

# O ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS E O SIGILO FISCAL<sup>1</sup>

Rafhael Wasserman<sup>2</sup>

Mestre em Direito Tributário - PUC-SP

Gustavo Froner Minatel

Mestrando em Direito Tributário - PUC-SP

RESUMO: O arrolamento administrativo-fiscal de bens e direitos, instituído pela Lei nº 9.532/97, consiste em um instrumento de controle posto à disposição da Administração Tributária, que viabiliza seu conhecimento a respeito da movimentação patrimonial do sujeito passivo, visando à propositura da medida cautelar fiscal, estabelecida pela Lei nº 8.397/92, voltada a impedir a dilapidação do patrimônio do contribuinte, desde que comprovado o intuito de frustrar eventuais cobranças de créditos tributários. Analisa-se a compatibilidade da figura do arrolamento em relação ao sigilo fiscal, uma vez que se realiza mediante o registro do termo de arrolamento em cartório, pressupondo-se que o crédito tributário constituído seja superior a 500 mil reais e, cumulativamente, represente mais de 30% do patrimônio conhecido do sujeito passivo. A publicidade desse termo encontra óbice na proteção do sigilo, que visa a afastar do conhecimento alheio as informações concernentes à situação econômica ou financeira de contribuintes e terceiros, bem como sobre a natureza e o estado de seus negócios e atividades, como forma de resguardar o direito fundamental à privacidade.

PALAVRAS-CHAVE: Arrolamento fiscal. Patrimônio conhecido. Sigilo fiscal. Privacidade.

## 1 Notas introdutórias

Medidas que permitem o acompanhamento da mutação patrimonial do devedor não são novidades no ordenamento pátrio. O Código de Processo Civil (Lei nº 5.689/73), no art. 855, traz procedimento cautelar especial para o arrolamento de bens e direitos: “[...] sempre que há fundado receio de extravio ou de dissipação de bens”.

Tratado como medida cautelar de acompanhamento patrimonial, o arrolamento de bens e direitos previstos no CPC não configura constrição patrimonial, que só seria consumada, quando necessária, com o posterior sequestro de bens. É o que se extrai da inteligência do art. 859 do CPC, ao determinar que “o depositário lavrará auto, descrevendo minuciosamente todos os bens e registrando quaisquer ocorrências que tenham interesse para sua conservação”, associada à inexistência de previsão legal para anotação do arrolamento nos órgãos de registro de imóveis ou de veículos.

Inspirado na previsão judicial, o arrolamento administrativo-fiscal de bens e direitos, instituído pela Lei nº 9.532/97, é instrumento de controle posto à disposição da Fazenda Pública, possibilitando-a tomar conhecimento da movimentação do patrimônio do sujeito passivo para viabilizar a propositura da medida cautelar fiscal, prevista na Lei nº 8.397/92, contra possíveis condutas que possam levar a dilapidação do patrimônio

<sup>1</sup> Enviado em 7/5, aprovado em 14/6, aceito em 25/10/2010.

<sup>2</sup> E-mail: rafhaw@yahoo.com.br.

do sujeito passivo, quando comprovado o intuito de frustrar eventuais cobranças de créditos tributários.

Nesse sentido, como se trata de medida administrativa que não pode mitigar o direito de propriedade, tem o escopo limitado de acompanhar a mutação patrimonial do sujeito passivo, como documento probatório de dissipação do patrimônio, sem, contudo, implicar gravame sobre os bens e direitos arrolados. A constrição patrimonial, equiparada ao sequestro de bens, só é decretada, em juízo, com o deferimento da medida cautelar fiscal, como prescreve o art. 4º da Lei nº 8.397/92.<sup>3</sup>

No entanto, a redação dos dispositivos que tratam da medida administrativa de arrolamento de bens e direitos (art. 64 e seguintes da Lei nº 9.632/97), assim como a regulamentação da norma ultimada pela Secretaria da Receita Federal, ensejam interpretações que resultam em maior amplitude da medida administrativa, emprestando-lhe efeitos de sequestro ou penhora, ferindo a privacidade dos contribuintes, o que distorce a finalidade precípua do instituto.

O propósito do presente estudo é verificar a relação de pertinência dessas interpretações com o ordenamento pátrio para definir qual o alcance possível da medida administrativa de arrolamento de bens e direitos.

## 2 Arrolamento fiscal

Como exposto, a medida administrativa de acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária, prevista nos artigos 64 e seguintes da Lei nº 9.532/97, tem por finalidade sustentar a acusação de dilapidação do patrimônio no caso de medida cautelar fiscal. Segundo o disposto nos artigos mencionados, o arrolamento fiscal de bens e direitos deve ser ultimado pela autoridade fiscal quando o crédito tributário constituído for superior a R\$ 500 mil e, cumulativamente, represente mais de 30% do patrimônio conhecido do sujeito passivo. Esse é o entendimento que predomina na doutrina, como assevera James Marins:

A medida administrativa em foco, visualizada isoladamente, traduz-se em mero inventário ou levantamento de bens do contribuinte: simples providência burocrática destinada a alimentar o banco de dados da administração tributária, permitindo-lhe melhor acompanhamento da situação patrimonial do contribuinte, seja com o escopo de tornar mais fácil a localização de bens do devedor para a eventualidade de futura execução fiscal ou mesmo para prevenir eventuais fraudes à execução. (MARINS, 1998, p. 99)

Já o conhecimento do Fisco acerca da situação patrimonial do contribuinte advém de diligências realizadas por agentes fazendários, no curso da atividade de fiscalização, ou de informações prestadas por terceiros ou pelo próprio sujeito passivo, por força de lei. Segundo estabelece o § 2º do art. 64, na falta de outros elementos indicativos “[...] considera-se patrimônio conhecido, o valor constante da última declaração de rendimentos apresentada”.

<sup>3</sup> “Art. 4º A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.”

Percebe-se que o arrolamento produz dois distintos efeitos. O primeiro deles advém da dicção do § 3º do art. 64, segundo o qual, notificado da lavratura do ato de arrolamento “[...] o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo”. A falta da comunicação obrigatória de eventual alienação autoriza a propositura da medida cautelar fiscal. Traçando um paralelo com o arrolamento judicial, vê-se que o sujeito passivo faz o papel do fiel depositário.

Com essa configuração, *a priori*, o arrolamento fiscal não deveria se tratar de gravame impeditivo da alienação ou forma de oneração dos bens e direitos do sujeito passivo, mas apenas instrumento de acompanhamento do seu patrimônio. Tanto é assim que o § 3º do artigo 64 da Lei nº 9.532/97 determina que as alienações de bens arrolados sejam comunicadas à Secretaria da Receita Federal - ou seja, existe previsão legal para transferência de bens arrolados. Lastreada na expressa previsão legal caminha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, *ex vi* o seguinte aresto da lavra do ministro Teori Albino Zavascki:

TRIBUTÁRIO. ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS DO CONTRIBUINTE EFETUADO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGO 64, DA LEI nº 9.532/97. INEXISTÊNCIA DE GRAVAME OU RESTRIÇÃO AO USO, ALIENAÇÃO OU ONERAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SUJEITO PASSIVO. CRÉDITO CONSTITUÍDO. AUTO DE INFRAÇÃO. LEGALIDADE DA MEDIDA ACAUTELATÓRIA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO

1. O Tribunal de origem entendeu que “a impugnação na esfera administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário e impede o arrolamento previsto no art. 64 da Lei nº 9.532/97”.

2. No caso dos autos, lavrado o auto de infração e regularmente notificado o contribuinte, tem-se por constituído o crédito tributário. Tal formalização faculta, desde logo - presentes os demais requisitos exigidos pela lei - que se proceda ao arrolamento de bens ou direitos do sujeito passivo, independentemente de eventual contestação da existência do débito na via administrativa ou judicial, de acordo com o exposto acima. Ademais, vale destacar que as regras referentes à suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se coadunam com a hipótese dos autos, tendo em vista que o arrolamento fiscal não se assemelha ao procedimento de cobrança do débito tributário, sendo apenas uma medida acautelatória que visa impedir a dissipação dos bens do contribuinte-devedor.

3. Recurso especial a que se dá provimento. (*REsp nº 714.809/SC*. Órgão Julgador T1 - 1ª Turma. Data do Julgamento: 26/6/2007. DJ: 2/8/2007).

No entanto, as decisões reiteradas do STJ sobre o arrolamento fiscal analisam a onerosidade da medida apenas a partir do conceito jurídico de arrolamento, que sabidamente não importa restrição ao direito de propriedade. Contudo, a despeito de a redação das normas concernentes ao arrolamento fiscal ser semelhante àquela contida no CPC, há uma diferença substancial no que toca ao controle dos bens arrolados, qual seja: a necessidade de registro do ato de arrolamento em órgãos públicos. Esse requisito acarreta a produção do seu segundo efeito, a publicidade. Isso porque, para o

arrolamento fiscal, há expressa previsão no § 5º do art. 64 da Lei nº 9.532/97<sup>4</sup> de registro do ato que formaliza a medida administrativa em órgãos ou entidades competentes. A anotação em órgãos públicos de registro, especialmente de bens imóveis e veículos, notifica a terceiros a existência de um crédito tributário constituído em face do titular dos bens e direitos arrolados, o qual sabidamente supera 500 mil reais e ultrapassa 30% do patrimônio conhecido.

Assim, tornado público o arrolamento e, por conseguinte, a situação econômica e financeira do contribuinte, restringe-se não apenas o seu direito de propriedade, como a sua privacidade. A doutrina reconhece que o arrolamento fiscal, na forma como regulado, pode configurar restrição ao direito de propriedade, como se vê das lições de Dejalma de Campos:

As alterações procedidas pela Lei nº 9.532/97, e mesmo a criação do arrolamento administrativo, tratado em tópico anterior, procuram dar maior eficácia a esse instrumento. Ocorre que a remoção de determinados dispositivos de segurança dos contribuintes previstos na legislação pretérita chegam a colocar em risco o direito de propriedade. (CAMPOS, 2000, p. 74).

A restrição ao direito de propriedade assegurado pelo art. 5º, XXII, da Constituição Federal pode ser consumada com o registro do ato de arrolamento, pois as entidades encarregadas do registro, pela natureza de sua função, mantêm nos assentamentos apenas informações sobre a qualidade do bem e a existência, ou não, de gravames sobre a sua propriedade,<sup>5</sup> assim como não há campo específico para registrar o ato de arrolamento fiscal. Ao ser registrado como ônus ou bloqueio incidente sobre os bens arrolados, é forçoso reconhecer que há efetiva restrição ao livre exercício do direito de propriedade. Com efeito, é prática comum na compra e venda de bens sujeitos a registros públicos o requerimento de expedição de certidões que atestem a qualidade do bem e a inexistência de ônus. Assim, quando a certidão atesta a existência de ônus ou constrição, certamente há prejuízo na negociação comercial. Aliás, essa é a finalidade do registro: prevenir futuros compradores sobre a existência de ônus sobre o bem que se pretende negociar. Nesse sentido, é questionável a constitucionalidade do § 5º da Lei nº 9.532/97: se não há óbice na alienação, qual a razão, lógica e jurídica, de atribuir publicidade ao ato de arrolamento? Seguem as críticas do professor Hugo de Brito Machado em parecer sobre o assunto:

Destaque-se que o arrolamento de bens do contribuinte, para produzir os efeitos de legítima garantia do crédito tributário, não precisaria ser publicado. A publicidade só tem mesmo o efeito de causar constrangimento ao contribuinte, para obrigá-lo, por via oblíqua, a fazer o pagamento do que a Fazenda Pública está cobrando, devida ou indevidamente. (MACHADO, 2002, p. 28).

Nada obstante, cumpre registrar que essas considerações sobre mitigação do direito de propriedade em razão da publicidade do arrolamento fiscal - assim como sua utilização

<sup>4</sup> "Art. 64. [...] § 5º O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos: I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis; II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados; III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos."

<sup>5</sup> Como exemplo, no registro público de imóveis há apenas dois campos para registrar os assentamentos: um para descrição do imóvel e translação de propriedade, e outro para registro de ônus e dívidas, como se extrai da redação do art. 176 da Lei nº 6.015/73.

em cobrança oblíqua - não encontram apoio na jurisprudência, que se limita a analisar o texto normativo para enfatizar que o arrolamento não constitui impedimento à alienação na linha do precedente já reproduzido. Além disso, a divulgação de informações sobre dívidas fiscais e sua proporção em relação ao patrimônio do contribuinte lançam dúvidas quanto à constitucionalidade da medida quando sopesada com o sigilo fiscal. Examinar-se-á essa questão com mais detenção nos itens subsequentes, ao ser analisada a luz do direito à privacidade do sujeito passivo. Portanto, a pergunta não respondida pela jurisprudência é: qual a necessidade/utilidade do ato que dá publicidade ao arrolamento fiscal?

### 3 Sigilo de dados fiscais: privacidade do contribuinte

A discussão sobre o arrolamento fiscal põe em questão o tema do sigilo fiscal e do direito fundamental à privacidade dos contribuintes. Conforme já exposto, o termo de arrolamento no registro imobiliário e no cartório de títulos e documentos do domicílio tributário do sujeito passivo evidencia ao público dados sobre a existência de créditos tributários constituídos em valor superior a R\$ 500 mil e a proporção superior a 30% do patrimônio do contribuinte, revelando aspectos sobre a sua situação econômica e financeira.

Como estabelece o art. 64 da Lei nº 9.532/97, será procedido o arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo quando o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade superar 30% do patrimônio conhecido. Nesse influxo, a simples existência do arrolamento fiscal leva a conhecimento público o montante do patrimônio do sujeito passivo, o que gera inegável incompatibilidade com o sigilo fiscal e o direito à privacidade.

O sigilo fiscal, subespécie do sigilo de dados, consiste em uma consequência inarredável da atividade desenvolvida pela Administração Tributária, que, para o correto desempenho de suas funções arrecadatória e fiscalizatória, necessita de uma quantidade considerável de informações relativas aos contribuintes. Para tanto, os agentes fazendários se imiscuem na privacidade dos indivíduos - o que impõe o correlato dever de sigilo sobre os dados privativos dos contribuintes, sob pena de responsabilização civil, penal e funcional.

O sigilo fiscal corresponde à proibição da revelação, pela Administração Tributária e por seus agentes, de informações relativas à situação econômica ou financeira de contribuintes e de terceiros, bem como sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades, obtidas em decorrência do seu labor, consoante previsão no artigo 198 do Código Tributário Nacional (CTN). Por conseguinte, o Fisco e seus agentes fazendários têm o dever de manter os dados obtidos em segredo, salvo nas excepcionais hipóteses contempladas nos arts. 198 e 199 do CTN.

O sigilo fiscal surgiu no ordenamento pátrio com o Decreto-Lei nº 5.844/1943, cujos artigos 201 e 202 estabeleciam que todos os agentes partícipes da arrecadação de imposto de renda deviam guardar sigilo sobre as manifestações de riqueza dos contribuintes, sob pena de responderem pelo crime de violação de segredo.

Com o advento do CTN, o sigilo fiscal foi positivado no art. 198, cuja redação original perdurou até a edição da Lei Complementar nº 104/2001. A redação alterada prevê:

Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício

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

Atualmente, a redação dos arts. 198 e 199 autoriza a quebra do sigilo fiscal nas seguintes hipóteses, entre as quais não está incluído o arrolamento fiscal:<sup>6</sup> a) requisição da autoridade judiciária no interesse da justiça; b) solicitação de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública; c) assistência mútua entre as fazendas públicas nacionais, desde que amparada em lei ou convênio; d) permuta de informações entre Estados estrangeiros. Além disso, permite a divulgação de informações em poder da Administração Pública concernentes a: a) representações fiscais para fins penais; b) inscrições na dívida ativa da fazenda pública; e c) parcelamento ou moratória.

Nada obstante, o sigilo fiscal, por corresponder à subespécie de sigilo de dados, possui fundamento insculpido no art. 5º, XII, da CF: “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas [...]”.

Este enunciado prevê expressamente a garantia do sigilo das informações, e não apenas da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e telefônicas. Dessume-se, a partir da exegese do mencionado dispositivo, que a proteção constitucional se destina à informação, seja ela na forma de correspondência e de dados, bem como a inserida em comunicações telegráficas e telefônicas.

Coaduna-se com a interpretação de Marco Aurélio Greco, segundo o qual o legislador constituinte procurou: “[...] resguardar as várias vicissitudes que a informação pode sofrer, mas sempre mantendo o núcleo básico da proteção que é impedir que terceiros tenham acesso às informações em si, ainda que em trânsito nas mãos de terceiros”. Peremptoriamente, conclui o autor: “[...] a inviolabilidade prevista no inc. XII do artigo 5º da CF88, a meu ver, cobre a informação em si (armazenada como um dado, constante de correspondência ou transmitida por qualquer meio).” (GRECO, 2005, p. 78).

Verifica-se, pela leitura do referido, enunciado que a inviolabilidade do sigilo se encontra cindida em duas categorias. A primeira diz respeito à tutela da informação estaticamente concebida - vale dizer, os dados e as correspondências em si mesmos; enquanto a segunda versa a respeito da informação sob a ótica dinâmica, ou seja, as comunicações telegráficas e telefônicas (GRECO, 2005, p. 78). Não basta a proteção das informações pelo ângulo estático, pois de nada adiantaria a inviolabilidade do fluxo de mensagens enquanto as situadas em bancos de dados se encontrassem desamparadas pela norma constitucional (CLÈVE; SEHN, 2001, p. 61). A garantia substancial da inviolabilidade das informações exige uma proteção relacionada à informação em si mesma, independentemente de se encontrar em um banco de dados ou no *iter* de sua transmissão, na forma de mensagem.

Consoante leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2005, p. 23-24), o sigilo é o conteúdo estrutural de diferentes direitos fundamentais e, portanto, não é um fim em si mesmo. O sigilo não possui existência autônoma, mas acessória, voltada à proteção de direitos fundamentais como a privacidade.

<sup>6</sup> As exceções previstas na legislação tributária não apresentam integral consonância com a Constituição Federal, uma vez que o sigilo fiscal, cujo fundamento legal encontra-se alçado a patamar constitucional, não pode ser restringido por enunciados legais.

Assim, os fatos reputados secretos não gozam de proteção constitucional autônoma e serão resguardados desde que se relacionem aos direitos fundamentais. No caso em tela, as informações obtidas pela Fazenda Pública ou por seus servidores - em razão de seu ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza de seus negócios e atividades - devem ser protegidas na medida em que sua revelação resultaria em ofensa ao direito fundamental à privacidade dos particulares e seus desdobramentos (intimidade, vida privada, honra e imagem).

O sigilo fiscal representa um “instrumento fundamental”, ou seja, uma forma de proteção de direitos fundamentais, cujo respeito é *conditio sine qua non* ao exercício das atividades pela Administração Tributária. Impede o acesso de terceiros às informações coletadas pela Fazenda Pública, bem como a divulgação dos dados coligidos por agentes fazendários a respeito de contribuintes e terceiros. Portanto, o sigilo fiscal excetua a regra geral da publicidade que norteia a Administração Tributária, ao proteger interesses individuais e coletivos.<sup>7</sup>

No ordenamento jurídico brasileiro, o direito à privacidade encontra previsão expressa no inc. X do art. 5º da Constituição: “São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”. Além da CF88, o Código Civil estabelece uma cláusula geral no art. 21: “A vida privada da pessoa natural é inviolável, e o juiz, a requerimento do interessado, adotará as providências necessárias para impedir ou fazer cessar ato contrário a esta norma.”

O constituinte incluiu a privacidade no Título II, “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, dada a sua intrínseca relação com a dignidade da pessoa humana, valor fundamental da ordem constitucional, consagrado no art. 1º, III. Por conseguinte, é insusceptível de ser alterada ou suprimida, ao ser elevada ao patamar de cláusula pétrea, a teor do disposto no art. 60, § 4º, IV, da Constituição.

A preocupação com a privacidade advém da necessidade, observada pelos sujeitos, de resguardar sua identidade e personalidade como pressupostos para o desenvolvimento individual, especialmente na sociedade atual, pautada pela massificação (WALD, 1998, p. 16). Trata-se de um escudo em face das investidas à individualidade, que se ressentem da progressiva uniformização moral e cultural.

A intimidade e a vida privada, integrantes do direito à privacidade, correspondem a relevantes valores voltados à preservação da esfera de individualidade do sujeito em face da homogeneização imposta pela sociedade. A intimidade consubstancia a vontade do indivíduo de se manter afastado de perturbações exteriores, desenvolvendo seus pensamentos, sentimentos e ideias sem intromissões. A vida privada, por sua vez, compreende o espaço restrito ao convívio individual ou familiar, o qual o sujeito pretende, ao máximo, manter afastado de ingerências externas, para construir e desenvolver sua identidade e personalidade.

O direito à privacidade manifesta-se ainda na forma do direito à honra e à imagem. A honra compreende o modo pelo qual o indivíduo espera ser visto pelos demais

<sup>7</sup> O sigilo de dados de natureza fiscal - ou, simplesmente, sigilo fiscal - possui uma dupla função: além de proteger interesses individuais, fato que se evidencia de plano, opera como mecanismo incentivador à revelação de dados de transcendência fiscal. O sigilo tem como efeito ampliar a arrecadação, pois o contribuinte estará disposto a fornecer informações às autoridades fazendárias na medida em que a ele seja garantido que seus dados serão utilizados apenas para fins tributários.

integrantes da sociedade, bem como a forma na qual realmente é percebido, projetando-se na imagem, que consiste na forma como alguém surge para os outros. Direito à honra, segundo definição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (op. cit., p. 21), consiste no: “[...] direito de sustentar o modo pelo qual cada um supõe e desejar ser bem-visto pela sociedade”, enquanto o direito à imagem corresponde ao: “[...] direito de não vê-la mercantilizada, usada, sem o seu exclusivo consentimento, em provento de outros interesses que não os próprios”. Percebe-se, pois, que a tutela da honra e da imagem somente se torna relevante com a integração social do sujeito, pois não é lógica a proteção de aspectos externos à personalidade sem que sejam potencialmente conhecidos por terceiros.<sup>8</sup>

Observar-se-á a seguir que as informações sobre os créditos tributários constituídos, bem como sobre o patrimônio do contribuinte, por se vincularem à sua privacidade, se encontram protegidas pelo sigilo fiscal, o qual proíbe a revelação de dados sobre a situação econômica ou financeira do contribuinte ou de terceiros a ele relacionados, bem como sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

#### 4 Conflito entre publicidade do arrolamento fiscal e inviolabilidade do sigilo de dados

A publicidade do arrolamento de bens e direitos, materializada pelo registro do termo no órgão ou entidade competente, evidencia a existência de crédito tributário constituído em valor superior a 500 mil reais, cujo montante supera 30% do patrimônio conhecido pelo Fisco.

Com o registro do termo de arrolamento, expõe-se a situação do sujeito passivo perante o Fisco, com a indicação dos débitos tributários para possíveis adquirentes de bens, o que supostamente prenunciaria uma grave situação fiscal.

O sigilo fiscal, ao tutelar o direito fundamental à privacidade, impede que informações relativas ao contribuinte em poder da Administração Tributária sejam divulgadas a terceiros, salvo nas hipóteses de autorização judicial e intercâmbio de dados entre fazendas públicas nacionais e entre Estados estrangeiros - únicas hipóteses arroladas nos arts. 198 e 199 do CTN consideradas constitucionais, por não conflitarem com o direito fundamental à privacidade.

A revelação da existência de arrolamento ofende a garantia do sigilo fiscal, em dois distintos aspectos. O primeiro deles refere-se à divulgação do débito tributário em montante superior a 500 mil reais para terceiros alheios à relação jurídica tributária, em decorrência do registro do arrolamento no órgão competente.

Os indivíduos que obtiverem acesso aos bens e direitos gravados com o registro do arrolamento se tornarão cientes acerca da existência e do valor da suposta dívida fiscal do contribuinte ou cuja responsabilidade sobre ele possa eventualmente recair. Trata-se de publicidade extremamente nociva à privacidade do contribuinte, cujos débitos tributários passam ser veiculados publicamente por intermédio do termo de arrolamento. O segundo aspecto, ainda mais grave, é a constatação de que o ofício expedido pela

<sup>8</sup> Nem todo ataque à intimidade ou à vida privada representa uma vulneração da honra ou da imagem, na medida em que as ofensas à intimidade e à vida privada decorrem do conhecimento de fatos ocultados de terceiros ou conhecidos por um grupo reduzido; enquanto a violação da honra implica o rebaixamento do sujeito perante os demais, mesmo que os fatos a ele imputados não sejam íntimos. Já a violação ao direito de imagem poderá ocorrer por força do uso não autorizado da imagem do sujeito, mesmo que originada de um fato ocorrido em espaço público e não privado.

autoridade administrativa é enviado ao órgão de registro com a listagem de todos os bens arrolados:<sup>9</sup> além da exposição dos débitos tributários, a expedição de ofício com o ato de arrolamento de bens acaba por noticiar, inadvertidamente, a determinado órgão de registro todo o patrimônio conhecido do contribuinte!

O arrolamento evidencia o patrimônio conhecido pelo Fisco, o qual provém da atividade de fiscalização empreendida por agentes fiscais ou da prestação de informações por terceiros ou pelo próprio sujeito passivo. E, consoante prescreve o art. 64, § 2º da Lei nº 9.532/97, reputa-se como patrimônio conhecido, na falta de outros elementos indicativos, o valor constante da última declaração de rendimentos.

As informações contidas em declarações de rendimentos revelam detalhes sobre a situação econômica e financeira dos contribuintes; detalhes não conhecidos pelos demais sujeitos, ressalvados aqueles vinculados ao contribuinte (fato que justifica a ciência). Esses dados são fornecidos compulsoriamente por particulares mediante a garantia de que não serão expostos indevidamente a terceiros alheios à atividade tributária, salvo nas exceções citadas nos arts. 198 e 199 do CTN. Cunha-se uma relação de confiança entre Administração e particulares, por força da qual os indivíduos fornecem dados a agentes públicos; e, como contrapartida, o Fisco deve preservá-los do acesso de terceiros, além de não utilizá-los para fins outros que não os estritamente fiscais.

Da mesma forma, o pressuposto do arrolamento, segundo o qual os créditos tributários constituídos devem superar 30% do patrimônio, enquadra-se nas categorias de situação econômica ou financeira - portanto, tem sua revelação vedada por imposição do sigilo fiscal.

Não há justificativa para se proceder à divulgação de dívidas fiscais a terceiros não inseridos na relação jurídica tributária. Trata-se simplesmente de um mecanismo de constrangimento aplicado pela Fazenda Pública aos titulares dos bens arrolados.

Deve-se impedir a exposição de aspectos da intimidade e da vida privada do contribuinte, evitando-se que terceiros tenham conhecimento sobre os seus ativos e passivos - o que geraria prejuízos, por vezes, irremediáveis. Hugo de Brito Machado vislumbra a ocorrência de dano moral pela indevida exposição da situação fiscal do contribuinte:

No caso, é indiscutível que a feitura e publicidade de um arrolamento de bens acarretará dano moral à consulente. Tem-se ato ilícito por parte da Administração Tributária que culmina em dano à imagem, abalo do crédito e desgaste injusto no conceito de que a consulente desfruta no mercado. Seu Direito à indenização é indiscutível. Funda-se diretamente nos arts. 5º, X e 37, § 6º da Constituição Federal. (MACHADO, 2002, p. 31).

A privacidade é elemento essencial da cidadania. Visa a proteger os cidadãos em face de atos arbitrários praticados por outros integrantes da sociedade e, em especial, pelo Estado. Portanto, a publicidade no arrolamento de bens e direitos, embora seja uma forma de acautelamento da Administração Tributária, ao resultar em ofensa ao sigilo fiscal (e ao direito à privacidade) macula o instituto, e deve ser reputada inconstitucional.

<sup>9</sup>O art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 264/2002, que regulamenta o arrolamento fiscal, determina que a Relação de Bens e Direitos seja encaminhada como documento anexo ao ofício à ser expedido para o órgão competente para o registro.

## 5 Conclusão

O arrolamento fiscal de bens e direitos do contribuinte é medida administrativa de controle do patrimônio conhecido do contribuinte. É empregado para subsidiar a propositura de eventual medida cautelar fiscal, se constatada a dissipação do patrimônio do sujeito passivo. No entanto, a aparente medida interna de controle revela-se incompatível com o ordenamento pátrio, em razão da publicidade outorgada pelo ato de arrolamento com o envio da relação de bens e direitos arrolados para órgão de registro público competente, bem como pela divulgação da existência e do valor das dívidas fiscais pelo registro do termo de arrolamento.

Com efeito, a publicidade da existência de processo administrativo tributário em face do contribuinte, com a averbação da existência de arrolamento de bens e direitos, importa gravame dos bens sujeitos a registro público, assim como implica quebra do sigilo fiscal. Nesse sentido, conclui-se que as normas que regem o arrolamento fiscal, contidas no art. 64 e seguintes da Lei nº 9.532/97, estão em descompasso com o texto constitucional, pois mitiga o direito à propriedade, o direito à privacidade e o sigilo de dados.

## RIGHTS AND ESTATE ENROLLMENT, AND TAX SECRECY

**ABSTRACT:** The inventory of assets and rights procedure for tax and administrative purposes, introduced by Law n. 9,532/97, is a control mechanism at the disposal of the Brazilian Tax Authorities, providing the latter with access to information on the movement of assets of taxpayers so it can file for a “Fiscal Injunction”, pursuant to Law n. 8,397/92, aimed at stopping the taxpayer from squandering assets, when there is evidence of taxpayer attempt to frustrate tax collection efforts. This study examines the compatibility of this kind of inventory procedure and the right of the taxpayer to confidentiality, due to the fact the inventory statement resulting from the procedure in question has to be registered with a notary public, and presupposes the amount of tax owed be equal to or higher than R\$ 500,000.00 (US\$ 250,000.00). Another statutory requirement is the amount of tax owed represent more than 30% of taxpayer known assets. It is advocated that the public nature of this statement clashes with the right to protection of taxpayer information, which aims at preventing third parties from having access to taxpayer economic and financial information and accessing information on the nature and status of taxpayer business and activities, and is a means of enforcing the individual’s constitutional right to privacy.

**KEYWORDS:** Taxpayer inventory procedure. Known assets. Tax confidentiality. Right to privacy.

## Referências

CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CLÈVE, Clémerson Merlin; SEHN, Solon. Crimes fiscais e sigilo bancário: pressupostos e limites constitucionais. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). *Direito Penal Empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas (Coord.). *Sigilo fiscal e bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Sigilo do Fisco e perante o Fisco. In: PIZOLIO, Reinaldo; GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas (Coord.). *Sigilo fiscal e bancário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Arrolamento de bens do contribuinte. Exações com exigibilidade. O dever de fazer o arrolamento. Invalidez jurídica do procedimento. *Revista de Direito Tributário*, n. 82. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARINS, James. As microrreformas do processo tributário, o arrolamento administrativo e a medida cautelar fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. V. 3. São Paulo: Dialética, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

WALD, Arnaldo. Sigilo bancário e os direitos fundamentais. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 6, n. 22. São Paulo: RT, jan./jun. 1998.