidas que afetam a privacidade, defender que a proteção ao dado em si está atrelada à proteção da vida privada – como de fato defendido neste trabalho – implica introduzir, na análise do dado, um juízo de valor quanto ao seu conteúdo. E conforme ressalta Marco Aurélio Greco, essa postura conduz, no entanto, a uma situação paradoxal, pois para saber se um específico dado ou informação diz respeito, ou não, à esfera da privacidade, será necessário ter-lhe acesso; e se houver acesso ao conteúdo do dado ou da informação, ainda que seja para um exame preliminar de sua vinculação ao fato investigado pela autoridade fiscal, a inviolabilidade estará comprometida. Assim, pondera o autor que a manifestação judicial só pode ser para *autorizar* providência que possa vir a afetá-la, visto que a Constituição protege positivamente a privacidade. Os dados, nesta ótica, não estão abertos ao Fisco “salvo proteção judicial”; os dados estão fechados “salvo autorização judicial”. Formulado o pleito perante o Judiciário, este avaliará se há elementos que afetam a privacidade e decidirá se é caso, ou não, de fornecimento de tais elementos ao Poder Público.<sup>266</sup>

Em decorrência disso, não podem normas gerais e abstratas, tampouco disposições meramente regulamentares, promover a restrição de direitos e garantias fundamentais sem legitimação constitucional para tanto. Além disso, mesmo que a Constituição autorize a limitação – como na atribuição de poderes de fiscalização por meio de regras jurídicas – e a legislação trace seus pormenores, deve haver alguma necessidade concreta que justifique a adoção dos expedientes que afetam o âmbito de proteção do direito fundamental – como a existência de sérios e manifestos indícios de descumprimento da legislação tributária e das respectivas obrigações pelo pretense contribuinte. Outrossim, as informações já existentes, inclusive as fornecidas pelo próprio sujeito passivo, têm de ser insuficientes e/ou inidôneas para que a Administração qualifique e proceda a seus atos de imposição tributária ou fiscalização. Por fim, em observância ao postulado da proporcionalidade, devem inexistir meios menos gravosos à esfera jurídica do contribuinte para o Poder Público atingir esses desideratos.

Atendidos esses requisitos, estará o órgão fazendário autorizado a iniciar e dar seguimento às atividades de investigação e, sendo o caso, impor a obrigação tributária. No entanto (e aqui o ponto), certas situações demandam, para a concretização do ato (restritivo) de fiscalização, a

---

<sup>266</sup> GRECO, Marco Aurélio. *O Sigilo do Fisco e Perante o Fisco*. In PIZOLIO, Reinaldo. GAVALDÃO JR., Jay Viégas (coord.). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, págs. 85-86.

observância de uma exigência adicional, qual seja, a autorização judicial. Nesse sentido, a fiscalização tributária, ao afetar o direito fundamental à vida privada e algumas de outras expressões da privacidade, na forma já examinada, e por ingressar na esfera material de atuação do Poder Judiciário, como igualmente visto, deverá obter no juízo competente ordem autorizativa prévia à realização de atos que, por seu conteúdo, interfiram no âmbito de proteção constitucionalmente estabelecido.

Em termos expressos, a Constituição assim exige quando o agente fiscal pretende ingressar no domicílio ou na sede do sujeito passivo para fins de averiguação do que lá se encontra, bem como das atividades lá desenvolvidas (art. 5º, XI). Da mesma maneira, a Constituição Federal, ainda que tortuosamente, impõe a existência de manifestação judicial precedente à quebra do sigilo financeiro dos contribuintes para fins de apuração de eventuais créditos tributários, entendimento que, como referido no capítulo anterior, se não encontra espeque no inciso XII do art. 5º, mostra-se incontornável face ao teor do inciso X do mesmo dispositivo. As vicissitudes das atribuições fiscais prescritas na controversa Lei Complementar nº 105/2001 constituem emblemático exemplo dessa interpretação.

Já foi mencionada a falta de legitimidade de que padece a administração tributária, dentro do sistema de separação de poderes do Estado brasileiro, para a assunção da atribuição de fiscalização sob a forma preconizada pela Lei Complementar nº 105/2001, que, por seus vícios, encerra grave restrição ao direito fundamental à vida privada. O controle indiscriminado, permanente e descriterioso das operações financeiras de pessoas físicas e jurídicas contraria a noção de que a autoridade competente para levantamento do sigilo financeiro (que não é a própria Administração), deve examinar, caso a caso, a existência de justa causa para a adoção da medida, que somente deve prevalecer quando presente motivo legítimo que a fundamente. Assim, além da ordem emanada do órgão competente servir à obtenção de informações e documentos em um específico caso, atingindo sujeitos certos e individuados, em situações concretamente consideradas, ela não pode prescindir do exame apurado da existência de legítimo fundamento à sua efetivação.<sup>267</sup>

Certo é, pois, que são necessários indícios que apontem a prática de uma infração à legislação tributária pelo titular das informações sigilosas afetadas pela decisão. É bom que se

---

<sup>267</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, págs. 98-99.

diga que o fato indiciário, que autoriza um juízo de probabilidade ou verossimilhança, não se identifica com a mera suspeita ou com a conjectura sem apoio em elementos fáticos concretos.<sup>268</sup> Nesse contexto, indício deve ser tido como aquele fato provado que, por sua ligação com o fato probando, autoriza a concluir algo sobre este.<sup>269</sup> Ou, ainda, todo fato conhecido, devidamente provado, suscetível de conduzir ao conhecimento de um fato desconhecido, a ele relacionado por meio de raciocínio indutivo-dedutivo.<sup>270</sup> Outrossim, sequer o livre convencimento judicial e a autonomia na angariação das provas (presentes, por exemplo, nos arts. 130 e 131 do CPC) não podem, por si só, justificar o deferimento de medida de quebra do sigilo financeiro. É imprescindível a existência de sólidos indícios e que a excepcional restrição à privacidade individual seja precedida da devida fundamentação.<sup>271</sup>

A noção de justa causa comprovada para fins de adoção de medidas restritivas também está presente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. No julgamento do Habeas Corpus nº 84.758, no qual se discutiu a possibilidade de quebra do sigilo financeiro de um investigado pelo suposto cometimento de crimes eleitorais, a ausência de justa causa foi justamente o ponto nodal para fins de deferimento do provimento postulado. Na oportunidade, o relator, Ministro Celso de Mello, asseverou que “não se pode desconsiderar, no exame da questão, que o sigilo bancário reflete uma expressiva projeção da garantia fundamental da intimidade – da intimidade financeira das pessoas, em particular –, não se expondo, em consequência, enquanto valor constitucional que é (...) a intervenções estatais ou a intrusões do Poder Público, quando desvestidas de causa provável ou destituídas de base jurídica idônea.”<sup>272</sup> Em outro julgado, que versava sobre a possibilidade de levantamento do sigilo financeiro por CPI, a posição do Supremo foi a de que tais órgãos, “para decretarem, legitimamente, por autoridade própria, a quebra do sigilo bancário, do sigilo fiscal e/ou do sigilo telefônico, relativamente a pessoas por elas investigadas, devem demonstrar, a partir de meros indícios, a existência concreta de causa provável que legitime a medida excepcional (ruptura da esfera de intimidade de quem se acha sob

---

<sup>268</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 100.

<sup>269</sup> TORNAGUI, Helio. *Curso de Processo Penal*. 7ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 1, pág. 452. *Apud* BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 100.

<sup>270</sup> MOURA, Maria Thereza de Assis. *A prova por Indícios no Processo Penal*. São Paulo: Saraiva, 1994, pág. 38. *Apud* BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 121.

<sup>271</sup> Nesse sentido, cf. STJ, REsp nº 1.220.307, rel. Min. Aldir Passarinho Junior, julgado em 17/03/2011.

<sup>272</sup> STF, Plenário, HC 84.758, rel. Min. Celso de Mello, julgado em 25/05/2008.

investigação), justificando a necessidade de sua efetivação (...).”<sup>273</sup> E em julgado já citado neste trabalho, que tratou justamente da possibilidade de requisição, pela Receita Federal, de informações financeiras de contribuintes diretamente das instituições que as guardam, o STF corrobora o aqui afirmado. Ao tangenciar a tutela jurídica constitucional da privacidade, asseverou-se que “esse tema [a privacidade enquanto direito fundamental] ganha ainda maior relevo, se se considerar o círculo de proteção que o ordenamento constitucional estabeleceu em torno das pessoas, notadamente dos contribuintes do Fisco, objetivando protegê-los contra ações eventualmente arbitrárias praticadas pelos órgãos estatais da administração tributária, o que confere especial importância ao postulado da proteção judicial efetiva, que torna inafastável, em situações como a dos autos, a necessidade de autorização judicial, cabendo ao juiz, e não à administração tributária, a quebra do sigilo bancário.”<sup>274</sup>

Até porque, em casos tais, o dever de imparcialidade é sobremaneira impositivo. Ora, nos casos que envolvem pretensões de recebimento de créditos tributários ou a submissão a atos de investigação pelo Fisco, este é parte mais do que interessada na condução da relação jurídica em determinado sentido e em favor de evidentes propósitos. A parcialidade da Fazenda Pública, pois, impede que se defenda entendimento no sentido de se quebrar administrativamente – e de ofício – o sigilo financeiro, contingência também objeto de enfrentamento pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>275</sup> Conforme leciona Alberto Xavier, “a noção de parte não é específica do processo contencioso, antes reentra na teoria geral do direito para significar o sujeito que numa relação jurídica é portador de um interesse para cuja satisfação atua, tenha esse interesse caráter substantivo ou processual.”<sup>276</sup>

Ademais, no Estado Constitucional brasileiro, não é concebível que uma das partes tenha o domínio das provas sobre a outra, ainda que o próprio Poder Público seja essa parte, e mesmo perante as vantagens que as leis (e até a Constituição) lhe atribuem em detrimento da isonomia processual. Neste particular, não se pode deixar de considerar que a Fazenda Pública é parte

---

<sup>273</sup> STF, Plenário, MS 23.452, rel. Min. Celso de Mello, julgado em 16/09/1999. Deve-se notar que, em razão do disposto no art. 58, § 3º, da Constituição Federal, as CPIs são dotadas de poderes investigatórios próprios de autoridades judiciais, o que, embora evidentemente sujeitas ao crivo judicial, acaba por as investir de prerrogativas sobremaneira excepcionais das quais não está investida administração fazendária de qualquer esfera de governo.

<sup>274</sup> STF, Plenário, RE 389.808, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 15/12/2012.

<sup>275</sup> Cf. RE 461.366, Primeira Turma, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 03/08/2007; PET-QO 577, Plenário, rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 25/03/1992; RE 215.301, Segunda Turma, rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 13/04/1999.

<sup>276</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, pág. 152.

diretamente envolvida, convindo, portanto, ser submetida ao prudente e autorizado controle dos órgãos judicantes que, juridicamente e de fato, é independente daquele. Uma norma que autorize a quebra do sigilo financeiro por decisão exclusiva de autoridade administrativa, independentemente de autorização judicial (como o faz a Lei Complementar nº 105/2001 e, pior, as Resoluções do COAF e do Conselho Federal de Contabilidade), descumpra os preceitos estabelecidos pela regra constitucional atributiva de competência fiscalizatória, não preenche os ideais inspiradores da positividade constitucional, que conformam a já debatida preponderância axiológica em prol do controle do poder estatal. A inconveniência desses instrumentos normativos equivale à inconveniência de permitir a entrada de agentes fiscais no domicílio da pessoa ou na sede empresarial, sem o respaldo e o controle do Poder Judiciário.<sup>277</sup>

Ainda no âmbito da Lei Complementar nº 105/2001, causa estranheza a previsão do § 1º de seu art. 3º. Como adiantamos no capítulo primeiro, o dispositivo confere injustificada proteção aos entes da Administração indireta da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, expressamente determinando que as informações concernentes às operações financeiras por eles efetuadas não podem ser transferidas à Receita Federal nos moldes da mesma Lei Complementar. Ora, o tratamento diferenciado concedido aos componentes da Administração indireta é de notável inconstitucionalidade. A par da manifesta violação da isonomia pela prescrição legal (aparentemente redigida em causa própria pela Fazenda Pública), sofrem contundentes abalos a moralidade e a publicidade administrativa, diretrizes reitoras da atuação da Administração Pública, dispostas no art. 37 da Constituição Federal. Exatamente aquelas pessoas públicas que mais tem o dever de demonstrar transparência e lisura fiscal e contábil, são precisamente aquelas não sujeitas às mesmas verificações que os demais administrados.<sup>278</sup>

A cogência de uma reserva para o pronunciamento judicial não implica, outrossim, necessária e sistematicamente, o embaraço da atuação fiscal, ou mesmo ocasiona prejuízos à execução dos atos de fiscalização. Ressaltamos em passagem anterior que, nas relações com a esfera privada, não prevalece a opção público-fiscal por meios que, em nome de pretensa eficiência administrativa, pura e simplesmente otimizem a arrecadação tributária. Nesta linha se

---

<sup>277</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Sigilos Bancário e Fiscal*. In FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Sigilos Bancário e Fiscal – Homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, págs. 294-295.

<sup>278</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 98.

pronunciou o Supremo Tribunal Federal, aduzindo que “a efetividade da ordem jurídica, a eficácia da atuação do aparelho estatal e a reação social a comportamentos qualificados pela nota de seu desvalor ético-jurídico não ficarão comprometidas nem afetadas, se se reconhecer aos órgãos do Poder Judiciário, com fundamento e apoio nos estritos limites de sua competência institucional, a prerrogativa de ordenar a quebra do sigilo bancário. Na realidade, a intervenção jurisdicional constitui fator de preservação do regime das franquias individuais e impede, pela atuação moderadora do Poder Judiciário, que se rompa, injustamente, a esfera de privacidade das pessoas, pois a quebra do sigilo bancário não pode nem deve ser utilizada, ausente a concreta indicação de uma causa provável, como instrumento de devassa indiscriminada das contas mantidas em instituições financeiras.”<sup>279</sup>

De toda sorte, busca-se consolidar o entendimento de que não se pode limitar – ou de fato suprimir – o direito dos contribuintes ao resguardo de seus dados privados componentes do sigilo financeiro ao arrepio das regras constitucionais aplicáveis e sem que haja efetiva valoração dos interesses em jogo, tarefa que não pode ser concedida, sequer por lei, à Administração. A possibilidade de se permitir que a mesma autoridade que alega o interesse público relevante, e por isso parcial, avalie esse interesse consagra o arbítrio, circunstância de todo repugnável.<sup>280</sup>

A propósito, o interesse público é não raro invocado pela Fazenda Pública para justificar – até isoladamente – a limitação de esferas jurídicas amparadas por direitos fundamentais. Entretanto, tal qual analisado, muito embora a atividade tributante e as prerrogativas investigatórias das autoridades fiscais constitua legítimo interesse público, a persecução dos objetivos fiscais há de inapelavelmente observar os ditames atinentes aos direitos e garantias individuais, não só, mas também por disposição constitucional expressa (art. 145, § 1º).

Daniel Sarmiento anota que “é bem diferente afirmar que a Administração deve perseguir interesses públicos, afetos à coletividade, e não aqueles dos governantes – o que pode justificar o reconhecimento de um princípio de tutela do interesse público – e sustentar que estes interesses da coletividade devam prevalecer sobre os direitos fundamentais do cidadão. (...) Tamanha fragilização da força normativa dos direitos fundamentais não seria compatível com regime

---

<sup>279</sup> STF, Plenário, RE 389.808, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 15/12/2012.

<sup>280</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, pág. 227.

constitucional que lhes atribui eficácia reforçada, e coloca num primeiro plano o princípio da dignidade da pessoa humana.”<sup>281</sup>

Nesse sentido, a simples designação do interesse (neste caso, fiscal) como público não o torna capaz de, sem mais, subjugar eventuais interesses contrapostos, de maneira que sua prevalência tem de ser analisada e, se for o caso, decretada por quem esteja investido da necessária competência para a tarefa, que, na linha defendida neste trabalho, é o Poder Judiciário. Conforme adverte James Marins, “torna-se lugar comum se aludir à relatividade do sigilo ante ao interesse público, premissa essa que não pode ser negada. O que demanda análise mais detida é justamente a quem compete pronunciar-se pela existência, ou não, de interesse social relevante face a um caso concreto. Tal competência por expressa injunção constitucional está cometida ao Poder Judiciário como único órgão do Estado autorizado a sopesar os valores constitucionais da inviolabilidade dos dados e das comunicações telefônicas diante de específica necessidade fundada no interesse público – demonstrado concretamente pela Fazenda Pública – para fins de seu momentâneo afastamento.”<sup>282</sup>

Também aqui, o que se quer deixar claro é que o interesse público, certamente presente na apuração de descumprimentos da legislação tributária e da própria imposição exacional, não é condição bastante e suficiente à licitude da medida restritiva de direito fundamental. Imperioso, pois, o preenchimento do feixe de requisitos elencados, sempre operantes quando das ingerências estatais na esfera de liberdade do indivíduo.<sup>283</sup> Como se afirmou, não é toda e qualquer forma de tributação, nem toda e qualquer forma ou modalidade de fiscalização, que deva ser reconhecida como *legítimo* interesse público.

É imprescindível que a atuação do Poder Público se dê com base e nos limites das competências conferidas pela Constituição Federal e que, quando tal atuação acarrete limitação a direitos fundamentais, atenda às exigências antes mencionadas: existência de indícios do cometimento de infração tributária (justa causa); imprestabilidade ou insuficiência das informações já existentes; inexistência de outros meios para se alcançar o desiderato pretendido; e, nos casos que assim exija, autorização judicial prévia. Caso contrário, mesmo público, o

---

<sup>281</sup> SARMENTO, Daniel. *Colisões entre Direitos Fundamentais e Interesses Públicos*. In SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Jurisdição e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pág. 55.

<sup>282</sup> MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, págs. 225-226.

<sup>283</sup> BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pág. 102.

interesse é ilegítimo. Estabelecida a existência, o conteúdo e os requisitos para o exercício de uma reserva de jurisdição, cumpre analisar ainda os critérios que a autoridade judicial deve se valer para exame das hipóteses fáticas submetidas a sua apreciação.

### 3.2 O conteúdo e a intensidade do controle judicial

A despeito da dimensão de importância e da necessidade da presença do Judiciário em certas hipóteses de restrição a direitos fundamentais, o controle (ou a autorização, quando necessária) judicial não se leva a efeito sem critérios e sem observar alguns requisitos, sob pena de, a pretexto de coibir arbitrariedades, de fato praticá-las. Além de questões afetas à intensidade do controle exercido pelo Poder Judiciário em relação aos atos de fiscalização tributária, é imprescindível que se apontem os critérios condutores desse controle. Antes disso, contudo, deve-se fazer uma breve retomada do tema relativo às restrições aos direitos fundamentais, visto ser este o âmbito teórico do qual se extraem as balizas para o controle judicial.

#### *3.2.1 As limitações aos direitos fundamentais*

Em termos gerais, no campo dos direitos de defesa, as restrições aos direitos fundamentais são aquelas ações ou omissões do Poder Público que diminuem ou limitam as possibilidades de ação asseguradas pelo âmbito de proteção das normas consagradoras desses direitos, reduzindo a eficácia de proteção do bem jurídico correlato.<sup>284</sup>

É de se diferenciar, desde já, a restrição a um direito fundamental de outras formas de sua disciplina normativa, dado que, a par de efetivamente limitar, “muitas normas legais pretendem completar, complementar, densificar, concretizar, o conteúdo fragmentário, vago, aberto,

---

<sup>284</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 1276.

abstracto ou incompleto, dos preceitos constitucionais garantidores de direitos fundamentais”.<sup>285</sup> Tais dispositivos legais buscam, em essência, a configuração ou, em linguagem corrente em doutrina, a conformação do conteúdo do direito fundamental a ponto de possibilitar seu exercício e, assim, assegurar-lhe a devida eficácia. José Carlos Vieira de Andrade identifica aí o que chama de “necessidade prática”, em face da qual “o exercício dos direitos fundamentais no espaço, no tempo e no modo, só será muitas vezes possível ou efectivo se houver medidas concretas que, desenvolvendo a norma constitucional, organizem e disciplinem o uso e previnam o conflito, ou visem proibir o abuso e a violação dos direitos”.<sup>286</sup>

Entretanto, o ato legislativo conformador tem seus próprios limites, não podendo modificar o sentido normativo atribuído pela Constituição ao direito fundamental, mas, ao contrário, deixando “imperturbado o âmbito de proteção” de modo a viabilizar as “possibilidades de comportamento através das quais os indivíduos exercem os seus direitos fundamentais”.<sup>287</sup> O legislador não pode, no exercício de sua função conformadora, e ainda que visando ao equilíbrio de interesses contrapostos, dispor do direito fundamental. Seu poder é, com efeito, vinculado pelo próprio direito cujo exercício visa a regular, não cabendo qualquer afetação do conteúdo do direito fundamental.<sup>288</sup>

Nas palavras de Alexy, “como direitos de hierarquia constitucional, direitos fundamentais podem ser restringidos somente por normas de hierarquia constitucional ou em virtude delas. Restrições a direitos fundamentais são, portanto, ou normas de hierarquia constitucional ou normas infraconstitucionais, cuja criação é autorizada por normas constitucionais.”<sup>289</sup> Amparados nessas lições, podemos falar em restrições diretamente constitucionais (positivadas no próprio Texto Constitucional – art. 5º, VIII, XVI, CF/88) ou indiretamente constitucionais (previstas em diplomas normativos editados com base em uma autorização constitucional – art. 5º, VI, XII, XIII). Nessa última hipótese é que se identificam as chamadas reservas legais, isto é, as disposições constitucionais que permitem ao legislador a interferência no âmbito de proteção dos

---

<sup>285</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 1263.

<sup>286</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2001, pág. 209.

<sup>287</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 1264.

<sup>288</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2001, pág. 211.

<sup>289</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo, Malheiros, 2008, pág. 286.

direitos fundamentais, disposições essas que, como salienta Alexy,<sup>290</sup> podem encerrar reservas simples – nas quais a competência é meramente garantida, sem o estabelecimento de pressupostos ou objetivos específicos (art. 5º, VII, XXXII) – ou reservas qualificadas – nas quais há um condicionamento ao conteúdo da restrição (art. 5º, XXIX, XLIII, XLVI).

Adicionalmente, parte da doutrina<sup>291</sup> elenca uma terceira espécie de limitação (constitucional) aos direitos fundamentais, mesmo na inexistência de restrição expressa ou de autorização para tanto. Tratam-se das “restrições não expressamente autorizadas pela Constituição”, cujo reconhecimento é justificado no contexto sistemático da Constituição Federal em nome da salvaguarda de outros direitos, bens e interesses.<sup>292</sup> Desta terceira espécie, figura como exemplo o próprio tema desenvolvido neste trabalho, isto é, o entrechoque do direito fundamental à privacidade (art. 5º, X, que não contém em sua expressão textual qualquer reserva expressa) com as atribuições estatais de fiscalização tributária (art. 145, § 1º). Em hipóteses como esta, nas quais os direitos fundamentais são “formalmente ilimitados”,<sup>293</sup> a restrição se dá em função da confrontação com outros bens ou direitos cuja promoção é igualmente assegurada pela Constituição, ocorrências em que “a ausência de regulação esbarra na necessidade de resolver o conflito decorrente da simultânea tutela constitucional de valores ou bens que se apresentam em contradição concreta”.<sup>294</sup>

No entanto, assim como ocorre em relação às normas puramente conformadoras, a restringibilidade das normas de direito fundamental, conquanto voltada ao tratamento de interesses confrontantes, não é incontida, mas deveras vinculada aos termos da Constituição, quer

---

<sup>290</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo, Malheiros, 2008, pág. 292. Ver também SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, págs. 400-401.

<sup>291</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, págs. 450 e 1277, com declarado fundamento em NOVAIS, Jorge Reis. *Restrições aos Direitos Fundamentais Não Expressamente Autorizadas pela Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, págs. 289 e 569; SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13ª Ed. revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, pág. 401; SARMENTO, Daniel. *Colisões entre Direitos Fundamentais e Interesses Públicos*. In SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Jurisdição e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pág. 56.

<sup>292</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 1277.

<sup>293</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13ª Ed. revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, pág. 402.

<sup>294</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13ª Ed. revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, pág. 403.

àqueles atinentes ao direito a ser restringido, quer àqueles relativos ao preceito constitucional que fundamenta a restrição. Aliás – é bom que se insista nisso –, mostra-se imperioso que, quando da restrição, o legislador baseie-se em outro valor, bem ou direito constitucional que “imponha o sacrifício do direito fundamental. Se esse valor não existir ou não existir tanto quanto o legislador alega, então a restrição não é legítima e viola o preceito constitucional que prevê o direito fundamental em causa”.<sup>295</sup> Surgem, neste ponto, as figuras comumente designadas como “limites aos limites”, ou as restrições às limitações de direitos fundamentais, isto é, aquelas condicionantes impostas pela Constituição à atividade limitadora dos direitos fundamentais e que, ao fim e ao cabo, servem de critérios de controle judicial da aplicação de normativos tendentes a compatibilizar os interesses público e privado. Aqui, dois deles serão abordados, a saber: o dever de resguardo ao conteúdo (núcleo) essencial dos direitos fundamentais e o postulado da proporcionalidade.

### 3.2.1.1 Postulado da proibição de excesso

Pode-se definir o núcleo essencial de um direito fundamental como a parte de seu conteúdo sem a qual ele perde sua eficácia mínima e, assim, deixa de ser reconhecido com um direito fundamental.<sup>296</sup> Existe, pois, um mínimo de eficácia que não pode ser subtraída da norma de direito fundamental, requisito decorrente da existência de características inexpugnáveis dos direitos fundamentais que se reconduzem a posições mínimas indisponíveis às intervenções do Poder Público,<sup>297</sup> ficando o legislador, mesmo quando constitucionalmente autorizado a editar normas restritivas, adstrito à salvaguarda do núcleo essencial do direito restringido.<sup>298</sup>

A fim de precisar essas formulações conceituais, Alexy propõe o enfrentamento do tema do núcleo essencial dos direitos fundamentais por meio de dois pares teóricos: de um lado,

---

<sup>295</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2001, págs. 289-290. Cf. também SARMENTO, Daniel. *Colisões entre Direitos Fundamentais...*, pág. 59.

<sup>296</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 335.

<sup>297</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais...*, pág. 412.

<sup>298</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 458.

analisa-se o conteúdo essencial na medida em que ele esteja relacionado a uma situação *objetiva* ou a uma situação *subjéctiva* de regulação constitucional; de outro, examina-se o conteúdo essencial sob uma interpretação *absoluta* ou *relativa*.<sup>299</sup>

Sob o enfoque objetivo, o conteúdo essencial é examinado com base no significado do direito fundamental para a vida social como um todo, o que implica dizer que a proteção do conteúdo essencial demanda que se proibam restrições à eficácia do direito fundamental que o tornem sem significado para todos os indivíduos ou para boa parte deles.<sup>300</sup> O problema deste enfoque é que, para os casos em que a restrição não põe em risco o direito fundamental em um espectro social abrangente, pode acabar eliminando este mesmo direito em situações concretas, circunstância que, como visto, não se compagina com a necessidade de proteção ao núcleo essencial. Em razão disso, é imprescindível a complementação por um exame subjéctivo do conteúdo essencial,<sup>301</sup> exame esse que toma como referente a proteção do conteúdo essencial do direito fundamental enquanto direito subjéctivo do indivíduo.<sup>302</sup> O “radical subjéctivo”<sup>303</sup> dos direitos fundamentais – ao menos em sua dimensão originária de defesa – assim exige.

Além da oposição, ou melhor, da relação de complementaridade estabelecida entre as teorias objetiva e subjéctiva do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, destacam-se as teorias absoluta e relativa. De acordo com a primeira, o núcleo essencial representaria um conteúdo normativo irrestringível e abstratamente fixado. Trata-se de uma posição subjéctiva indisponível que não pode ser relativizada por qualquer direito ou interesse contraposto.<sup>304</sup> Noutras palavras, toda limitação a um direito fundamental deve estar justificada

<sup>299</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo, Malheiros, 2008, pág. 296.

<sup>300</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 185.

<sup>301</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 186.

<sup>302</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 458.

<sup>303</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2001, pág. 79. Afirma o autor: “(...) o núcleo estrutural da matéria dos direitos fundamentais é constituído por posições jurídicas subjectivas consideradas fundamentais e atribuídas a todos os indivíduos ou a categorias abertas de indivíduos. (...) o elemento subjéctivo é nuclear na estrutura dos preceitos e mostra-se preponderante na sua aplicação prática.” Mais adiante (pág. 109), quanto à complementaridade entre os enfoques objetivo e subjéctivo, refere que “a dimensão objectiva também é pensada como estrutura produtora de efeitos jurídicos, enquanto complemento e suplemento da dimensão subjéctiva. A dimensão objetiva reforçaria, assim, a imperatividade dos direitos individuais e alargaria a sua influência normativa no ordenamento jurídico e na vida da sociedade”.

<sup>304</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 460.

constitucionalmente e, além disso, tem de respeitar seu conteúdo essencial, resultando ilegítima acaso não o fizer. Por outro lado, a formulação relativa do núcleo essencial o concebe não como um âmbito de contornos fixos e definíveis a priori para cada direito fundamental. A definição do que é essencial dependeria das condições fáticas e dos confrontos entre diferentes direitos e interesses no caso concreto, em face do que o conteúdo essencial de um direito, como resultado de um ato de ponderação, não seria sempre o mesmo, podendo variar de situação para situação dependendo dos direitos envolvidos.<sup>305</sup>

Conquanto aparentemente oponíveis, temos que as orientações absoluta e relativa, para fins de uma adequada e eficaz proteção ao núcleo essencial dos direitos fundamentais, devem ser entendidas em complementação uma com a outra. Isto porque, conforme ressaltam Canotilho<sup>306</sup> e Esther Bueno Gallardo,<sup>307</sup> o viés relativo, tomado isoladamente, reconduz o núcleo essencial ao postulado da proporcionalidade, bastando que a restrição ao direito fundamental esteja justificada e não imponha uma limitação maior que a necessária para a satisfação de outros direitos, bens e valores constitucionalmente tutelados para que seja considerada legítima. O conteúdo essencial, assim, seria aquele resultante da aplicação do postulado da proporcionalidade, de maneira que tudo o que fosse desproporcional violaria o núcleo essencial. Já no viés absoluto, a determinação de um conteúdo fixo e intangível sob qualquer hipótese despreza o fato de que, como visto acima, a determinação do âmbito de proteção de um direito pressupõe necessariamente o equilíbrio com outros bens, direitos e valores. Aqui, diferentemente da teoria relativa, o conteúdo essencial possuiria identidade própria em relação ao postulado da proporcionalidade.

Desta feita, entendemos que a definição e a proteção do conteúdo essencial tem de obedecer uma forma mitigada de ambas as teorias, relativa e absoluta, da seguinte maneira: há, de fato, como quer a teoria absoluta, um conteúdo normativo “irrestringível e indisponível” do direito fundamental. No entanto, tal conteúdo não se apresenta abstrata e irremediavelmente determinado, mas – e aqui entram parte dos termos da teoria relativa – deve ser definido em consideração aos demais comandos normativos constitucionais que eventualmente protegem bens e interesses contrapostos.

---

<sup>305</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 196.

<sup>306</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 460.

<sup>307</sup> GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuracion...*, pág. 549.

Efetivamente, o que é excessivo em um caso, pode não ser em outro, porém o controle da limitação ao direito fundamental não se restringe ao postulado da proporcionalidade. Ao lado deste, opera a proibição de excesso, presente em contextos em que um direito fundamental esteja sendo restringido.<sup>308</sup> A função específica e a aplicabilidade de ambos é, contudo, diversa: a proibição de excesso veda a limitação excessiva de qualquer direito fundamental e sua aplicação não pressupõe a existência de uma relação de causalidade entre um meio e um fim, estabelecendo apenas que a realização de um elemento não pode resultar na aniquilação de outro; em contrapartida, a proporcionalidade exige, com base em determinados critérios, uma relação proporcional de um meio em relação a um fim que, de sua vez, devem apresentar uma relação de causalidade entre si, condição necessária de sua aplicabilidade.<sup>309</sup>

Sob tal contexto, Humberto Ávila afirma ser “plausível imaginar casos em que a medida adotada pelo Poder Público seja considerada proporcional sem que o núcleo essencial de um direito fundamental seja atingido e a medida, por consequência, seja considerada excessiva.”<sup>310</sup> A circunstância é exemplificada pelo autor com a situação na qual órgãos reguladores de proteção ao consumidor, com o fim de resguardar direitos deste, obrigam determinados comerciantes a etiquetar todos os produtos de seus estabelecimentos, medida que à evidência causaria restrição ao direito de livre exercício de atividade econômica dos comerciantes. Na hipótese, que envolve uma relação de causalidade entre um meio (etiquetar) e um fim (informação de preços), aplicar-se-ia a proporcionalidade, cujo tríplice exame demonstraria que a medida, ainda que adequada (contribuindo para realização do fim) e necessária (inexistindo outros meios alternativos igualmente adequados), seria desproporcional em sentido estrito, eis que o grau da restrição causada ao princípio do livre exercício de atividade econômica pela obrigação de se etiquetar cada produto à venda (custos administrativos e conturbada operacionalidade) é desproporcional ao grau de promoção do princípio da proteção dos consumidores (a média dos consumidores já controla os preços por outras vias). Na hipótese aventada, não se cogitou da restrição ao núcleo

---

<sup>308</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 146.

<sup>309</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, págs. 142-143.

<sup>310</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 147.

essencial do direito ao livre exercício de atividade econômica, mas, mesmo assim, a medida foi tida por desproporcional.<sup>311</sup>

Outro exemplo<sup>312</sup> em que se pode evidenciar a diferença aqui apontada é a exigência de garantias ou mesmo a proibição de impressão de notas fiscais pelo Poder Público relativamente à contribuinte em débito com a Fazenda, prática comum no cotidiano da fiscalização tributária. Tais medidas limitam, por óbvio, o livre exercício da atividade econômica a que se dedica o administrado. Não a limita, entretanto, a ponto de integralmente tolhê-la, isto é, a utilização deste expediente, ainda que embarace transações comerciais e constranja o devedor a quitar seus débitos, não o impede de abrir seu estabelecimento ou planta industrial e continuar as demais operações empresariais. Assim, não se fala em limitação excessiva de um direito fundamental, de modo que o postulado da proibição de excesso não serve, neste caso, de critério de controle do ato restritivo estatal. Por outro lado, a presença de um meio (proibição de impressão de notas fiscais) para realização de uma determinada finalidade (pagamento de débitos tributários em atraso) demanda que esta relação causal seja analisada pelo postulado da proporcionalidade, segundo o qual, conquanto adequada, a medida se mostraria desnecessária e desproporcional em sentido estrito. Aqui, também não se aventou qualquer limitação ao núcleo essencial do direito fundamental ao livre exercício de atividade econômica, tendo a medida de todo modo sido considerada desproporcional.

Desta maneira, tem-se que “pode haver exame por meio do postulado da proporcionalidade sem qualquer controle por meio do postulado da proibição de excesso [e] pode haver controle por meio do postulado da proibição de excesso sem que haja controle por meio do postulado da proporcionalidade”.<sup>313</sup> Ora, do fato de não haver violação do núcleo essencial não decorre que a medida empregada seja legítima. Mesmo não violada a proibição de excesso, a proporcionalidade, que controla de outra forma as restrições aos direitos fundamentais, poderá demonstrar a ilegitimidade da intervenção no direito fundamental. Vejamos, a seguir, como.

---

<sup>311</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 148.

<sup>312</sup> Cf. no STF, com Repercussão Geral reconhecida, o RE 565.048, Rel. Min. Marco Aurelio, julgado em 21/02/2008, bem como o RE 556.038 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, julgado em 01/04/2008; AC 1740 MC, Rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, julgado em 20/11/2007; RE 413.782, Rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, julgado em 17/03/2005. E no STJ, ver o AgRg no AgRg no REsp 1167144, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 18/03/2010; REsp 789781, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 06/02/2007.

<sup>313</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, págs. 148-149.

### 3.2.1.2 Postulado da proporcionalidade

Paralelamente à proteção do conteúdo essencial dos direitos fundamentais pela proibição de excesso, o postulado da proporcionalidade funciona como importante mecanismo de controle das intervenções no âmbito de proteção dos direitos fundamentais, especialmente dos atos perpetrados pelo Poder Público em face dos administrados. Como referido anteriormente, à diferença da proteção ao núcleo essencial, a proporcionalidade insere-se no contexto aplicativo das normas tributárias diretivas,<sup>314</sup> casos em que, como afirma Humberto Ávila, o poder de tributar deve ser medido pelos direitos fundamentais, eis que estes são, via de regra, em alguma medida atingidos pelas normas tributárias interventivas.<sup>315</sup>

É inegável que, em abstrato, as prescrições normativas que atribuem competência à administração tributária para proceder à fiscalização limitam o âmbito de proteção normativo, por exemplo, dos direitos fundamentais à liberdade e à privacidade do contribuinte. E revela-se inegável também que, em nível concreto, a atuação da Fazenda Pública interfere diretamente na dinâmica comportamental de cidadãos e empresas quando estes, deixando suas atividades pessoais e laborais desatendidas, dedicam significativa parcela de tempo à reunião de informações e preparação de documentos no interesse da fiscalização, ou mesmo autorizando o acesso às suas residências e instalações empresariais. Diante disso, impõe-se a necessidade de que as duas posições – do Poder Público e do contribuinte –, a despeito de objeto de tratamento normativo constitucional por meio de regras, sejam compatibilizadas em função de alguma medida quando objeto de controle judicial, a qual é identificada pelo postulado da proporcionalidade.

Infere-se, daí, que a proporcionalidade é aplicável às hipóteses em que se analisa uma relação meio-fim, no sentido de que, mediante a utilização do postulado, deve-se decidir se o meio é capaz de produzir efeitos que promovam a realização gradual do fim, se a medida é a menos restritiva relativamente aos direitos fundamentais afetados e se a realização do fim não está em relação de desproporção relativamente à restrição causada nos direitos fundamentais.<sup>316</sup>

---

<sup>314</sup> Aquelas que dizem respeito à persecução indireta e motivada de finalidades administrativas concretas através de atos da administração pública ou de indução comportamental dos contribuintes.

<sup>315</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 86.

<sup>316</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 97.

Cristaliza-se, assim, a noção de que a proporcionalidade não deve ser aplicada no caso de normas com finalidade fiscal, mas sim nas hipóteses de incidência de normas diretivas, isto é, nos casos de normas que possuem eficácia extrafiscal e restringem os direitos fundamentais, onde uma medida concreta destina-se a realizar uma finalidade. A proporcionalidade opera por intermédio de três exames essenciais, quais sejam o da adequação (ou de idoneidade),<sup>317</sup> o da necessidade e o da proporcionalidade em sentido estrito.

A *adequação* exige uma relação empírica, ou, como observa Carlos Pulido,<sup>318</sup> uma relação de causalidade entre o meio e o fim, de tal sorte que o meio deve levar à efetiva realização do fim. A eficácia da medida é, aqui, de suma importância.<sup>319</sup> Sendo assim, a medida será considerada adequada quando atinja a finalidade almejada. Contudo, Humberto Ávila pondera que meios e fins relacionam-se de maneiras diversas quando considerados os diferentes aspectos em que estas relações manifestam-se (quantitativo, qualitativo e probabilístico),<sup>320</sup> em face do que, por razões de praticabilidade e imposições do princípio da separação de Poderes, conclui o autor que a administração e o legislador têm o dever de escolher um meio que simplesmente promova o fim, e não imprescindivelmente o meio mais intenso, melhor e mais seguro para tal desiderato.<sup>321</sup>

Trata-se de um controle débil, segundo o qual a adequação de uma medida dependerá de uma relação positiva de *qualquer tipo* com o fim colimado: com qualquer eficácia, rapidez, plenitude e segurança.<sup>322</sup> No que tange ao exame da adequação de uma medida pelo Poder Judiciário, a adoção de uma versão fraca de controle repercute diretamente, eis que, somente erros claros nas opções de ação da administração ou nos prognósticos que embasaram a edição do texto legal podem levar a que a medida seja declara inadequada pelo órgão jurisdicional. Isto é, já que pela versão fraca, a exigência é de que a administração ou o legislador empregue medida com

---

<sup>317</sup> A expressão é corrente na doutrina espanhola. Cf. a este título: GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración...*, págs. 680 e seguintes; PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*. 3ª Ed., Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, págs. 693 e seguintes.

<sup>318</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad...*, pág. 730.

<sup>319</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 165.

<sup>320</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007g. 165.

<sup>321</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 166.

<sup>322</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad...*, pág. 725.

um mínimo de adequação, em contrapartida, a inadequação deve ser demonstrada com premissas empíricas seguras e evidentes, caso contrário a medida deve ser considerada adequada.<sup>323</sup>

No exame da *necessidade*, segunda etapa inerente ao postulado da proporcionalidade, se verifica, entre medidas ao menos igualmente adequadas, a existência, ou não, de alternativas à medida inicialmente escolhida ou adotada pelo legislativo e pela administração pública. Aqui, diferentemente do que ocorre no exame de adequação, a comparação se dá entre o meio escolhido e outros meios eventualmente à disposição e aptos para promover a mesma finalidade. Carlos Pulido observa que, nesta comparação, se examina se algum dos meios alternativos logra cumprir duas exigências: em primeiro lugar, se possui pelo menos o mesmo grau de adequação que o meio adotado para contribuir à promoção da finalidade; e, em segundo lugar, se afeta negativamente, e em menor grau, o direito fundamental restringido. Existindo algum meio alternativo que preencha estas duas exigências, a medida legislativa ou administrativa deve ser tida por desproporcional.<sup>324</sup> Prossegue o autor colombiano ponderando que a análise da igualdade do grau de adequação dos meios alternativos deve ser procedida sob a perspectiva de sua eficácia (que o meio alternativo seja tanto ou mais eficaz que a medida adotada para obtenção do fim proposto); sob a perspectiva temporal (que o meio alternativo seja tanto ou mais expedito que o meio adotado); sob a perspectiva da realização do fim (que o meio alternativo contribua para realização de tantos ou mais aspectos relativos ao fim); e sob a perspectiva probabilística (que o meio alternativo contribua com tanta ou maior segurança que a medida escolhida para alcance da finalidade).<sup>325</sup>

E, diante da adoção de uma versão fraca do controle de adequação, tal qual acima exposto, no controle da igualdade de adequação entre os meios alternativos adota-se o mesmo viés fraco, respeitando-se a escolha da autoridade competente e afastando-se o meio adotado tão somente se ele for manifestamente menos adequado que o outro.<sup>326</sup> Entretanto, ainda que assim o seja, para que ao final seja declarado desnecessário (e desproporcional), deverá também ser mais

---

<sup>323</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad...*, pág. 738. No mesmo sentido, ver ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, págs. 169-170; CLÉRICO, Laura. *El Examen de Proporcionalidad: Entre El Exceso por Acción y La Insuficiencia por Omisión o Defecto*. In CARBONEL, Miguel (Ed.). *El Principio de Proporcionalidad y La Interpretación Constitucional*. Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Quito, Equador, 2008, págs. 142 e seguintes.

<sup>324</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad...*, pág. 742.

<sup>325</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad...*, pág. 745.

<sup>326</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 171.

gravoso relativamente aos direitos fundamentais restringidos pela medida. A maior ou igual adequação de um meio alternativo não é condição bastante e suficiente para o reconhecimento da desnecessidade do meio escolhido pelo Poder Público. Para isso é imprescindível que o meio alternativo supere a segunda exigência do exame de necessidade, qual seja, intervenção com menor intensidade no âmbito de proteção do direito fundamental em questão.<sup>327</sup> Dito de outro modo, a medida deve ser a mais suave ou moderada entre as que permitem alcançar a finalidade pretendida. Para chegar a tal conclusão, é preciso se perguntar se a medida controlada é a que menos afeta direitos fundamentais e responder a este problema de maneira positiva. Este nível de análise, como se percebe, tende a otimizar a fruição dos direitos fundamentais por seu titular, pois rechaça aquelas medidas que podem ser substituídas por outras igualmente eficazes, porém menos lesivas.<sup>328</sup>

Nada obstante, um meio adequado e necessário para a promoção de uma finalidade não deve ser implementado se os prejuízos para o direito fundamental afetado pela medida adotada são maiores que a importância da promoção do fim, de tal forma que o meio escolhido, em casos tais, seria desproporcional.<sup>329</sup> Este é o exame referente à *proporcionalidade em sentido estrito*, no qual se compara a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais, verificação que se mostra imprescindível nos casos em que os meios são diferentes no grau de promoção da finalidade e no grau de restrição ao direito fundamental envolvido.<sup>330</sup> Nestes casos, vencido o exame da proporcionalidade em sentido estrito, determinar-se-á uma relação de precedência<sup>331</sup> entre o direito fundamental restringido e a finalidade almejada pelo ato estatal, relação essa que, para ser proporcional, deve evidenciar que as vantagens obtidas mediante o ato estatal limitador compensam os sacrifícios no direito fundamental limitado. Noutras palavras, a importância da intervenção no direito fundamental deve estar justificada pela importância da realização do fim perseguido pela intervenção.

---

<sup>327</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad...*, pág. 747.

<sup>328</sup> GARCÍA, Iván Díaz L. *La Aplicación del Principio de Proporcionalidad en Orden a Juzgar sobre la Licitud o Ilicitud de una Restricción a Derechos Fundamentales*. In *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*. Valparaíso, Chile, nº XXXVI 2011, 1er Semestre, págs. 167-206.

<sup>329</sup> CLÉRICO, Laura. *El Examen de Proporcionalidad: Entre El Exceso por Acción y La Insuficiencia por Omisión o Defecto*. In CARBONEL, Miguel (Ed.). *El Principio de Proporcionalidad y La Interpretación Constitucional*. Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Quito, Equador, 2008, pág. 156.

<sup>330</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, págs. 172-173.

<sup>331</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad...*, pág. 764.

Em face dessas considerações, infere-se que a utilização do postulado da proporcionalidade é praticamente inarredável nos casos em que haja o controle judicial de restrições a direitos fundamentais por atos do Poder Público, dentre os quais se incluem aqueles perpetrados pela fiscalização tributária no exercício de suas atividades, bem assim os próprios atos normativos que autorizam tais atividades. Ora bem, a partir da consolidação de um amplo catálogo de direitos fundamentais em nível constitucional, o discurso jurídico tem de supervisionar sua aplicação prática, verificando a compatibilidade das intervenções administrativas e legislativas em seu âmbito de proteção com as normas que os instituem e protegem. É bem verdade que inexistem direitos absolutos e que cada direito enfrenta a possibilidade de ser limitado. No entanto, toda e qualquer limitação deve estar da mesma forma amparada por norma de nível constitucional, cujo imbricamento com a norma de direito fundamental será, então, regido pelo postulado da proporcionalidade. Assim, ainda que autorizadas, as prerrogativas fiscalizatórias encontram nítidas balizas na esfera jurídica do contribuinte fiscalizado, figurando o postulado da proporcionalidade como um dos instrumentos de controle da atuação do órgão administrativo encarregado. O equacionamento judicial entre Administração Pública, gerenciamento do Estado e interesses privados passa, inexoravelmente, pelo exame de proporcionalidade.<sup>332</sup>

### *3.2.2 A intensidade do controle judicial*

Vistos os critérios basilares para controle judicial dos atos de fiscalização tributária perpetrados em face dos contribuintes, cabe analisar a intensidade do exercício da jurisdição frente às circunstâncias de fato e de direito submetidas ao Judiciário. Humberto Ávila, tratando da medida em que a análise judicial dos atos emanados do Poder Legislativo deve ser feita, leciona que “o âmbito de controle pelo Poder Judiciário e a exigência de justificação da restrição a um direito fundamental deverá ser tanto maior, quanto maior for: (1) a condição para que o Poder Judiciário construa um juízo seguro a respeito da matéria tratada pelo Poder Legislativo;

<sup>332</sup> BINENBOJM, Gustavo. *Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br), pág. 10.

(2) a evidência de equívoco da premissa escolhida pelo Poder Legislativo como justificativa para a restrição do direito fundamental; (3) a restrição ao bem jurídico constitucionalmente protegido; (4) a importância do bem jurídico constitucionalmente protegido, a ser afetada pelo seu caráter fundante ou função de suporte relativamente a outros bens (por exemplo, vida e igualdade) e pela sua hierarquia sintática no ordenamento constitucional (por exemplo, princípios fundamentais). (...) De outro lado, o âmbito de controle pelo Poder Judiciário e a exigência de justificação da restrição a um direito fundamental deverá ser tanto menor, quanto mais: (1) duvidoso for o efeito futuro da lei; (2) difícil e técnico for o juízo exigido para o tratamento da matéria; (3) aberta for a prerrogativa de ponderação atribuída ao Poder Legislativo pela Constituição.”<sup>333</sup>

As precisas observações, conquanto referentes à atuação do Judiciário ante atos emanados do Legislativo, podem ser estendidas para o controle do âmbito de atuação da Administração Pública, notadamente na execução dos atos de fiscalização para os quais detém a devida competência legal. Assim, o controle exercido pelo órgão jurisdicional e o ônus argumentativo em prol da restrição a um direito fundamental ganharão em intensidade à medida em que maiores forem: (1) as possibilidades cognitivas do Poder Judiciário sobre o tema e a situação de fato objeto do ato administrativo; (2) as evidências quanto à presença de vícios na legislação atributiva de competência para prática do ato administrativo limitador e/ou, em se tratando de ato discricionário, na escolha realizada e no procedimento adotado pela Administração; (3) as limitações impostas ao bem jurídico protegido pela Constituição; (4) a relevância do bem jurídico em função da preponderância axiológica prescrita pela Constituição.

Em contrapartida, a sindicabilidade judicial e o ônus argumentativo em relação à restrição a um direito fundamental serão menos intensos quanto maiores forem: (1) as incertezas em relação às prognoses de fato levadas em consideração pela Administração; (2) a complexidade e a tecnicidade da valoração exigida para tratamento da matéria; (3) as margens de discricionariedade assinadas pela lei ao Poder Público.

Diante dessas asserções, nota-se que, relativamente ao tema deste trabalho, o controle a ser exercido pelo Judiciário sobre os atos de fiscalização tributária é sobremaneira abrangente, porquanto elevadas são as possibilidades cognitivas da autoridade judicial, que com o exame documental dos atos formalizados pela própria Administração (eventualmente complementado

---

<sup>333</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, págs. 367-368.

pela prova pericial) seguramente pode formar sua convicção, especialmente no que toca à compatibilidade do ato com a lei e a Constituição e ao grau de restrição a que está submetido o âmbito de proteção dos direitos fundamentais à privacidade e à liberdade, por sua vez relevantes elementos conformadores da ordem jurídica brasileira. No exemplo da Lei Complementar nº 105/2001, a nosso ver fica patente a severidade com que o Poder Judiciário pode ingressar no exame das próprias disposições (dado ser evidente o equívoco da premissa concreta escolhida pelo Legislativo para justificar a manifesta e contundente restrição ao direito fundamental à privacidade) e dos atos administrativos nelas calcados (porquanto inspirados por norma inconstitucional, o que os retira do campo competencial da Administração fazendária).

No que toca aos critérios examinados, de sua parte, a proibição de excesso deve se fazer sempre presente em contextos em que um direito fundamental esteja sendo restringido.<sup>334</sup> Em função dela, veda-se a limitação excessiva de qualquer direito fundamental, de maneira que da realização dos atos de fiscalização tributária não poderá resultar a aniquilação da privacidade. Entretanto, conforme ressaltado anteriormente, esse tipo de exame não sindicava a relação de causalidade que há entre este ou aquele ato de fiscalização tributária enquanto meio para se efetivamente controlar o patrimônio e as atividades dos potenciais sujeitos passivos tributários. O que a análise pela proibição de excesso busca evidenciar é a subtração, ou não, do mínimo eficaz da norma de direito fundamental atinente à proteção da privacidade, que deverá manter intacta aquela parte de seu conteúdo sem a qual ele perde justamente esta eficácia mínima e, assim, deixa de ser reconhecido com um direito fundamental.<sup>335</sup>

Já em relação ao controle judicial pelo postulado da proporcionalidade, a tarefa vai mais adiante e analisa uma relação meio-fim, funcionando este postulado como instrumento para decisão acerca da aptidão de determinado meio para produzir efeitos que promovam a realização gradual de certa finalidade, considerando-se para tanto a restringibilidade aos direitos fundamentais afetados e se a realização do fim não está em relação de desproporção relativamente à restrição causada nos direitos fundamentais. Desta forma, nas hipóteses fáticas aventadas na presente pesquisa, estando o Judiciário diante de uma situação em que determinados atos (de fiscalização tributária) são analisados em função da sua aptidão para atingir certos

---

<sup>334</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 146.

<sup>335</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, pág. 335.

resultados (apuração de descumprimento da legislação tributária e, eventualmente, concretização de lançamentos fiscais), insistimos na conclusão de que a proporcionalidade é o critério basilar para o exercício do controle judicial.

Importa lembrar que, em relação ao subcritério da adequação, a sindicabilidade judicial, muito embora inafastável e abrangente, deve ser concretizada em uma versão débil, isto é, a adequação de uma medida dependerá de uma relação positiva de *qualquer tipo* com o fim colimado: com qualquer eficácia, rapidez, plenitude e segurança.<sup>336</sup> Assim sendo, apenas erros claros nas opções de ação da administração ou nos prognósticos que embasaram a edição do texto legal podem levar a que a medida seja declarada inadequada pelo órgão jurisdicional. Considerando, pois, que pela versão fraca, a exigência é de que a administração ou o legislador empregue medida com alguma adequação, em contrapartida, a inadequação deve ser demonstrada com premissas empíricas seguras e evidentes, caso contrário a medida deve ser considerada adequada.<sup>337</sup> Da mesma forma, a modalidade fraca do controle de adequação impregna a primeira etapa do exame de necessidade, que pressupõe, em um momento inicial, o controle da igualdade de adequação entre os meios alternativos. Nesse sentido, deve-se afastar o meio adotado tão somente se ele for manifestamente menos adequado que o outro, respeitando-se, com efeito, a escolha da autoridade legislativa ou administrativa competente. Convém reconhecer que uma aplicação jurisdicional muito intensa do subcritério da necessidade poderia restringir de modo constitucionalmente inaceitável o âmbito de apreciação empírica do agente público, que está implícito na competência discricionária, por exemplo. Como adverte Humberto Ávila, “se fosse permitido ao Poder Judiciário anular a escolha do meio porque ele, em algum aspecto e sob alguma perspectiva, não promove o fim da mesma forma que outros hipoteticamente aventados, a rigor nenhum meio resistiria ao controle de necessidade, pois sempre é possível imaginar, indutiva e probabilisticamente, algum meio que promova, em algum aspecto e em alguma medida, melhor o fim do que aquele inicialmente adotado.”<sup>338</sup>

---

<sup>336</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad...*, pág. 725.

<sup>337</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad...*, pág. 738. No mesmo sentido, ver ÁVILA, Humberto. *Teoría dos Principios...*, págs. 169-170; CLÉRICO, Laura. *El Examen de Proporcionalidad: Entre El Exceso por Acción y La Insuficiencia por Omisión o Defecto*. In CARBONEL, Miguel (Ed.). *El Principio de Proporcionalidad y La Interpretación Constitucional*. Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Quito, Equador, 2008, págs. 142 e seguintes.

<sup>338</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoría dos Principios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007, pág. 171.

Deve-se mencionar, por oportuno, que, a pretexto de superar o arranjo institucional estabelecido pela Constituição Federal, ou mesmo combater um exame judicial pelo postulado da proporcionalidade que lhe seja desfavorável, não pode o Fisco utilizar o argumento das capacidades institucionais a seu favor em razão de, por exemplo, estar dotado de maiores condições técnicas e cognitivas para aferição da obrigação tributária e investigação do contribuinte. Foi dito que, comparar vantagens e desvantagens de diferentes instituições capazes de oferecer respostas distintas para o mesmo problema, é uma forma legítima e procedente de orientar a composição de tensões interinstitucionais se, e somente se, tal intento que não viole regras e funções do desenho constitucional. Não se trata, pois, de um argumento para reforma institucional livre de qualquer restrição jurídica, mas sim para alocação de poder dentro do marco institucional existente.<sup>339</sup> O emprego de argumentos de capacidades institucionais pressupõe obediência ao direito positivo, o que o torna especialmente útil apenas quando esse direito positivo não é suficiente para, de forma expressa e incontestada, determinar uma única alternativa quanto à forma de alocação de poder decisório entre instituições.<sup>340</sup> Sob tais circunstâncias, muito embora a Constituição Federal atribua ao Fisco prerrogativas de fiscalização das atividades e do patrimônio dos contribuintes e isso possa fazer presumir a correlata atribuição de competências para análise e valoração da conduta desses contribuintes, o delineamento normativo constitucional impede – implicitamente, é verdade – que se reconheça a legitimidade desta última atribuição.

É também frequente a utilização retórica e descompromissada do argumento segundo o qual “quem não deve não teme”. Este é, a nosso ver, o primeiro passo para o arbítrio. Em nome de uma suposta moralidade – não necessariamente juridicizada nesses termos – prega-se o acesso a informações, dados e documentos privados sob a alegação de que o cidadão que nada deve, nada teria a temer quando instado a apresentar informações tais, de maneira que inexistiria razão para deixar de prestar as informações e fornecer os documentos. À evidência, esse raciocínio constitui perniciosa inversão da lógica (normativa) constitucional referente à proteção da

---

<sup>339</sup> ARGUELHES, Diego Werneck. LEAL, Fernando. *O Argumento das “Capacidades Institucionais” entre a Banalidade, a Redundância e o Absurdo*. In Revista de Direito da PUC/RJ – Direito, Estado e Sociedade, n° 38, jan/jun 2011, pág. 39.

<sup>340</sup> ARGUELHES, Diego Werneck. LEAL, Fernando. *O Argumento das “Capacidades Institucionais” entre a Banalidade, a Redundância e o Absurdo*. In Revista de Direito da PUC/RJ – Direito, Estado e Sociedade, n° 38, jan/jun 2011, pág. 25.

privacidade como direito fundamental de pessoas físicas e jurídicas, para não falar na própria presunção de inocência.

Novamente a Lei Complementar nº 105/2001 é o exemplo notável de que, na visão do Fisco, o cidadão e as empresas brasileiras passam de contribuintes a contumazes sonegadores, merecendo ininterrupta vigilância de suas operações financeiras. O mesmo ocorre com a mais recentemente editada Portaria nº 122, de 04 de dezembro de 2013, da Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que possibilita a exigência, pela autoridade fiscal, de prestação de garantia pelo contribuinte que pretenda a concessão, a renovação ou a alteração do Cadastro de Contribuintes de ICMS daquele Estado, exigência essa que pode decorrer de praticamente todos os motivos e de qualquer um. Os incisos do art. 1º “especificam” as circunstâncias passíveis de exigência de prestação de garantias, sendo elas (i) a existência de antecedentes fiscais que desabonem ou ainda de débito fiscal definitivamente constituído em nome das pessoas físicas ou jurídicas interessadas, suas coligadas, controladas ou seus sócios; (ii) o tipo de atividade econômica desenvolvida pelo estabelecimento, em especial nas situações em que existir transitoriedade da atividade ou elevado risco de não cumprimento das obrigações tributárias; (iii) ou qualquer outra hipótese prevista em lei. Aumentando ainda mais a generalidade aplicativa da norma, o § 2º do art. 1º prescreve que se considera “antecedente fiscal desabonador”, além de hipóteses previstas no Regulamento do ICMS do Estado de SP, “qualquer outro que revele indícios ou fundada suspeita de iminente descumprimento de obrigação tributária”.

Dados os termos do regramento, percebe-se a clara (e indevida) intenção de, sem motivos concretos, aparentes e justificados, o Fisco cercear as atividades econômicas de pessoas jurídicas que queiram estabelecer-se no Estado de São Paulo ou simplesmente alterar seus dados cadastrais fiscais. Agora, a “suspeita de iminente descumprimento de obrigação tributária” inarredavelmente denota o que foi aqui apontado, isto é, a condição presumida de contraventor a que está submetido o obrigado tributário, que sequer pode exercer certas atividades livremente sem, em razão única e exclusiva desse exercício, serem apontadas como potencialmente geradoras de ilícitos tributários.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O conteúdo da presente pesquisa procurou demonstrar o grau de importância que a proteção da privacidade assume no ordenamento jurídico brasileiro, notadamente por constituir legítima expressão dos direitos de personalidade e um dos meios para o livre desenvolvimento individual. Em face do Estado, na condição de direito fundamental, a tutela de um âmbito mais reservado mostra-se significativo elemento garantidor da liberdade pessoal e da livre iniciativa empresarial, impedindo que o exercício das competências estatais tolha, sem mais, as possibilidades de autodeterminação.

Entretanto, a estrutura normativa da Constituição Federal não é composta apenas por dispositivos condizentes a interesses individuais. O texto constitucional igualmente encerra um complexo normativo que diz com a organização e funcionamento do Estado, instituindo prerrogativas que limitam o âmbito de proteção dos direitos de cidadãos e entes coletivos, como o fazem as normas afetas à imposição e à fiscalização tributária, atividades com as quais os particulares devem, sempre que respeitados os pormenores atributivos da competência constitucional, colaborar.

São manifestos, pois, os pontos de conflito e, assim, mostram-se necessários os esforços no sentido de compatibilização não apenas dos respectivos enunciados normativos, mas essencialmente dos interesses por estes protegidos. Em razão disso, a consideração do interesse público enquanto condição para a restrição a interesses particulares foi examinada, se tendo chegado aos seguintes enunciados conclusivos:

1. Na ordem jurídica brasileira, a proteção da privacidade vem prescrita no art. 5º, X, da Constituição Federal, que estabelece a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, dicotomia que, no entanto, não implica diferenciação entre intimidade e vida privada para fins de proteção da privacidade. O resguardo, portanto, é assegurado a ambas as esferas e ao conteúdo próprio de cada uma, consagrando a proteção da privacidade como um direito fundamental de primeira dimensão garantido ao cidadão e, no que couber, às pessoas jurídicas.

2. Os direitos fundamentais assumem a natureza de situações jurídicas, objetivas e subjetivas, definidas no direito positivo por meio de normas fundantes da dignidade, igualdade e liberdade da pessoa humana, que, em razão de sua vigência (art. 5º, parágrafo 1º, CF/88), empregam ao sistema jurídico a natureza de um sistema substancialmente determinado.

3. A relevância dos direitos fundamentais para o ordenamento jurídico, para o Estado e para seus titulares assume real e efetiva concreção sobre os bens da vida aos quais se referem mediante a identificação do respectivo âmbito de proteção, representativo do objeto tutelado por esses direitos. Para tanto, importa considerar a noção de limitação aos direitos fundamentais, especialmente pela circunstância de que estes direitos não são absolutos nem ilimitados.

4. No que toca às teorias atinentes ao conteúdo limitado dos direitos fundamentais, entendemos que a adoção da teoria ampla revela-se mais adequada, pois promove em maior grau a proteção aos direitos fundamentais, circunstância de extrema relevância não apenas pela fundamentalidade das normas de direito fundamental, como também pelo fato de na ordem jurídica brasileira a preocupação com o desenvolvimento do indivíduo e das possibilidades de sua autodeterminação serem notas características da positivação destes direitos. Por conseguinte, a adoção da teoria externa mostra-se mais apropriada, pois viabiliza a reconstrução argumentativa dos entrecosques dos direitos fundamentais com outros bens e direitos presentes na ordem jurídica, tendo em conta a necessidade da imposição de limites a fim de assegurar o equilíbrio entre os direitos e interesses colidentes.

5. O direito fundamental à privacidade consiste na tutela jurídica do campo, área ou esfera, circundante da pessoa, em que há necessidade de exclusão de terceiros para que se possibilite ao sujeito desenvolver sua própria e exclusiva identidade, em fomento à livre construção dos demais atributos da personalidade, tendo como consectário lógico o direito ao controle das informações sobre aquela.

6. Privacidade pessoal e privacidade patrimonial não são realidades antagônicas, estando em muitos casos a privacidade plasmada no campo econômico e patrimonial. Não é o patrimônio em si que pertence à privacidade, mas é a relação existente entre pessoa e patrimônio que determina a existência de uma privacidade patrimonial, em face do que se pode afirmar que os dados econômicos, financeiros e patrimoniais constituem uma emanção da personalidade e, assim, uma faceta mais à disposição para o livre desenvolvimento e autodeterminação pessoal, eis que o manejo patrimonial e financeiro de empresas e cidadãos integra o universo da liberdade de decisão e gestão pessoal.

7. Ainda que a Constituição confira status de direito fundamental à privacidade – e, de conseguinte, estabeleça restrições à sua limitação –, não obsta de modo algum a realização de outros direitos e interesses previstos na Constituição, como, por exemplo, a autorização e a execução de atividades de fiscalização tributária em suas mais variadas formas de expressão.

8. A delimitação do conteúdo jurídico da privacidade (e do direito à vida privada, portanto) passa também pelo exame dos confrontos com as normas tributárias diretivas que, quando atinentes à fiscalização tributária, preveem interesses contrapostos relativos à persecução indireta e motivada de finalidades administrativas concretas.

9. As normas relativas à fiscalização tributária, ao preverem a possibilidade de investigação aos contribuintes e a suas atividades pessoais e empresariais pelas autoridades fazendárias, submetendo pessoas físicas e jurídicas a atos de controle e obrigando-as a prestar informações e fornecer documentos particulares, restringem diretamente o âmbito de proteção do direito fundamental à privacidade, mais especificamente o direito fundamental à inviolabilidade da vida privada, na forma prescrita pela Constituição Federal.

10. A atuação administrativa na seara fiscal constitui um dos pilares para o exercício das funções públicas, eis que, sem os recursos financeiros oriundos da imposição tributária, as pessoas políticas não colocam em marcha sequer o próprio ato de governar. E como corolário do poder de tributar, que se inicia com a atribuição de competências constitucionais para tanto, a atividade fiscalizatória exerce papel fundamental não só no controle do administrado, mas também – e principalmente – para o incremento da arrecadação, em função do que se afirma que a Fazenda Pública, para consecução de seus objetivos, tem o dever de investigar as atividades dos

particulares de modo a identificar aquelas que guardem relação com as normas tributárias e, sendo o caso, proceder ao lançamento do crédito.

11. Os contribuintes devem, pois, se sujeitar às atividades de fiscalização tributária, não podendo, pura e injustificadamente, negar-se ao atendimento das exigências fiscais. A Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, garante que o Fisco tenha acesso e analise informações atinentes ao patrimônio, aos rendimentos e às atividades econômicas do contribuinte. Da mesma forma, o art. 194 do CTN prescreve a aplicabilidade da legislação sobre o tema às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. Ou seja, as atribuições investigativas impõem aos administrados o dever de suportá-las e, não raro, com elas colaborar ativamente.

12. Daí, contudo, não decorre autorização para que a tributação cinja-se a indefinidamente arrecadar mais e a fiscalização resume-se a criar e implementar meios mais eficazes para tanto. Deveras, há limites e sua observância é impostergável. O desempenho da atividade de fiscalização não é irrestrito e destinado a maximizar a utilidade dos meios de investigação em prol de resultados positivos na arrecadação. A atuação do Poder Público por meio de seus órgãos fazendários é, pois, limitada.

13. O art. 145, parágrafo primeiro, da Constituição, concomitantemente à previsão do princípio da capacidade contributiva, estabelece quanto à fiscalização tributária o comportamento a ser adotado pelo Poder Executivo através de seus órgãos fazendários. A norma não se resume, portanto, a autorizar a averiguação fiscal, mas define como esta averiguação será realizada, isto é, mediante a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte. Assim, não é por qualquer meio que a Fazenda Pública irá fiscalizar, senão apenas através de um meio específico: a identificação de patrimônio, de rendimentos e de atividades econômicas.

14. Fica claro, assim, que, ao descreverem a parcela de poder a ser exercida pelo legislador, na instituição dos tributos, e pela Administração Tributária, para nas atividades de fiscalização, os comandos normativos referidos encerram verdadeiras regras jurídicas, que têm caráter imediatamente descritivo de conduta ou de atribuição de poder para a adoção de conduta.

15. A instituição de regras estabelece âmbitos de competência diversos daqueles decorrentes da instituição de princípios: enquanto nesta hipótese o Poder Legislativo pode

escolher os meios para promover os fins, naquela outra ele está previamente vinculado ao meio constitucionalmente escolhido. Assim, o Estado deverá atuar única e exclusivamente dentro dos lindes determinados por tais normas constitucionais. De um lado, o legislador infraconstitucional poderá fazer aquilo e tão somente aquilo que restar autorizado pela Constituição Federal, não podendo, com base em preferências circunstanciais ou políticas, seguir outro caminho. Ao seu turno, o administrador poderá exercer as competências nos estritos limites em que lhe foram conferidas pela Constituição e pelas leis.

16. Nesse aspecto, as regras operam como instrumentos para alocação de poder de decisão, determinando “quem” deveria considerar “o que” diante de um caso concreto. Quando a atuação do intérprete é restringida por uma regra, seu poder ou sua autoridade se limita a uma conformação dos fatos à hipótese previamente estabelecida. Desta forma, dispondo o ordenamento jurídico de uma ou mais regras para um caso específico, o intérprete terá de desconsiderar certos fatos, certas razões e certos argumentos em sua tomada de decisão.

17. Simultaneamente às limitações decorrentes da alocação de poder por intermédio de regras jurídicas, a previsão constitucional de direitos e garantias individuais irradia seus efeitos por todo o ordenamento, especialmente no que tange às relações cidadão-Estado. Tal circunstância, além de decorrer dos próprios lineamentos teóricos e prescrições normativas específicas anteriormente descritas, vem expressa no Texto Constitucional, quando o art. 145, parágrafo primeiro, *in fine*, determina que a administração tributária, no exercício da fiscalização, deverá respeitar os direitos individuais dos contribuintes.

18. Além de vincularem materialmente o ordenamento jurídico, também a estrutura das normas de direitos fundamentais acarreta consequências não só para sua interpretação, mas, principalmente, para determinação do resultado de seu entrelaçamento com as normas que atribuem poderes de fiscalização aos órgãos fazendários. Analisando as disposições dos incisos X, XI e XII do art. 5º da Constituição Federal, identifica-se a previsão de nítidas regras proibitivas de condutas violadoras da intimidade, da vida privada, da honra, da imagem, do domicílio e do sigilo da correspondência, das comunicações e dos dados.

19. Tem-se, assim, que o poder estatal de fiscalização, conquanto tenha seu exercício autorizado, não poderá desconsiderar, sem mais, as regras atinentes à proteção da privacidade do indivíduo e das empresas. O complexo normativo que regulamenta a fiscalização tributária e

orienta sua execução é, como efeito, composto também pelas regras que dizem respeito à proteção da esfera jurídica do fiscalizado. Neste sentido, ao buscar identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos administrados, não poderá o agente fiscal simplesmente desconsiderar a necessidade de estar munido de ordem judicial para ingressar no domicílio ou para quebrar o sigilo financeiro de um determinado contribuinte.

20. Neste contexto, o contribuinte tem de suportar a fiscalização se, e somente se, os respectivos atos e procedimentos forem realizados em consonância com os direitos individuais previstos na Constituição, notadamente aqueles relativos à proteção da privacidade. Além disso, em função da imperiosa vinculação à legalidade, a fiscalização tributária tem de ser empreendida nos estritos limites definidos em lei, que fornece, assim, o caminho de possível atuação dos agentes e demais servidores na execução de suas tarefas. O dever de colaboração vai, então, até o limite legal concernente às mesmas garantias que limitam os poderes de investigação do Poder Público, de modo que, dentro do âmbito de proteção dos direitos envolvidos e além do espectro autorizado pela legislação pertinente, não estão os particulares, empresas ou instituições obrigados a colaborar quando estiver em jogo a inviolabilidade da privacidade.

21. A atuação da administração pública, em que pese o dever de eficiência, é limitada. O dever de eficiência, destarte, tem de ser compreendido não só em atenção à melhora da relação custo-benefício, mas também – e acima de tudo – em observância a outros comandos normativos da ordem constitucional, dentre os quais aqueles atinentes à proteção da esfera privada, de tal sorte que, a pretexto de se reduzir os custos das atividades fiscalizatórias e incrementar os respectivos resultados, não se pode instituir regras cuja aplicação importe em violação de direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal.

22. Deve-se buscar, assim, uma compatibilização, pois, ao mesmo tempo que, por disposições constitucionais, ambos os lados – privado e público – demandam o resguardo de suas respectivas esferas de proteção e atuação, o entrelaçamento de interesses é inevitável. A informação tributária, em si mesma, não constitui uma panaceia capaz de resolver toda a problemática associada aos interesses da fiscalização, de maneira que, para que se produza uma adequação entre os meios utilizados e a finalidade perseguida, necessita-se de um esforço de acomodação de ditos instrumentos aos direitos, valores e demais interesses reconhecidos em nosso ordenamento constitucional.

23. Ou seja, em que pese o destaque que ostentam os direitos fundamentais no regime democrático-constitucional inaugurado com a Carta de 1988, faz-se necessário, como condição mesma à vida em sociedade e à própria proteção e promoção dos aludidos direitos, tutelar interesses de cunho nitidamente oposto aos interesses individuais, buscando atender a demandas que ultrapassam a esfera particular dos cidadãos. É esta uma das justificativas para o constituinte, em um número significativo de casos, ter reconhecido direitos de natureza transindividual e permitir a limitação de interesses privados em prol da tutela de objetivos gerais, do que são exemplos a cobrança e a fiscalização de tributos, todos avessos a aspirações puramente individuais.

24. Mesmo que historicamente o interesse público tenha sido tratado como um conceito jurídico indeterminado, temos que a indeterminação pode ser superada (i) mediante um esforço interpretativo (ii) em um dado caso concreto e (iii) com base em critérios encontráveis no ordenamento jurídico. Além disso, este processo de compreensão se dá dentro de uma relação de administração, isto é, em face do exercício de uma função administrativa que, de sua vez, tem em mira uma determinada finalidade: a realização de interesses alheios àquele que os realiza.

25. Nessa perspectiva, a função administrativa não é algo definível segundo uma concepção abstrata e teórica, porque reflete o modo como se forjou uma concepção concreta de Estado, que se reflete no seu direito positivo. Em razão disso, a função administrativa é compreendida como um feixe de poderes jurídicos, um conjunto de competências, o que significa sua instituição e definição por meio do direito. Esses poderes jurídicos legitimam o exercício de atividades materiais e a formulação de comandos relativamente à conduta alheia, impondo-se aos terceiros o dever de respeitar e submeter-se aos atos praticados pelo titular da função. A funcionalização da Administração implica, pois, o reconhecimento e a tutela, pelo direito, de certos fins a serem atingidos, impondo a obrigatoriedade de sua realização, de modo que há fins que ultrapassam o âmbito individual, atribuindo-se ao Estado que os promova e realize os valores neles envolvidos.

26. O que define um interesse como “público” é a atribuição (por meio de normas jurídicas) da realização, proteção e desenvolvimento desse interesse pelo Estado. O importante é a designação, ou não, da tarefa ao Poder Público. O conteúdo da tarefa então tutelada não tem, assim, o condão de *isoladamente* determinar sua classificação como público (e, portanto, seu

regime jurídico). Ou seja, a condição pública do interesse decorre de o ordenamento jurídico, visando à consecução de determinados objetivos, encarecer a realização de alguns deles ao Estado, o que, entretanto, não torna a Administração Pública titular do interesse público, mas titular do gerenciamento e da tutela de sua satisfação e das atividades tendentes e necessárias para tanto.

27. De conseguinte, a atividade tributante e as respectivas atribuições fiscalizatórias constituem verdadeiros interesses públicos. Não o são por estarem sob tutela do Estado e serem por este executadas, mas por serem acometidas – por normas jurídicas constitucionais – ao Poder Público com o fito (ainda que mediato) de assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança e o bem-estar, assim como o cumprimento dos objetivos fundamentais do Estado Brasileiro de garantir o desenvolvimento nacional e promover o bem de todos (art. 3º, CF/88). Ademais, mediante a consagração constitucional de um efetivo interesse público na consecução da atividade tributante, opera-se a legitimação para que o Poder Público intervenha em determinadas relações sociais e em certos âmbitos da autonomia pessoal.

28. Em função disso, o interesse público comporta, desde a sua configuração constitucional, uma imbricação entre interesses difusos da coletividade e interesses individuais e particulares, não se podendo estabelecer uma supremacia teórica e antecipada de uns sobre outros.

29. No caso da oposição dos interesses públicos fiscais com os interesses particulares de resguardo à privacidade e suas expressões, já se encontram as respostas para eventuais confrontos de interesses públicos e privados que se sucederem no mundo dos fatos, eis que, em essência, a Constituição assim o fez através de regras. E, atentando para a estrutura e para a funcionalidade das regras, vê-se que neste caso, não se exige a ponderação de direitos individuais em face de interesses estatais, mas, ao contrário, demanda simplesmente a definição de razões excluídas.

30. Verificada a existência de uma regra constitucional imediatamente aplicável ao caso, afasta-se a ponderação horizontal de princípios eventualmente colidentes, pois, relativamente à hipótese, houve uma ponderação pré-legislativa das razões contrapostas que culminou no regramento constitucional, não cabendo ao aplicador substituir o Poder Constituinte

mediante a desconsideração desse regramento. Não se pode, pois, para casos ordinários, desconsiderar a função específica da regra, desprezando aquilo que ela permite, proíbe ou obriga.

31. Assim, muito embora existente o conflito e em permanente ocorrência na realidade social, está devidamente regulado por normas jurídicas de âmbito constitucional, as quais representam a solução (jurídica) para tal conflito. É imprescindível, pois, que se lhes dê atenção e, acima de tudo, que sejam cumpridas. Desta forma, o exercício do poder administrativo para a satisfação do interesse público comporta, se não quer ser arbitrário, de um lado, a identificação do quadro completo de interesses, públicos ou privados, que estão em conexão com a atribuição da autoridade; de outro, a representação completa e exata dos fatos em relação aos quais o poder é exercido.

32. Em vista disso, emergem substanciais preocupações com as capacidades institucionais de o Fisco lidar com os pormenores da relação jurídica tributária quanto esta toca direitos fundamentais dos contribuintes. Neste senda, imaginar que o Poder Público, através de seus órgãos fazendários (voltados, portanto, à arrecadação de receitas), teria condições de, imparcial e proporcionalmente, identificar e avaliar a existência de indícios de cometimento de infrações tributárias para fins de requisição de dados e informações financeiras, na forma da Lei Complementar nº 105/2001, é desconhecer como e para o que funciona a Fazenda Pública.

33. O Fisco, enquanto parte na relação jurídico-obrigacional tributária, dificilmente terá suficiente (ou mesmo alguma) capacidade institucional para, de forma isenta e destituída de qualquer pendor unilateral, tomar em conta os interesses particulares do sujeito passivo, especialmente aqueles protegidos por normas de direito fundamental, que legitimamente confrontarem as pretensões tributantes e as investidas fiscalizatórias.

34. Em determinados casos, contudo, sequer é dado à Administração realizar a tarefa de examinar e equilibrar os interesses, falecendo-lhe legitimidade constitucional para tanto. Nessas situações, é necessária e inarredável a interposição da figura do juiz para, quando instado a fazê-lo, se pronunciar e fornecer uma resposta fundamentada no que respeita à prevalência deste ou daquele interesse.

35. Cabe ao Poder Judiciário o controle da atividade administrativa nas hipóteses em que, inexistindo no ordenamento jurídico solução normativa para o conflito entre interesses públicos e privados, a administração o tenha feito ao arrepio da preponderância axiológica da

ordenação jurídica; também em casos nos quais, conquanto haja disposição normativa válida que promova o equacionamento de interesses, a administração se tenha desviado do comando; e nas ocorrências em que, existindo norma que preveja o equilíbrio de interesses na qual se pautar o Poder Público, o preceito normativo esteja em desacordo com a ordem jurídica.

36. É justamente em razão da fundamentalidade de que estão dotados os direitos fundamentais que se demanda a ininterrupta vigilância daquele Poder do Estado que assume como principal finalidade a sua guarda. O julgamento da conformação do equilíbrio entre os interesses constitucionais aparentemente contrapostos é precisamente o que exige a valoração independente e imparcial do juiz. Entre os Poderes do Estado, é o Judiciário aquele vocacionado às decisões valoradas e fundamentadas, à proteção do sujeito de direitos e à solução de conflitos oriundos da ordem fática e jurídica. É a autoridade judicial, portanto, o garante por excelência dos direitos fundamentais.

37. A reserva de jurisdição, além de não se circunscrever às hipóteses explicitadas na Constituição Federal, manifesta-se de duas maneiras: uma relativa, em função da qual se estabelece o direito de qualquer indivíduo à garantia de apreciação, por uma autoridade judicial, de toda e qualquer lesão ou ameaça a direito que lhe seja infligida; e outra absoluta, que implica a atribuição ao Poder Judiciário não só de sindicatá *a posteriori* a atuação estatal, mas também – e fundamentalmente – a exclusiva função de emitir a primeira manifestação no que tange ao direito aplicável a certas relações jurídicas.

38. Nesse segundo perfil da reserva de jurisdição, estão contidas as inviolabilidades individuais, que se veem relativizadas diante da proteção de interesses outros pela ordem constitucional, especialmente face às prerrogativas estatais de fiscalização, que, em determinadas hipóteses, no entanto, exigem pronunciamento jurisdicional prévio para que sucumbam às imposições do interesse público.

39. Assim, mesmo que a Constituição autorize a limitação de direitos fundamentais – como na atribuição de poderes de fiscalização – e a legislação trace seus pormenores, deve haver alguma necessidade concreta que justifique a adoção dos expedientes que afetam o âmbito de proteção do direito fundamental – como a existência de sérios e manifestos indícios de descumprimento da legislação tributária e das respectivas obrigações pelo pretense contribuinte. Outrossim, as informações já existentes, inclusive as fornecidas pelo próprio sujeito passivo, têm

de ser insuficientes e/ou inidôneas para que a Administração qualifique e proceda a seus atos de imposição tributária ou fiscalização. E, em observância ao postulado da proporcionalidade, devem inexistir meios menos gravosos à esfera jurídica do contribuinte para o Poder Público atingir esses desideratos.

40. Certas situações demandam, para a concretização do ato (restritivo) de fiscalização, a observância de uma exigência adicional, qual seja, a autorização judicial, o que todavia não implica necessária e sistematicamente o embaraço da atuação fiscal, ou mesmo ocasiona prejuízos à execução dos atos de fiscalização.

41. O controle exercido pelo órgão jurisdicional e o ônus argumentativo em prol da restrição a um direito fundamental ganharão em intensidade à medida em que maiores forem: (1) as possibilidades cognitivas do Poder Judiciário sobre o tema e a situação de fato objeto do ato administrativo; (2) as evidências quanto à presença de vícios na legislação atributiva de competência para prática do ato administrativo limitador e/ou, em se tratando de ato discricionário, na escolha realizada e no procedimento adotado pela Administração; (3) as limitações impostas ao bem jurídico protegido pela Constituição; (4) a relevância do bem jurídico em função da preponderância axiológica prescrita pela Constituição. Em contrapartida, a sindicabilidade judicial e o ônus argumentativo em relação à restrição a um direito fundamental serão menos intensos quanto maiores forem: (1) as incertezas em relação às prognoses de fato levadas em consideração pela Administração; (2) a complexidade e a tecnicidade da valoração exigida para tratamento da matéria; (3) as margens de discricionariedade assinadas pela lei ao Poder Público.

42. Os critérios condutores do controle judicial dos atos e procedimentos administrativos de fiscalização tributária são os postulados da proibição de excesso e da proporcionalidade, este último em seus três subcritérios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

43. Em função da proibição de excesso, veda-se a limitação excessiva de qualquer direito fundamental, de maneira que da realização dos atos de fiscalização tributária não poderá resultar a aniquilação da privacidade. No que toca à proporcionalidade, esta serve de instrumento para decisão acerca da aptidão de determinado meio para produzir efeitos que promovam a realização gradual de certa finalidade, considerando-se para tanto a restringibilidade aos direitos

fundamentais afetados e se a realização do fim não está em relação de desproporção relativamente à restrição causada nos direitos fundamentais.

44. O postulado da proporcionalidade é o critério basilar para controle judicial de restrições a direitos fundamentais por atos do Poder Público, dentre os quais se incluem aqueles perpetrados pela fiscalização tributária no exercício de suas atividades, bem assim os próprios atos normativos que autorizam tais atividades

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. de Virgílio Afonso da Silva, São Paulo, Malheiros, 2008.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2001.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. *A Supremacia do Interesse Público no Advento do Estado de Direito e na Hermenêutica do Direito Público Contemporâneo*. In SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2007.
- ARGUELHES, Diego Werneck. LEAL, Fernando. *O argumento das “Capacidades Institucionais” entre a Banalidade, a Redundância e o Absurdo*. In *Direito, Estado e Sociedade – Revista de Direito da PUC/RJ*, n° 38, jan/jun 2011, págs. 6-50.
- ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, Centro de Atualização Jurídica – CAJ, v. I, n° 5, agosto/2011. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br>, acesso em maio de 2012.
- \_\_\_\_\_. *A Doutrina e o Direito Tributário*. In ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

- \_\_\_\_\_. *Estatuto do Contribuinte: Conteúdo e Alcance*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE), Salvador, IBDP, n° 12, nov/jan, 2008, disponível em [www.direitodoestado.com.br/redae.asp](http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp), acesso em maio de 2012.
- \_\_\_\_\_. *Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social*. In GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de. (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, págs. 68-88.
- \_\_\_\_\_. *Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa*. In Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n° 4, out/dez/2005, disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>. Acesso em junho de 2008.
- \_\_\_\_\_. *“Neoconstitucionalismo”*: Entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência”. In Revista Eletrônica de Direito do Estado. Salvador, n° 17, 2009. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>. Acesso em agosto de 2009.
- \_\_\_\_\_. *Planejamento Tributário*. In Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2007, n° 98, págs. 74-85.
- \_\_\_\_\_. *Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”*. In Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ, v. I, n° 7, out/2001. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em setembro de 2009.
- \_\_\_\_\_. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Teoria dos Princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8ª Ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 19ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. *A Noção Jurídica de Interesse Público*. In: \_\_\_\_\_ (org.). *Grandes Temas de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009.

BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*. 2ª Ed., Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BELLOQUE, Juliana Garcia. *Sigilo Bancário – Análise Crítica da LC 105/2001*. São Paulo: RT, 2003, pág. 21.

BINENBOJM, Gustavo. *Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: Um Novo Paradigma para o Direito Administrativo*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br). Acesso em setembro de 2012.

\_\_\_\_\_. *Uma Teoria do Direito Administrativo – Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação Tributária – Uma Introdução Metodológica*. 2ª Ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Interesse Público: Verdades e Sofismas*. In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, págs. 67-84.

- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e o Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 5ª ed. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 2012.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed. 13ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003.
- CLÉRICO, Laura. *El Examen de Proporcionalidad: Entre El Exceso por Acción y La Insuficiencia por Omisión o Defecto*. In CARBONEL, Miguel (Ed.). *El Principio de Proporcionalidad y La Interpretación Constitucional*. Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedade. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Quito, Ecuador, 2008, págs. 125-174.
- CLÈVE, Clemerson Merlin. SEHN, Solon. *Crimes Fiscais e Sigilo Bancário: Pressupostos Constitucionais*. In SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001, págs. 57-74.
- DE CUPIS, Adriano. *Os Direitos da Personalidade*. Trad.: Afonso Rezende. Campinas: Romana Jurídica, 2004.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *O Princípio da Supremacia do Interesse Público: Sobrevivência dos Ideais do Neoliberalismo*. In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, págs. 85-102.
- \_\_\_\_\_. *Da Constitucionalização do Direito Administrativo: Reflexos sobre o Princípio da Legalidade e a Discricionariedade Administrativa*. In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, págs. 175-196.
- \_\_\_\_\_. *Discricionariedade Administrativa da Constituição de 1988*. Atlas: São Paulo, 1991.

- ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 7ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2008.
- FREITAS, Juarez. *O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais*. 4ª Ed. refundida e ampliada, São Paulo: Malheiros, 2009.
- GABARDO, Emerson. HACHEM, Daniel Wunder. *O Suposto Caráter Autoritário da Supremacia do Interesse Público e das Origens do Direito Administrativo: uma Crítica da Crítica*. In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, págs. 14-66.
- GALLARDO, Esther Bueno. *La Configuración Constitucional del Derecho a la Intimidad – En Particular, El Derecho a la Intimidad de los Obligados Tributarios*. Madrid: Centro de Estudios Político y Constitucionales, 2009.
- GARCÍA, Iván Díaz L. *La Aplicación del Principio de Proporcionalidad en Orden a Juzgar sobre la Licitud o Ilícitud de una Restricción a Derechos Fundamentales*. In *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*. Valparaíso, Chile, nº XXXVI 2011, 1º Semestre, págs. 167-206.
- GRECO, Marco Aurélio. *O Sigilo do Fisco e Perante o Fisco*. In PIZOLIO, Reinaldo. GAVALDÃO JR., Jayr Viégas (coord.). *Sigilo Fiscal e Bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, págs. 85-86.

\_\_\_\_\_. *Sigilo Bancário e Refis. REFIS – Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Edipro, 2001.

HAMILTON, Alexander, MADISON, James, JAY, John. *O Federalista*. Trad. de Viriato Soromenho-Marques e João C. S. Duarte. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Trad. de Gilmar F. Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.

\_\_\_\_\_. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Conceito de Interesse Público e a “Personalização” do Direito Administrativo*. In *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, 1999, nº 26, págs. 115-136.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

KUHN, Thomas S. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. Trad. Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira. 10ª Ed., São Paulo: Perspectiva, 2011.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 6ª ed. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1997.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Trad. para o espanhol Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1975.

MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito*. Trad. Conrado Hubner Mendes e Marcos Paulo Veríssimo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12ª Ed., Malheiros: São Paulo, 1997.

- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Interesse Público e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2007.
- MAFFINI, Rafael. *Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro*. Tese de Doutorado disponível em <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/5220/000512451.pdf>, acesso em 29 de janeiro de 2013.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.
- MARTÍNEZ, Juan Lopez. *Los Deberes de Información Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1992.
- MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. *Transparência Administrativa – Publicidade, Motivação e Participação Popular*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: RT, 1992.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2000.
- MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13ª. Ed., São Paulo: Atlas, 2003.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- MOTTA, Fabrício. *O Paradigma da Legalidade e o Direito Administrativo*. In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, págs. 197-229.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NOHARA, Irene Patrícia. *Reflexões Críticas acerca da Tentativa de Desconstrução do Sentido da Supremacia do Interesse Público no Direito Administrativo*. In DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (coord.). *Supremacia do Interesse Público*. São Paulo: Atlas, 2010, págs. 120-154.

OHLWEILER, Leonel. *Administração Pública e Democracia: Perspectivas em um Mundo Globalizado*. In Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo: Malheiros, 1999, nº 28, págs. 137-148.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Sigilos Bancário e Fiscal*. In *Sigilos Bancário e Fiscal – Homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2011, págs. 291-314.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Existe uma Supremacia do Interesse Público sobre o Privado no Direito Administrativo Brasileiro?* In Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo: Malheiros, 1999, nº 28, págs. 32-65.

PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*. 3ª Ed., Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

\_\_\_\_\_. *The Rationality os Balancing*. Disponível em [http://www.upf.edu/filosofiadeldret/pdf/bernal\\_rationality\\_of\\_balancing.pdf](http://www.upf.edu/filosofiadeldret/pdf/bernal_rationality_of_balancing.pdf). Acesso em 28 de janeiro de 2013.

RANGEL, Paulo. *Reserva de Jurisdição – Sentido Dogmático e Sentido Jurisprudencial*. Lisboa: Universidade Católica, 1997.

SANTAMARIA, Baldassarre. *Le Ispezioni Tributarie*. 5ª Ed., Milano: Giuffrè, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13ª Ed. revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

\_\_\_\_\_. *Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional*. In SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

\_\_\_\_\_. *Interpretação Constitucional, Pré-Compreensão e Capacidades Institucionais do Intérprete*. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel. BINENBOJM, Gustavo (org.). *Vinte Anos da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, págs. 311-322.

SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules – A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon Press, 2002.

\_\_\_\_\_. *Thinking Like a Lawyer – A New Introduction do Legal Reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009.

SCHIER, Paulo Ricardo. *Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais*. Disponível em [www.mundojuridico.adv.br](http://www.mundojuridico.adv.br). Acesso em setembro de 2012.

- SCHUARTZ, Luis. *Quando o Bom é o Melhor Amigo do Ótimo: A Autonomia do Direito Perante a Economia e a Política da Concorrência*. In revista de Direito Administrativo, n° 245, mai/ago 2007, págs. 1-41.
- SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. 2ª Ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011
- SLOBOGIN, Christopher. SCHUMACHER, Joseph E. *Reasonable Expectations of Privacy and Authonomy in Fourth Amendment Cases: An Empirical Look at “Understandings Recognized and Permitted by Society”*. In Duke Law Journal, v. 42, n° 4, fev/1993, págs. 727-775.
- SOUZA, Hamilton Dias de. *Sigilo Bancário e o Direito à Liberdade*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, n° 30, jan/fev. 2000, págs. 139-145.
- SUNSTEIN, Cass. VERMEULE, Adrian. *Interpretation and Institutions*. In Michigan Law Review, vol. 101, 2003, págs. 885-951.
- TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A Supremacia do Interesse Público e o Direito Tributário*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Sigilos Bancário e Fiscal*. In *Sigilos Bancário e Fiscal – Homenagem ao Jurista José Carlos Moreira Alves*. FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2011, págs. 147-159.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Comentada*. 2ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

\_\_\_\_\_. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VERMEULE, Adrian. *Judging Under Uncertainty – an Institutional Theory Of Legal Interpretation*. Cambridge: Harvard University Press, 2006.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.