

**A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DIREITO FUNDAMENTAL À
PROTEÇÃO DE DADOS**

Thales Francisco Amaral Cabral

Procurador do Estado da Bahia

thales.cabral@pge.ba.gov.br

XLVII Congresso Nacional de Procuradores dos Estados e do Distrito Federal

(2021)

A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O DIREITO FUNDAMENTAL À PROTEÇÃO DE DADOS

Resumo

O propósito do artigo é analisar os possíveis impactos da LGPD na Administração Tributária. Com esse intuito, inicialmente aborda-se a construção de um direito fundamental à proteção de dados no ordenamento jurídico brasileiro. Em seguida, as definições da LGPD diretamente relacionadas ao tratamento de dados no âmbito da Administração Pública são objetivamente analisadas. No último tópico, enfrenta-se a temática principal, expondo-se as repercussões da LGPD sobre o Fisco.

1- Introdução.

A digitalização das relações sociais é um dos traços marcantes da humanidade no século XXI. Tamanho é o avanço tecnológico que, com exceção de comunidades não integradas à sociedade contemporânea, é praticamente impossível que alguém fique alheio, à margem desse fenômeno. E, na esteira da digitalização, o intercâmbio de dados, inclusive de natureza pessoal, aumentou de maneira exponencial, sobretudo porque o armazenamento, o processamento e a transmissão de dados foram bastante facilitados com o uso de meios automatizados.

A repercussão de fenômeno desta magnitude nas relações humanas não poderia ser ignorada pelo Direito. Com efeito, nas extremas da dimensão axiológica, a comunidade jurídica estima a importância de determinados fatos da vida, revelando, quando considerados relevantes no relacionamento inter-humano, a norma jurídica que define como as pessoas devem se comportar diante de tais fatos¹.

Dessa forma, a proteção aos dados pessoais intercambiados pela via digital se tornou objeto de interesse da comunidade jurídica, que, recentemente, introduziu leis específicas sobre o

¹ MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: plano da existência. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 44 e 45.

tema na Europa (Regulamento UE 679/2016 do Parlamento Europeu, de 27 de abril de 2016²) e no Brasil (Lei Federal 13.709, de 14 de agosto de 2018, a Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD).

É bem verdade que os dados pessoais não estavam completamente desprotegidos antes do surgimento de leis específicas. No plano internacional, como destaca Ingo Wolfgang Sarlet, as linhas iniciais do direito à proteção de dados já eram deduzíveis da Declaração Universal Dos Direitos Humanos (1948) e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem (1950), sendo a matéria, ademais, expressamente albergada na Convenção 108 para a Proteção de Indivíduos com Respeito ao Processamento Automatizado de Dados Pessoais (1981)³.

De outro lado, há de se convir que o acesso a certos dados pessoais já estava deveras restringido por proteções específicas, como os sigilos bancários, fiscal e profissional. Entrementes, o segredo desse tipo de dados amparava-se na proteção ao direito fundamental à intimidade e a vida privada, tornando-os acessíveis apenas porque indispensáveis para a realização de operações bancárias, fiscalização tributária e atividades profissionais.

No entanto, tanto a incipiente disciplina internacional quanto a guarida decorrente dos sigilos específicos não foram criadas e pensadas para proteção de dados pessoais dinamicamente compartilhados no ambiente digital, onde o processamento das informações⁴ é feito de modo automatizado, de modo que se mostraram insuficientes até mesmo para conferir um abrigo mínimo.

Com efeito, o surgimento de instrumentos contratuais, formas de expressar consentimento e espécies de serviços ofertados no mundo virtual, à mera guisa de exemplo, demonstraram como a disciplina jurídica até então existente ficou obsoleta para o paradigma digital. Ademais, o próprio âmbito de proteção dos direitos subjetivos decorrente da tradicional proteção aos dados não corresponde às atuais necessidades, circunstância que será melhor detalhada no que pertinente ao sigilo fiscal.

Assim sendo, a disciplina jurídica específica da proteção dos dados pessoais, especialmente nas operações realizadas através de meios digitais, fez-se necessária ante os

² O texto do Regulamento 679/2016 do Parlamento Europeu está disponível para consulta em português no site eletrônico <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016R0679&from=PT>

³ SARLET, Ingo Wolfgang. Fundamentos Constitucionais: o direito fundamental à proteção de dados. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19. p. 41.

⁴ No âmbito deste trabalho, os termos dados e informações serão utilizados de maneira indistinta, haja vista sua extensão e finalidade. Nada obstante, comunga-se do entendimento segundo o qual dado é signo bruto, sinal dissociado de sentido, ao passo que informações é o conteúdo extraído daquele dado.

expressivos avanços tecnológicos. No Brasil, como já declinado, tal carência foi suprida pela Lei Federal 13.709/2018, a Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD.

Sucedem que não são todas as situações de tratamento de dados pessoais que estão sujeitas ao regramento da LGPD. O artigo 4º da própria LGPD exclui sua incidência para algumas atividades de tratamento de dados pessoais, destacando-se, no que tange à Administração Pública, a exclusão do tratamento de dados realizado com fins exclusivos de segurança nacional, defesa nacional, segurança do Estado ou atividades de investigação e repressão de infrações penais (artigo 4º, III).

Portanto, o tratamento de dados pessoais realizado pela Administração Tributária está sujeito à disciplina da LGPD, vislumbrando-se, a princípio, o seu afastamento apenas na hipótese de representações fiscais para fins penais, pois identificados, nesse caso, fatos que configuram, em tese, crimes contra a ordem tributária, no que atráida a exceção relacionada às atividades de investigação e repressão de infrações penais (artigo 4º, III, d).

Destarte, partindo da premissa segundo a qual a LGPD se aplica à Administração Tributária, o propósito deste artigo é analisar os seus impactos nas atividades administrativas de aplicação das normas tributárias, considerando-se sobretudo que parcela das informações obtidas pelo Fisco estava previamente protegida pelo sigilo fiscal.

No intuito de atingir o propósito definido, será examinado, no desenvolver do trabalho, o direito fundamental autônomo à proteção de dados pessoais no ordenamento jurídico brasileiro e as regras gerais da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD).

2- O direito fundamental autônomo à proteção de dados pessoais.

Não pairam dúvidas quanto à existência do direito fundamental à intimidade e a vida privada, delimitando um ambiente insuscetível às interferências alheias indevidas. A Carta Magna de 1988, nesse particular, prevê expressamente a inviolabilidade da intimidade, vida privada (Art. 5º, X), bem como a inviolabilidade das comunicações de dados (Art. 5º, XII).

Os direitos fundamentais à intimidade e à vida privada, entretanto, foram concebidos e interpretados sob a perspectiva exclusiva de uma liberdade individual negativa, equivalente ao direito de ser deixado em paz (*the right to be left alone*), em contraposição a “Agora”, esfera pública

onde são desenvolvidas as virtudes cidadãs do indivíduo⁵. Dessa maneira, partindo-se da conceituação tradicional de intimidade e vida privada, segundo a qual a primeira teria um âmbito de incidência menor do que a segunda, tutela-se as relações familiares, de amizade, profissionais e religiosas⁶, mantendo-as longe do conhecimento público e indiscriminado.

Contudo, a edificação de barreiras ao domínio público, com a demarcação de um espaço de intimidade em regra intransponível, se mostrou insuficiente no contexto de uma sociedade digital, em que as relações sociais, inclusive aquelas com repercussões jurídicas, são caracterizadas pela dinamicidade e complexidade. O mero isolamento das interferências externas ilícitas se mostrou inepto ante à revolução tecnológica havida nas últimas décadas, daí emergindo uma nova perspectiva, calcada em uma liberdade positiva, consistente no direito de conhecer, controlar e dispor dos dados pessoais intercambiados cotidianamente.

De outro lado, é de se atentar que a Constituição Federal assegura a inviolabilidade da comunicação de dados (Art. 5º, XII), mas não protege os dados em si mesmo. Nesse sentido, doutrina o Ministro Gilmar Mendes:

Para o STF, ademais, o sigilo garantido pelo art. 5º, XII, da CF refere-se apenas à comunicação de dados, e não aos dados em si mesmos. A apreensão de um computador, para dele se extraírem informações gravadas no hard disk, por exemplo, não constitui hipótese abrangida pelo âmbito normativo daquela garantia constitucional.⁷

Assim, na esteira do expressivo aumento na exposição dos dados pessoais decorrente do processamento automatizado de informações, a defesa de um direito fundamental autônomo à proteção desses tipos de dados ganhou força. Com efeito, e embora se reconheça a afinidade com outros direitos fundamentais, tais como o princípio da dignidade humana e o direito à intimidade e à vida privada, vislumbra-se a existência de um novo direito fundamental, com âmbito de proteção próprio⁸, voltado à defesa dos dados pessoais.

⁵ MENDES, Laura Schertel; FONSECA, Gabriel C. Soares da. Proteção de dados para além do consentimento: tendências contemporâneas de materialização. *Revista Estudos Institucionais*. Vol. 6, n. 2, p. 507-533. P. 511.

⁶ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Grupo GEN, 2021. 9788597027648. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027648/>. Acesso em: 2021 set. 19. P. 90

⁷ MENDES, G. F. *Série IDP - Curso de direito constitucional*. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. 9788553172832. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553172832/>. Acesso em: 2021 set. 19. P.148

⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Fundamentos Constitucionais: o direito fundamental à proteção de dados*. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19. P. 42.

É fato que, formalmente, este direito à proteção de dados pessoais ainda não foi incorporado rol de direitos fundamentais previstos na Constituição de 88, de modo que, em conformidade com a tradicional distinção entre direitos fundamentais e direitos humanos⁹, não há como atribuir-lhe status de direito fundamental, vez que ainda não positivado no regime constitucional brasileiro. Existe, é verdade, proposta de emenda à constituição que inclui a proteção de dados pessoais entre os direitos e garantias fundamentais, com a modificação da redação do artigo 5º, XII¹⁰, porém ela ainda se encontra em apreciação pelo Senado Federal, após aprovação do parecer da sua Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania¹¹.

De todo modo, mesmo sem estar expressamente positivado no texto constitucional, não é descartada a existência de um direito fundamental implicitamente positivado à proteção de dados pessoais. Nesse sentido, Sarlet leciona:

À míngua, portanto, de expressa previsão de tal direito, pelo menos na condição de direito fundamental explicitamente autônomo, no texto da CF, e a exemplo do que ocorreu em outras ordens constitucionais – v. aqui o emblemático caso da Alemanha, já referido –, o direito à proteção dos dados pessoais pode (e mesmo deve!) ser associado e reconduzido a alguns princípios e direitos fundamentais de caráter geral e especial, como é o caso do princípio da dignidade da pessoa humana, do direito fundamental (também implicitamente positivado) ao livre desenvolvimento da personalidade, do direito geral de liberdade, bem como dos direitos especiais de personalidade mais relevantes no contexto, quais sejam – aqui nos termos da CF –, os direitos à privacidade e à intimidade, no sentido do que alguns também chamam de uma “intimidade informática”¹².

⁹ MENDES, G. F. Série IDP - Curso de direito constitucional. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. 9788553172832. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553172832/>. Acesso em: 2021 set. 19. P.148.

¹⁰ “Art. 5º XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal, bem como é assegurado, nos termos da lei, o direito à proteção dos dados pessoais, inclusive nos meios digitais;

¹¹ Informações colhida em 12/09/2021, no site <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2210757>

¹² SARLET, Ingo Wolfgang. Fundamentos Constitucionais: o direito fundamental à proteção de dados. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19. P. 55

Laura Schertel Mendes, por sua vez, fundamenta a inclusão da proteção de dados pessoais no rol de direitos fundamentais do ordenamento jurídico brasileiro a partir da ação constitucional de habeas data e do princípio fundamental da dignidade humana:

Para além da coincidência do léxico com os modernos instrumentos internacionais de tutela da privacidade, certo é que a proteção da dignidade humana e a inviolabilidade da intimidade e da vida privada numa sociedade da informação somente pode ser atingida hoje por meio da proteção contra os riscos do processamento de dados pessoais. Assim, quando se interpreta a norma do art. 5º, X, em conjunto com a garantia do habeas data e com o princípio fundamental da dignidade humana, é possível extrair-se da Constituição Federal um verdadeiro direito fundamental à proteção de dados pessoais¹³.

E o reconhecimento de um direito fundamental autônomo à proteção de dados, mesmo sem previsão expressa na Constituição Federal, foi, recentemente, admitido pelo Supremo Tribunal Federal, por ensejo de referendo, pelo Plenário da Corte, à medida cautelar deferida pela Ministra Rosa Weber nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 6.387, 6.388, 6.389, 6.390 e 6.393.

Com efeito, neste julgamento, o Supremo suspendeu a eficácia da Medida Provisória 954/2020, que determinava o compartilhamento de dados dos usuários de serviços telefônicos fixo e móvel, pelas prestadoras destes serviços, ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. A referida Medida Provisória foi editada no contexto da pandemia COVID-19, sendo justificada pela impossibilidade de se coletar, *in loco*, os nomes, números de telefone e endereços dos consumidores dos serviços fornecidos pelas empresas de telefonia. Tratava-se, pois, de situação excepcional, porém, malgrado a crise na saúde pública, o Tribunal deferiu medida cautelar para suspender a eficácia da MP 954/2020, assentando que:

MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. REFERENDO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 954/2020. EMERGÊNCIA DE SAÚDE PÚBLICA DE IMPORTÂNCIA INTERNACIONAL DECORRENTE DO NOVO CORONAVÍRUS (COVID-19). COMPARTILHAMENTO DE DADOS DOS USUÁRIOS DO SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO E DO SERVIÇO

¹³ MENDES, L. S. Série IDP - Linha de pesquisa acadêmica - Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor : linhas gerais de um novo direito fundamental, 1ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014. 9788502218987. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502218987/>. Acesso em: 2021 set. 19. P.172.

MÓVEL PESSOAL, PELAS EMPRESAS PRESTADORAS, COM O INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. FUMUS BONI JURIS. PERICULUM IN MORA. DEFERIMENTO

(...)

2. Na medida em que relacionados à identificação – efetiva ou potencial – de pessoa natural, o tratamento e a manipulação de dados pessoais não de observar os limites delineados pelo âmbito de proteção das cláusulas constitucionais assecuratórias da liberdade individual (art. 5º, caput), da privacidade e do livre desenvolvimento da personalidade (art. 5º, X e XII), sob pena de lesão a esses direitos. O compartilhamento, com ente público, de dados pessoais custodiados por concessionária de serviço público há de assegurar mecanismos de proteção e segurança desses dados¹⁴.

Desse tópico da ementa do julgado, dessume-se que o Supremo, nada obstante vinculando diretamente à direitos fundamentais já consagrados, tais como a proteção à liberdade individual e à vida privada, identifica a necessidade de proteção constitucional ao tratamento e manipulação de qualquer dado pessoal. Com isso, a Corte firmou, de forma inédita, um conceito amplo de dado pessoal, indo bem além da proteção aos dados íntimos e privados, no que emerge o caráter histórico da decisão¹⁵.

3- A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Lei Federal 13.709.

A Lei Federal 13.709 dispõe sobre o tratamento de dados pessoais por pessoa natural ou pessoa jurídica, inclusive nos meios digitais, com o objetivo de proteger direitos fundamentais da pessoa natural. Foi promulgada em 14 de agosto de 2018 e começou a vigor em 18 de setembro de

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Medida cautelar na ação Direta de Inconstitucionalidade 6.387., Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 07/05/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-270 DIVULG 11-11-2020 PUBLIC 12-11-2020

¹⁵ MENDES, Laura Schertel. O supremo Tribunal Federal e a proteção dos dados pessoais: rumo a um direito fundamental autônomo. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19. p. 87.

2020. A longa *vacatio legis*, bem superior à que fora reservada ao atual Código de Processo Civil, deixa inequívoco o impacto social desta legislação.

A LGPD tratou, com ineditismo no ordenamento jurídico brasileiro, da proteção dos dados pessoais sob a perspectiva da dignidade dos titulares de dados, com a previsão de direitos básicos relacionados à autodeterminação informativa¹⁶. Nesse desiderato, partiu-se da “*ideia de que todo dado pessoal tem valor e importância*”¹⁷, de sorte que restou consagrado, na LGPD, conceito bastante amplo de dado pessoal, circunstância que, como adiante será melhor esmiuçado, diferencia a nova garantia do sigilo fiscal.

Do estudo do texto da LGPD, destaca-se, de início, que se trata de norma geral de interesse nacional, de modo que, além da União, também os Estados, Distrito Federal e Municípios estão sujeitos às suas normas (artigo 1º, § único). Sendo assim, é certo que a LGPD se aplica a Administração Tributária Estadual, *locus* administrativo mais importante para os limites deste artigo.

Após enumerar os fundamentos da proteção de dados pessoais (artigo 2º) e esclarecer os limites territoriais de sua aplicação (artigo 3º), a LGPD dedica-se às hipóteses em que não será aplicada, mesmo quando realizado tratamento de dados pessoais (artigo 4º). Esse rol, por configurar exceção à regra geral de incidência da LGPD diante de qualquer tratamento de dados pessoais, deve ser interpretado de forma estrita, no que se revela seu caráter taxativo.

Entre estas exceções, destaca-se o tratamento de dados realizado com fins exclusivos de segurança pública, defesa nacional, segurança do Estado e atividades de investigação e repressão de infrações penais (artigo 4, III), pois são atividades que somente podem ser realizadas pelo Poder Público ou por pessoa jurídica de direito privado, desde que sob tutela estatal (artigo 4, §2º). É, portanto, uma hipótese de exclusão típica das atividades estatais, porém, não se verifica, como outrora assinalado, margem interpretativa para afastar a Administração Tributária do âmbito de incidência da LGPD, ressalvadas apenas as representações fiscais para fins penais.

Isto posto, o artigo 5º da LGPD apresenta definições elementares para sua aplicação. Dessas, salienta-se o conceito abrangente de dado pessoal, englobando quaisquer informações relacionada a pessoa natural identificada ou identificável (artigo 5º, I), bem como a conceituação de

¹⁶ FRAZÃO, Ana. Direitos básicos dos titulares de dados pessoais. Revista do Advogado. Nº 144 (Novembro/2019). São Paulo: AASP, 2019. p. 34.

¹⁷ VIOLA, Mario; TEFFE, Chiara Spadaccini de. Tratamento de dados pessoais na LGPD: estudo sobre as bases legais dos artigos 7º e 11. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19. p. 131.

tratamento de dados, que inclui inúmeras ações desde a coleta até a eliminação das informações (artigo 5º, X). De outro lado, ao definir a titularidade dos dados pessoais no inciso V do artigo 5º, LGPD mais uma vez deixa claro que não protege os dados das pessoas jurídicas, como se infere também dos seus artigos 1º e 17. Embora seja questionável, não se vislumbra qualquer mácula nesta opção legislativa, máxime porque (1) do ponto de vista constitucional, a inexistência de um direito fundamental expresso à proteção de dados, senão impede o controle de constitucionalidade, até porque referido na ADI 6.387, 6.388, 6.389, 6.390 e 6.393, decerto limita sua utilização como parâmetro de constitucionalidade, de modo a abranger situações jurídicas sem qualquer intermediação legislativa; (2) ausência de titularidade do direito à proteção de dados pessoais não conduz ao completo desabrigo dos dados de pessoas jurídicas, especialmente quando o conhecimento e difusão de tais dados afetem direitos e interesses de pessoas naturais¹⁸, caso, por exemplo, dos seus sócios.

Em seguida, o legislador expõe os princípios regentes da atividade de tratamento de dados (artigo 6º). Para os fins deste estudo, merecem destaque os princípios da finalidade, livre acesso, qualidade dos dados, segurança e responsabilização, visto que tem repercussão imediata nas atividades exercidas pela Administração Tributária.

Nos artigos 7º e 11 da LGPD, por sua vez, são catalogadas as hipóteses taxativas em que poderá ser realizado, respectivamente, o tratamento de dados pessoais e o tratamento de dados pessoais sensíveis. Quanto a taxatividade do elenco de hipóteses, o uso do termo “somente” liquida qualquer incerteza. Especificamente em relação às ações estatais, evidencia-se os incisos II (para o cumprimento de obrigação legal ou regulatória pelo controlador), III (pela administração pública, para o tratamento e uso compartilhado de dados necessários à execução de políticas públicas previstas em leis e regulamentos ou respaldadas em contratos, convênios ou instrumentos congêneres, observadas as disposições do Capítulo IV desta Lei) do artigo 7º e as alíneas *a* (cumprimento de obrigação legal ou regulatória pelo controlador) e *b* tratamento compartilhado de dados necessários à execução, pela administração pública, de políticas públicas previstas em leis ou regulamentos) do inciso II, do artigo 11 da LGPD. É bom registrar que, em tais hipóteses viabilizadoras do tratamento de dados pelo Poder Público, não se exige o consentimento do titular dos dados.

Ainda sobre o tratamento de dados pessoais pelo Poder Público, a LGPD dedica um capítulo específico (capítulo IV). O artigo 23 cuida dos dados processados para as finalidades da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527), enquanto o artigo 26 versa sobre o compartilhamento de dados

¹⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. Fundamentos Constitucionais: o direito fundamental à proteção de dados. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19. p. 67.

pessoais pelo Poder Público, vedando, salvo exceções ali expressas, a transferência de dados pessoais coletados pelo Estado a entidades privadas.

O artigo 18 da LGPD apresenta um rol de direitos das pessoas naturais titulares de dados pessoais, evidenciando, ao priorizar a dimensão existencial sobre aspectos patrimoniais¹⁹, que tais dados não consistem em mercadoria, disponíveis à livre circulação mediante pagamento. Com efeito, é assegurado, entre outros, ao titular dos dados: confirmação da existência de tratamento; acesso aos dados; a correção, anonimização e a eliminação de dados, respectivamente, incorretos, desnecessários e tratados sem o consentimento exigido; portabilidade dos dados pessoais.

Em uma contrapartida indispensável, na esteira do princípio da corresponsabilidade de direitos e deveres, de acordo com o qual, havendo relação jurídica, há no mínimo direito e dever correlato²⁰, a LGPD enumera deveres atribuídos aos agentes de tratamento, que são as figuras do controlador (pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, a quem competem as decisões referentes ao tratamento de dados pessoais, vide artigo 5º, VI) e operador (operador: pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, que realiza o tratamento de dados pessoais em nome do controlador, vide artigo 5º, VI).

Com efeito, os artigos 37, 38, 39, 41, 42, 46, 47, 48 e 52 são pródigios em deveres impostos aos agentes de tratamento, cuidando, outrossim, da responsabilidade desses agentes, inclusive para prever sanções administrativas e cíveis.

Feita esta breve exposição sobre as noções básicas da LGPD, é dado avançar para a temática específica deste estudo, que concerne às repercussões da daquela legislação sobre a Administração Tributária, sobretudo para (a) examinar as consequências do conceito abrangente de dados sobre a fiscalização tributária, ponderando-se que as informações fiscais já estavam resguardadas pelo sigilo fiscal; (b) investigar se o tratamento de dados pelo Fisco pode ser feito sem o consentimento do titular, enquadrando as atividades da administração tributária no conceito de políticas públicas ou no cumprimento de obrigação legal; (c) averiguar os impactos do rol de direitos assegurados às pessoas naturais pela LGPD sobre o exercício das atividades típicas da Administração Tributária (d) perquirir sobre a necessidade de mudança na estrutura do Fisco, na medida em que é possível identificá-lo como agente de tratamento de dados pessoais.

¹⁹ FRAZÃO, Ana. Direitos básicos dos titulares de dados pessoais. Revista do Advogado. Nº 144 (Novembro/2019). São Paulo: AASP, 2019. p. 35.

²⁰ MELLO. Marcos Bernardes. Teoria do Fato Jurídico: plano da eficácia. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva: 2013. p. 199.

4- Incidência da LGPD na Administração Tributária

O tratamento de dados pessoais pelo Poder Público é inexorável no estágio atual da humanidade, amplamente transformada pela digitalização das relações sociais e automatização do processamento de dados. Não se vislumbra, pois, menor possibilidade de o Estado se desincumbir das múltiplas atribuições que lhe foram cometidas sem auxílio de meios informáticos, inclusive para realizar o tratamento de dados pessoais.

A necessidade de o Poder Público tratar os dados dos indivíduos é marcada pela tensão entre dois polos interpretativos, que contrapõe eficiência administrativa aos riscos associados à vigilância e ao controle da sociedade pelo aparato estatal²¹. À guisa de exemplo, fica claro, do exame da Lei Federal 10.836/04, que cria o bolsa família, que não há viabilidade de os benefícios assistenciais ali previstos serem corretamente entregues sem a coleta de dados pessoais dos seus destinatários, ainda que feita por meio analógico, particularidade que, por sinal, não afasta a incidência da LGPD (artigo 1º). Por outro lado, à medida que aumenta a quantidade de informações dos cidadãos conservadas pelo Estado, a realidade se aproxima do temível Big Brother, no clássico 1984, de George Orwell.

No âmbito das atividades desempenhadas pela Administração Tributária, não é diferente. Em verdade, a tensão entre a eficiência administrativa e os riscos relacionados à custódia de dados se repete com mais gravidade nessa área específica de atuação estatal.

Isso se explica porque tratamento de dados pessoais é ferramenta indispensável para as funções de arrecadar e fiscalizar tributos, máxime no contexto de progressivo incremento dos instrumentos de praticidade fiscal, os quais implicam na assunção, pelo sujeito passivo, de atividades que seriam de atribuição do ente tributante²², tal como ocorre no lançamento tributário por homologação. Tais instrumentos de praticidade, com efeito, estão associados à prestação de diversas informações ao Fisco, que assim tem sua base de dados sobre contribuintes e terceiros consideravelmente ampliada.

Não bastasse isso, o tratamento de dados pessoais é essencial para o combate à evasão fiscal e para se obter a recuperação de créditos tributários ajuizados. Destaca-se, nesse aspecto, o uso

²¹ WIMMER, Miriam. O regime jurídico do tratamento de dados pessoais pelo Poder Público. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19. p. 284.

²² ROCHA, Thiago Maia Nobre. Praticidade fiscal nas presunções tributárias. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 109.

compartilhado de dados, com o intercâmbio de informações entre os órgãos e entidades públicas, tal como definido e permitido nos artigos 5º, XVI, e 26 da LGPD. Através do cotejo dos dados coletados aumentam, a título de amostra, as probabilidades de identificação de grupos econômicos, sócios ocultos de pessoas jurídicas e operações mercantis não declaradas.

O compartilhamento de dados, além disso, é fundamental para modificar o cenário desolador da cobrança judicial dos créditos tributários. Segundo relatório do Justiça em Números, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça em 2020, 87% das cerca de 30 milhões de execuções fiscais estão congestionadas²³, isto é, continuaram pendentes ao final do ano-base²⁴. E esse acúmulo de execuções fiscais, é resultado, no mais das vezes, da não localização do executado ou de bens penhoráveis, no que, decerto, o tratamento de dados pessoais tem muito a contribuir.

Desse modo, e assentado que a LGPD se aplica às atividades de arrecadação e fiscalização tributária, a primeira repercussão que se avista diz respeito ao conceito abrangente de dados pessoais adotado pela LGPD, ponderando-se que, até então, a Administração Tributária estava subordinada, no que pertine à guarda das informações coletadas, apenas ao sigilo fiscal.

Nesse ponto, há de se ver que o Código Tributário Nacional define como sigilosas as informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades (artigo 198). A partir dessa definição, é dado inferir que o sigilo fiscal não abrange dados cadastrais não associados à situação econômica ou financeira do contribuinte, responsável tributário ou terceiro. Com efeito, o sigilo fiscal não alcança, por exemplo, informações concernentes ao nome, endereço, CPF ou CNPJ, identificação pessoal, composição societária.

Portanto, os deveres relacionados à guarda de dados pessoais pela Administração Tributária foram sensivelmente majorados, na medida em que, ante a definição abrangente adotada pela LGPD, estão protegidos até mesmo dados que, malgrado inicialmente não pareçam relevantes, tornam possível, quando transferidos, cruzados ou organizados, a extração de informações bem específicas sobre determinada pessoa²⁵. Essa ampliação dos deveres de custódia demanda, como adiante será analisado, mudanças pontuais na estrutura da Administração Tributária.

²³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números 2020: ano-base 2019. Brasília: CNJ, 2020. p.155.

²⁴ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números 2020: ano-base 2019. Brasília: CNJ, 2020. P. 92.

²⁵ VIOLA, Mario; TEFFE, Chiara Spadaccini de. Tratamento de dados pessoais na LGPD: estudo sobre as bases legais dos artigos 7º e 11. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19. p. 131.

Em relação especificamente ao compartilhamento de informações cadastrais, há de se ver que, no âmbito das Administrações Tributárias, a própria Constituição Federal o permite desde 2003 (artigo 37, XXII, incluído pela Emenda 42), na forma da lei ou convênio. O Código Tributário Nacional, por seu turno, trata do intercâmbio de informações fiscais sigilosas no âmbito de toda Administração Pública, condicionando-o à existência de processo regular e à manutenção do sigilo (artigo 198, §2º), ao passo que a permuta de informações, entre as Administrações Tributárias, é disciplinada no artigo 199. Assim, por existir previsão constitucional e disciplinas específicas, é dado concluir que o artigo 26 da LGPD, que cuida do uso compartilhado de dados pessoais pelo Poder Público, não se aplica ao compartilhamento, no âmbito estatal, de informações fiscais, sejam elas sigilosas ou não. Por sinal, o Ministério da Fazenda recentemente disciplinou o compartilhamento de dados não protegidos pelo sigilo fiscal²⁶ sem se referir a LGPD.

De todo modo, assentada a ampliação dos deveres de custódia de informações atribuídos ao Fisco, é o momento de averiguar os impactos do rol de direitos assegurados às pessoas naturais pela LGPD sobre o exercício da fiscalização tributária.

Antes, contudo, é preciso verificar se o tratamento de dados pelo Fisco pode ser feito sem o consentimento do titular, na medida em que boa parte dos direitos contidos na LGPD tem como pressuposto o consentimento por escrito ou por outro meio que demonstre a manifestação de vontade do titular (artigo 8º).

Nesse particular, compreende-se que todas as atividades da Administração Tributária são realizadas para o cumprimento de obrigação legal, de sorte que o consentimento para o tratamento de dados pessoais é dispensado na forma dos artigos 7º, II, e 11, II, a, da LGPD. Afinal, as atividades de arrecadação e fiscalização tributárias são qualificadas pelo Código Tributário Nacional como plenamente vinculadas, de modo que o correlato tratamento de dados pessoais, enquanto operação acessória àquelas atividades, não depende de prévio consentimento.

Examinada a dispensa de consentimento para o tratamento de dados pessoais feito pelo Fisco, é bom reforçar que apenas as pessoas naturais são titulares dos direitos previstos na LGPD, razão porque que contribuintes pessoas jurídicas não podem se valer das situações jurídicas positivas ali definidas. É bem verdade que, quando a informação pessoal sobre a pessoa jurídica, impactar na

²⁶ Portaria 34º, de 14 de maio de 2021, do Ministério da Economia/Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, dispondo sobre o compartilhamento de dados não protegidos por sigilo fiscal com órgãos e entidades da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional e dos demais Poderes da União. Disponível no site da Receita Federal do Brasil.

esfera jurídica de pessoas naturais, especialmente os seus sócios, vislumbra-se a possibilidade de se invocar a proteção aos dados pessoais.

Isto posto, dos direitos enumerados no artigo 18 da LGPD, não são oponíveis à Administração Tributária todos aqueles decorrentes do consentimento ao tratamento de dados, como portabilidade de dados (18, V), eliminação de dados sem consentimento (18, VI), possibilidade de não consentir (18, VIII), revogação do consentimento (18, IX). Afinal, o Fisco não carece de consentimento para tratar dados, vez apenas o faz, ou apenas deve fazê-lo, para cumprir obrigação legal de caráter plenamente vinculado. Da mesma forma, está excluído o direito de informação sobre o uso compartilhado de informações (VII), visto que essa matéria, como outrora assinalado, tem disciplina constitucional e legal específicas.

Os demais direitos previstos no artigo 18 da LGPD, entretanto, são aplicáveis a Administração Tributária. O contribuinte, desse modo, pode confirmar a existência de tratamento (I), ter acesso aos dados (II), corrigir dados (III) e postular a anonimização, bloqueio ou eliminação de dados desnecessários, excessivos ou tratados em desconformidade com a LGPD (IV). Essas últimas hipóteses não se mostrariam aplicáveis a Administração Tributária, caso se parta da premissa de que é impossível equívocos estatais no tratamento de dados, o que, embora seja desejável, não parece crível.

Bem comparados tais direitos subjetivos com as atividades típicas da Administração Tributária, qual seja, a arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos, não se vislumbra, em princípio, repercussões diretas da LGPD. Com efeito, a LGPD não modifica os atos administrativos correspondentes à fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, ao lançamento tributário, à constituição definitiva do crédito tributário e à cobrança da pretensão tributária na via extrajudicial ou judicial.

Entretanto, uma vez coletados dados pessoais para o cumprimento das obrigações legais de arrecadar, fiscalizar e cobrar tributos, vislumbra-se a repercussão da LGPD sobre a estrutura da Administração Tributária, demandando alterações pontuais. Isso porque, feita a coleta, o Fisco toma as decisões pertinentes ao tratamento de dados, no que se caracteriza como agente de tratamento controlador, conforme artigo 5º, VI, da LGPD.

Na condição de controlador, a Administração Tributária deve indicar uma pessoa para funcionar como encarregado de tratamento de dados pessoais (artigo 41). Diante da natureza específica das atividades fiscais, bem como em virtude do volume de dados pessoais envolvidos, parece oportuno que cada Administração Tributária tenha seu próprio encarregado, ao invés de se

valer do encarregado indicado pelo ente federado para todos os seus órgãos. Não menos apropriado, segundo nos parece, é que o indicado integre o quadro funcional efetivo da Administração Tributária.

Por outro lado, é necessário que a Administração Tributária mantenha registro das operações de tratamento, sujeitando-se à elaboração de relatório de impacto à proteção dos dados pessoais coletados, caso requisitado pela Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD).

Deverá, outrossim, adotar medidas, técnicas e administrativas com a finalidade de proteger os dados pessoais de acessos não autorizados (artigo 46). Nesse particular, é fundamental que os sistemas eletrônicos fiscais sejam capazes registrar os responsáveis pelos acessos realizados, máxime quando envolvidos dados sensíveis dos contribuintes.

Fundamental, para o cumprimento dos deveres impostos ao controlador de dados, é a implementação de um programa de *compliance*. Destarte, os mecanismos de *compliance* são valiosos instrumento de viés operacional e preventivo, promovendo condutas compatíveis com a LGPD²⁷. A instituição de um programa de governança do tratamento de dados pessoais tem, ademais, potencial para contribuir para mais rápida assimilação dos novos paradigmas trazidos pela LGPD.

5- Considerações Finais.

O presente trabalho não tem a pretensão de esgotar o estudo sobre os impactos da LGPD na Administração Tributária, oferecendo respostas conclusivas e definitivas. Longe disso.

No entanto, após confirmar-se a sujeição da Administração Tributária à disciplina da LGPD, foi possível concluir que:

- Com o advento da LGPD, os deveres relacionados à guarda de dados pessoais pela Administração Tributária foram sensivelmente majorados. Os dados cadastrais não associados à situação econômica ou financeira do sujeito passivo tributário, que não estão abrangidos pela proteção do sigilo fiscal, agora são abrangidos pela definição abrangente de dados pessoais adotada pela LGPD, no emerge a responsabilidade do Fisco por sua custódia;

²⁷ FRAZÃO, Ana; OLIVA, Milena Donato; ABILIO, Viviane da Silveira. Compliance de dados pessoais. In: FRAZÃO, Ana; TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena Donato. A Lei Geral de Proteção de Dados e suas repercussões no direito brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. p. 682

- O artigo 26 da LGPD, que cuida do uso compartilhado de dados pessoais pelo Poder Público, não se aplica ao compartilhamento, no âmbito estatal, de informações fiscais, sejam elas sigilosas ou não;
- As atividades da Administração Tributária são realizadas para o cumprimento de obrigação legal, de sorte que o consentimento para o tratamento de dados pessoais é dispensado na forma dos artigos 7º, II, e 11, II, a, da LGPD;
- Do rol de direitos enumerados no artigo 18 da LGPD, são oponíveis a Administração Tributária: o direito de confirmar a existência de tratamento (I); direito de ter acesso aos dados (II); direito de corrigir dados equivocados (III); e o direito de postular a anonimização, bloqueio ou eliminação de dados desnecessários, excessivos ou tratados em desconformidade com a LGPD (IV);
- A LGPD não tem o condão de alterar os atos administrativos correspondentes à fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, ao lançamento tributário, à constituição definitiva do crédito tributário e à cobrança da pretensão tributária na via extrajudicial ou judicial;
- Na condição de controlador, a Administração Tributária deve promover mudanças pontuais em sua estrutura, destacando: a indicação de encarregado de dados pessoais; adotar medidas, técnicas e administrativas com a finalidade de proteger os dados pessoais de acessos não autorizados; implementação de um programa de *compliance* de dados pessoais.

6- Referências bibliográficas

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Medida cautelar na ação Direta de Inconstitucionalidade 6.387., Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 07/05/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-270 DIVULG 11-11-2020 PUBLIC 12-11-2020

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números 2020: ano-base 2019. Brasília: CNJ, 2020.

FRAZÃO, Ana. Direitos básicos dos titulares de dados pessoais. Revista do Advogado. Nº 144 (Novembro/2019). São Paulo: AASP, 2019.

FRAZÃO, Ana; OLIVA, Milena Donato; ABILIO, Viviane da Silveira. Compliance de dados pessoais. In FRAZÃO, Ana; TEPEDINO, Gustavo; OLIVA, Milena Donato. A Lei Geral de Proteção de Dados e suas repercussões no direito brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: plano da existência. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELLO, Marcos Bernardes. Teoria do Fato Jurídico: plano da eficácia. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva: 2013.

MENDES, Laura Schertel. O supremo Tribunal Federal e a proteção dos dados pessoais: rumo a um direito fundamental autônomo. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19.

MENDES, Gilmar Ferreira, Série IDP - Curso de direito constitucional. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. 9788553172832. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553172832/>. Acesso em: 2021 set. 19.

MENDES, Laura Schertel; FONSECA, Gabriel C. Soares da. Proteção de dados para além do consentimento: tendências contemporâneas de materialização. *Revista Estudos Institucionais*. Vol. 6, n. 2.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo: Grupo GEN, 2021. 9788597027648. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027648/>. Acesso em: 2021 set. 19.

SARLET, Ingo Wolfgang. Fundamentos Constitucionais: o direito fundamental à proteção de dados. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19.

VIOLA, Mario; TEFFE, Chiara Spadaccini de. Tratamento de dados pessoais na LGPD: estudo sobre as bases legais dos artigos 7º e 11. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19.

ROCHA, Thiago Maia Nobre. Praticidade fiscal nas presunções tributárias. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

WIMMER, Miriam. O regime jurídico do tratamento de dados pessoais pelo Poder Público. In BIONI, Bruno et al (Coords.). *Tratado de Proteção de Dados Pessoais*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788530992200. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992200/>. Acesso em: 2021 set. 19.