

ESTUDO, INVESTIGAÇÃO E ANÁLISE

(IN)VISIBILIDADE INSTITUCIONAL E TRANSPARÊNCIA COMO ESTRATÉGIAS DE VALORIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA: QUE RECEITA FEDERAL QUEREMOS EM 2018, NO SEU ANIVERSÁRIO DE 50 ANOS?



**São Paulo
2016**

“In the darkness of secrecy, sinister interest and evil in every shape, have full swing (...)
Where there is no publicity there is no justice”¹

¹ BENTHAM, Jeremy. Constitutional Code. *IN* The Works of Jeremy Bentham (ed. John Bowring), NY: Russel & Russel, vol. IX, 1962, p. 493.

SUMÁRIO

<u>ABERTURA: A INSEGURANÇA JURÍDICA ABALANDO AS BASES DO AMBIENTE DE NEGÓCIOS E O “SIGILO FISCAL” CALANDO A VOZ DA LEGALIDADE CONCRETA, FUNCIONANDO COMO OBSTÁCULO À VISIBILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL</u>	5
<u>Capítulo 1</u>	13
<u>§ 1. O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO ART. 198 DO CTN</u>	13
<u>§ 1.1. O equívoco da interpretação do “sigilo fiscal” como tutela da intimidade e da vida privada do contribuinte: informações fiscais são informações públicas</u>	14
<u>§ 1.2. A transparência fiscal como garantia da igualdade: acesso à informação como instrumento de verificação da concretização do princípio da capacidade contributiva e da livre concorrência</u>	22
<u>§ 1.3. Autoridade da Lei: O Fisco como agente dos contribuintes, auditores como guardiões da legalidade</u>	37
<u>Capítulo 2</u>	49
<u>§2. A CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA FISCAL: VANTAGENS E DESAFIOS DA TRANSPARÊNCIA INSTITUCIONAL</u>	49
<u>§2.1. Direito à informação e controle social da Administração Pública: Transparência Fiscal e Legalidade Concreta no âmbito da Lei Complementar de Acesso à Informação (LAI)</u>	49
<u>§2.2. Vantagens da Transparência a partir da Perspectiva: (i) Da Autoridade Fiscal; (ii) Da Administração Tributária e (iii) Dos Contribuintes Usuários da Receita Federal</u>	57
<u>§ 2.2.1. Perspectiva da Autoridade Fiscal</u>	57
<u>§ 2.2.2. Perspectiva da Administração Tributária</u>	57
<u>§ 2.2.3. Perspectiva do Contribuinte Usuário da Receita Federal</u>	58
<u>§2.2.2. Quem Vigia os Vigilantes? Sociedade em Rede e Transparência para o Exercício da Cidadania Fiscal</u>	59
<u>§ 2.2.2.1. Cidadania Fiscal no Caso Australiano: a regulação responsiva (responsive regulation) e a superação do paradigma do crime na atuação da Autoridade Fiscal</u>	65
<u>§2.3. Sociedade em Rede e a Era da Informação: a importância da transparência e do acesso à legalidade concreta como o derradeiro ato de aplicação do direito</u>	69
<u>Capítulo 3</u>	75
<u>§3. QUESTÕES EM PAUTA: OS DESAFIOS ATUAIS DA TRANSPARÊNCIA E AS ESTRATÉGIAS FUTURAS PARA A ATUAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL</u>	75
(i) <u>Desafios da Transparência em Relação ao Ambiente Externo</u>	75
1) <u>Os Atos/Decisões da Receita Federal do Brasil deveriam ser abertos? Quais os limites dessa abertura de informações?</u>	75
2) <u>Como conciliar Tributação e Direito à Concorrência num ambiente no qual há pouca transparência em torno dos benefícios fiscais?</u>	79

3) Transparência é o mesmo que Exposição? Quem deve ter seus dados expostos? Devedores? E as pessoas politicamente expostas?	80
(ii) Estratégias Complementares à Transparência	83
4) Qual deve ser a participação da Receita Federal na Educação Fiscal do Contribuinte? Como tornar a Receita Federal mais aberta à sociedade?	83
5) A cobertura jornalística da Operação Lava Jato tem gerado, junto à população, uma valorização da atividade do Ministério Público e da Polícia Federal. Não seria benéfico que a Receita Federal obtivesse o mesmo tipo de valorização?	84
6) Seria o Lançamento por Homologação a causa de tantos problemas na relação fisco-contribuinte atualmente existente no Brasil.	85
Capítulo 4	87
§4. 10 CONCLUSÕES E DIRETIVAS PARA UMA RECEITA FEDERAL CIDADÃ: FORTALECER A INSTITUIÇÃO, INCREMENTAR SEGURANÇA JURÍDICA E INDUZIR O EXERCÍCIO DA CIDADANIA FISCAL PELO INCREMENTO DE UMA AGENDA POSITIVA ENTRE AUDITORES FISCAIS E CONTRIBUINTE.	87
1ª Diretiva/Conclusão: Saber é Poder	89
2ª Diretiva/Conclusão: A norma do Artigo 198 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre o Sigilo Fiscal, não se confunde com as normas constitucionais do Art. 5º, que dispõem sobre proteção à privacidade e intimidade.	90
3ª Diretiva/Conclusão: O que o Artigo 198 do Código Tributário Nacional institui é uma norma de devido processo legal, cujo guardião é o Auditor Fiscal	91
4ª Diretiva/Conclusão: Ao defenderem o Princípio da Transparência, Administração Tributária e Agentes Fiscais promovem a realização do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva	92
5ª Diretiva/Conclusão: Ao defenderem o Princípio da Transparência, Administração Tributária e Agentes Fiscais promovem a realização do Princípio Constitucional da Livre Concorrência	93
6ª Diretiva/Conclusão: A Transparência é Vantajosa sob todas as Perspectivas envolvidas na Relação Tributária.	93
7ª Diretiva/Conclusão: Os Auditores Fiscais devem protagonizar a mudança de paradigma na atuação da Receita Federal do Brasil – Do Paradigma do Crime ao Paradigma dos Serviços	95
8ª Diretiva/Conclusão: Não há Razão para a Receita Federal do Brasil não ser uma das Melhores do Mundo	96
9ª Diretiva/Conclusão: Agentes Fiscais como Promotores de um Projeto Inovador de Norma Anti-elisiva, Resignificando o Procedimento da Consulta Tributária e Aproveitando o Texto e a Oportunidade da MP 685	98
10ª Diretiva/Conclusão: Os Agentes Fiscais devem Promover a Reforma da Qualidade do Sistema Tributário Nacional: Simplicidade, Isonomia, Neutralidade, Transparência e Arrecadação	102

ABERTURA: A INSEGURANÇA JURÍDICA ABALANDO AS BASES DO AMBIENTE DE NEGÓCIOS E O “SIGILO FISCAL” CALANDO A VOZ DA LEGALIDADE CONCRETA, FUNCIONANDO COMO OBSTÁCULO À VISIBILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Crônica de uma morte anunciada ao sigilo fiscal no Brasil² e do alvorecer de uma nova receita federal do Brasil.

O Senhor "K", servidor público e auditor fiscal de carreira exemplar, sempre entendeu que a operação "X" não era passível de tributação pelo PIS/COFINS. A empresa "S" que realizou nos últimos 5 anos a operação "X", apoiada por consultores sérios e bem-intencionados, também sempre entendeu que a operação "X" não era tributada pelo PIS/COFINS. Contudo, em face do pressuposto "sigilo fiscal", a empresa "S" não detinha acesso à informação sobre os critérios normativos do auditor "K", nem da Receita Federal, na aplicação do direito para as operações "X", realizadas por outras empresas do mesmo ramo³.

Após mudança de governo, foi nomeado novo Secretário da Receita Federal, cargo de confiança do novo Ministro da Fazenda comprometido em aumentar a arrecadação para a União. Tal Secretário da Receita Federal dá-se conta de que, mediante pequena alteração do tradicional entendimento sobre a mesma legislação tributária, pode passar a tributar as operações "X", obtendo com essa mudança interpretativa, o incremento de arrecadação de forma a contribuir para o ajuste fiscal, atendendo às promessas do Sr. Presidente da República.

Atendendo ao pedido do Sr. Secretário da Receita Federal que também o nomeou, o Sr. Superintendente regional emite mandado de procedimento fiscal para

² Crônica de uma Morte Anunciada (título original em espanhol: Crónica de una muerte anunciada) é um livro de Gabriel García Márquez publicado em 1981: a obra conta, na forma de uma reconstrução jornalística, a história do assassinato de Santiago Nasar pelos dois irmãos Vicario.

³ Este item tem como base original o Artigo de Eurico Marcos Diniz de Santi, Mariana Pimentel Fischer Pacheco, Guilherme Villela de Viana Bandeira e Isaias Coelho, Lei da Transparência (LC 131/09), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: Proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF), Editora Fiscosoft, 2012. <http://www.fiscosoft.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-lc-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-12527-2011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-e-cidadania-fi>. Acesso em 14.03.2014.

que o agente "K" audite a empresa "S" sob suspeita de que não tem pago PIS/COFINS nas operações "X", em conformidade com a nova interpretação jurídica proposta pelo Sr. Secretário da Receita Federal.

O auditor fiscal "K" tem convicção pessoal e profissional de que as operações "X" não são tributáveis pelo PIS/COFINS, contudo reconhece que a tese divergente é também plausível e que numa interpretação "sistemática" da legislação tributária, as operações "X" poderiam sim ser tributadas pelo PIS/COFINS. Eis o paradoxo do Sr. Auditor "K": seguir suas convicções pessoais e sua coerência histórica ou atender a nova interpretação plausível sobre a mesma legislação.

O Auditor "K" consultando a lei abstrata (Constituição, CTN e Lei instituidora do PIS/COFINS) percebe que pode fundamentar tanto a tributação como a não tributação da operação "X". Além disso, consulta os melhores livros e manuais sobre o tema, mas dada a concretude e especificidade da operação "X" não encontra nenhuma solução satisfatória.

Que interpretação seguir? Eis o que se poderia denominar de "mal-estar" do auditor fiscal: seguir sua coerência interna, firmada em anos de experiência ou aderir a nova tese proposta pela autoridade superior (também, bem-intencionada e alinhada com o propósito maior e de "interesse público" de conciliar a interpretação do direito à realização do ajuste fiscal).

Tal situação coloca o agente K diante de duas opções de ação: (i) se não lavrar o auto de infração para os últimos cinco anos, ocorrerá a decadência e poderá ficar sujeito a responsabilidade funcional por omissão de receita; (ii) se lavrar o auto de infração, estará indo contra sua histórica coerência interna sobre a não tributação das operações "X", alterando a legalidade prática e, de alguma forma, frustrando a expectativa normativa da empresa "S" de não ser tributada nas operações "X".

É para atender a esse jogo de interesses que se presta, funcionalmente, o vago e ambíguo conceito de "sigilo fiscal". Mas a quem de fato serve o "sigilo fiscal"?

- (i) o "sigilo fiscal" se presta a ocultar que o entendimento histórico da fiscalização foi no sentido de não tributar a operação "X";
- (ii) o sigilo fiscal protege o agente fiscal "K" do constrangimento e da pressão social de justificar seu novo entendimento sem qualquer alteração institucional da legislação tributária;
- (iii) o sigilo fiscal protege a precariedade das autuações delegando a solução do caso à atuação dos tribunais administrativos (DRJs e CARF) ou à ulterior programa de anistia (PAES, PAEX, REFIS etc);
- (iv) o sigilo fiscal possibilita que o Sr. Secretário de Fazenda atenda as demandas do Presidente da República;
- (v) o sigilo fiscal cria a possibilidade de nova fonte de receita tributária, sem a necessária submissão à nova lei autorizativa a ser criada pelo Congresso Nacional;
- (vi) o sigilo fiscal permite ao Presidente da República cumprir sua promessa de realizar o ajuste fiscal sem discutir nova fonte de custeio, nem sistema tributário;
- (vii) o sigilo fiscal atende à empresa "S" que não sofre a publicidade negativa decorrente de uma autuação que entende injusta e que espera que seja julgada improcedente nos tribunais (administrativos ou judiciais);
- (viii) o sigilo fiscal atende aos gestores da empresa que não se veem responsabilizados nesse momento pelas decisões decorrentes dessa autuação, postergando os efeitos para seus sucessores;
- (ix) o sigilo fiscal atende aos sócios e acionistas que se beneficiam da não transparência pública da autuação evitando o imediato impacto sobre a desvalorização social da empresa "S" ou do preço de suas ações em bolsa;
- (x) enfim, o sigilo fiscal exclui outros atores sociais (empresas congêneres, ONGs, Academia e outros Estados) da discussão sobre a mudança de critério na tributação das operações "X" e seus decorrentes efeitos na cadeia produtiva e na carga tributária do "contribuinte de fato" que elegeu o Presidente da República.

Ocorre que nem sigilo fiscal, nem o direito, nem o art. 198 do CTN⁴, podem servir como escudo da Administração Tributária para se esquivar ao controle social dos seus atos e comprometer a segurança jurídica instaurada historicamente pela legalidade prática sobre a tributação das operações "X", com base no argumento pseudoaltruísta segundo o qual o "sigilo fiscal" existe para proteger a privacidade e a intimidade do contribuinte. ALIÁS, A EXPRESSÃO "SIGILO FISCAL" NÃO EXISTE NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

O art. 5, inciso XXXIII⁵, da CF88, o art. 2⁶, inciso II, da LC 131 e o Art. 3⁷, inciso I, da Lei de acesso a informação, determinam que a transparência é regra e o sigilo só é admitido em casos motivados expressamente que envolvam a segurança da sociedade e a segurança do Estado. Como o sigilo fiscal sobre as aludidas autuações afeta a segurança da sociedade e a segurança do Estado?

⁴ Art. 198. 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. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) § 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) I - requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001); II - solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001). § 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001). § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) I - representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001); II - inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001); III - parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

⁵ "Art. 5ºXXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;"

⁶ Art. 2º A Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 48-A, 73-A, 73-B e 73-C:

"Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: (...) II - quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários."

⁷ "Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes: I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção".

Em oposição à lógica do sigilo fiscal, outros são os efeitos institucionais da exigência constitucional e legal sobre a transparência de todos os atos administrativos lavrados pelo agente "K" (e todos os demais agentes da Administração Tributária), teríamos, então, o seguinte cenário:

- (i) a transparência consolidaria social e juridicamente o entendimento histórico da Receita Federal do Brasil no sentido de não tributar a operação "X", oferecendo certeza e segurança jurídica para o auditor "K" e para a empresa "S", na interpretação do PIS/COFINS;
- (ii) a transparência, o conhecimento e o controle social sobre os atos de autuação do Fisco, protegeriam o agente fiscal "K" da pressão de seus superiores hierárquicos, garantindo sustentação e apoio social à manutenção da sua coerência histórica e legal no sentido de não tributar a operação "X", exigindo para alteração desse entendimento mudança institucional discutida publicamente sobre a nova proposta de interpretação da legislação tributária;
- (iii) a transparência das autuações evitaria o contencioso e reduziria a ação e necessidade do apelo excessivo aos tribunais administrativos (DRJ e CARF), que ficariam resguardados para decidir sobre efetivas e relevantes divergências sobre a legislação tributária;
- (iv) a transparência resguarda a função do Secretário de Fazenda, impedindo que a interpretação da legislação seja manejada para atendimento aos caprichos e demandas políticas eleitorais ou partidárias do Presidente da República;
- (v) a transparência impediria a criação de nova fonte de receita tributária sem a necessária lei e sem o respectivo processo democrático, fortalecendo o poder político dos Deputados Federais e Senadores da República;
- (vi) a transparência exigiria que o Presidente da República submetesse à sociedade e ao poder legislativo argumentos justificando a nova tributação da operação "X" com vistas a realizar o ajuste fiscal, resgatando o tema sobre tributação, também, como tema e contraponto nos debates eleitorais;
- (vii) a transparência fiscal atende a empresa "S", pois a publicidade de uma autuação injusta tem o condão de, ao expor socialmente a arbitrariedade do ato da administração tributária, constrangê-la a evitar a autuação e, com isso,

reduz a probabilidade de recurso a um prolongado, custoso e imprevisível contencioso tributário administrativa ou judicial;

- (viii) a transparência imediata da autuação permite a pronta responsabilização dos gestores, diretores e sócios pelas decisões tomadas, incentivando governança corporativa socialmente responsável e aberta ao diálogo com a Administração Fiscal, sem heranças malditas para seus sucessores;
- (ix) a transparência fiscal atende aos sócios e acionistas que exercem seu direito de agir em tempo hábil de modo a evitar maiores prejuízos decorrentes da eventual autuação sobre a desvalorização social da empresa ou do preço de suas ações em bolsa;
- (x) enfim, a transparência inclui outros atores sociais (empresas congêneres, ONGs, Academia e outros Estados) na discussão sobre eventuais mudanças nos critérios da tributação das operações X, propiciando o debate aberto e democrático sobre as repercussões fiscais na cadeia produtiva e na carga tributária suportada pelo cidadão e eleitor que através da transparência aprende que é também contribuinte de fato e de direito, conectando sistema tributário e sistema político⁸.

⁸ Sem transparência da aplicação da lei o Poder Público pode usar a legalidade abstrata como bem entender e sempre em nome do "interesse público". Como bem adverte Nelson Saldanha: o exagero do senso privado, tornou-se, no Brasil, predomínio do personalismo - conexo a larga presença de estruturas feudais em nossa história social. Trata-se de combater o personalismo nas alianças políticas e nas adesões partidárias; nas palavras de Saldanha, "personalismo na secular tendência a confundir instituições com pessoas". Ainda de acordo com Saldanha, as distorções do privatismo brasileiros não devem ser limitadas por um estatismo exagerado. Os limites necessitam vir do espírito público. Saldanha escreve: "ao estatismo brasileiro o que tem faltado é uma identificação maior com a realidade nacional e com as necessidades populares - raramente consultadas -, de onde lhe proviria uma maior substancial idade histórica e também uma flexibilidade mais eficiente; tem-lhe faltado ser publicismo." Evidentemente, é preciso situar a expressão "espírito público" - utilizada por Saldanha - no contexto da Sociedade da Informação e em uma situação de hipercomplexidade. Trata-se de pensar em um déficit de força institucional aliado a carência de participação política em um contexto em que, cada vez mais, subsistemas sociais autônomos e altamente especializados necessitam encontrar limites na ação política. A tributação é um tema de interesse público por excelência. Falta, contudo, engajamento de atores sociais relevantes no debate político sobre o assunto. Esta carência de participação decorre de diversos fatores, dois deles merecem atenção especial: (i) falta de consciência do cidadão de que é, de fato, contribuinte (paga tributos) e de que necessita se posicionar de modo mais ativo (isto é, fiscalizar e exigir das instituições mais transparência) para que haja uma modificação no cenário atual de carência de equidade na tributação e falta de cuidado na gestão da coisa pública e (ii) alta complexidade das questões fiscais - fator que tende a fazer com que o debate restrinja-se a uma "conversa entre especialistas" em que poucos dominam a "linguagem competente" e estão habilitados a participar. SALDANHA, Nelson. "O Jardim e a Praça: ensaio sobre o lado "privado" e o lado "público" da vida social e histórica". In *Ciência e Trópico*. Vol II, NO 1. Recife: Fundaj, 1983. Disponível em: <http://periodicos.fundaj.gov.br/index.php/CIT/article/viewArticle/232>. Acesso em julho de 2012.

Enfim, o arauto legal da defesa do "sigilo fiscal" que é o art. 198 do CTN sequer trata, como veremos abaixo, de "sigilo fiscal" (cuida da proteção das informações privadas que o agente fiscal tem acesso em razão do exercício de suas funções): se tratasse, não seria recepcionado pela Constituição em face do Art. 5, XXXIII, ou estaria expressamente afastado pela LC 131/2009, lei complementar posterior ao CTN. É juridicamente insustentável e moralmente¹⁰ comprometedor que a Administração Tributária oculte seus atos de aplicação da legislação tributária (por exemplo, lançamento tributário, autos de infração, consultas fiscais, decisões de primeira instância administrativa etc.), esquivando-se de tornar públicos seus próprios critérios de interpretação e concretização do direito. As consequências do abuso do "sigilo fiscal" são: (i) difusão de insegurança jurídica sistêmica, (ii) fomento exponencial da indústria do contencioso fiscal e (iii) bloqueio e não submissão ao controle social de seus atos e da aferição da eficiência de sua atividade. Tudo em nome do pseudo-altruístico interesse em proteger o contribuinte e a "livre concorrência".

Deveras, a débil e frágil argumentação que defende o "sigilo fiscal" em nome do interesse do contribuinte, oculta a conveniência da Administração tributária omitir-se na revelação de sua legalidade oficial e, ao mesmo tempo, que oferece escudo legal aparente para subtrair-se ao controle da sociedade: trata-se de profanar a legalidade para sobrepor o uso difuso, vago, indiscriminado e oportuno do "sigilo fiscal" para interesses estranhos ao próprio direito. Uso nesse estilo do jargão "sigilo fiscal" que pretende se revestir numa espécie de sacralização litúrgica, se auto impondo como verdade absoluta, que não se justifica, mas ao mesmo tempo deixa vazar claramente suas incoerências, proíbe e pune como pecado inadmissível qualquer desalinhamento ideológico de suas infundadas e obtusas conclusões: o "Sigilo Fiscal" assim imposto parece mesmo coisa mística, tabu.

⁹ O art. 198 do CTN prescreve que "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".

¹⁰ "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)".

No presente parecer pretendemos demonstrar que uma interpretação conforme à Constituição não autoriza a manutenção do sigilo sobre informações fiscais (§ 1º); e que a transparência é vantajosa sob todas as perspectivas envolvidas na relação tributária: (i) da perspectiva da Autoridade Fiscal; (ii) da perspectiva da Administração Tributária e (iii) da Perspectiva do Contribuinte Usuário da Receita Federal (§ 2º).

Capítulo 1

§ 1. O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO ART. 198 DO CTN

“A política jurídica é intelectual e teoricamente impotente diante de poderosos grupos de interesse (*lobbies*) e de uma clientela de eleitores interessados em privilégios quando ela não puder fundamentar-se em critérios de justiça adequados ao Estado de Direito”¹¹

O Código Tributário Nacional, introduzido em nosso ordenamento por intermédio da Lei 5.172/1966, contém dispositivo no qual se pode ler que:

“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”¹²

Isso significa que as informações fiscais dos contribuintes estão abrangidas pelo âmbito do direito à vida privada e à intimidade desses e que, por consequência, tanto o servidor quanto o órgão público estão proibidos de tornar públicas as informações fiscais dos contribuintes?

Pretendemos demonstrar que a resposta mais adequada ao questionamento acima apresentado é “não”. Ou seja, pretendemos demonstrar que, em razão do ordenamento jurídico brasileiro, a interpretação do alcance e sentido do art. 198 do CTN exige, primeiro, compreender quais são as relações entre essa norma infraconstitucional e as cláusulas constitucionais que garantem a) a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, b) o tratamento igualitário dos sujeitos de direito, em especial os contribuintes, c) o devido processo legal; e segundo, que seja interpretado em conformidade com o direito de acesso à informação públicas (dentro dos marcos estabelecidos pela LC 131/2009 e pela regulamentação do art. 5, XXXIII, veiculada na Lei 12.527/2012 (LAI))

¹¹ Klaus Tipke, “Fundamentos da Justiça Fiscal”, in: *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 22.

¹² Código Tributário Nacional, Artigo 198.

§ 1.1. O equívoco da interpretação do “sigilo fiscal” como tutela da intimidade e da vida privada do contribuinte: informações fiscais são informações públicas.

O art. 5º, inc. X, da Constituição Federal de 1988 estabelece como invioláveis a intimidade e a vida privada, mas não se trata aqui nem de uma, nem de outra. Senão vejamos: a primeira diz respeito ao âmbito no qual se estabelece a exclusividade de interação do sujeito consigo mesmo (o que permite ao sujeito estar só), a segunda diz respeito ao âmbito de exclusividade de convivência do sujeito com àqueles outros sujeitos que, por escolha (por exemplo, amizade) ou não (família), lhe são próximos¹³.

Assim, a Constituição Federal, ao estabelecer como invioláveis a intimidade e a vida privada reconhece, simultaneamente, duas figuras jurídicas: uma esfera de atuação pessoal exclusiva (intimidade) e reservada (vida privada), ou seja, uma “liberdade de atuação”¹⁴ e um direito de manter o acesso restrito a tais esferas (inviolabilidade). O que se pretende com a referida regra constitucional é restringir o acesso a informações relativas a situações vitais do sujeito que, por dizerem respeito exclusivamente a ele (intimidade)¹⁵ ou àqueles que lhe são privadamente próximos (vida privada), conferem-lhe interesse justificado em “manter para si, ao abrigo de sua única e discricionária decisão”¹⁶.

¹³ Para Tércio Sampaio Ferraz Júnior trata-se, quanto à intimidade, de informações “que a pessoa guarda para si e dão consistência à sua personalidade – dados de for íntimo, expressões de auto-estima, avaliações personalíssimas com respeito a outros, pudores, enfim dados que, (...) se devassados, desnudariam a personalidade, quebrariam a consistência psíquica, destruindo a integridade moral do sujeito” (“Sigilo de dados: O direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, vol. 88, 1993, pp. 448-449), e na segunda daquelas “referentes às opções da convivência, como a escolha de amigos, a frequência de lugares, os relacionamentos civis e comerciais, ou seja, de dados que, embora digam respeito aos outros, não afetam, em princípio, direitos de terceiros (exclusividade da convivência).” (op. cit., p. 449)

¹⁴ Para Edoardo Giannotti a intimidade é a “liberdade pessoal de viver com o mínimo de interferência de terceiros” representada pelo poder de “exclusão do conhecimento alheio de fatos e dados registrados em esfera estritamente pessoal” (“Tutela Constitucional da Intimidade”, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 13)

¹⁵ Paulo José da Costa Júnior, com base na teoria das esferas de Henkel, fala aqui em “esfera particular ou privada” como aquela na qual se encontra o “cidadão na intimidade ou no recato, em seu isolamento moral, convivendo com a própria individualidade” (“O direito de estar só – a tutela penal do direito à intimidade”, Siciliano Jurídico, São Paulo, 2004, p. 28)

¹⁶ Tércio Sampaio de Ferraz Júnior, “Sigilo de dados: O direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, vol. 88, 1993, p. 440.

Trata-se, aqui, portanto do reconhecimento de uma “autonomia” individual, ou seja, reconhecer a liberdade pessoal de abrir e/ou restringir acesso às informações que alguém tem sobre si mesmo ou compartilha com outras pessoas que lhe são próximas. No primeiro caso podemos pensar na decisão de manter para si ou compartilhar com o filho o conteúdo de um diário íntimo, no segundo caso podemos pensar na decisão de manter restrito aos familiares e amigos ou divulgar amplamente, em site da internet, as fotos da sua festa de aniversário (o que vem sendo chamado vulgarmente de “evasão de privacidade”).

No reconhecimento jurídico do âmbito da intimidade encontra-se a tutela da “aspiração do indivíduo de conservar a sua tranquilidade de espírito”¹⁷, da necessidade de *solitude*¹⁸, de estar só consigo mesmo¹⁹. No reconhecimento jurídico do âmbito da vida privada encontra-se a tutela do segredo²⁰, no sentido da preservação da restrição daquela informação compartilhada de forma reservada²¹.

Na esfera de intimidade há informação, mas não comunicação, pois o emissor e destinatário são a mesma pessoa e esse “diálogo” se dá no interior da subjetividade de

¹⁷ Paulo José da Costa Júnior, “O direito de estar só – a tutela penal do direito à intimidade”, Siciliano Jurídico, São Paulo, 2004, pp. 28-29.

¹⁸ “The mind can be said to have a life of its own only to the extent that it actualizes this intercourse in which, existentially speaking, plurality is reduced to the duality already implied in the fact and word ‘consciousness, or *syneidenai* – to know myself. I call this existential state in which I keep myself company ‘solitude’(...) (“The life of the mind, p. 74)

¹⁹ Eis aqui a “imunidade pessoal” que Thomas Cooley denominou “right to be let alone”: “Personal Imunity – the right of one’s person may be said to be the right of complete immunity; the right to be alone”. Imunidade que, para Cooley, seria lesada pelo “shock to the nerves”, quando a paz e quietude do indivíduo sofresse um distúrbio com certa duração. (“Treatise on the law of torts, 1ª ed, 1879, p. 33) É essa passagem que será utilizada por Samuel Warren e Louis Brandeis em seu famoso artigo “The right to privacy” (Harvard Law Review, vol. IV, n.5, dezembro de 1890).

²⁰ Assume-se aqui que “segredo” está relacionado a expectativa que o detentor da informação possui quando a comunica a outrem, ou seja, o “segredo” pressupõe a exteriorização de uma informação, logo não se trata mais de algo que está na esfera do íntimo, mas no da convivência reservada. Essa faceta do segredo como um fenômeno relativo ao compartilhamento restrito de informação se revela na bem-humorada reflexão de Benjamin Franklin (“Três pessoas podem manter um segredo, se duas delas estiverem mortas”) e na famosa canção, “Segredo”, composta por Herivelto Martins e Marino Pinto (“Seu mal é comentar o passado, /Ninguém precisa saber, /O que houve entre nós dois, /O peixe é pro fundo das redes, /Segredo é pra quatro paredes”).

²¹ “Já a vida privada envolve a proteção de formas exclusivas de *convivência*. Trata-se de situações em que a comunicação é inevitável (em termos de relação de alguém com alguém que, entre si, trocam mensagens), das quais, em princípio, são excluídos terceiros. Seu atributo máximo é o segredo (...)” (Tércio Sampaio Ferraz Jr, “Sigilo de dados: O direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado”, p. 442).

cada pessoa, em sua mente²², um espaço que mais do que oculto é invisível²³; em certa medida, um “lugar nenhum”²⁴. A intimidade é, propriamente, o reconhecimento da prerrogativa do indivíduo de exteriorizar ou não o que pensa e/ou sente²⁵, é, portanto, uma liberdade que pode se concretizar pela recusa de comunicação²⁶.

Eis a razão pela qual a denominada “tutela jurídica da intimidade” não se constitui em um conjunto de regras de proteção à intimidade - uma esfera existencial que é, como visto acima, em si, indevassável²⁷; trata-se, em verdade, de proteção à manifestação das ideias e sentimentos gestados na intimidade, como por exemplo, a reflexão registrada no diário íntimo.

O íntimo, em sua essência é inacessível, são, portanto, suas manifestações – a carta de declaração de amor, a confissão do medo da dor, a revelação do arrependimento, etc. – que não podem ser dadas à público em razão tanto do respeito

²² “Mental activities, and, (...) especial thinking – the soundless dialogue of the I with itself – can be understood as the actualization of the original duality or the Split between me and myself which is inherent in all consciousness.” (Hannah Arendt, “The life of the mind”, p. 75)

²³ Para Hannah Arendt “the main characteristic of mental activities is their *invisibility*.” (“The life of the mind”, Harcourt Brace Jovanovich, New York, 1978, p. 71). A intimidade é o *topos* da vida invisível do pensar, desejar, sentir, querer e, por essa razão, pode-se afirmar, novamente com Hannah Arendt que “the only outward manifestation of the mind is absentmindedness, an obvious disregard of the surrounding world, something entirely negative which in no way hints at what is actually happening within us.” (op. cit., p. 72)

²⁴ “The everywhere of thought is indeed a region of nowhere” (Hannah Arendt, “The life of the mind”, p. 201).

²⁵ É exatamente por dizer respeito aos sentimentos e pensamentos que falar-se em “intimidade da pessoa jurídica” é um nonsense jurídico. Nesse sentido René Ariel Dotti: “A intimidade, por constituir o núcleo da privacidade, é um ‘sentimento’, um ‘estado de alma’ que se projeta ao extremo com o fim de gozar a liberdade de amar, pensar, chorar, rir, orar, enfim, de viver a própria vida e de morrer a própria morte. É, portanto, manifestação do corpo, da mente e do espírito. Por isso, não se pode imaginar que as pessoas jurídicas possam ‘fruir’ da privacidade. Tal afirmativa conduziria a um contra-senso lógico pois um dos aspectos marcantes do ente coletivo é a publicidade da existência e de seus atos.” (“Proteção da vida privada e liberdade de informação”, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1980, pp. 94-95).

²⁶ O conceito de “liberdade de negação de comunicação” é de Pontes de Miranda quando de sua reflexão sobre a “privacidade” (que, neste texto, por força da dicção da CF/88, é referida como “intimidade”) (Comentários à Constituição de 1967, São Paulo, 1968, v. V, p. 157).

²⁷ “This is Kant’s ‘land of pure intellect’ (Land des reinen Verstandes), ‘an island. Enclosed by nature itself within unalterable limits’, and ‘surrounded by a wide and stormy ocean’, the sea of everyday life. And though I do not think that it is the ‘land of truth’, it certainly is the only domain where the whole of one’s life and its meaning (...) can manifest itself as the sheer continuity of the I-am, an enduring presence in the midst of the world’s ever-changing transitoriness.” (Hannah Arendt, “The life of the mind”, p. 211). Celso Lafer, referindo Hannah Arendt, lembra que foi Rousseau o primeiro teórico moderno a refletir em profundidade sobre esse espaço emocional, essa “intimidade do coração” que “ao contrário da moradia privada não tem lugar objetivo e tangível no mundo – e por essa razão não pode ser tutelada pela clássica inviolabilidade de domicílio”. (“A reconstrução (...), p. 264)

devido ao indivíduo como pelo risco de que, uma vez desveladas, se transformem “na trivialidade do mexerico, banalizando o público”²⁸

De forma distinta à intimidade a vida privada é, em essência, um espaço acessível, embora de forma restrita. Assim se a “esfera íntima representaria um espaço pessoal de tranquilidade e imperturbabilidade, inacessível a terceiros. A vida privada compreenderia o círculo da família, de parentes, amigos, conhecidos, colegas de trabalho”²⁹, aquele espaço de convivência com pessoas com as quais o indivíduo deposita certa confiança³⁰.

A denominada proteção à intimidade e à vida privada se instrumentaliza tanto pelo direito de impedir o acesso à informação (seja ela íntima ou privada), o que alguns autores denominam “direito ao segredo”, e pelo direito de impedir a comunicação a terceiros dessa mesma informação (íntima ou privada), o que alguns autores denominam “direito de reserva”³¹. Na primeira hipótese trata-se, efetivamente, da instituição de um direito subjetivo de impedir o acesso e do correspondente dever de abstenção de acesso a informações íntimas materializadas, por exemplo, em um diário, numa gravação.

Assim resta claro que não há, propriamente, um “direito ao segredo/sigilo”, o que há é um “direito à intimidade ou à vida privada” cuja conteúdo estrutural se realiza (a) pela faculdade de preservar para si a informação ou, nas hipóteses nas quais tal

²⁸ Celso Lafer, “A Reconstrução (...)”, p. 269.

²⁹ Edoardo Giannotti, op. cit., p. 26.

³⁰ Paulo José da Costa Júnior, op. cit., p. 34.

³¹ No Brasil essa distinção é adotada por Paulo José da Costa Júnior quando expõe o que denomina de tutela penal da intimidade: “Faz-se mister distinguir ambas hipóteses: Numa, a intimidade é agredida, porque violada. Noutra, a intimidade é lesada, porque divulgada. No primeiro caso, a aquisição de notícias íntimas é ilegítima. No segundo, embora legítima a aquisição das notícias, não é lícita a ulterior revelação.” (“O direito de estar só – tutela penal da intimidade”, p. 31). Também faz uso dela Edoardo Giannotti (“A tutela constitucional da intimidade”, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 9). Acreditamos que a distinção entre a vedação ao acesso (direito ao segredo) e vedação à divulgação se aplica tanto ao que denominamos de “informações íntimas” como ao que denominamos “informações privadas”.

informação é detida por terceiro, (b) pela faculdade de impedir que esse transmita-a a outros³².

Ora, informações fiscais não se relacionam com nenhuma das duas esferas acima referidas (intimidade e vida privada), pois não dizem respeito nem ao âmbito de exclusiva interação do sujeito consigo mesmo e não têm sua pertinência limitada apenas ao contribuinte e àqueles que lhe são próximos, mas, pelo contrário, tem pertinência para todos os demais contribuintes, pois demonstram o cumprimento, pelo contribuinte, do seu dever fundamental de pagar impostos³³. O interesse nessa informação é interesse público, no sentido, de que é um daqueles interesses que “temos em comum com os nossos concidadãos, que se localizam num mundo público – que compartilhamos, mas não possuímos (...)”³⁴ e que ultrapassam, por serem interesses comuns e públicos, o horizonte da vida de um ser humano considerado na sua singularidade. ”

Neste ponto o tema tabu do “sigilo fiscal” se conecta com outro tema “delicado”: Trata-se do fenômeno dos chamados “deveres fundamentais”, um tópico que foi, durante muito tempo, “objecto de um pacto de silêncio” e de “verdadeiro desprezo”³⁵. Mas ainda quando não dizem, as Constituições impõem deveres

³² “Sigilo não é o bem protegido, não é o objeto do direito fundamental. Diz respeito à faculdade de agir (manter sigilo, resistir ao devassamento), conteúdo estrutural do direito” (Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “Sigilo de Dados (...), p. 443). Tal sigilo/secredo, segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, é um instrumento jurídico utilizado tanto para a proteção de informações de indivíduos (art. 5º, X, CF/88) como informações do Estado (art. 5º, XXXIII, CF/88) (Op. cit., p. 444)

³³ Dentre os deveres fundamentais reconhecidos na Constituição Federal Brasileira de 1988 pode-se elencar o dever de defender a Nação expresso na prestação de serviço militar obrigatório, o dever de participação política expresso na obrigação de votar nas eleições, o dever de contribuir para o sistema de previdência social, os deveres de proteção às crianças, os deveres de preservação do patrimônio ambiental, histórico e cultural.

³⁴ Celso Lafer, “A reconstrução dos direitos humanos – um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt”, Companhia das Letras, 1ª ed., 1988, 3ª reimpressão, 1999, p. 237)

³⁵ José Casalta Nabais, “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”, in: <http://www.egov.ufsc.br:8080/portal/conteudo/face-oculta-dos-direitos-fundamentais-os-deveres-e-os-custos-dos-direitos>, consultado em 27/07/2016, p. 2. O referido desprezo tem origem no alvorecer da Era dos Direitos, a era das Declarações de Direitos (séc. XVIII) e se manterá por boa parte do século XX. Em França, por exemplo, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 rejeita integrar no documento uma declaração de deveres, pois preocupada em exorcizar um passado recente de “deveres sem direitos” e a Constituição da V República, em 1958, mantém tal ausência por entender, a Assembléia Constituinte, que numa comunidade liberal todos os deveres estariam identificados com direitos. (José Casalta Nabais, op. cit., pp.3-4)

fundamentais, exemplo maior disso são os deveres impostos pela Solidariedade Social, entre eles, o dever fundamental de pagar impostos³⁶.

A obrigação geral de pagar tributos é apenas uma das obrigações decorrentes da obrigação geral de dividir os ônus derivados do pertencimento a uma comunidade política³⁷. Daí porque nunca é demais lembrar que quem sofre as consequências da fraude e da evasão no sistema não é o Fisco, mas sim os demais contribuintes, pois o/a imposto/contribuição que se deixa de arrecadar recairá sobre aqueles contribuintes que pagam, seja na forma de aumento de carga ou seja na forma de má prestação dos serviços públicos para os quais contribuiram³⁸.

Assim temos que esse dever fundamental de pagar imposto deve ser compreendido como alinhado a um direito fundamental à informação fiscal relativamente aos outros contribuintes. Seria esse um novo direito? Não. É apenas é a expressão, no âmbito fiscal, do direito fundamental à informação.

O mesmo art. 5º da Constituição Federal de 1988 em seu inciso XXXIII estabelece que "todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do estado".

Ora, as informações relativas ao tratamento fiscal dado a cada contribuinte é, por força da assunção da premissa de que todo e qualquer tributo é expressão concreta

³⁶ Dentre os deveres fundamentais reconhecidos na Constituição Federal Brasileira de 1988 pode-se elencar o dever de defender a Nação expresso na prestação de serviço militar obrigatório, o dever de participação política expresso na obrigação de votar nas eleições, o dever de contribuir para o sistema de previdência social, os deveres de proteção às crianças, os deveres de preservação do patrimônio ambiental, histórico e cultural.

³⁷ Para Viveiros de Castro residindo na "sociabilidade" o fundamento do imposto, "o seu pagamento consitui um dever social, sendo o contribuinte obrigado a destinar aos fins comuns, uma parte da riqueza produzida" ("Tratado dos Impostos", Laemert e Companhia, p. 25). Em sentido semelhante: Agustín José Menéndez, "Justifying taxes – Some elements for a general theory of democratic tax law", Law and philosophy library, vol. 51, Kluwer Academic Publishers, 2001, pp. 123-4.

³⁸ E não se trata apenas dos custos econômicos dos direitos sociais, pois se esses "têm por suporte fundamentalmente custos financeiros públicos directos e visíveis a olho nu, os clássicos direitos e liberdades assentam sobretudo em custos financeiros públicos indirectos cuja visibilidade é muito diminuta ou mesmo nula. " ("A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos", p. 12).

da obrigação geral de dividir os ônus derivados do pertencimento a uma comunidade política, não só de interesse particular de todo e qualquer contribuinte (por exemplo, direito de saber se pessoas com mesmo perfil de renda e gastos veem recebendo o mesmo tratamento que ele, isto é, se há tratamento isonômico), mas de interesse coletivo ou geral (por exemplo, direito de fiscalizar o agente público, isto é, “vigiar os vigilantes”).

Analisando os incisos X e XXXIII do referido art. 5º conclui-se que somente se justifica restringir acesso a essas informações em situações excepcionais. Ou seja, a informação detida por órgãos públicos é, em princípio, de livre acesso a qualquer cidadão e, somente diante de justificativas excepcionais, pode tal acesso ser restringido³⁹.

E que situações excepcionais seriam essas? Podemos, de acordo com as normas constitucionais, dizer que os órgãos públicos somente podem guardar sigilo sobre informações que, ainda que interessem o solicitante, não correspondem a um “direito de saber” seja por dizerem respeito, exclusivamente, à esfera da intimidade e da vida privada alheia ou por dizerem respeito à esfera exclusiva da segurança da Sociedade e do Estado⁴⁰.

Conforme se demonstrou acima não há como sustentar que as informações fiscais dos contribuintes, detidas pela Receita Federal, sejam do âmbito “exclusivo” do interesse daquele (intimidade) ou digam respeito “apenas” ao interesse dos sujeitos que com aquele convivem privadamente (vida privada).

Segundo Tercio Sampaio Ferraz Junior, o direito fundamental à privacidade (incluindo aqui tanto “intimidade” como “vida privada”) é o direito de o indivíduo excluir do conhecimento de terceiros aquilo **que a ele só é pertinente** e que **diz respeito**

³⁹ A Lei de Acesso à informação (LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011) que regulamentou os mecanismos de implementação do direito instituído no art. 5º, XXXIII, CF/88 estabelece, de forma lapidar, que relativamente à concretização do direito fundamental à informação a publicidade é preceito geral e o sigilo, exceção (art. 3º, I).

⁴⁰ O tópico relativo a segurança da coletividade e das instituições estatais está intimamente conectado com a noção de “Razão de Estado”.

ao seu modo de ser exclusivo no âmbito de sua vida privada⁴¹. Note-se que a relação do contribuinte com o Fisco não é somente pertinente ao indivíduo, mas a toda coletividade. Em verdade, o Fisco é apenas um agente de coordenação que atua, na relação com um específico contribuinte, no interesse de todos os demais contribuintes⁴².

Embora esteja, na maioria das vezes, em destaque a relação “vertical” entre Fisco e Contribuinte, temos que tal relação não pode impedir que se visualize a relação “horizontal” entre Contribuintes, pois essa é, no limite, a razão justificadora do dever impositivo de contribuir⁴³, de **forma igualitária**, com capital privado para a construção de riqueza social⁴⁴. É, portanto, o princípio da igualdade, na sua expressão dentro do campo tributário – o princípio da capacidade contributiva, um dos vetores impositivos desse “direito fundamental de acesso à informação fiscal”⁴⁵.

⁴¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado, in “Cadernos de direito tributário e finanças públicas”, ano 1, nº 1, Ives Gandra da Silva Martins (coordenador geral), São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, out. /dez. 1992, p. 141

⁴² Agustín José Menéndez, para quem “tax authorities are to be seen as agencies acting on behalf of the interest of all citizens in the generalised implementation of the tax system in a fair and just way.” (op. cit., p. 138)

⁴³ No mesmo sentido Agustín José Menéndez que, ao afirmar que “while the generic duty binds individuals horizontally, its translation into law seems to lead to vertical and bilateral relationships between individuals and the tax authorities” ressalta, igualmente, que “the concrete bilateral relationship only makes sense if it is grounded and supported by the previous multilateral one.” (op. cit., p. 138)

⁴⁴ É nesse sentido que se pode qualificar os tributos como “instituição mediadora”, pois é através deles (tributos) que se se cria uma estrutura social de vasos comunicantes que permite o fluxo de riqueza entre os âmbitos privado e público (Agustín José Menéndez, “Justifying taxes – Some elements for a general theory of democratic tax law”, Law and philosophy library, vol. 51, Kluwer Academic Publishers, 2001, p. 19.

⁴⁵ Teríamos aqui um direito fundamental novo decorrente do “direito fundamental à informação”? Sobre a constante “criação” de direitos fundamentais Lynn Hunt: “Os direitos não podem ser definidos de uma vez por todas, porque a sua base emocional continua a se deslocar, em parte como reação às declarações de direitos. Os direitos permanecem sujeitos a discussão porque nossa percepção de quem tem direitos e do que são esses direitos muda constantemente. A revolução dos direitos humanos é, por definição, contínua.” (“A invenção dos direitos humanos”, Companhia das Letras, São Paulo, 2009, p. 27). Direito à informação no âmbito das Declarações Internacionais de Direitos: Art. 19 da Declaração Universal dos Direitos do Homem, Art. 19 do Pacto da ONU sobre Direitos Civis e Políticos e Art. 15 da Convenção Americana sobre os Direitos do Homem.

§ 1.2. A transparência fiscal como garantia da igualdade: acesso à informação como instrumento de verificação da concretização do princípio da capacidade contributiva e da livre concorrência.

A distribuição igualitária da carga tributária é um imperativo de Justiça⁴⁶. A forma de concretizar essa distribuição igualitária encontra-se expressa no princípio da capacidade contributiva⁴⁷. O § 1º do art. 145 da Constituição Federal estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Se o pagamento de qualquer tributo é parte da cota de sacrifício pessoal que todo cidadão realiza para a manutenção da comunidade política, parece correto que essa cota de sacrifício seja exigida, equitativamente, conforme a capacidade de contribuição econômica de cada cidadão⁴⁸.

Em realidade o sistema normativo, relativamente ao fenômeno tributário, transforma/reduz um dever (de solidariedade) em uma obrigação (transferência de recurso econômico do sujeito para a comunidade)⁴⁹. Com isso o sistema amplia a liberdade dos indivíduos que ao invés de serem demandados por um dever com maior carga de comprometimento “pessoal” se veem liberados de sua contribuição pelo

⁴⁶ “A justiça da repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito. (...) Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário.” (Klaus Tipke, “Fundamentos da Justiça Fiscal”, in: *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*”, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 28)

⁴⁷ Klaus Tipke, “Fundamentos da Justiça Fiscal”, in: *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*”, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 31.

⁴⁸ Humberto Ávila estabelece assim a conexão entre capacidade contributiva e igualdade: “o princípio da capacidade contributiva deixa de ser finalidade para ser contraponto e parâmetro do processo de ponderação entre finalidades e bens dialeticamente implicadas. Mesmo havendo outra finalidade, a igualdade ainda funcionará como instrumento de controle da realização isonômica daquela finalidade.” (“Estatuto do contribuinte – conteúdo e alcance”, *Anais da XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Dercho Tributario*, ABDF, Salvador, 2000, p. 596.

⁴⁹ Agustín José Menéndez, “Justifying taxes – Some elements for a general theory of democratic tax law”, *Law and philosophy library*, vol. 51, Kluwer Academic Publishers, 2001, p. 127.

simples pagamento de uma obrigação “monetária”⁵⁰. Eis, parece-nos, a melhor forma de compreender o que Oliver W. Holmes expressava na frase, *“I like to pay taxes, with them I buy Civilization”*⁵¹: o sistema tributário é um mecanismo civilizado (porque ancorado, simultaneamente, em demandas de liberdade, igualdade, solidariedade e justiça) de produção de civilização (porque destinados, os recursos dele advindos, na construção da infraestrutura social viabilizadora de desenvolvimento econômico e social, tais como educação, saúde, segurança, etc.).

Mas se é assim, possuem os contribuintes direito de saber que “preço” veem sendo pago por outros contribuintes? Verificar se a autoridade fiscal está cumprindo seu dever legal e exigindo de todos os demais contribuintes cumprimento equânime de sua cota de sacrifício? Ou pode um contribuinte alegar que tal informação está dentro do âmbito de sua intimidade/vida privada? Em resumo, pode a garantia da inviolabilidade da intimidade/vida privada servir de argumento contrário ao controle acerca do cumprimento concreto da garantia do tratamento igualitário dos contribuintes?

Sim, os contribuintes devem ter acesso a essas informações. Do contrário, além da autorização de que ocorra potencial violação do princípio do tratamento igualitário, permite-se a efetiva violação do princípio da igualdade, pois, conforme, Geraldo Ataliba adverte: “A lei é o instrumento da isonomia”⁵². Assim, sem legalidade, não há igualdade e sem igualdade não há República:

“A captação do conteúdo jurídico da isonomia exige do intérprete adequada consideração sistemática de inúmeros outros princípios constitucionais, especialmente a legalidade, critério primeiro, lógica e cronologicamente, de toda e qualquer ação estatal” (...) “Igualdade diante do Estado, em todas as suas manifestações. Igualdade perante a Constituição, perante a lei e perante

⁵⁰ Agustín José Menéndez, “Justifying taxes – Some elements for a general theory of democratic tax law”, Law and philosophy library, vol. 51, Kluwer Academic Publishers, 2001, p. 128.

⁵¹ De acordo com Felix Frankfurter tal frase teria sido dita por Holmes após o comentário de um de seus assessores quando esse reclamava de ter pagar tributos. (“Mr. Justice Holmes and The Supreme Court”, New York, NY, Harvard University Press, 1965, p. 71). Tal opinião de Holmes é mais conhecida através da frase “taxes are what we pay for civilized society” proferida no voto vencido em *Compania General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue* 275 U.S. 87 (48 S.Ct. 100, 72 L.Ed. 177).

⁵² “Embora tenha larguíssima fundamentação histórica e propectas raízes culturais, o princípio da isonomia só pode ser compreendido em toda sua dimensão e significado, juntamente com o princípio da legalidade” (Geraldo Ataliba, “República e Constituição”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 133.

todos os demais atos estatais. A isonomia, como quase todos os princípios constitucionais, é a implicação lógica do magno princípio republicano, que fecunda e lhe dá substância"⁵³.

Há dois planos de legalidade: (i) a legalidade geral e abstrata que engendra a incidência conceptual ("eficácia legal" em Pontes de Miranda) e (ii) a legalidade concreta e prática que se realiza com incidência jurídica efetiva ("efetividade" em Pontes de Miranda ou "eficácia social" em Kelsen). É esta última que Pontes de Miranda à Hans Kelsen, define como sendo o derradeiro ato de aplicação do direito: aquela que produz enunciados conformativos de norma individual e concreta. Sem esta aquela não se realiza, sem aquela esta perde seu fundamento legal. E a transparência se impõe aos dois planos da legalidade:

O princípio da transparência tributária exige que as leis tributárias em sentido lato, quer dizer, com inclusão dos regulamentos, circulares, instruções normativas, etc., se estruturam de maneira que apresentem técnica e juridicamente o máximo possível de inteligibilidade, e suas disposições sejam tão claras e precisas que excluam toda dúvida sobre os direitos e deveres dos contribuintes, tanto nestes como nos funcionários da Administração Tributária, e com ele a arbitrariedade na liquidação e arrecadação dos impostos.⁵⁴

Percebe-se, portanto, que a igualdade da tributação conforme a capacidade contributiva significa tanto um mandamento dirigido ao Poder Legislativo quanto ao Poder Executivo. Ocorre que a "igualdade da lei" editada pelo Poder Legislativo pode ser fiscalizada por intermédio da "publicidade da lei", porém a "igualdade na (aplicação da) lei" pelo Poder Executivo, no estado atual, não pode ser avaliada em razão do "sigilo fiscal"!

Assim, somente a transparência fiscal, entendida como publicidade das informações fiscais permite acesso à prática da legalidade, isto é, permite a verificação da forma de aplicação, pelo Poder Executivo, da norma tributária aos fatos descritos hipoteticamente na lei. Do contrário, sem o acesso à forma da realização (da aplicação) da lei pelo correspondente ato administrativo, compromete-se tanto a garantia do

⁵³ Geraldo Ataliba, "República e Constituição", São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 133.

⁵⁴ Fritz Neumark, "Principios de la imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pp. 408-409.

primado da igualdade⁵⁵ quanto ao princípio da publicidade da atuação da Administração Pública⁵⁶ criando-se o paradoxo de uma atuação “não-pública” da Administração Pública e comprometendo, no limite, a própria forma do Estado Democrático de Direito⁵⁷.

Neste ponto percebe-se que a “transparência fiscal” (acesso às informações fiscais no âmbito da Administração Pública) incentiva, simultaneamente, tanto o cumprimento da regra jurídica – pagar o tributo – pelos contribuintes (*compliance*) quanto o cumprimento da regra jurídica – fiscalizar/cobrar o tributo – pela Administração (*accountability*) em atenção ao postulado do tratamento isonômico.

Na perspectiva horizontal (contribuinte-contribuinte) temos que a transparência amplia a probabilidade de cumprimento da regra, pois reduz, para cada contribuinte, o risco de se apresentar como o “único bobo a pagar pela viagem”, para usar a metáfora de Otfried Hoffe:

“De um lado, quando se assumem os custos coletivamente e em partes iguais, viajar numa empresa de transporte coletivo é mais barato que na viagem particular; sem dúvida, torna-se mais caro que a viagem privada, quando alguém arca sozinho com os custos. (...). De medo de ser apenas presa e na esperança simultânea de poder viajar sem pagar, encontramos-nos de novo naquele estado primário de natureza que situa a cada um pior que o reconhecimento recíproco igual dos direitos naturais. Em suma:

⁵⁵ “Uma norma legal, sob o aspecto do princípio da igualdade, apenas tem valor pela sua execução. Somente a execução isonômica corresponde ao princípio da igualdade, não aquela que está no papel” (Klaus Tipke, “A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias”, in: “Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa”, Luís Eduardo Schoueri (coord.), Vol. I, Quartier Latin, São Paulo, 2003, p. 363).

⁵⁶ O art. 37, que abre a seção I do capítulo VII do título III da Constituição Federal, relativo às Disposições Gerais acerca da Administração Pública estabelece que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios “obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”, tais princípios se impõem, obviamente, nas relações jurídicas tributárias na perspectiva do envolvimento da Administração.

⁵⁷ Segundo Celso Lafer a democracia “por obra do legado kantiano, tem como uma de suas notas constitutivas o princípio da publicidade e o da transparência na esfera do público” (“A reconstrução dos direitos humanos”, p. 242), isso porque “numa democracia a visibilidade e a publicidade do poder são ingredientes básicos, posto que permitem um importante mecanismo de controle, ex parte Populi, da conduta dos governantes.” (op. cit., p. 243). Segundo Kant, no Apêndice sobre o Projeto de Paz Perpétua, “todas as ações relativas ao direito dos outros, cuja máxima é incompatível com a publicidade, são injustas” e “todas as máximas que têm necessidade de publicidade para não faltar ao seu fim estão de acordo com a moral e a política reunidas” (apud Celso Lafer, p. 251).

enquanto é insensato ser sozinho honesto, dois desonestos também sobram como idiotas. Seria melhor se os dois fossem honestos. **Ser honesto, contudo, para o indivíduo é somente racional se ele não precisa temer ser honesto sozinho e então ficar aí plantado como idiota.** ”⁵⁸

A situação se complica ainda mais quando as oportunidades que tais passageiros possuem de viajar sem pagar não são exatamente as mesmas, senão vejamos: O fato de que alguns contribuintes (assalariados) serem tributados na fonte e outros (autônomos) com base em ganhos autodeclarados não fere, necessariamente, a igualdade diante de razões suficientes que permitem demonstrar a existência de diferenças entre as situações fáticas que justificam um tratamento não-isonômico⁵⁹; ainda assim cria maiores “oportunidades” de “viagem gratuita” para uns do que para outros. Aliás, mesmo entre os sujeitos que estão na mesma situação (autônomos), a probabilidade e a frequência com que suas autodeclarações são revistas pela autoridade administrativa podem ser distintas, fazendo com que, também entre eles as oportunidades de “sonegar informações” sejam diferentes.

Assim, o resultado de um controle insuficiente é que os cidadãos que de pagam – na fonte – ou declaram seus impostos de modo honesto são aqueles que tem maior probabilidade de serem os “bobos”, mas como “ninguém quer ser o bobo, também o moral tributário daqueles que até então eram honestos passa a se reduzir, já que nem eles são devotos do Estado, ou os patetas das autoridades credoras.”⁶⁰

De acordo com Heinrich Henkel as normas jurídicas devem aumentar a probabilidade de seu cumprimento geral e incondicionado, sob pena de em não o fazendo perderem seu caráter impositivo:

⁵⁸ “Justiça Política – Fundamentação de uma filosofia crítica do direito e do estado”, Vozes: São Paulo, 1991, pp. 333 3 336.

⁵⁹ “O princípio da igualdade interdita o tratamento desuniforme às pessoas. Sem embargo, (...) o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais. Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações, à moda que as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser colhidas por regimes diferentes” (Celso Bandeira de Mello, “O conteúdo jurídico do princípio da igualdade”, Malheiros, São Paulo, 2007, pp. 12-13)

⁶⁰ Klaus Tipke, “A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias”, in: “Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa”, Luís Eduardo Schoueri (coord.), Vol. I, Quartier Latin, São Paulo, 2003, p. 367.

“Conforme a experiência humana, isso teria por consequência que o caráter de dever ser das normas não seria tomado a sério e, portanto, logo não seriam observadas por muitos (...) A possibilidade de execução é um momento de validade do direito positivo incondicionável; a execução fática geral do direito tem tanta importância quanto sua validade fática.”⁶¹

Mas como reduzir o risco de que ocorra tratamento desigual? Como reduzir a probabilidade de que alguém viaje sem pagar a passagem? Criando a possibilidade de que todos os passageiros consigam enxergar quem viaja e, igualmente, possa enxergar o bilhete. Ou seja, permitindo que todo e qualquer contribuinte possa avaliar se o princípio da igualdade foi desrespeitado. Assumindo que a igualdade na contribuição alcança os contribuintes em sua relação entre si enquanto membros de uma comunidade na qual a carga foi equanimemente distribuída Albert Hensel sustentava, nos anos 20 do século XX, que qualquer contribuinte teria o direito de exigir que seu “vizinho” fosse alcançado pela carga tributária com a mesma intensidade com que ele era alcançado⁶².

Para Sampaio Dória do fato da atividade de lançamento ser atividade vinculada leva a que a administração deva tributar obrigatoriamente as hipóteses de incidência prevista em lei, quando verificadas *in concreto*, assim se a administração é “falha, caprichosa ou ineficiente”, não podem os contribuintes alcançados pela regra solicitar que sejam liberados sob o argumento de que outros não foram alcançados, para ele:

⁶¹ “Einführung in die Rechtsphilosophie”, 2ª ed., 1997, p. 117 apud Klaus Tipke, “A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias”, p. 368.

⁶² “Vierteljahresschrift für Steuer – und Finanzrecht”, 1927, p. 62 apud Klaus Tipke, “A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias”, p. 368. Em 1991 a Corte Constitucional Alemã acolheu esse entendimento de que o contribuinte honesto tem direito à saber como o Estado trata os outros contribuintes: “A igualdade na carga tributária exige que a lei tributária inclua, em si mesma e até onde for possível, a garantia de sua execução regular. O legislador deve, portanto, conjugar, lado-a-lado, as hipóteses de incidência tributária e as regras para sua cobrança. Caso as regras de cobrança levem a que um igual resultado no encargo esteja de princípio falho, então a lei material tributária já não mais poderá garantir que os contribuintes sejam tributados segundo a medida da igual distribuição dos encargos ... Se uma regra de cobrança frequentemente tem o efeito de que a pretensão tributária não poderá se executada, então a desigualdade assim provocada leva à inconstitucionalidade também da lei tributária material. Uma imposição tributária que se baseia, praticamente, na disposição do contribuinte de declarar, já que as regras de cobrança impedem controle das declarações tributárias, já não mais alcança todos e fere, portanto, a igualdade na distribuição da carga tributária. Se um imposto não é cobrado na fonte e sua determinação depende da declaração do contribuinte, então exige-se mais honestidade tributária. O legislador deve dar suporte à honestidade tributária, portanto, através de possibilidade de controle suficientes, que garantam a igualdade na distribuição da carga tributária. No procedimento de lançamento, o princípio da declaração exige a complementação por meio do princípio da verificação (...)” (BVerfG, BStBl 1991 II p. 654,665, 666 apud Klaus Tipke, “A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias”, pp. 369-370)

“O remédio que assiste ao contribuinte prejudicado, ou a qualquer outro cidadão, será pleitear, através da ação popular, a correção dos atos administrativos em que se subestimaram os valores dos bens ou atos tributados, ou requerer a determinação de que se efetuem os lançamentos indevidamente omitidos, apesar da ocorrência dos respectivos fatos geradores.”⁶³

Isso tudo em reconhecimento de que não se pode “contrapor a regra da isonomia ao princípio de respeito à lei, mas, sim, obter obediência a este para se alcançar aquela”⁶⁴.

As demandas acerca do tratamento isonômico são ainda mais intensas quando se tem presente o impacto da carga tributária na maneira como se concretiza o princípio constitucional da “livre concorrência” (art. 170, IV, CF/88)⁶⁵. Tal impacto é reconhecido pelo desenho normativo constitucional como se pode verificar:

O princípio da tributação isonômica segundo a capacidade econômica contributiva (arts. 5º, caput, 145, § 1º, e 150, II, da CF/1988) tem dois subprincípios fundamentais, especialmente positivados na Constituição Federal/1988 para o imposto de renda, a saber: os princípios da universalidade (toda e qualquer manifestação da capacidade econômico-contributiva deve ser tributada – aspecto objetivo) e da generalidade (todas as pessoas que manifestarem capacidade econômico-contributiva devem ser tributadas – aspecto subjetivo). Esses dois subprincípios, autorizando/impondo a tributação das pessoas jurídicas de forma isonômica contribuem também para a igualdade de concorrência (art. 5º, II c/c art. 179, IV, da CF/88)⁶⁶.

Assim, o critério de “generalidade” do Imposto de Renda previsto no § 2º, I do art. 153 da Constituição Federal permite visualizar uma conexão entre “igualdade de

⁶³ Antônio Roberto Sampaio Dória, “Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula *Due process of Law*”, Tese de concurso à Livre Docência da cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 235. Destacava, nessa hipótese, que “a ilegal franquia do tributo ou a reduzida mensuração da base impositiva só se consideram infringentes da isonomia fiscal se preenchidas as seguintes condições: a) a de que a discriminação seja *intencional e sistemática* e não resultante de simples erro de julgamento ou apreciação, e b) a de que a discriminação alcance razoável número de contribuintes, e não se limite a casos *isolados*. (Op. cit., p. 230-231)

⁶⁴ Antônio Roberto Sampaio Dória, “Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula *Due process of Law*”, Tese de concurso à Livre Docência da cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 235.

⁶⁵ Se a “livre iniciativa” (art. 170, caput, CF/88) pode ser resumida, temerariamente, na garantia de acesso ao mercado, a “livre concorrência” pode, igualmente de forma temerária, ser resumida na garantia de que as únicas diferenças permitidas entre competidores são suas capacidades inatas ou, por si, adquiridas.

⁶⁶ Douglas Yamashita, “Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil”, in: *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 76.

tratamento” no campo tributário e tutela da livre concorrência, pois generalidade contrapõe-se à seletividade, significando que o imposto deve tratar por igual todo e qualquer aumento patrimonial, independentemente dos tipos de renda ou de proventos que contribuem para a sua formação, e quaisquer que sejam as suas fontes produtoras, ademais independentemente de outras circunstâncias quaisquer. Observe-se, com isso, que o referido critério serve a exigência de tratamento isonômico expressamente prevista no inciso II do art. 150, que proíbe qualquer distinção de tratamento em razão da ocupação profissional ou função do contribuinte, ou da denominação jurídica dos rendimentos, dos títulos e dos direitos.

Também a proteção à "livre concorrência" aparece expressamente na Constituição no art. 155, § 4º, IV, "b" na fixação de alíquotas para o ICMS, bem como no art. 146-A, que determina que a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

O acesso a informações sobre a carga tributária efetivamente paga pelas pessoas jurídicas é direito, na perspectiva da proteção à livre concorrência na ordem econômica, não apenas das demais concorrentes, é também, na perspectiva dos demais princípios da referida ordem, direito dos efetivos destinatários dessa imposição econômica – contribuintes mediatos – sejam eles sócios, acionistas, trabalhadores e/ou consumidores, uma vez compreendido que toda e qualquer pessoa jurídica é, na realidade, um mero “agente de arrecadação”⁶⁷ do Fisco, ou seja, no limite, um agente indireto dos contribuintes efetivos. Assim no ICMS a empresa, (majoritariamente na forma organizativa de Pessoa Jurídica) não é, exatamente, o “contribuinte de direito”, mas agente do Fisco (agente de arrecadação) e, portanto, indiretamente, agente dos demais contribuintes, denominados, tradicionalmente, de forma inapropriada de “contribuintes de fato”:

⁶⁷ “O regime de tributação dos lucros das pessoas jurídicas adotado pela lei brasileira apresenta a seguinte peculiaridade: embora a lei as chame de ‘contribuintes’ (§ 120), na realidade as pessoas jurídicas não são consideradas pela lei como contribuintes por direito próprio, mas **agentes de arrecadação do imposto devido pelos seus sócios ou acionistas**” (sublinhei) (Rubens Gomes de Souza, “Compêndio de Legislação Tributária”, Edições Financeiras, 2ª ed., Rio de Janeiro, 1952, p. 241)

A velha distinção entre contribuinte *de jure* e contribuinte *de facto* é enganosa, pois induz a equivocada ideia de que o chamado contribuinte *de facto* seria algo estranho ao Direito, quando, na verdade, (...) ele é *juridicamente* um contribuinte *sui generis* que paga o imposto destacado na nota fiscal. Ora, se ninguém nunca contestou a juridicidade do *contribuinte* do imposto de renda que tem seu imposto *retido e recolhido por terceiros*, na *fonte do rendimento*, também não se deveria contestar a juridicidade do *contribuinte indireto* do ICMS que tem seu imposto retido e recolhido na *fonte de consumo*. Não há que se confundir, porém, o fato gerador do ICMS, que é a operação relativa à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação com seu *pressuposto de fato*, que é o consumo final, (...) ⁶⁸

Nessa perspectiva o destaque, na nota fiscal, do montante de tributos pagos nas fases anteriores além de viabilizar o exercício do crédito tributário pelos agentes que atuam no mercado (possibilitar ao empresário subsequente o exercício de seu direito subjetivo de crédito oponível ao Fisco informando o montante cobrado nas operações anteriores), respeita o direito à informação dos consumidores que adquirem os produtos e serviços por aqueles produzidos. Assim se “numa primeira leitura, poderíamos concluir, apressadamente, que o princípio da não-cumulatividade teria apenas *uma única dimensão*, a saber: a outorga ao empresário, contribuinte direto, de *direito subjetivo de crédito oponível ao Fisco*, como moeda escritural para *pagamento de débitos do mesmo imposto*”, faz-se necessário refletir mais detidamente e compreender que o princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I, CF/88) não se esgota apenas nesta dimensão do direito subjetivo de crédito oponível ao Fisco, mas possui uma segunda dimensão instrumentalizada pelo destaque do ICMS cobrado na nota fiscal de cada operação (art. 150, § 5º, da CF/88 e art. 13, § 1º, da Lei Complementar 87/1996), qual seja, **“dar transparência democrática à repercussão**

⁶⁸ Douglas Yamashita, “Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil”, in: Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 107). Nessa perspectiva, pressuposto de fato é o bem jurídico tributável, no caso, a renda usada no consumo/aquisição da mercadoria. Há que ter presente aqui a distinção entre objeto do imposto e fato gerador: “Já o ‘objeto do imposto’ (Steuerobjekt), também conhecido como ‘fato gerador’ em seu aspecto material, consiste em no ‘bem tributável’ (Steuergut) legalmente reconhecido e juridicamente normatizado como digno de tributação, ou seja, o ‘bem tributável’ torna-se ‘objeto do imposto’ graças à normatização jurídica. ‘Objeto do imposto’ é, portanto, o ‘bem tributável’ com o conteúdo e a amplitude determinados pela realização da hipótese de incidência.” (Douglas Yamashita, “Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil”, in: Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 110)

jurídica desse imposto ao contribuinte seguinte”, até o fim da cadeia, isto é, até a aquisição do bem/serviço pelo consumidor destinatário final⁶⁹.

Essa a razão pela qual a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo configura desrespeito à regra sobre esclarecimento do consumidor (contribuinte mediato) acerca dos tributos:

Ora, ao dispor que ‘integra a base de cálculo do imposto [ICMS] o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle’, o art. 13, § 1º, I da Lei Complementar 87/1996, *ao invés de esclarecer os consumidores acerca dos impostos que incidem sobre mercadorias e serviços* (art. 150, § 5º, da CF/1988), *ilude-os* com a impressão de que pagam 18% sobre seu consumo quando, na verdade, pagam 21,34% sobre seu consumo (18% sobre 118% de suas compras ou contratações). Portanto, por sua oposição ao art. 150, § 5º, da Lei Fundamental de 1988, o art. 13, § 1º, I da Lei Complementar 87/1996 é inconstitucional⁷⁰.

A transparência, neste aspecto, é fundamental: especialmente porque um dos principais componentes da formação dos preços são os tributos, logo, se não houver igualdade na tributação fica comprometida a livre concorrência, e se não houver informação clara sobre a carga incidente fica comprometida a proteção aos consumidores.

⁶⁹ Douglas Yamashita, “Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil”, in: Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 106. “Se ‘operações relativas à circulação de mercadorias’ consistem na sucessiva transferência da posse ou propriedade (circulação jurídica) de ‘objetos móveis compreendidos em um fundo de comércio e destinados a serem vendidos’ (mercadorias), e se cada operação comercial exige sempre dispêndio de renda do comprador, que nada mais é do que consumo, então ‘operações relativas à circulação de mercadorias’ são fatos-signos presuntivos de consumo. Semelhante, se a ‘prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação’ exige sempre um dispêndio de renda do tomador, ou seja, seu consumo, então a ‘prestação de serviços’ é um fato-sígnio presuntivo de consumo. Ocorre que, se para comerciantes ou industriais tal ‘consumo intermediário’ consiste em custo ou despesa a serem recuperados pelas receitas geradas em suas vendas, então esse consumo não representa um dispêndio definitivo de renda do comerciante ou industrial, o que significa dizer que não manifesta qualquer capacidade contributiva. Como somente o consumo final – aquele realizado por **contribuintes** indiretos – provoca a oneração definitiva da renda, somente o consumo final – entendido como sacrifício definitivo de renda – consiste num índice legítimo de capacidade contributiva. É por isso que o ‘bem tributável’ do ICMS é apenas o consumo final, ou seja, o sacrifício definitivo de renda acumulada.” (Douglas Yamashita, “Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil”, in: Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, pp. 110-111).

⁷⁰ Douglas Yamashita, “Eficácia do princípio da capacidade contributiva no Brasil”, in: Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 120.

Ou seja, da perspectiva fiscal e econômica respeitar o princípio da livre concorrência exige que o Estado, por meio de suas intervenções (ou omissões), não crie obstáculos para que a iniciativa privada possa ofertar livremente seus produtos ao mercado. Este mandamento proíbe, portanto, que haja legalidades fiscais díspares, sem fundamento legal expresso e econômico comprovado, que criem distorções no domínio econômico o qual, por princípio, deve ser regido pela igualdade dos agentes regulando-se pelo sistema de oferta e demanda.

Já Adam Smith criticava a “seletividade tributária” que, na sua opinião, refletia o poder não-transparente dos lobbies que juntamente com a opacidade das corporações distorcia a competição⁷¹. Essa oposição à “seletividade tributária”, denomina-se “neutralidade fiscal”⁷². Na opinião de Adam Smith, assumindo a inevitabilidade dos impostos⁷³, a transparência poderia garantir que não haja distorções à livre concorrência causada pela tributação: já em sua primeira obra, “Teoria dos Sentimentos Morais”⁷⁴, Adam Smith sustentava que à liberdade deveria se juntar uma forte carga institucional de confiança para que o mercado pudesse funcionar adequadamente. E essa carga seria obtida pelo recurso ao “observador imparcial”, real ou suposto, e que, na ausência de Deus, seria o “olhar dos demais” (*“the gaze of others”*) disperso socialmente por uma combinação de normas e transparência sistematizada. Assim, a informação e transparência **no** e **do** sistema seriam necessárias para garantir a fluidez

⁷¹ Sua repulsa aos “sistemas de preferência ou restrições” e sua adesão ao “sistema de liberdade natural” revelam, por fim, uma adesão às virtudes da livre concorrência para os “progressos da sociedade”, ponto de honra da razão liberal. (“Investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações”, 3. ed., São Paulo: Nova Cultural, 1988, (col. Os Economistas.), p. 319)

⁷² FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites da imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

⁷³ Na perspectiva de um famoso leitor de Adam Smith temos que “neste mundo nada pode ser dito como certo, senão a morte e os impostos” (“In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes”, Benjamin Franklin)

⁷⁴ We can never survey our own sentiments and motives, we can never form any judgment concerning them; unless we remove ourselves, as it were, from our own natural station, and endeavour to view them with the eyes of other people, or as other people are likely to view them ... We endeavour to examine our own conduct as we imagine any other fair and impartial spectator would examine it.” (Adam Smith, “The Theory of Moral Sentiments”, ed. D.D. Raphael and A. L. Macfi e (Indianapolis: Liberty Fund, 1984, pp. 109-110)

das transações mercantis e o funcionamento adequado da “mão invisível” do mercado⁷⁵.

Empresas concorrentes devem pagar cargas tributárias semelhantes e proporcionais às suas operações. É injustificável, e no mínimo insólito, o Fisco defender o sigilo sobre os valores arrecadados pelas empresas sob a justificativa que o acesso simétrico à informação entre as empresas exporia publicamente as “estratégias tributárias”: não é função do Fisco proteger e defender o segredo de tais estratégias.

Enquanto a “livre iniciativa” significa o reconhecimento de um âmbito de autonomia, de um “privilegio” (no sentido hohfeldiano), a “livre concorrência” significa o reconhecimento de um âmbito de “tratamento igualitário”, ou seja, a proibição (dirigida ao Estado) de estabelecimento de “privilegios”. Nessa perspectiva a decisão por um determinado planejamento tributário que, dentro da margem legal, produz ganhos de competitividade é justificada pela “livre iniciativa”, e pode ser protegida em relação da tentativa de terceiros descobri-lo diretamente (ou seja, há dever de abstenção de terceiros e, portanto, direito frente aos demais concorrentes), mas não contra a interferência do Estado que, por força do mandamento de publicidade ínsito à relação fiscal (processo administrativo), acabará por tornar pública tal informação. Assim, temos que ainda que legítima, na perspectiva do contribuinte que decide adotar tal estratégia competitiva, ela se revelará, na perspectiva da concorrência com os demais, pouco útil.

Ora, se se há uma forma lícita de reduzir a carga tributária, o princípio da igualdade impõe que o Fisco – como agente atuante no interesse de todos os contribuintes – tem o dever de informar todos aqueles que, encontrando-se na mesma situação, possam fazer uso dessa informação para buscar formas legítimas de equacionar sua carga tributária.

⁷⁵ “This early market trajectory suggested an understanding of transparency as essentially a liberating mechanism against ‘corrupt and secretive’ powers, in keeping with the Enlightenment impulse. The object of liberation was the self-directed individual in his economic role and function. The target was the tyranny of guilds, mercantilist states and corporate monopolies” (Afshin Mehrpouya e Marie-Laure Djelic, “Transparency – From Enlightenment to Neoliberalism or When a norm of liberation becomes a tool of governing”, p. 18)

A informação sobre a carga tributária efetiva paga pela empresa concorrente é direito legítimo e resguardado pela Constituição para garantir a livre concorrência: nem o valor do tributo pago, nem as engenharias jurídicas para reduzir a carga tributária podem ser protegidas em nome do sigilo fiscal. Muito pelo contrário, a regra maior da igualdade perante a lei não pode beneficiar interpretações criativas protegida pelo sigilo como se fossem segredos industriais: a lei tributária deve ser aplicada de forma isonômica, diferenças que desequilibram a livre-concorrência devem ser explicitadas e justificadas publicamente.

Considerar o exercício do planejamento tributário lícito um direito do contribuinte é algo legítimo, pretender ocultar informações sobre os atos de legalidade concreta em nome da proteção ao segredo do "planejamento tributário" fere a igualdade e a livre-concorrência. Mas argumentar que o dever do Fisco é defender o direito ao "segredo" do planejamento tributário em nome da proteção ao contribuinte e à livre concorrência é, para ficarmos no plano do eufemismo, paradoxal!

Portanto, só a ampla divulgação da carga tributária de todas as empresas pode garantir o efetivo controle social da isonomia e assegurar a livre-concorrência: sem isso há desvio de finalidade da legalidade para beneficiar interesses escusos e estranhos à racionalidade e ao direito.

Há, talvez, quem defenda que autos de infração deveriam continuar sigilosos, pois a publicidade destes documentos poderia provocar um pânico desnecessário no mercado, já que o cancelamento ou a redução drástica do valor do auto de infração são os resultados mais comuns do PAF. Mas, de acordo com Stiglitz⁷⁶, estaríamos aqui, na verdade, diante de um problema de fluxo de informação – e não de “sensibilidade” de mercado. O esforço da Administração Pública em manter o segredo em grande parte do contencioso administrativo fiscal acaba por gerar, em algumas ocasiões, o vazamento de informações escassas (por isso, valiosas) e, outras vezes, a exposição momentânea de grande quantidade de dados. É este fluxo instável que causa pânico e rupturas

⁷⁶ Joseph Stiglitz, "Sobre liberdade, o direito de conhecer e o discurso público: o papel da transparência na vida pública", in: "Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaías Coelho", Eurico M. D. Santi et alli. (Org.), Fiscosoft, São Paulo, 2013, p. 80

drásticas. Procedimentos democráticos geram, ao invés disso, um fluxo contínuo de informações (que, por serem públicas⁷⁷, perdem o “valor de troca”), o qual permite a compreensão contextual dos dados por parte dos cidadãos. Com base nesta tese, é possível de realizar uma defesa forte da ideia de que se cidadãos tiverem sempre acesso a autos de infração (ou, ao menos, à parte não sigilosa de seu conteúdo) compreenderão, paulatinamente, que o valor do auto frequentemente não corresponde ao montante a ser efetivamente pago e, também, poderão exigir mais zelo em sua elaboração (principalmente, coerência na motivação).

As consequências do abuso do segredo fiscal são a difusão da insegurança jurídica sistêmica, fomento à indústria do contencioso fiscal e não submissão da Administração ao controle social dos seus atos, além da diminuição da capacidade dos cidadãos em pensar e agir por si próprios e deliberar no espaço público⁷⁸.

O segredo de qualquer informação pública implica direta ofensa e restrição do cidadão ao exercício do seu direito de deliberação sobre políticas públicas e sobre a eficiência da ação dos servidores públicos. O sigilo produz mais sigilo. É o segredo que fornece a oportunidade para que os grupos de interesse tenham mais influência, seja pela forma crua da corrupção e do suborno, seja pelo “processo democrático” em que se exerce o *lobbying* que assenta privilégios tributários, acrescenta desigualdade e incrementa complexidade e insegurança jurídica.

O sigilo é o alicerce dessa forma persistente de corrupção que mina a confiança nos governos democráticos em grande parte do mundo. O segredo aumenta a escassez e, conseqüentemente, o preço da informação, induzindo o afastamento de mais eleitores que não tem “interesses especiais” na participação ativa do processo de decisão democrática.

⁷⁷ Conforme escreveu Joseph Stiglitz, temos que “informações coletadas por servidores públicos, à custa do público, são propriedade do público, assim como cadeiras, prédios e outros bens materiais usados pelo governo e de propriedade pública”.

⁷⁸ Segundo Celso Lafer, com base nos ensinamentos de Hannah Arendt, “o direito à informação exata e honesta é um ingrediente do juízo, indispensável para a preservação da esfera pública enquanto algo comum e visível, que para ela resulta, com muito vigor, da experiência e das consequências do totalitarismo” (“A reconstrução dos direitos humanos”, p. 251).

A argumentação que defende o segredo fiscal cala a voz do servidor público e omite a comunicação do entendimento prático do servidor sobre a interpretação da lei. Por isso, o caminho que propomos é valorizar o servidor público, outorgando relevância e repercussão jurídica aos seus atos interpretativos de modo a construir segurança jurídica e simplicidade na orientação dos atos de aplicação do direito tributário. E isso somente é possível por intermédio do aumento da “visibilidade” de sua atuação dentro dos ditames do “devido processo legal”. É somente a atuação da garantia da publicidade ampla do conteúdo do ato-processo administrativo corporificado no “lançamento tributário” que se poderá viabilizar o “controle difuso da igualdade”⁷⁹ demandado pelo primado do Estado Democrático de Direito

⁷⁹ Aqui o termo “difuso” quer indicar uma ampliação dos sujeitos do controle (qualquer contribuinte), dos sujeitos controlados (todos contribuintes e autoridades fiscais) e dos atos controlados (o pagamento pelo outro contribuinte e a fiscalização pela autoridade).

§1.3. Autoridade da Lei: O Fisco como agente dos contribuintes, auditores como guardiões da legalidade

O Fisco atua como agente no interesse dos demais contribuintes⁸⁰ e nessa atividade de intermediação e coordenação - entre os contribuintes - o Fisco tem, basicamente, duas funções: A primeira é a de assessorar aqueles contribuintes que voluntariamente buscam cumprir de forma adequada com suas obrigações tributárias, atuando assim na orientação e esclarecimento das dúvidas que aqueles porventura possuam quando do lançamento. A segunda é complementar à primeira e diz respeito à função coercitiva cujos objetivos são, em primeiro lugar, garantir àqueles que estão dispostos a pagar, mas possuem o receio de que outros não o farão, que há razão para cumprir a obrigação, em segundo lugar, aumentar a motivação daqueles que não estão motivados o suficiente e, por fim, criar uma razão estratégica (evitar a sanção) para àqueles que não estão dispostos a pagar apenas com base na razão moral⁸¹.

A ideia do Fisco como “agente” da coletividade pode ser melhor compreendida se atentarmos para o fato de que a “obrigação tributária” é constituída pelo “lançamento”, ou seja, é o desenrolar desse específico “processo” que acabará por constituir o débito do contribuinte⁸². É na concretude desse processo que se revela, verdadeiramente a isonomia, ou seja, é a legalidade concreta (aplicação da lei) que garante o tratamento isonômico dos contribuintes.

Essa a opinião de Klaus Tipke, para quem “não é suficiente que as leis tributárias cuidem de uma repartição isonômica da carga tributária”, pois, uma vez que a expressão “‘todos são iguais perante a lei’ significa também que as leis fiscais devem ser

⁸⁰ De acordo com Herbert Kruger temos que “cada Estado parece concordar, pelo menos tacitamente, que a mentalidade estatal do indivíduo não existe por si mesma, senão numa reciprocidade ... Com efeito, o Estado é, de longe, a garantia necessária da reciprocidade entre os concidadãos.” (“Allgemeine Staatslehre”, 1965, p. 209 apud Klaus Tipke, “A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias”, p. 368. Em sentido semelhante: Agustín José Menéndez, para quem “tax authorities are to be seen as agencies acting on behalf of the interest of all citizens in the generalised implementation of the tax system in a fair and just way.” (op. cit., p. 138)

⁸¹ Agustín José Menéndez, “Justifying taxes – Some elements for a general theory of democratic tax law”, Law and philosophy library, vol. 51, Kluwer Academic Publishers, 2001, p. 119.

⁸² Para Rubens Gomes de Souza “procedimento tributário e lançamento são a mesma coisa” (“Procedimento Tributário”, in: Elementos de Direito Tributário – Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, RT, SP, 1978, p. 375)

aplicadas isonomicamente”, faz-se “necessário que os dispositivos procedimentais possibilitem uma aplicação isonômica, especialmente, uma verificação isonômica dos fatos, e que os fiscais da Administração Fazendária sejam suficientes para assegurar essa aplicação isonômica. Portanto, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade. O cumprimento do princípio da igualdade depende não apenas da lei material, mas, no final das contas, dos créditos tributários, que as autoridades da Administração Fazendária realmente constituem por meio do lançamento.”⁸³

Ora, como ocorre dentro de todo e qualquer Estado de Direito, temos aqui uma legitimação pela atuação do “Devido Processo Legal”⁸⁴. E, nessa perspectiva, fica patente que a Autoridade Fiscal, última e primeira, é a Lei.

O Auditor é o Fiscal do “devido processo” instituído por lei. É seu guardião. O agente de sua concretização, individuação. Seu interesse, como agente, não é a arrecadação pura e simples, é garantir que todo cidadão contribua na exata medida da lei. Deve, portanto, zelar para que o dever dos contribuintes seja cumprido de forma justa. Nem mais, nem menos⁸⁵.

A Autoridade Fiscal tem competência para fiscalizar o procedimento, mais do que o contribuinte. Trata-se de auditar fatos e não pessoas.

⁸³ Klaus Tipke, “Fundamentos da Justiça Fiscal”, in: *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, Malheiros Editora, São Paulo, 2002, p. 25.

⁸⁴ “O Estado é a síntese dos interesses coletivos dos indivíduos que o compõem. (...) A rígida submissão do executivo à lei em geral, e à norma tributária em particular, axioma das teorias constitucionais contemporâneas, corta-lhe cerce as asas a qualquer fantasia ou aventura arbitrárias, incompatíveis com os regimes políticos inaugurados sob a égide do *Rechtsstaat*, e, por conseguinte, juridicamente nulas *per se*.” (Antônio Roberto Sampaio Dória, “Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula *Due process of Law*”, Tese de concurso à Livre Docência da cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1964, p. 13.)

⁸⁵ “The tax administration should be seen as an agent of taxpayers. The public interest it embodies is not merely a revenue interest, but one in the fair application of the tax system. It must be justified by reference to the diffused rights characteristic of the horizontal relationship between taxpayers which is in the background of all tax relationship. The tax administration institutionalises such active position in relation to tax obligations.” (grifos nossos). (Agustín José Menéndez, op. cit., p. 322)

Essa atuação combinada entre a Lei e seu Agente (o Auditor) dentro do âmbito da cláusula constitucional do devido processo legal como instituidora da relação jurídica bilateral de débito é ilustrada de modo cabal por Rubens Gomes de Souza⁸⁶:

“O processo que tenha por conteúdo uma obrigação *ex lege*, tem objeto duplo – a constituição do direito pela aplicação da lei ao fato e, simultaneamente, a declaração do título jurídico, que corresponde a esse direito, paralelamente declarado. (...) acontece que o direito do poder público, assim descrito, como concretizado pela captação de um fato pela norma legal ainda não está em condições de ser posto em atuação. Para isso ainda é preciso individualizá-lo e essa individualização é objeto de um procedimento, que é início de cognição, tanto qualitativa, ou seja, de exame da natureza do fato – para verificar se é o fato gerador, previsto na lei – como de cognição quantitativa, ou melhor, de aplicação da base de cálculo e de tradução da obrigação num crédito de dinheiro, de quantia fixa.”

Constitui o lançamento, portanto, fator de ordem pública, cingindo-se o processo administrativo tributário a uma “relação autônoma e complexa, pertinente ao direito público”⁸⁷. Ou seja, a atividade da autoridade tributária caracteriza-se precipuamente como instrumento a serviço da Lei, tarefa de investigação dos fatos e aplicação do direito em uma relação tríplice (Estado – autoridade – contribuinte), permitindo que se conclua por sua natureza processual. E é no âmbito da cláusula constitucional do Devido Processo Legal que deve ser compreendido o teor do art. 198, CTN. Senão vejamos:

O art. 198 do CTN prescreve que "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".

O primeiro mandamento decorrente do dispositivo é o de que não pode, o servidor e a própria Receita, divulgarem informações do sujeito passivo ou de terceiros. Mas o que isso significa? Afinal o procedimento através do qual se dá a obtenção dessa

⁸⁶ “Procedimento Tributário”, in: Elementos de Direito Tributário – Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, RT, SP, 1978, p. 373-4

⁸⁷ Chiovenda, “Principii di diritto processuale civile”, Nápoles, 1965, p. 91.

informação é um procedimento fiscal e, portanto, público. Ora, o ponto aqui é deixar claro que tanto o servidor, quanto a Receita como agentes da Lei somente “falam” nos autos do processo. Divulgar aqui deve ser entendido como manifestar-se fora dos autos, tal vedação é idêntica a imposta a quaisquer outras autoridades e instituições que lidam com informações de sujeitos privados. O Juiz e o Judiciário não divulgam informações sobre as partes dos processos judiciais, tais informações constam dos processos!

O segundo mandamento é igualmente simples: pela natureza de sua função e atividade, o agente fiscal passa a ter contato com informações sobre os sujeitos passivos e terceiros que, de outra forma, não as teria. São informações relevantes, diz a lei, sobre a situação econômica, financeira, ou, de modo mais geral, sobre a natureza e o estado dos negócios ou atividades dos contribuintes. Tais informações não podem ser divulgadas.

O sigilo do art. 198 do CTN, restringe-se ao procedimento e aos dados econômicos e financeiros do contribuinte que instruem a convicção do agente fiscal, não se aplica ao próprio ato administrativo que é produto desse procedimento. Assim, também, são as fontes do direito: o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto)⁸⁸. Ou seja, o art. 198 do CTN abriga tão só a proteção de informações da ordem privada das empresas e não se aplica mais quando tais informações transladem para o regime de ordem pública do ato administrativo de lançamento. Ou seja, protege os segredos empresariais necessários à competitividade econômica, como, por exemplo, o uso de técnicas que outras empresas não possuem e que, se soubessem, poderiam copiar para diminuir seus custos ou aperfeiçoar suas técnicas de produção. Em outras palavras, não é de

⁸⁸ A proteção aplica-se, portanto às informações envolvidas no processo/procedimento administrativo, não ao próprio ato/produto que deve por sua natureza ser público. Tal confusão decorre do que CARLOS SANTIAGO NINO chama de ambiguidade processo/produto e que consiste no fato de que um mesmo termo apresenta dois significados: um relativo à atividade ou ao processo e o outro, ao produto ou resultado dessa atividade ou processo. Como exemplifica o autor, "é o que ocorre com palavras como 'trabalho', 'vivência', 'construção', 'pintura'. Se alguém me diz 'encontre-me na pintura', pode-se duvidar se o que gosta é pintar ou contemplar quadros". *Introducción al análisis del derecho*, p. 261

interesse geral que saibamos quais os gastos de uma pessoa específica ou termos acesso indiscriminado a todas as informações de uma pessoa jurídica. Podemos, com segurança, dizer que estas mesmas preocupações ainda existem no ordenamento jurídico vigente.

Tanto é assim que nas hipóteses nas quais a autoridade fiscal tiver acesso a informações que, por sua natureza e conteúdo, devem manter-se sigilosas essas assim se manterão, ocorrendo, nessas situações, o que vem se denominando “sigilo compartilhado”. Ou seja, como forma de compatibilizar o dever de fiscalizar com o respeito ao sigilo de informações que, por fundamentos diversos, devem ser mantidas em segredo se permite o acesso, mas se impõe a reserva. Assim na recente decisão do Supremo Tribunal Federal relativamente ao acesso, pela Receita Federal, com base em dispositivos da Lei Complementar 105/01, às informações bancárias dos contribuintes detidas pelas instituições financeiras é possível ler:

“Trata-se, desse modo, de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo. Note-se que, ao se dizer que há mera transferência de informações, não se está por desconsiderar a possibilidade de utilização dos dados pelo Fisco. Está-se, contudo, a dizer que essa utilização não desnatura o caráter sigiloso da movimentação bancária do contribuinte, e, dessa forma, não tem o condão de implicar violação de sua privacidade.”⁸⁹

Mas cabe aqui um esclarecimento, para evitar que a obviedade leve a uma conclusão equivocada, as informações econômicas e/ou financeiras pertinentes ao âmbito fiscal por lhe serem constitutivas não podem deixar de restar documentadas no processo, sob pena de encobrimento da própria relação fiscal. Apenas aquelas que não possuem relação alguma com o fato objeto do procedimento é que devem ser resguardadas.

Observe-se que o art. 198 do CTN determina que o Fisco não divulgue informações em razão do acesso privilegiado do Fiscal, não se refere à ocultação do ato

⁸⁹ Voto do relator Min. Dias Toffoli na ADI 2390/DF, pp. 11-12.

administrativo público que é resultado da função de estado que exerce, na concretização e aplicação da legislação tributária: ou seja, o sigilo do art. 198 existe para proteger as informações privadas do particular, não para ocultar os atos de lançamento que decorrem do exercício da atividade estritamente vinculada a lei e privativa do agente fiscal ex vi do art. 142 do CTN:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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.

Sendo o lançamento um ato jurisdicional não se pode esperar que ele seja ocultado pelo disposto no art. 198, CTN! Seria um contrassenso falar-se em atuação/jurisdição administrativa sigilosa!⁹⁰

Em verdade, o art. 198 não trata, nem se refere a sigilo fiscal. Aliás, no CTN sequer há a menção da expressão "sigilo fiscal". O art. 198 cuida tão apenas da proteção de informações não fiscais, "informações econômicas e financeiras" da empresa, mas que o agente fiscal tem acesso em razão do exercício das suas prerrogativas de auditoria e fiscalização, e que, portanto, não podem ser divulgadas nem pelo Fiscal, nem pelo Fisco⁹¹.

Aliás, uma análise das origens legislativas do referido dispositivo acaba por revelar que o que se tratava, era no princípio, de sigilo funcional, na perspectiva de "dever do funcionário" de manter "privados" informações julgadas como de "interesse exclusivo" do Estado:

⁹⁰ Àqueles a quem possa soar estranho falar-se em "jurisdição administrativa" trazemos a seguinte passagem de Hely Lopes Meireles para quem "todos os órgãos e Poderes têm e exercem jurisdição, nos limites de sua competência institucional, quando aplicam o direito e decidem controvérsias sujeitas à sua apreciação. Privativa do Judiciário é somente a **decisão judicial**, que faz coisa julgada em sentido formal e material, **"erga omnes"**. Mas, a **decisão judicial é espécie do gênero jurisdicional**, que abrange toda decisão de controvérsia no âmbito judiciário ou administrativo. " (Grifos no original) ("Direito Administrativo Brasileiro", 12ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 583.

⁹¹ CAIS, Cleide Previtali. *In* Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Coordenação: Eurico Marcos Diniz de Santi, Basile Christopoulos, Daniel Leib Zugman e Frederico Silva Bastos. Editora Fiscosoft. São Paulo 2013. p. 329-48.

“O art. 198 do Código, no caso, versa matéria já contemplada pela legislação tributária anterior, inovando-a salutarmente, porém. Com efeito, a Legislação do Imposto de Renda tratando do assunto, limita a proibição somente aos funcionários públicos, regulando, portanto, o sigilo funcional”⁹².

A legislação a que essa passagem faz referência são os regulamentos do IR que desde a década de 20 do Século XX fazem referência a esse dever de ofício do funcionário da Receita. Sua origem está no art. 40 do Decreto 16580, de 4 de setembro de 1924 que “aprova o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda”. Nesse artigo era possível ler que “E' garantido aos contribuintes o mais rigoroso segredo quanto ás declarações de rendimento, sendo o pessoal occupado no serviço do Imposto de Renda severamente punidos pelas indiscreções que commetter”.

Ao longo do tempo a legislação manteve a proibição, ainda que através de fórmulas distintas, assim no Decreto 17390 de 1926 era possível ler que “todas as pessoas que tomarem parte nos serviços do imposto sobre a renda são obrigadas a guardar o mais rigoroso sigillo sobre a situação da fortuna dos contribuintes”⁹³, no Decreto-Lei 4.178 de 1942 lia-se que “todas as pessoas que tomarem parte nos serviços

⁹² Miguel João Ferreira de Quadros, “Administração Tributária (comentários aos arts. 194

⁹³ Decreto nº 17.390 de 26 de julho de 1926.

Art. 160. Todas as pessoas que tomarem parte nos serviços do imposto sobre a renda são obrigadas a guardar o mais rigoroso sigilo sobre a situação da fortuna dos contribuintes (Dec. n. 16.580).

§ 1º E' expressamente prohibido utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os empregados dos serviços adquirirem quanto aos segredos dos negocios ou da profissão dos contribuintes.

§ 2º Nenhuma informação poderá ser dada sobre os rendimentos constantes das declarações, sem que fique registrado, em processo regular, que se trata de requisição feita por magistrado no interesse da justiça.

§ 3º Os processos relativos aos lançamentos e ás declarações de rendimentos não poderão sahir das repartições a que pertencerem, fóra dos casos previstos neste regulamento.

§ 4º Nos casos de recursos, os processos e as declarações serão juntos aos autos, dentro da séde da delegacia geral ou das repartições nos Estados, podendo transitar apenas entre ellas.

§ 5º Quando os recursos subirem á instancia superior fóra da Delegacia Geral, os processos e declarações serão substituidos por informações dos chefes das repartições.

Art. 161. Aquelle que em serviço do imposto sobre a renda, revelar informações que tiver obtido no cumprimento do dever profissional, ou no exercicio do officio ou emprego, será responsabilizado como violador de segredo, de accôrdo com o Codigo Penal.

do Imposto de Renda são obrigadas a guardar rigoroso sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes.”⁹⁴

Essa última formulação seria mantida no Decreto-Lei 5844/43⁹⁵ e no Decreto 24239/47⁹⁶, passando desse último para o Código Tributário Nacional.

Apesar de sua importância, a temática do sigilo fiscal não permite a identificação de uma jurisprudência clara e consolidada acerca das diversas nuances que perpassam o tema. Pesquisa empírica realizada no site do Supremo Tribunal Federal - STF, a partir dos termos de busca “sigilo fiscal”, “Art. 198” e “Código Tributário Nacional”, permitiu a

⁹⁴ Decreto-lei nº 4.178, de 13 de março de 1942

Art. 201. Todas as pessoas que tomarem parte nos serviços do Imposto de Renda são obrigadas a guardar rigoroso sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes.

§ 1º A obrigação de guardar reserva sobre a situação de riqueza dos contribuintes se estende a todos os funcionários do Ministério da Fazenda que, por dever do ofício, vierem a ter conhecimento dessa situação. § 2º É expressamente proibido utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os funcionários adquirirem quanto aos segredos dos negócios ou da profissão dos contribuintes.

§ 3º Nenhuma informação poderá ser dada sobre a situação fiscal dos contribuintes, sem que fique registrado, em processo regular, que se trata de requisição feita por magistrado no interesse da Justiça. Art. 202. Aquele que, em serviço do Imposto de Renda, revelar informações que tiver obtido no cumprimento do dever profissional ou no exercício do ofício ou emprego, será responsabilizado como violador de segredo, de acordo com a lei penal.

⁹⁵ DECRETO-LEI Nº 5.844, DE 23 DE SETEMBRO DE 1943

Art. 201. Todas as pessoas que tomarem parte, nos serviços do Imposto de Renda são obrigados a guardar rigoroso sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes.

§ 1º A obrigação de guardar reserva sobre a situação de riqueza dos contribuintes se estende a todos os funcionários do Ministério da Fazenda e demais servidores públicos que, por dever de ofício, vierem a ter conhecimento dessa situação.

§ 2º É expressamente proibido revelar ou utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os Servidores adquirirem quanto aos segredos dos negócios ou da profissão dos contribuintes.

§ 3º Nenhuma Poderá Ser dada sobre a situação fiscal dos contribuintes, sem que fique registrado, em processo regular, que se trata de requisição feita por magistrado no interesse da justiça.

Art. 202. Aquele que, em serviço do Imposto de Renda, revelar informações que tiver obtido no cumprimento do dever profissional, ou no exercício do ofício ou emprego, será responsabilizado como violador de segredo, de acordo com a lei penal.

⁹⁶ Decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947.

Art. 201. Todas as pessoas que tomarem parte nos serviços do Imposto de Renda são obrigadas a guardar rigoroso sigilo sobre a situação de riqueza dos contribuintes.

§ 1º A obrigação de guardar reserva sobre a situação de riqueza dos contribuintes se estende a todos os funcionários do Ministério da Fazenda e demais servidores públicos, que por dever de ofício, vierem a ter conhecimento dessa situação.

§ 2º É expressamente proibido revelar ou utilizar, para qualquer fim, o conhecimento que os servidores adquirirem quanto aos segredos dos negócios ou da profissão dos contribuintes.

§ 3º Nenhuma informação poderá ser dada sobre a situação financeira dos contribuintes, sem que fique registrado, em processo regular, que se trata de requisição feita por magistrado no interesse da Justiça.

Art. 202. Aquela que, em serviço do Imposto de Renda, revelar informações que tiver obtido no cumprimento do dever profissional, ou no exercício do ofício ou emprego, será responsabilizado como violador de segredo, de acordo com a lei penal.

identificação de uma amostra de 97 acórdãos relacionados ao tema. Contudo, a despeito do número relativamente alto de acórdãos encontrados, observou-se que parte expressiva desses julgados sequer mencionavam o Art. 198 do Código Tributário Nacional: mencionavam outros diplomas normativos, tais como a Lei nº 8.137/1990 (que versa sobre os crimes contra a ordem tributária); a Lei nº 9.249/1995 (que trata da legislação do IRPJ) e, por fim, a Lei nº 10.684/2003 (que altera a legislação tributária e dispõe sobre parcelamentos junto à Secretaria da Receita Federal).

Dentre os julgados que cuidavam de forma mais específica sobre o tema do sigilo fiscal, identificou-se no discurso dos ministros uma tendência pela caracterização do sigilo fiscal como uma espécie de desdobramento do direito à intimidade e à vida privada dos contribuintes, que estaria albergado pelas disposições do Art. 5º, incisos X e XII da Constituição Federal⁹⁷. É recorrente aproximação entre as figuras do sigilo fiscal e sigilo de dados bancários, sendo o argumento da prevalência do interesse público sobre o a proteção dos interesses dos particulares utilizado para justificar a quebra dos dois tipos de sigilo resguardados no respeito ao “devido processo legal”⁹⁸, não havendo que se falar, assim, em um sigilo “intransponível”⁹⁹.

⁹⁷ **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: **X** - 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; **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; (grifos nossos).

⁹⁸ “Apesar de se enquadrarem os sigilos bancário e fiscal como proteção da privacidade assegurada no art. 5º, inc. X da Constituição Federal, a jurisprudência desse Supremo Tribunal é firme no sentido de que se `tratam de sigilos relativos, que podem ser quebrados, observados o *due process of law*””. (RHC 123890 AgR São Paulo p. 20).

⁹⁹ “ Como sabemos, a Constituição protege a intimidade e a privacidade das pessoas contra intromissões indevidas, seja de particulares ou do Próprio Poder Público - e essa Corte o tem assentado inúmeras vezes - que nenhum direito fundamental é absoluto; i.e., cede diante do interesse maior da coletividade, sobretudo à luz de um caso concreto. A cláusula constitucional abrigada no art. 5º, inciso X, não confere imunidade absoluta - fiscal ou de dados - ao sigilo bancário, principalmente diante de uma investigação desencadeada legitimamente pelas autoridades públicas. Ou seja, desde que caracterizada a justa causa, de um lado e de outro, observado o devido processo legal. ” (RE 418416 Santa Catarina. p. 61)

Especificamente sobre o sigilo bancário, há decisão no MS 21.279-4/DF¹⁰⁰, na qual se encontra no voto do Min. Francisco Rezek entendimento que poderia muito bem ser reproduzido como exemplo do estilo de argumentação consolidado no Supremo Tribunal Federal em sede do conflito entre o interesse privado de manutenção de restrição e o interesse coletivo de abertura dessas informações. Na abertura de seu voto o redido Ministro destaca que, na sua opinião, a questão jurídica trazida à corte – relativamente ao sigilo bancário, não tinha estatura constitucional:

“Tudo quanto se estampa na própria Carta de 1988 são normas que abrem espaço ao tratamento de determinados temas pela legislação complementar. É neste terreno, pois, e não naquele da Constituição da República, que se consagra o instituto do sigilo bancário – do qual já se repetiu *ad nauseam*, neste país e noutros, que não tem caráter absoluto. Cuida-se de instituto que protege certo domínio – de resto nada transcendental, mas bastante prosaico – da vida das pessoas e das empresas, contra a curiosidade gratuita, acaso malévola, de outros particulares, e sempre até o exato ponto onde alguma forma de interesse público reclame sua justificada prevalência... Tenho dificuldade extrema em construir, sobre o artigo 5º, sobre o rol constitucional de direitos, a mística do sigilo bancário somente contornável nos termos de outra regra da própria Carta.(...) O inciso X do rol de direitos fala assim numa intimidade onde a meu ver seria extraordinário agasalhar a contabilidade, mesmo a das pessoas naturais, e por melhor razão a das empresas.(...)”¹⁰¹.

E, encaminha sua conclusão expondo o entendimento de que:

“(...) a vida financeira das empresas e das pessoas naturais não teria mesmo por quê enclausurar-se ao conhecimento da autoridade legítima – não a Justiça tão só, mas também o Parlamento, o Ministério Público, a Administração Executiva, já que esta última reclama, pela voz da Autoridade Fiscal, o inteiro conhecimento do patrimônio, dos rendimentos, dos créditos e débitos até mesmo do mais discreto dos contribuintes assalariados. Não sei a que espécie de interesse serviria a mística do sigilo bancário, a menos que se presumam falsos os dados em registro numa dessas duas órbitas, ou em ambas, e por isso não coincidentes o cadastro fiscal e o cadastro bancário das pessoas e empresas”¹⁰².

¹⁰⁰ MS nº 21.729-4, impetrado pelo Banco do Brasil em face do Procurador Geral da República, por ter solicitado diretamente àquele banco, sem a intermediação do Poder Judiciário, informações sobre concessão de empréstimos, subsidiados pelo Tesouro Nacional, com base em plano de governo, a empresas do setor sucroalcooleiro, tendo em vista o art. 129, VI e VIII, da CB/88, o art. 38 da Lei nº 4.595/64, e o art. 8º, da LC nº 75/93, decidiu que não cabia ao BB negar, ao MP, informações sobre nomes de subsidiados pelo erário federal, sob invocação do sigilo bancário, em face da predominância, na espécie, do princípio da publicidade (VF, art. 37, caput). O Mandado de Segurança foi julgado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em 05 de outubro de 2010.

¹⁰¹ MS 21729-4/DF, julgado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em 05 de outubro de 2010, pp. 117-118.

¹⁰² MS 21729-4/DF, julgado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em 05 de outubro de 2010, p. 121.

A expressão "sigilo fiscal" nunca esteve na lei. Trata-se de simples expressão vaga e ambígua, criada na prática do senso comum e que, caso não compreendida de forma adequada, acaba por impedir o acesso dos cidadãos à legalidade concreta praticada pelo Fisco e o efetivo controle social dos atos da administração pública pela sociedade: uso conveniente e oportuno, é certo (na perspectiva daqueles que se beneficiam com essa situação), contudo, sem qualquer base legal ou fundamentação jurídica.

O art. 198 não pode se estender ao ato administrativo resultante do exercício da atividade de lançamento que, por sua própria natureza, exige submissão ao regime de direito público. Sob esse regime, requer-se que ato administrativo que seja público e que decorra de atividade administrativa plenamente vinculada. Além disso, o dispositivo constitucional expresso do art. 5, inciso XXXIII, não admitiria qualquer interpretação do art. 198 que pretenda impedir a divulgação de informações pertinentes à atividade pública da Administração Fiscal (não seria recepcionado).

Ao mesmo tempo, o art. 2º, II, da Lei Complementar nº 131/09, que é posterior e formalmente tem hierarquia superior a Lei Ordinária 5.172/66 que instituiu o art. 198 do CTN, prescreve claramente que devem ser de conhecimento público "o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários" de todos os entes da Federação. Ou seja, todos os documentos pertinentes aos atos administrativos de lançamento e recebimento de quaisquer receitas devem ser disponibilizados na internet para efetiva transparência e controle social desses atos administrativos.

Não há aqui qualquer conflito normativo, pois o art. 198 do CTN ao determinar que "é vedada a divulgação, (...), de informação (...) sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades" não se refere a situação fiscal do contribuinte, ou seja, quando a "realização de uma operação mercantil e seu respectivo valor" é tomada por base, suporte fáctico para incidência da regra matriz tributária, ela é juridicizada por ato administrativo de lançamento tributário, e, portanto, deixa de pertencer à esfera

privada do particular para ingressar no mundo do direito tributário, servindo como motivo que justifica e fundamenta a prática do ato de administrativo.

O sigilo fiscal do art. 198, portanto, protege todas as informações que o Fiscal, em razão de ofício, obteve para lavrar o lançamento e que com ele não possuem relação, mas não resguarda, nem pode servir de fundamento jurídico para ocultar o próprio ato administrativo de lançamento: o art. 198 do CTN preserva as informações exclusivamente de caráter privado do contribuinte, mas se tais informações servirem como critérios relevantes para incidência e formalização do crédito tributário, o art. 2º, II, da Lei Complementar nº 131 exige que tais informações fiscais sejam públicas e divulgadas abertamente (informações sobre a atividade administrativa de lançamento e recebimento de todas as receitas dos entes federativos).

Capítulo 2

§2. A CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA FISCAL: VANTAGENS E DESAFIOS DA TRANSPARÊNCIA INSTITUCIONAL

A ruptura com a lógica do Sigilo Fiscal é movimento recente que têm ganhado fôlego com os novos ventos da Era da Informação.

A sociedade moderna protagoniza uma mudança que transfere a lógica do segredo e do poder concentrado nas mãos de poucos para a lógica da transparência, com o empoderamento de muitos a partir do acesso à informação.

§2.1. Direito à informação e controle social da Administração Pública: Transparência Fiscal e Legalidade Concreta no âmbito da Lei Complementar de Acesso à Informação (LAI)

Inspirado pelo momento histórico da Alemanha e da Áustria dos anos 30, Elias Canetti, escritor vencedor do Prêmio Nobel de Literatura de 1981, concebeu uma das obras pioneiras a desafiar a cultura do Segredo como mecanismo de Poder na sociedade moderna:

O segredo está no núcleo mais interno do poder. (...) O poderoso, que se serve do próprio segredo, conhece-o com exatidão e sabe muito bem apreciar a sua importância nas várias circunstâncias. Ele sabe qual o seu objetivo se quer obter algo, e sabe também qual de seus colaboradores empregar na cilada. Ele tem muitos segredos porque deseja muito, e combina-os em um sistema dentro do qual se preservam reciprocamente: um segredo confia a este, ou àquele, e faz de tal modo que os indivíduos depositários dos segredos não possam unir-se entre si. Qualquer um que saiba de alguma coisa passa a ser controlado por um outro que, contudo, ignora qual seja na verdade o segredo espionado. (...) [Apenas o poderoso] tem a chave do todo complexo de segredos, e sente-se em perigo quando deve dele tornar inteiramente partícipe um outro.¹⁰³

Saber é poder. O controle do acesso ao saber é uma forma de manutenção do poder e o sigilo, *contrario sensu*, é instrumento de concentração do poder. O segredo

¹⁰³ CANETTI, Elias. *Massa e Poder*. São Paulo: Companhia das Letras. 1991.

está no cerne do poder do Estado e a distribuição desigual da capacidade de percepção faz parte do poder.

O poder absoluto vê sem ser visto, sabe de todos e ninguém sabe dele. Não por um acaso, essa ideologia em torno do poder foi claramente inspirada e ilustrada pela figura do Panóptico de Jeremy Bentham, pensado como o modelo mais racional para a estruturação de sistemas penitenciários: nesse modelo circular de prisão, a autoridade localiza-se no centro, de onde pode ver todos os presos. Estes, no entanto, não podem ver uns aos outros. A autoridade resta, assim, soberana em seu controle de tudo e de todos, sendo a única detentora de todas as informações¹⁰⁴.

O uso do sigilo como instrumento de poder não foi exclusividade do Estado. Com o avanço da economia, fruto do desenvolvimento do sistema capitalista, a concepção de sigilo modificou-se e também se tornou um triunfo nas mãos das empresas privadas: a herança do segredo se transformou em estratégia de mercado e o sigilo (inclusive o fiscal) começou então a fazer parte do “segredo do negócio”, em um cenário em que é de extrema relevância o peso da variável fiscal e opacas as relações entre público e privado.

Mas os ventos modernos sopram para uma radical virada institucional sobre a cultura do sigilo e do poder. A cultura política moderna favorece a publicidade e a transparência, desaprovando tudo aquilo que não pode ser submetido ao escrutínio público¹⁰⁵. É inócuo lutar contra a chegada da Era da Transparência:

We live in the age of transparency. (...). This is an age that
has substituted the logic of *secretum* (secret seal) –

¹⁰⁴ Segundo Celso Lafer, com base em Hannah Arendt, a dinâmica totalitária se baseia no segredo e no segredo: “Daí a importância, (...), para o totalitarismo, tanto da estrutura burocrática na forma de cebola, que assegura a opacidade do poder, quanto da polícia secreta, que busca realizar o ideal supremo do poder na perspectiva *ex parte principis*: o de tudo ver sem ser visto. O tudo ver sem ser visto é o que torna muito concreta a observação arendtiana de que um Estado totalitário ‘o verdadeiro poder começa onde o segredo começa’” (“A reconstrução dos direitos humanos”, p. 245)

¹⁰⁵ “No campo da política, que para Hannah Arendt é o do agir conjunto, a linguagem precisa ser pública, pois para ela a linguagem é memória do passado e fonte que possibilita o presente e o futuro. Por isso cabe à esfera do público determinar o que é comum e comunicável através da publicidade e da visibilidade. Quando a esfera do público perde transparência e se vê permeada pelo segredo, quando a palavra não revela mas esconde, frustra-se a possibilidade da ação.” (Celso Lafer, “A reconstrução dos direitos humanos”, p. 254)

secretum referring to the relationship between those who know and those who don't, and between those who suspect and those who are supposed to know.¹⁰⁶

A superação do sigilo, como instrumento do poder de poucos, ocorre com a ampliação da informação, como instrumento do poder de muitos. Em tempos de Lava a Jato, a discussão sobre a maior abertura da Receita Federal é, na realidade, uma oportunidade para avançar a reflexão sobre as relações entre Estado e Sociedade Civil.

O elemento processual do lançamento e a exigência de publicidade reforçam-se mutuamente, pois se o procedimento (que é devido por imposição legal) atua como “meio de atendimento de requisitos de validade do ato administrativo” acaba por propiciar “o conhecimento do que ocorre antes que o ato faça repercutir, sobre os indivíduos, os seus efeitos” e, portanto, “permite verificar como se realiza a tomada de decisões”, bem como permite que a essa seja expressa com maior grau de objetividade¹⁰⁷. Diante disso, parece correto afirmar que “o caráter processual da formação do ato administrativo contrapõe-se, desse modo, as operações internas e secretas, à concepção dos *“arcana imperi”* dominante na época do poder absoluto”¹⁰⁸.

Exatamente por estar circunscrito, nos termos do art. 142 do CTN, a uma atividade vinculada e obrigatória é que o procedimento administrativo-tributário que define o lançamento, sujeita a Administração Fazendária, ao mais rígido controle. Sendo o lançamento, como vimos acima, forma de expressão de jurisdição deve ser motivado e o conteúdo e os elementos que fundaram essa motivação devem ser públicos. A motivação pública é, portanto, o meio mais adequado para o controle democrático da atividade jurisdicional.

Barbosa Moreira, sublinha que o problema da justificação pública da motivação é um dos princípios fundamentais a presidir a disciplina da atividade estatal corporificando na garantia do Estado de Direito, a de que as decisões, no espaço

¹⁰⁶ LEFEBVRE, Stéphane. A Brief Genealogy of State Secrecy.

<http://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/windyrbaj31&div=9&id=&page=>. Acesso em 25/07/2016.

¹⁰⁷ Odete Medauar, “O Direito Administrativo em evolução”, p. 223

¹⁰⁸ Odete Medauar, op. cit., loc. Cit.

público, são amparadas pela razão¹⁰⁹. Nessa perspectiva, a publicidade da motivação constante na decisão interessa não apenas o contribuinte, em face do arbítrio da Administração Pública, como também a coletividade a quem interessa que a Justiça seja corretamente administrada pelo Estado, mas também ao Estado que tem interesse que a lei, expressão de sua legitimidade, seja cumprida com exatidão, firmando-se, dessa forma, seu prestígio e garantindo, com isso, a adesão, em maior nível de espontaneidade, do sujeito passivo da obrigação tributária.

No seu recente período democrático, período aqui entendido entre 1988 com a promulgação da Constituição Federal até os dias de hoje, o Brasil passou por importantes mudanças legislativas que imprimiram um novo estatuto jurídico no que diz respeito ao tratamento de suas informações públicas. Por mais que essas mudanças tenham sido realizadas pelas mais diferentes vias, de leis complementares ou até mesmo decretos presidenciais, podemos indicar claramente uma característica comum: o caminho cada vez mais explícito pela transparência, que torna regra a transparência e o sigilo de informações, a exceção.

Partamos, portanto, hierárquica e cronologicamente, pela Constituição Federal de 1988. Seu art. 5º, inciso XXXIII diz que "todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do estado".

O que de fato nos diz este mandamento constitucional? Ora, vemos com clareza que ele nos concede o direito de receber dos órgãos públicos informações de interesse público ou particular, com somente duas exceções: podem estar amparadas pelo sigilo constitucional aquelas informações que ponham em perigo a segurança da sociedade e do Estado. Para dar aplicabilidade a esse mandamento, a Constituição prescreve que tanto o prazo quanto a responsabilidade por tais informações serão disciplinadas legalmente. Portanto, a Constituição institui o pleno direito ao acesso à informação, servindo a legislação (Lei de Transparência e Lei de Acesso à Informação) para dispor

¹⁰⁹ "A motivação das decisões judiciais como garantia ao Estado de Direito", in "Temas de Direito Processual", 2 série, São Paulo, 1980, p. 112.

sobre o procedimento, a forma, os prazos em que as informações deverão ser prestadas.

Regulamentando o texto constitucional, a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2012) assegura, em seu art. 3º, caput, o "direito fundamental à informação", rege-se pela "observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção", mas, além disso, disciplina claramente o sigilo com procedimentos específicos. Basta olharmos para o Capítulo IV, intitulado "Das Restrições ao Direito à Informação" que normatiza os procedimentos para caracterizar informações como ultrassecretas (art. 27, I), secretas (art. 27, II) ou reservadas (art. 27, III), cada qual exigindo procedimentos administrativos específicos pela respectivas autoridades competentes para declará-las como tais (por exemplo, em situação excepcional, o Ministro da Defesa propor procedimento para declarar como secreta as informações sobre o contingente de soldados nas fronteiras do País).

Dessa forma, segundo a lógica tanto da lei quanto da Constituição, toda e qualquer informação que não se submeter a estes procedimentos de reconhecimento para classificar a informação como ultrassecreta, secreta ou reservada, serão obrigatoriamente públicas e de interesse geral para a sociedade. Não é por acaso que o art. 31 da Lei de Acesso à informação diz que o "tratamento das informações pessoais deve ser feito de forma transparente e com respeito à intimidade, vida privada, honra e imagem das pessoas, bem como às liberdades e garantias individuais". A transparência hoje exigida não busca acabar com tais princípios, sem os quais viveríamos em estado de vigilância total. Não é este o caso.

É importante registrar que a ideia de Transparência da legalidade concreta não se pretende que o acesso a informação indiscriminado alcance todos os documentos públicos, como Gare, Dipj, Declaração de imposto sobre a renda etc. Tais documentos representam obrigações acessórias que devem se manter na relação estrita do entre servidor público e contribuinte: quer-se acesso aos dados de aplicação da legislação tributária que revelam tão somente as obrigações principais e os respectivos pagamentos. Por outro lado, também não se pretende adentrar a esfera íntima das

peças físicas, resguardando e protegendo suas informações de âmbito privado, que não diz respeito nem tem relevância pública, como, por exemplo, a listagem pormenorizada de gastos com cartão de crédito dos contribuintes etc.

Atacamos, aqui, o uso abusado e fetichista da expressão "sigilo fiscal": se o alcance do sigilo no âmbito fiscal fosse realmente como sustentam alguns, as informações fiscais das empresas, objeto de processo administrativo, não poderiam ser publicadas nem discutidas publicamente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, por exemplo, sem que com isso se produzisse uma incompatibilidade com o tratamento normalmente dado a elas na primeira instância. Nada pode justificar juridicamente a transparência na 2ª instância administrativa e, ao mesmo tempo, o sigilo das mesmas informações na lavratura do auto de infração ou no julgamento de 1ª instância.

A resolução dessa inconsistência não está, por tudo que até aqui foi dito, na extensão do sigilo às decisões de segunda instância, mas na compreensão de que não há esse alcance de sigilo no âmbito fiscal, em quaisquer instâncias. Encontre-se um fundamento jurídico para o sigilo fiscal no Sistema Tributário Nacional e aplique-se a regra do segredo e do sigilo a todas as esferas do contencioso administrativo, ou admita-se que não existe fundamento jurídico para o sigilo fiscal e que seu uso só se justifica em casos extremos e justificados, ou, sem fundamentação jurídica alguma, teremos de admitir que tal sigilo serve de instrumento de conveniência que se presta a impedir o controle social dos atos da administração tributária, pseudo-legitimando a desigualdade e a arbitrariedade no ato de aplicação da legislação tributária pela Administração Pública.

Quando dizemos que a transparência fiscal é a regra, referimo-nos tão somente as informações que acompanham os atos de lançamento e o recebimento das receitas dos entes federativos, como diz o art. 2º, II, da LC nº 131. Aqui, o interesse é sobre as informações de natureza pública que acompanham as atividades arrecadatórias do Estado, isto é, interessa-nos saber como ele se financia através da tributação. Dentro dessa atividade, seguindo o princípio da legalidade, o Estado realiza, por meio de seus

agentes, atos de concreção do direito, que no jargão jurídico são chamados de atos administrativos. Para o controle de tais atividades, a dogmática jurídica exige que os tais atos administrativos respeitem pressupostos legais sem os quais a arrecadação do Estado poderia se dar de forma arbitrária. É neste sentido que devemos ter a publicidade das informações da administração pública para saber informações juridicamente relevantes como, por exemplo, se autoridade era competente, se há provas do motivo do ato, se este encontra fundamento jurídico, dentre outros requisitos necessários para a validade dos atos administrativos.

Chegou-se à constatação de que os atos de concreção do direito, sejam eles normais (administração tributária) ou patológicos (contencioso administrativo e judicial), interessam, não só ao servidor que aplica o direito e ao contribuinte que paga ou discute o tributo, como também à sociedade como um todo. Tal observação encontra claro fundamento na Lei de Acesso à Informação, que se orienta pelos princípios básicos de "observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção (art. 3º, I); divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações (art. 3º, II); utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação (art. 3º, III) fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública (art. 3, IV); desenvolvimento do controle social da administração pública (art. 3, V)".

A transparência das ações do governo e a participação social ativa são importantes instrumentos de combate à corrupção e promoção da eficiência da gestão pública.

A abertura de informações, em todas as searas da vida moderna, inclusive nas questões fiscais, representa, enfim, o empoderamento dos setores sociais historicamente enfraquecidos e oprimidos no Brasil. É chegada, assim, a hora da mudança: que instituições queremos? A quem serve a proteção do sigilo fiscal? Quais são seus limites?

Se o sigilo serve apenas ao "poderoso", ou seja, àquele que detém a informação, a transparência, por seu turno, é benéfica sob todos os pontos de vista e perspectivas.

São numerosas as vantagens obtidas no “Culto à Transparência”, o que engloba a Transparência Fiscal.

A transparência é vantajosa de todas as perspectivas envolvidas na relação tributária: (i) da perspectiva da Autoridade Fiscal; (ii) da perspectiva da Administração Tributária e (iii) da Perspectiva do Contribuinte Usuário da Receita Federal, ideias a seguir explicitadas no § 2.1.

A transparência também é benéfica porque é instrumento que viabiliza o efetivo exercício da cidadania fiscal por parte dos contribuintes brasileiros, conforme §2.2 próximo.

Por fim, conforme § 2.3, a transparência insere-se no contexto da sociedade em rede, permitindo o acesso e controle aos atos de aplicação do direito e à derradeira legalidade concreta.

São peremptórias as razões que atestam o benefício de se promover a “Cultura da Transparência”, em movimento oposto ao ultrapassado “Culto ao Oculto”.

§2.2. Vantagens da Transparência a partir da Perspectiva: (i) Da Autoridade Fiscal; (ii) Da Administração Tributária e (iii) Dos Contribuintes Usuários da Receita Federal

São 3 (três) as perspectivas que podem ser analisadas na relação tributária: a perspectiva da Autoridade Tributária, na figura do agente fiscal, a perspectiva da própria Administração Tributária como instituição e a perspectiva do contribuinte que, em última análise, é o usuário da Receita Federal.

A abertura de informações não é hipótese de exposição, mas sim de PROTEÇÃO para cada um dos players envolvidos na relação tributária: PROTEGE o Auditor Fiscal de pressões para a lavratura de AIIMs questionáveis; PROTEGE a Administração Tributária conferindo legitimidade ao órgão e, PROTEGE o contribuinte usuário da Receita Federal contra a imposição de cobranças e sanções injustas, senão vejamos:

§ 2.2.1. Perspectiva da Autoridade Fiscal

Da perspectiva da Autoridade Fiscal, o fim do culto ao sigilo é benéfico porque o segredo torna invisível e desimportante a ação do agente fiscal. Manter sua performance secreta impede o reconhecimento do seu trabalho, bem como exclui sua derradeira voz na interpretação das normas tributárias.

Além disso, impede que o desempenho exemplar do dever funcional da Autoridade Tributária (agente fiscal) seja fonte de legitimação e valorização na carreira.

A abertura, por seu turno, cria um diálogo público informado sobre as diferentes leituras das normas tributárias realizadas pelos auditores fiscais, permitindo a construção democrática de padrões de interpretação razoavelmente uniformes.

§2.2.2. Perspectiva da Administração Tributária

Para a Administração Tributária, o segredo fiscal alimenta a lógica da complexidade e da insegurança jurídica. O empoderamento da Administração Tributária, portanto, passa necessariamente pelo cumprimento de sua missão

institucional. Em um Estado Democrático de Direito, é a ampla publicidade dos atos de poder que lhe confere legitimidade.

Por dever de coerência, não faz sentido ocultar a peça inicial da autuação quando as decisões de primeira e segunda instância são públicas. No universo do serviço público, não há espaço para verdades parciais. Muito pelo contrário, o que há é a necessidade de constante atualização e comunicação de entendimentos racionalmente e publicamente justificados.

§ 2.2.3. Perspectiva do Contribuinte Usuário da Receita Federal

De seu turno, para o Contribuinte usuário da Receita Federal, o fim do sigilo fiscal se justifica como medida de garantia da legalidade e da segurança jurídica, pois isso tanto lhe permite verificar se o padrão de interpretação aplicado ao seu caso é compatível com o já aplicado a casos iguais, como também lhe põe à salvo da aplicação de uma sanção de caráter arbitrário, ou seja, de um processo de autuação que o elege, injustificadamente, como alvo da perseguição do ente sancionador.

Eis os motivos pelos quais, desde o Iluminismo, propugna-se pela publicidade dos processos que visam a aplicação de penas: proteger o suspeito, o réu, o culpado garantindo a esses a proteção do olhar dos demais cidadãos sobre a forma como o Estado exerce suas prerrogativas.

Aliás, a possibilidade de escrutínio do processo pelos demais cidadãos também impõe uma maior exigência de consistência e clareza sobre o procedimento sancionatório, o que reverte, de novo, em benefício do próprio contribuinte autuado: se o que se pretende com a sanção é, entre outras coisas, a concretização da prevenção especial, aquele que teve sua conduta avaliada como inadequada deve ser capaz de compreender os motivos de tal julgamento, para com isso atuar de forma distinta nas próximas oportunidades.

O fim do sigilo torna explícita, portanto, qual a expectativa normativa do Fisco. Satisfaz, assim, a função de prevenção geral da sanção, já que todos os cidadãos

podem, com isso, balizar suas condutas de acordo com padrões concretos de legalidade consolidados em tais documentos.

A abertura dos atos de aplicação do direito também contribui para que se democratize o acesso à informação (acesso à legalidade concreta), fazendo com que não apenas grandes escritórios de advocacia que trabalham em larga escala tenham visão privilegiada do entendimento das autuações e suas assimetrias na aplicação dos critérios legais, criando-se ambiente de negócios, reduzindo custos de transação e tornando acessíveis informações hoje concentradas nas mãos de poucos.

A restrição injustificada do acesso à informação pública implica direta ofensa ao direito do cidadão de deliberar sobre políticas públicas, sobre a eficiência da ação dos servidores públicos e sobre a aferição da igualdade perante a lei. As consequências são: difusão de insegurança jurídica sistêmica, fomento exponencial da indústria do contencioso e não submissão da administração pública ao controle social de seus atos, uma vez que participação efetiva no processo democrático exige a existência de participantes adequadamente informados.

§2.2.2. Quem Vigia os Vigilantes? Sociedade em Rede e Transparência para o Exercício da Cidadania Fiscal

Há, atualmente, um aumento de ações dirigidas a promover a transparência em todo o mundo, tanto no âmbito público como também no privado. Observa-se, por exemplo, o crescimento do número de organizações da sociedade civil interessadas em transparência; o aumento da quantidade de normas sobre transparência fiscal e um maior foco em reformas na Administração Pública de sentido de promover melhores práticas e boa governança.

Nesse cenário, o desafio que se coloca para o administrador público brasileiro é o de situar-se em uma posição de liderança no referido processo. Tal movimento voltado ao incremento da transparência acontece ao lado de profundas transformações sociopolíticas vividas no tempo presente.

Manuel Castells explica que a introdução da tecnologia de informação tem um importante papel nestas mudanças, pois provocou alterações em nossa experiência social e na forma como concebemos o espaço e o tempo.

Neste novo cenário, redes sociais ganharam a capacidade de coordenar decisões e o trabalho de execução de modo eficiente. Redes distribuídas passam a competir com organizações verticais sem perder suas características (sobretudo sua flexibilidade). A internet possibilitou a ampliação e a transformação da capacidade das redes em organizar a ação social, a ação comunitária e também a ação que leva a uma mudança de percepção e valores sobre o poder. Manuel Castells mostra que, através desses novos sistemas de mobilização, ligas da sociedade civil mais orgânicas e flexíveis podem se infiltrar e modificar a rigidez da organização do Estado.

De acordo com Castells, redes sociais existem desde os primeiros agrupamentos humanos: redes de colaboração, redes de solidariedade e, também, redes de exclusão e de dominação. A formação de redes está ligada ao desenvolvimento orgânico da ação social, elas são, por isso, flexíveis e adaptáveis.

No início da era moderna e com o aumento da complexidade social, redes flexíveis se tornaram incapazes de administrar novos problemas emergentes. Organizações de estrutura centralizada, hierarquia vertical e enrijecida (como Estados, exércitos e Igreja) ganharam espaço em detrimento de redes orgânicas e flexíveis. Estas últimas passaram a ter sua atuação limitada ao espaço da vivência pessoal e tornaram-se quase invisíveis para o pensamento social, convertendo-se, assim, em objeto de estudo de antropólogos que investigavam sociedades que não tinham passado por um processo de modernização ¹¹⁰.

Entretanto, as transformações recentes, sobretudo a introdução da tecnologia da informação, conformaram um novo cenário, no qual redes flexíveis e distribuídas voltaram a ganhar força: tais redes podem, hoje, manter sua flexibilidade e, ao mesmo tempo, coordenar decisões e o trabalho de execução de modo eficiente.

¹¹⁰ CASTELLS, Manuel. "Redes Sociais e Transformação da Sociedade". In Cadernos Ruth Cardoso (1/2010). Centro Ruth Cardoso, 2010 e CASTELLS, Manuel. A Sociedade em Rede. V. 1. São Paulo: Paz e Terra. 2000.

Redes sociais adaptáveis e distribuídas passaram, assim, a competir com organizações verticais, sem perder suas características. A *internet* possibilitou a ampliação e a transformação da capacidade das redes em organizar a ação social, a ação comunitária e, principalmente, a ação que leva a uma mudança de percepção e valores sobre o poder. Castells argumenta que, através desses novos sistemas de mobilização, ligas da sociedade civil mais orgânicas e flexíveis podem se infiltrar e modificar a rigidez da organização do Estado ¹¹¹.

De acordo com Paul Baran, há três estruturas básicas de redes: centralizadas, descentralizadas e distribuídas. Se pensarmos que cada conexão representa uma relação de poder, temos que esses três modelos poderiam representar redes onde há maior e menor concentração de poder. A rede distribuída, por definição, é a rede onde há maior igualdade na estrutura de poder, onde os indivíduos não estão hierarquizados. Já a rede centralizada e descentralizada representam, necessariamente, redes hierarquizadas e com estruturas de poder bem definidas e concentradas em determinados atores.

No caso da tradição do direito, é muito claro que a legalidade que conhecemos está ligada ao modelo de rede centralizada (ou descentralizada) em que todos os sujeitos de direito se conectam ao mesmo centro para discutir sua legalidade individual, mas sem acesso, informação ou controle de como a legalidade é aplicada aos demais pontos da rede. O poder, assim, fica convenientemente concentrado nas mãos do gerenciador central da "legalidade" que pode distribuir a legalidade que quiser, "legalidade" para quem quiser ou mesmo sequer aplicar a lei aos pontos que lhe convier. Trata-se, pois, de relação de poder unilateral que implica relação de dominação da instituição centralizadora sobre outros indivíduos e outras instituições, mas tudo em nome da legalidade.

¹¹¹ Zygmunt Bauman não é tão otimista quanto Castells e escreve a respeito de perdas que sofreremos em razão de um recuo da "proximidade contínua, pessoal, direta, face a face, multifacetada e multiuso". Segundo Bauman, atualmente os indivíduos utilizam novas possibilidades disponibilizadas pela tecnologia para evitar relações íntimas e duradouras. CASTELLS, Manuel. "Redes Sociais e Transformação da Sociedade". In Cadernos Ruth Cardoso (1/2010). Centro Ruth Cardoso, 2010; BAUMAN, Zygmunt. Amor Líquido - sobre a fragilidade dos laços humanos. Rio de Janeiro: Zahar. 2004 e BAUMAN, Zygmunt. Entrevista para o Fronteiras do Pensamento em 8/08/2011 (Porto Alegre) e 09/08/2011 (São Paulo). Disponível em: <http://www.youtube.com/watch?v=POZcBNo-D4A>. Último acesso em 14.03.2014.

Assim, no sistema tributário atual, cada ponto discute individualmente quem paga muito tributo, mas o sistema mantém em estratégico "sigilo fiscal", em nome da proteção dos pontos subordinados ao controle centralizado (apenas este centro de comando cuidaria da responsabilização), o quanto cada qual efetivamente paga de carga tributária.

No contencioso fiscal, cada ponto discute sua "legalidade abstrata" na impugnação ao auto de infração, mas não tem noção nem informação da legalidade concreta aplicada a todos os outros contribuintes que sofreram autuações semelhantes, tudo e sempre, em nome da proteção ao sigilo fiscal do contribuinte. Na despesa pública, o mesmo problema ocorre, mas em menor proporção em decorrência dos benefícios inegáveis da Lei de Responsabilidade Fiscal e outras normas de controle financeiro.

Com base no diagnóstico de Castells, John Braithwaite discute formas de regulação em rede capazes de pôr limites à concentração de poder¹¹² : investiga, nesses termos, como se dá o embate de forças na Sociedade da Informação e que direção deve ser dada a lutas contra novas formas de dominação.

Braithwaite procura pensar uma teoria da democracia conectada às noções de "governança em rede" e "regulação responsiva" (*responsive regulation*) de modo a fornecer uma resposta republicana a dilemas do tempo presente. Em outros termos, oferecer uma solução ao velho dilema: "Quem Vigia os Vigilantes? ".

Em contraposição a concepções de democracia em que os vigilantes dos vigilantes, em última análise, são sempre parte do Estado, trata-se de discutir formas de responsabilização deliberativa e circular. A ideia é permitir que todos sejam capazes de responsabilizar a todos e cada organização possa ser responsabilizada por indivíduos que dela participam.

A fórmula de Montesquieu, que buscava limitar a dominação através da separação clara entre três poderes públicos (executivo, legislativo e judiciário) é, para

¹¹² BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies". World Development V. 34, n. 5. Elsevier. 2006. pp. 884-898.

Braithwaite, insuficiente, já que não reconhece que há virtude no entrelaçamento de atores públicos e privados: os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário podem conectar-se a outros atores através de redes de governança.

Braithwaite explica que a interpretação das regras jurídicas (ou, tal como vimos denominando, a legalidade concreta) surge, em círculos de conversação. Juízes, tribunais, administradores públicos são atores relevantíssimos que fazem parte de tais círculos; mas - Braithwaite insiste - não são os únicos atores¹¹³. A segurança jurídica torna-se nesse contexto uma questão pragmática: isto é, conecta diálogo entre diversos atores sociais fortemente marcado pela referência a textos legais - não se refere exclusivamente à relação entre um intérprete (como um juiz ou um administrador público) com um texto. O pressuposto para a constituição de tais círculos de deliberação, capazes de limitar o abuso de poder (desmontar alianças de grupos econômicos e políticos) e a transparência dos atos de concretização do direito.

Além de um ideal de democracia, Braithwaite argumenta que teorias sobre democracia, governança em rede e regulação responsiva conformam um "ideal de efetividade" especialmente importante para países periféricos: ações conduzidas por redes de atores governamentais e não governamentais podem ajudar a superar o déficit de força de concretização (*enforcement*) de normas jurídicas. São, igualmente, teorias mais úteis na medida em que são capazes de nortear, desde já, a ação.

Uma concepção de democracia que a define como um atributo exclusivo do Estado não é capaz de fornecer um referencial prático para a ação em situações em que lidamos com um Estado com pouca capacidade regulatória (como Estados da América Latina). Faz parecer, nesses casos, que a única opção que resta aos cidadãos é demandar uma resposta estatal (que provavelmente não virá); isto os desautoriza a

¹¹³ "Regras são apenas uma das coisas que emergem dos círculos de deliberação. Uma outra coisa que deles emerge é a interpretação das regras. Estas surgem de círculos de conversação nos quais juízes e tribunais podem ser especialmente influentes". BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies". World Development V. 34, n. 5. Elsevier. 2006. pp. 884-898 e BRAITHWAITE, John. "Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty". Australian Journal of Legal Philosophy, Vol. 27. 2002. pp. 47-82. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=329400. Acesso em 14.03.2014.

construírem eles mesmos, agora, a democracia. De outro lado, pensar a democracia como um processo conexo à vida cotidiana e que é construído por diversos atores (não apenas o Estado) permite estabelecer um norte prático para a ação: constrói-se democracia ao verificar como se gasta dinheiro público, ao participar de um sindicato, ao enviar *emails* para amigos discordando da postura de um grupo de empresas, ao engajar-se em manifestação pública e, por que não, quando se exerce cidadania fiscal¹¹⁴.

Responsividade (*responsiveness*) significa respeito pela integridade de práticas e autonomia de grupos; isto é, sensibilidade para a textura complexa da vida social. O desafio atual é encontrar respostas regulatórias capazes de fortalecer instituições e, ao mesmo tempo, levar a sério novos atores, novas demandas e expectativas.

Abusos de poder podem ser limitados de forma mais eficiente por uma pluralidade complexa de muitos poderes separados ou "nós semiautônomos de governança em rede"¹¹⁵. Tais nós de governança pública, privada ou híbrida necessitam, por um lado, ter autonomia suficiente para não serem dominados por outros nós de governança e, por outro, precisam ter capacidade para pôr limites a abusos de poder. De acordo com Braithwaite, entes estatais deveriam ser mais sensíveis (ou "responsivos") à forma que cidadãos e organizações se autorregulam antes de intervir de modo mais severo.

O potencial transformador da educação fiscal e a sua conexão com a política reside no empoderamento de diferentes atores que historicamente foram enfraquecidos (tanto por um estatismo como por um privatismo exagerado) e que devem ter direito de conhecer e discutir as normas, tais como são concretizadas pela Administração Fiscal.

¹¹⁴ Sobre a conexão entre democracia e vida cotidiana na tradição pragmatista merece destaque a obra de John Dewey. Cf DEWEY, J. "The Public and its Problems" in Later Works v.2. Standard Southern Illinois University (SIU) editions. BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies" in World Development V. 34, n. 5. Elsevier. 2006. pp. 884-898.

¹¹⁵ BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies" in World Development V. 34, n. 5. Elsevier. 2006. pp. 884-898.

Desse modo, a transparência na aplicação das leis e a clareza acerca do posicionamento de instituições (como a Receita Federal do Brasil, Secretarias da Fazenda e Receitas Estaduais) é a chave para uma participação efetiva da sociedade civil em questões referentes à tributação. Observe-se que este tema, cada vez mais, alcança posição central em diversas disciplinas; está, por exemplo, na pauta da discussão sobre governança corporativa, accountability, atuação de organizações não governamentais e empresas sociais.

Braithwaite está ciente dos muitos obstáculos práticos para a realização do ideal regulatório proposto. É certo que redes, em países periféricos, estão mais orientadas em manter o poder de grandes corporações ou de oligarquias locais do que em realizar avanços democráticos. Pergunta-se, então: "como atores estatais ou organizações sociais que atuam em defesa de direitos humanos ou da institucionalização de processos democráticos podem agir em circunstâncias em que redes favorecem a manutenção de desigualdades econômicas e políticas?" Braithwaite responde: agindo em rede. Atores fracos podem se fortalecer ao se conectarem com outros atores fracos. Ainda, os interesses dos mais fortes não são monolíticos. Os mais fracos podem utilizar o poder de um ator forte contra outro ator forte: por exemplo, organizações sociais voltadas à proteção do meio ambiente e dos direitos humanos podem atuar junto com a União Europeia contra os Estados Unidos ou contra grandes corporações; ou, em um caso diferente, interesses norte-americanos podem ser mobilizados, por meio da influência daquelas organizações sociais, contra a União Europeia¹¹⁶.

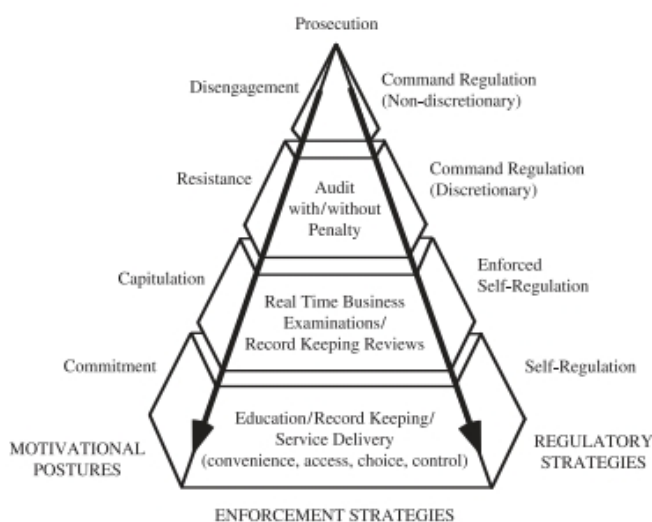
§ 2.2.2.1. Cidadania Fiscal no Caso Australiano: a regulação responsiva (*responsive regulation*) e a superação do paradigma do crime na atuação da Autoridade Fiscal

Responsividade (*responsiveness*) significa respeito pela integridade de práticas e autonomia de grupos; isto é, sensibilidade para a textura complexa da vida social. O desafio é encontrar respostas regulatórias capazes de fortalecer instituições e, ao mesmo tempo, levar a sério novos atores, novas demandas e expectativas.

¹¹⁶ BRAITHWAITE, John e AYRES, Ian. "Tripartism: Regulatory Capture and Empowerment". In Law & Social Inquiry, Vol. 16, No. 3. (Summer, 1991), pp. 435-496 e BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies" in World Development V. 34, n. 5. Elsevier. 2006. pp. 884-898.

De acordo com Braithwaite, entes estatais deveriam ser mais sensíveis, ou seja, responsivos à forma como cidadãos e organizações se autorregulam antes de intervir de modo mais severo.

Os australianos mostram que a proposta de Braithwaite pode sim ser concretizada. Nesse sentido, o fisco australiano utiliza a figura da pirâmide regulatória de modo a estabelecer uma nova forma de se relacionar com contribuintes.



Source: Braithwaite, 2003

Figure 1. Example of regulatory practice with ATO Compliance Model

A pirâmide mostra que o diálogo e a persuasão devem ser tentados inicialmente. Em seguida, e somente se o diálogo falhar, deve-se escalar para abordagens de certa forma punitivas e apenas no topo da pirâmide utiliza-se estratégias estritamente punitivas. Trata-se de estimular a atuação voluntária do agente regulado, sobretudo, incentivando a formação de canais para que atores possam solucionar problemas pelo diálogo, sem que necessitem procurar o caminho do contencioso. Os australianos insistem, assim, na importância de abordagens que auxiliam a aprendizagem e a inovação institucional, sobretudo, pela via da autorregulação.

A regulação responsiva tem sido uma ideia de política influente porque formulou uma maneira de reconciliar a clara evidência empírica de que nem sempre a punição atinge os melhores níveis de eficácia. A presunção piramidal da persuasão dá à

opção mais barata e mais respeitosa uma chance de funcionar antes. Tentativas punitivas mais custosas de controle são, assim, reservadas para a minoria dos casos quando a persuasão falha.

Na Austrália a atuação do *Board of Taxation* mostra como novas ferramentas da sociedade da informação podem ser estratégicas para efetivação deste novo paradigma. O órgão foi criado pelo Governo Australiano na década de 2000 para auxiliar o *Australian Taxation Office (ATO)* – órgão análogo à Receita Federal no Brasil - e o Tesouro a pôr em prática o modelo dialógico formulado por Braithwaite.

O *Board of Taxation* é composto por pessoas que atuam em setores governamentais e não governamentais e tem a função de garantir que os processos de tomada de decisão e de implementação de políticas tributárias sejam mais participativos e sensíveis às peculiaridades dos contribuintes afetados.

O Tesouro e/ou Ministério solicita que o *Board of Taxation* elabore diagnósticos, sugestões para alteração de regras, avaliação da efetividade de normas ou de acordos internacionais. Este trabalho deve ser feito de modo participativo, por isso, grande parte das tarefas do órgão consiste em assegurar que representantes da sociedade, sobretudo dos setores sociais mais afetados pelas normas tributárias avaliadas, participem ativamente do processo.

Ilustramos o funcionamento do *Board of Taxation* a partir da análise de um caso específico. Em junho de 2009, o Tesouro Australiano solicitou que o *Board of Taxation* verificasse a efetividade de novas normas que estabeleciam que empresas que participavam de um único grupo econômico deveriam ser tratadas como uma única entidade para efeitos de tributação (*Single Entity Rule*).

O objetivo da revisão era responder às seguintes perguntas: (i) A legislação realizou o que se pretendia em termos de política governamental, tendo em conta a administração de custos mensuráveis? (ii) A legislação está expressa de modo claro, simples e compreensível? (iii) O texto da lei exclui consequências não intencionais de natureza substantiva? (iv) A legislação leva em conta as circunstâncias reais dos

contribuintes e práticas comerciais? (v) A legislação é consistente com outras normas tributárias? (vi) A legislação fornece certeza às relações?

Com este escopo, o *Board of Taxation* inicialmente anunciou em seu *site* a tarefa a ser realizada e solicitou a participação de todos os *stakeholders*. Foi aberto um canal de comunicação via internet e, em seguida, foram realizadas reuniões de consulta com representante de setores da sociedade mais afetados (setores-alvo) que auxiliaram na elaboração de um *Discussion Paper* sobre o tema.

O *Discussion Paper* mostrou os resultados da avaliação realizada e em tempo simultâneo ao da publicação do *paper*, o *Board of Taxation* solicitou avaliações públicas para a revisão e reuniões de consultas públicas.

Ressalte-se: a postura do *Board of Taxation* foi ativa e prospectiva: solicitou que contribuintes (nomeadamente aqueles que são diretamente afetados pelas normas discutidas em projetos específicos) participassem da elaboração de avaliações e reuniões para a discussão sobre os rumos das políticas fiscais.

Na mesma linha de raciocínios, James Alm (Georgia State University) insiste na importância de superar o “paradigma do crime” que, desde a década de 1960, pauta a maioria das pesquisas em economia. Trata-se de ir além da ideia de que o comportamento do indivíduo (no caso o contribuinte) funda-se em uma escolha racional que visa sempre à maximização da utilidade e de que, por extensão, para aumentar a arrecadação, o fisco deve utilizar quase que exclusivamente mecanismos de detecção e punição (auditorias e multas).

O autor demonstra, por meio de pesquisas empíricas realizadas na América Latina que, mesmo nos países que possuem baixo índice de cumprimento de obrigações tributárias (*compliance*), a evasão nunca cresce até os níveis previstos por uma análise que tem em conta apenas elementos de ordem financeira. Há, portanto, outros fatores que devem ser considerados se quisermos compreender os motivos pelos quais contribuintes cumprem normas tributárias (também por isso, a associação entre economia com outras disciplinas, como teoria social e ciência política, é fundamental).

Alm, ao lado de Richard Bird (University of Toronto), mostra que as Administrações Fiscais que tem atingido os melhores resultados são aquelas que levam tal diversidade de fatores em conta e aprenderam não só a realizar auditorias e aplicar multas de modo eficiente, mas também a utilizar instrumentos capazes de impulsionar a construção de um relacionamento de confiança com contribuintes e, sobretudo, alinhar normas tributárias e normas sociais.

A Austrália novamente contribui com um outro exemplo: no início da década de 2000, um grupo de trabalho do fisco australiano elaborou uma pesquisa voltada às práticas comerciais de pequenas empresas.

A pesquisa apontava que muito frequentemente pequenas empresas realizavam transações em “dinheiro vivo” (*cash economy*) para evitar o pagamento de tributos. A pesquisa esclarecia, ainda, que a comunidade estava de acordo com esse tipo de prática, pois os cidadãos sabiam que se estas empresas pagassem todos os tributos estabelecidos por lei não conseguiriam sobreviver (isto é, a norma social dizia ser aceitável, nestas circunstâncias, não pagar tributos). A administração Fiscal australiana lidou com a questão de modo absolutamente inovador: ao invés de impor a todo custo o cumprimento de leis prejudiciais à economia do país, posicionou-se ao lado da comunidade e, junto com ela, elaborou uma proposta de alteração normativa que pretendia diminuir a carga tributária de pequenas empresas. A proposta foi, posteriormente, aprovada pelo legislativo. Os resultados foram surpreendentes: após a redução da tributação sobre as pequenas empresas, houve um aumento da arrecadação no setor.

§2.3. Sociedade em Rede e a Era da Informação: a importância da transparência e do acesso à legalidade concreta como o derradeiro ato de aplicação do direito

O último capítulo da Teoria Pura do Direito, do jurista austríaco Hans Kelsen¹¹⁷, deixou como legado, desde a década de 1930, o desafio de lidar com a vagueza e ambiguidade da linguagem na aplicação do direito.

¹¹⁷ Kelsen, Hans. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

Existem múltiplas possibilidades de interpretação de normas jurídicas e, por isso, o direito a aplicar aparece para o órgão decisório (administrador público ou juiz, por exemplo) como uma moldura dentro da qual existem várias alternativas de interpretação. Quaisquer possibilidades situadas no interior da moldura são, de acordo com Kelsen, coerentes com a norma superior.

Nesse sentido, importa desconstruir o mito de que há uma única interpretação verdadeira da norma jurídica. A crença de que há uma única interpretação possível para lei remete ao legalismo exegético do Século XIX, absolutamente incompatível com a complexidade da textura social da vida moderna.

Kelsen deixa claro, assim, que há uma diferença (ou um “gap”) entre o sentido da norma abstrata e da norma concreta, e que esta diferença não pode ser superada por meio do uso de instrumentos da lógica: a simples análise de normas abstratas (como uma lei ordinária) não garante que, por meio de um processo dedutivo, possamos afirmar, com precisão semântica, o sentido da norma concreta (como um ato administrativo ou uma sentença judicial).

Alguns juristas creem ser possível superar essa lacuna entre a norma abstrata e a norma concreta - e, dessa maneira, controlar a discricionariedade das decisões - por meio da elaboração de regras com textos extremamente precisos. José Rodrigo Rodriguez afirma que estes juristas operam a partir de um pressuposto “textualista”.

No entanto, tomando como exemplo casos de planejamento tributário, John Braithwaite mostra que, principalmente em casos complexos e que envolvem alto valor financeiro, o esforço do Estado em elaborar regras precisas acaba por gerar ainda mais insegurança: o excesso de regras aumenta a complexidade do sistema tributário e a contingência das decisões do Fisco.

Braithwaite fala em *rule seeking* (ou “gincana de regras” na expressão usada por Rodriguez); isto é, o Estado cria mais regras com a intenção de diminuir a contingência das decisões, contudo, paradoxalmente, acaba por produzir uma situação em que a contingência é ainda maior: diante de inúmeras regras detalhadas, muitas vezes

contraditórias, administradores públicos (como agentes fiscais) e juízes podem simplesmente escolher qualquer uma delas para justificar uma decisão previamente tomada.

Isso apenas abre margens para que autoridades encarregadas da aplicação do direito (como a Autoridade Tributária) fiquem propensas a sofrer pressões por aplicar uma interpretação do direito previamente estipulada, para atender determinado interesse de governo¹¹⁸, mitigando o exercício de sua profissão e de seu juízo de valor acerca da legalidade que efetivamente deveria ser aplicada ao caso.

Para Kelsen, isso nada mais é que a função voluntária (ou política) do ato de interpretação do Direito, isto é, o órgão do Estado investido do poder de criar o direito tem uma certa margem de discricionariedade e de possibilidades de escolha no processo de concretização da norma. Todo ato de concretização da norma realizado por órgãos estatais é, assim, também um ato de criação normativa.

Kelsen escreveu sua teoria do direito centrada na ideia de sanção imposta pelo Estado, e desenvolveu suas teses sobre a multiplicidade de alternativas para a determinação do sentido da norma na década de 1930, em um contexto em que o grau de complexidade social não era tão alto e antes que pudéssemos imaginar a revolução tecnológica que vivenciamos atualmente.

Aprendemos com Castells e Braithwaite que, nos dias de hoje, não é razoável crer que o controle do processo de concretização da norma, que acontece de modo cada vez mais célere e difuso, seja capaz de ser eficientemente realizado por apenas um centro de poder (perceba-se: ao negligenciar a importância de conhecermos a norma concreta, abordagens formalistas do direito tributário brasileiro acabam por privilegiar a atuação do legislativo, este seria o centro principal do qual o direito emana).

O desafio atual é, portanto, tendo em conta os limites da lógica jurídica (já expostos por Kelsen) e para além do paradigma textualista, pensar como é possível chegar a padrões interpretativos da norma tributária razoavelmente estáveis. Para

¹¹⁸ A expressão “Interesse de Governo” é aqui utilizada em contraposição a “Interesse de Estado”.

tanto é preciso levar a sério a dimensão pragmática do discurso jurídico (insuficientemente explorada por perspectivas formalistas); isto é, o papel dos diversos atores sociais e da argumentação, bem como o papel da transparência e do acesso a essa legalidade concreta.

Nesse sentido, quando dizemos que a transparência fiscal é a regra, buscamos tão somente as informações que acompanham os atos de lançamento e o recebimento das receitas dos entes federativos, como diz o art. 2º, II, da LC nº 131. Aqui, o interesse é sobre as informações de natureza pública que acompanham as atividades arrecadatórias do Estado, isto é, interessa-nos saber como ele se financia através da tributação. Dentro dessa atividade, seguindo o princípio da legalidade, o Estado realiza, por meio de seus agentes, atos de concreção do direito, que no jargão jurídico são chamados de atos administrativos. Para o controle de tais atividades, a dogmática jurídica exige que os tais atos administrativos respeitem pressupostos legais sem os quais a arrecadação do Estado poderia se dar de forma arbitrária. É neste sentido que devemos ter a publicidade das informações da administração pública para saber informações juridicamente relevantes como, por exemplo, se autoridade era competente, se há provas do motivo do ato, se este encontra fundamento jurídico, dentre outros requisitos necessários para a validade dos atos administrativos.

É importante lembrar que quando o CTN entrou em vigor a maior preocupação era assegurar a legalidade e a tipicidade na cobrança dos tributos. Buscava-se segurança e uniformidade na aplicação das leis. Por isso foi tão importante encontrar a coerência conceitual na legislação tributária, sistematizando categorias determinadas por padrões rígidos.

Por exemplo, segurança jurídica significava saber o que era o fato gerador, o conceito objetivo de prescrição, decadência, obrigação principal, obrigação acessória, hipótese de incidência, etc. Utilizando essas categorias interpretativas criadas pela dogmática jurídica, o Estado era controlado - pelos limites impostos pela legislação e jurisprudência - em uma relação direta entre positivação e interpretação, atividade legislativa e o estudo da linguagem.

Conforme destacou Marco Aurélio Greco, tratando da importância da dogmática jurídica na década de 1970:

Debater com a Autoridade no plano sintático e semântico e suscitar questões ligadas à hierarquia (das normas) era um porto seguro onde o questionamento do exercício da autoridade estatal (via tributação) podia se dar sem maiores riscos.¹¹⁹

Todas essas preocupações ainda existem e são importantes, mas temos de reconhecer que o momento agora é outro. Hoje, não basta termos segurança em relação aos conceitos extraídos da norma abstrata e geral e sistematizados pela dogmática jurídica. Com a complexidade da legislação e com a automação dos meios de concreção do direito, a dogmática não é mais capaz de manter-se atualizada simplesmente pela leitura dos conceitos legais, naturalmente fluidos e vagos pela própria limitação de nossa linguagem. Mais importante se tornou saber como a atividade arrecadatória de fato é realizada. Ou seja, como, no dia a dia, o Estado se financia, quais atividades são tributadas e quais não são na prática administrativa, e com base em quais fundamentos jurídicos é exercida essa atividade. Por isso, a transparência é a transparência do Estado e de seu funcionamento interno, como o Estado caminha pela legalidade e se relaciona com o contribuinte.

Só recentemente nossos juristas passaram a reconhecer a riqueza e a complexidade do funcionamento do que é, no fundo, o objeto principal do seu estudo: o Direito em suas mais variadas e intrincadas manifestações. O melhor ponto de partida de qualquer investigação científica sobre o Direito é obviamente a lei positivada, por definição norma abstrata e geral, mas é seu pior ponto de chegada, pois simplifica, em demasia, a realidade. É completamente equivocado, em nome da pureza teórica, ignorar o mundo à nossa volta, como se fosse necessária uma teoria prévia para dizer que este mundo existe. Se a prática e os dados empíricos não podem se adequar à teoria é esta que deve ser mudada e problematizada, não são os dados do mundo real que devem ser ignorados, como infelizmente ocorre atualmente.

¹¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário Brasileiro In: Nas fronteiras do Formalismo. (orgs.) José Rodrigo Rodriguez, Carlos Eduardo Batalha da Silva, Samuel Rodrigues Barbosa. São Paulo, Saraiva, 2010. p. 230.

ANDRÉ RODRIGUES CORRÊA

Professor de Direito Privado da FGV DIREITO SP

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

Professor de Direito Tributário da FGV DIREITO SP

Capítulo 3

§3. QUESTÕES EM PAUTA: OS DESAFIOS ATUAIS DA TRANSPARÊNCIA E AS ESTRATÉGIAS FUTURAS PARA A ATUAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL

A construção do presente Estudo envolveu o processo colaborativo e participativo dos Auditores Fiscais da Receita Federal, que nos endereçaram, em encontros promovidos com o Sindifisco, uma série de perguntas relativas aos **desafios atuais da transparência**.

Nessa toada, dedicamos o presente capítulo para reunir algumas das **questões em pauta** apresentadas durante esses encontros. Metodologicamente, organizamos o capítulo em **3 perguntas-chave** que abrem o debate acerca (i) dos principais desafios da transparência em relação ao ambiente externo, bem como **3 perguntas-chave** que abrem o debate sobre (ii) as estratégias complementares à transparência que podem ser consideradas e futuramente implementadas na atuação da Autoridade Fiscal.

(i) Desafios da Transparência em Relação ao Ambiente Externo

1) Os Atos/Decisões da Receita Federal do Brasil deveriam ser abertos? Quais os limites dessa abertura de informações?

Sim. Autos de Infração e Imposição de Multas (AIIMs), Decisões das DRJs e Casos de Apreensão de Mercadorias deveriam ser públicos, ocultando-se tão somente o nome e CPF do contribuinte, mas mantendo-se aberta a conduta praticada e a legalidade concreta aplicada ao caso.

Conforme ensina Kelsen em sua obra “Teoria Pura do Direito”, são inúmeras as possibilidades de interpretação de uma norma, todas válidas, desde que circunscritas àquilo que ele chama de “moldura da legalidade”. Há,

portanto, a possibilidade de variações entre o sentido da norma abstrata e o sentido da norma concreta e é exatamente por isso que se sustenta a importância de se conhecer a legalidade concreta, esta sim o derradeiro ato de aplicação do direito.

Nessa linha, encobrir com o manto do sigilo os AIIMs importa, no limite, encobrir a legalidade concreta praticada pela Autoridade Tributária, tirando dos contribuintes o direito de saberem, afinal, qual a legalidade aplicável a seu caso. Tal conduta apenas retroalimenta um contencioso pernicioso, marcado pela reciprocidade entre Fisco e Contribuintes na busca por lacunas e brechas que legitimem suas interpretações acerca da legalidade, cada qual buscando aquela que melhor atenda a seus interesses.

Portanto, proteger os AIIMs com o manto do sigilo não nos parece uma saída adequada para o estabelecimento de uma relação positiva entre Fisco e Contribuintes. O desafio atual é outro, qual seja, tendo em conta os limites da lógica jurídica (já expostos por Kelsen) e para além do paradigma textualista, pensar como é possível chegar a padrões interpretativos da norma tributária razoavelmente estáveis.

A resposta a esse desafio encontra-se na valorização da dimensão pragmática do discurso jurídico, isto é, na valorização do papel dos diversos atores sociais e da argumentação, bem como o papel da transparência e do acesso à legalidade concreta.

Ressalta-se como exemplo de sucesso na abertura dos AIIMs o caso da Bahia. A transparência das informações dos AIIMs, além de desejável é, portanto, plenamente possível. A Lei 12.527/11 fornece as condições de possibilidade para isso: mesmo se acatarmos a ideia (certamente discutível) de que há dados nos autos de infração que são sigilosos, a LAI exige que a administração fiscal disponibilize as partes não sigilosas do documento (art. 7º, § 2º). A decisão do Estado da Bahia de realizar abertura dos AIIMs é, nesse sentido, exemplar: esse Estado recentemente passou a publicar as informações essenciais de tais documentos por meio de plataforma virtual.

Nada justifica que a boa prática da Bahia não seja seguida por todos os Estados da federação. Se o temor é a abertura das informações que violem intimidade e privacidade do contribuinte, pode-se tarjar essas, sem impedir a informação dos critérios legais e descrição dos fatos com generalização suficiente que permita a avaliação do critério que ensejou ao Fisco afirmar que os mesmos eram passíveis de enquadramento da incidência legal.

No que tange às Decisões das DRJs, cumpre salientar que representam a primeira instância de julgamento no contencioso administrativo. Sua função precípua é, portanto, dirimir as dúvidas acerca da interpretação da legalidade concreta nos atos de aplicação do direito pelo Fisco (lançamentos de ofício - AIIMs).

Nessa toada, não há qualquer sentido em ocultar, sob o manto do sigilo, o resultado e as razões de decidir de tais julgamentos, vez que tais julgamentos serviriam justamente a orientar a conduta de demais contribuintes.

Aplica-se aqui os mesmos raciocínios já expostos acima, no sentido de que a construção de padrões interpretativos estáveis envolve necessariamente a transparência e a participação de todos os atores interessados na relação jurídico-tributária.

Nesse sentido, as mesmas razões que orientam a abertura das informações acerca da legalidade concreta nos AIIMs são as que fundamentam a abertura dos acórdãos das DRJs, que não devem, portanto, ser sigilosas.

Por fim, assim como os atos de aplicação do direito (legalidade concreta) e as decisões administrativas de primeira instância devem ser públicos, pelas mesmas razões devem ser os casos de apreensão de mercadorias.

A transparência e publicidade dos atos de aplicação do direito é o que confere legitimidade à atuação da Autoridade Fiscal.

Se demonstrados os motivos que levaram o auditor a apreender as mercadorias, que circulam por vias públicas, não há razão para se ocultar o entendimento da autoridade acerca da conduta praticada. Ademais, a sua publicidade deve servir de exemplo e informar demais contribuintes que

realizem a mesma ação, os quais devem ser submetidos à mesma sanção, em prol de um tratamento isonômico entre contribuintes.

2) Como conciliar Tributação e Direito à Concorrência num ambiente no qual há pouca transparência em torno dos benefícios fiscais?

Tomando-se a premissa econômica da neutralidade da carga fiscal e o princípio jurídico da justa repartição dos encargos públicos como fundamentos e sentido do sistema tributário não nos parece seja justificável que decisões políticas envolvendo a concessão de benefícios fiscais, em suas mais diversas modalidades, possam ser mantidas em sigilo, a um por se tratar de decisão que implica financiamento público a setor ou agente econômico por renúncia de receita e também por impedir que se avalie as razões de concessão e os resultados concretos obtidos com a mesma. Essa linha de reflexão a nosso juízo está contemplada tanto por argumentos exarados no Supremo Tribunal Federal quanto por expressa disposição legal.

Nos autos do Mandado de Segurança 33340 julgado em maio do ano passado, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, por provocação do Tribunal de Contas da União, se manifestou acerca da aplicação do sigilo bancário às operações financeiras realizadas pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social no sentido de que o primado do ordenamento constitucional democrático assentado no Estado de Direito pressupõe uma transparente responsabilidade do Estado e, em especial, do Governo. Disso concluiu que as operações financeiras que envolvam recursos públicos não estão abrangidas pelo sigilo bancário, visto que estão submetidas aos princípios da administração pública insculpidos no art. 37 da Constituição Federal.

Essa linha de argumentação já havia sido adotada no Mandado de Segurança 21729 julgado pelo Pleno do STF em outubro de 2001. Naquela oportunidade ao tratar da obrigação do Banco do Brasil de fornecer dados referentes a empréstimos concedidos com taxas de juros diferenciadas que se caracterizariam como financiamentos públicos ficou assentado que não caberia ao Banco do Brasil negar, ao Ministério Público, informações sobre nomes de beneficiários de empréstimos concedidos pela instituição, com recursos

subsidiados pelo Erário Federal, sob invocação do sigilo bancário, pois isso respeitaria o Princípio da publicidade (art. 37 da Constituição Federal de 1988). No caso concreto, os empréstimos concedidos foram considerados verdadeiros financiamentos públicos, porquanto o Banco do Brasil os realizou na condição de executor da política creditícia e financeira do Governo Federal, que deliberou sobre sua concessão e ainda se comprometeu a proceder à equalização da taxa de juros, sob a forma de subvenção econômica ao setor produtivo, de acordo com legislação pertinente.

A essa orientação jurisprudencial vem se somar o comando legal contido no art. 2º da lei 12527/11 a impor o dever de informação “às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres”, com vistas a fomentar o desenvolvimento de uma cultura de transparência e de um controle social relativo ao uso de recursos públicos.

3) Transparência é o mesmo que Exposição? Quem deve ter seus dados expostos? Devedores? E as pessoas politicamente expostas?

Há aqui, mais uma vez, a necessidade de realizar uma distinção: há que se diferenciar entre “tornar acessível” e “divulgar” informações públicas. Tal diferenciação decorre do esforço de compatibilização entre os mandamentos legais contidos nas leis 5172/66 (Código Tributário Nacional) e 12527/11 (Lei de Acesso à Informação) em conformidade com a Ordem Constitucional, senão vejamos: conforme demonstrado no estudo acima, tem-se que sendo a relação obrigacional tributária uma relação jurídica de direito público toda informação essencial à sua constituição, cumprimento e controle é, por consequência, uma informação pública. Disso decorre que a garantia ao acesso à informação fiscal é um desdobramento da própria natureza da relação fiscal enquanto relação jurídica que nasce, vive e morre no âmbito administrativo. Essa parece ser a

premissa assumida pelo Código Tributário Nacional quando, no seu art. 198, indica as restrições à divulgação dessa informação: Como explicar, á luz do princípio constitucional da publicidade afeto à Administração Pública, restrições à divulgação de informações públicas?

Ora, a explicação está no fato de que o referido artigo não retira a publicidade dessa informação, mas sim regula a maneira pela qual ela se apresenta ao público. Seu âmbito precípua é o do processo administrativo, ou seja, à Autoridade Fiscal não cabe escolher divulgar - no sentido de colocá-la em outro suporte que não o dos documentos públicos - uma informação específica em detrimento de outras. Não pode noticiar, alardear certas informações e não outras. Todas, sem distinção, devem ser acessíveis, a todos, da mesma forma sem destaques. Eis porque não é apenas permitido, mas impositivo, que o gestor dessas informações, a Receita Federal, crie formas de torná-las amplamente acessíveis, enquanto informações primárias (de maneira íntegra, autenticada e atualizada) em bases de dados abertas como forma de cumprir o disposto no art. 6º, § 3º da lei 12527/11 (que estabelece que cabe aos órgãos públicos assegurar o direito de acesso aos documentos ou às informações neles contidas utilizados como fundamento da tomada de decisão e do ato administrativo será assegurado com a edição do ato decisório respectivo). Temos aqui, em resumo, o dever de criar uma infraestrutura que torna possível o acesso à informação primária pelos contribuintes. Algo diverso tem-se na previsão do § 3º do art. 198 da lei 5172/66 que permite à Autoridade Fiscal a divulgação, na forma que entender conveniente e oportuno, das informações que ali estão referidas. Está autorizada, mas não obrigada a divulgar, por exemplo, por publicação em site institucional lista de inscrições em Dívida Ativa da Fazenda Pública construída a partir de critérios como volume de valores devidos, estado de reincidência de devedores, etc.. Em síntese: No que respeita à dados públicos a Autoridade fiscal possui autorização restrita para dar “divulgação” (no sentido de formatar informações secundárias e dar a elas ampla repercussão), mas possui dever amplo de tornar “acessível”.

A exposição política, por seu turno, é razão para maior controle pelo simples fato de que tal exposição está diretamente correlacionada a um maior poder de decisão relativamente ao uso de recursos públicos. O aumento do controle, porém, não deve significar uma ampliação do espectro de fiscalização, ou seja, aquelas informações que são reservadas à esfera da intimidade de qualquer cidadão continuam, em princípio, igualmente reservadas a essa esfera, ainda que esteja “politicamente exposta”. O que está exposto é sua atuação no âmbito do espaço público. Sua esfera íntima, ainda que seja alvo de maior curiosidade popular, continua salvaguardada pelas mesmas normas jurídicas que protegem a intimidade e vida privada do cidadão comum.

Se há maior curiosidade também é previsível que exista maior interesse no uso político de informações fiscais dessas pessoas. Não há, porém, justificativa para essas informações públicas receberem tratamento distinto daquele dado às informações de qualquer outro cidadão. Elas devem ser tratadas pela autoridade fiscal com o mesmo rigor e cuidado com que se trata as demais informações com as quais lida cotidianamente, ou seja, cuidado para manter na esfera reservada aquela informação que não possui relevância fiscal e para fazer constar nos documentos pertinentes aquela informação que possui tal relevância.

Portanto a primeira medida para enfrentar a questão relativamente ao uso de informações fiscais relativas às pessoas politicamente expostas é eliminar o mercado para esse tipo de informação. Esse mercado, como qualquer outro, depende da existência de demanda por um bem “escasso”, ou seja, só há alguém disposto a pagar por uma informação se essa for de “acesso restrito”. Tornar as informações fiscais de qualquer pessoa - politicamente exposta ou não - públicas termina com o mercado artificialmente criado pelo sigilo. Só há que se cogitar de responsabilidade funcional por “vazamentos” de informações sigilosas se há informação sigilosa. Estando a informação fiscal acessível a todos, não há que se falar em vazamento e, portanto, em responsabilidade.

Ainda assim, no âmbito dos procedimentos internos que a autoridade fiscal realiza como preparação de possível intervenção administrativa, é recomendável que exista registro dos referidos procedimentos tanto para fins de controle interno quanto para fins de proteção do próprio servidor. Para tanto, não se faz necessária a criação de mais âmbitos de segredo, como por exemplo, senhas especiais que dão acesso às informações especiais, mas sim a criação de maior âmbito de transparência interna. Ora, se todos os acessos de todos os agentes podem ser visualizados por qualquer outro agente, haverá um sistema no qual a transparência realiza o controle, pois não há mais acesso secreto e, portanto, todos podem ser analisados pelos pares e/ou superiores e podem ser questionados, se for o caso, acerca da específica justificativa a fundar determinada ação.

(ii) Estratégias Complementares à Transparência

4) Qual deve ser a participação da Receita Federal na Educação Fiscal do Contribuinte? Como tornar a Receita Federal mais aberta à sociedade?

A educação fiscal tem o potencial de transformar a relação fisco-contribuinte. É por meio da educação fiscal que se torna possível empoderar diferentes atores e interessados na relação jurídico-tributária, os quais apesar de historicamente enfraquecidos (tanto por um estatismo como por um privatismo exagerado) têm direito de conhecer e discutir as normas e a forma como são concretizadas pela Administração Fiscal.

Nesse sentido, a Receita Federal deve prezar pela transparência na aplicação das leis e pela clareza acerca de seu posicionamento na condição de Instituição (como a Receita Federal do Brasil, Secretarias da Fazenda e Receitas Estaduais). O respeito pela Instituição e a confiança em sua atuação clara e isonômica é a chave para uma participação efetiva da sociedade civil em questões referentes à tributação. O contribuinte deixa de lado a figura passiva

de “pagador de impostos” e torna-se protagonista da atividade de arrecadação, conscientizando-se do fato de que a tributação serve aos interesses da própria sociedade. Torna-se, assim, cidadão-contribuinte, empoderado do direito de fiscalizar aquilo que o Fisco (Agente) faz em prol do seu próprio interesse (Principal).

- 5) **A cobertura jornalística da Operação Lava Jato tem gerado, junto à população, uma valorização da atividade do Ministério Público e da Polícia Federal. Não seria benéfico que a Receita Federal obtivesse o mesmo tipo de valorização?**

Certamente, mas é fundamental, entretanto, realizar uma distinção: uma coisa é buscar o reconhecimento público do serviço de inteligência prestado pela Receita Federal aos dois órgãos do Sistema de Justiça supramencionados, outra coisa é se apresentar como uma instituição que, mais do que preocupada com a sanção das condutas ilícitas, está comprometida com a criação de um ambiente que privilegia a realização de condutas lícitas. A Autoridade Fiscal não deve se resignar a compartilhar, com os órgãos de fiscalização e controle, a notícia publicada nas páginas policiais dos jornais nacionais, mas sim deve aspirar ao protagonismo das matérias especiais das páginas de economia dos órgãos de imprensa internacional.

A imprensa, em sua cobertura cotidiana, privilegia notícias de fácil consumo que fazem com que o jornal de hoje sirva apenas para embrulhar peixe na manhã seguinte. Se há algo a refletir sobre a recente ampliação da cobertura midiática sobre o Ministério Público e a Polícia Federal está no fato de que estas instituições constantemente usam da visibilidade para ratificar sua identidade funcional: fiscalizar e investigar. Cabe à Autoridade Fiscal responder a essa pergunta. Qual sua função? Arrecadar? Gerar receita? Aplicar multas milionárias a contribuintes que depois serão anistiados por programas de refinanciamento? Quaisquer notícias sobre esses fatos não contribuem para o reforço da imagem dessa autoridade.

É chegada a hora de uma profunda reflexão sobre o papel da Receita Federal e das carreiras de Estado a ela vinculadas. A criação de um ambiente de negócios de maior segurança e transparência, a condução de iniciativas de simplificação e facilitação do cumprimento dos deveres atribuídos aos contribuintes, a substituição de um rugido sem sentido pela voz firme e esclarecedora da legalidade, em suma, a realização de uma opção clara pelo apoio à licitude e a compreensão da insuficiência de uma estratégia que apenas privilegia o combate à ilegalidade. Não é uma tarefa fácil, nem terá resultados de um dia para outro, mas seus resultados não caberão numa foto de capa de jornal, para dar conta desse feito e celebrá-lo, serão necessárias, inúmeras palavras!

6) Seria o Lançamento por Homologação a causa de tantos problemas na relação fisco-contribuinte atualmente existente no Brasil.

O Lançamento por Homologação foi criado na década de 50, época em que a ausência de tecnologia da informação justificava o compartilhamento da responsabilidade pela constituição do crédito tributário com o contribuinte. Entretanto, na atualidade não há sentido em tornar o contribuinte refém de uma lógica perversa na qual a Autoridade Tributária o obriga a entender, interpretar e aplicar a complexa legislação tributária. Adiciona-se o fato de que o contribuinte tem o exíguo prazo de 30 dias, a contar do fato gerador, para antecipar e aplicar os critérios interpretativos da legislação, ao passo que o Fisco goza de 5 anos para efetuar lançamento de ofício subsidiário, muitas vezes alterando a interpretação dada pelo contribuinte em prol do aumento dos números da arrecadação.

O Lançamento por Homologação é uma “herança maldita”, bem como uma evidente contradição jurídica: (i) não é lançamento, porque esse ato é privativo da autoridade tributária (Art. 142, CTN); (ii) também não pode ser lançamento em razão da homologação tácita não substituir a motivação e conteúdo necessários ao ato administrativo de lançamento; (iii) por fim, não é

“lançamento” porque mesmo diante da homologação expressa, que nunca ocorre, seria o próprio lançamento de ofício, praticado dentro do prazo decadencial do Art. 150 do CTN.

Nesse sentido, apesar de não ser possível atribuir ao lançamento por homologação a culpa por todos os problemas que atualmente permeiam a relação Fisco-Contribuinte, é plenamente aceitável e razoável atribuir a essa ficção jurídica a responsabilidade por parte significativa das dificuldades enfrentadas com a arrecadação. O lançamento por homologação gera uma série de distorções, pois passa ao contribuinte a responsabilidade pela interpretação da legislação tributária, obrigando-o a entender de leis e tributação — ou contratar especialistas para ajudá-lo —, e ter uma gama incontável de profissionais para preencher formulários, declarações, livros e guias. Não obstante, ainda fica sempre sujeito à incerta concordância e criatividade da administração tributária nos cinco anos seguintes — prazo que ela tem para, confortavelmente, revisar as atividades dos contribuintes, optando sempre pela melhor interpretação (considerando os interesses arrecadatários.).

Capítulo 4

§4. 10 CONCLUSÕES E DIRETIVAS PARA UMA RECEITA FEDERAL CIDADÃ: FORTALECER A INSTITUIÇÃO, INCREMENTAR SEGURANÇA JURÍDICA E INDUZIR O EXERCÍCIO DA CIDADANIA FISCAL PELO INCREMENTO DE UMA AGENDA POSITIVA ENTRE AUDITORES FISCAIS E CONTRIBUINTES

O princípio fundante do Estado Democrático de Direito diz que tanto governantes como governados devem se submeter à Lei. A falta de transparência da aplicação da lei gera uma situação em que não há limites suficientes à ação daqueles que estão no topo da cadeia de comando e em que apenas governados sujeitam-se às interpretações contingentes e muitas vezes arbitrárias das normas. Rawls chama a atenção para formas de autoritarismo que encontram guarida em leis abstratas altamente complexas e em obscuros processos de concretização normativa: governantes, nestas circunstâncias, podem interpretar normas como bem entendem.

O obscurecimento das normas (sistemas legais altamente complexos e ocultação de atos de aplicação da lei) permite que alianças entre elites políticas e econômicas instrumentalizem o Direito (que perde seu império e sua autonomia em relação à política e à economia): em outras palavras, o Direito passa a ser um mero instrumento utilizado pelos referidos grupos para alcançar interesses privados. Nessa lógica, existe lei apenas para governados: agentes públicos e contribuintes ficam sujeitos aos interesses de grupos dominantes, perdem o paradigma legalidade (*rule of law*).

Especialmente, os servidores públicos restam desprotegidos no exercício de suas funções e prerrogativas da lógica do Estado Democrático de Direito. Só um processo transparente e democrático da concretização normativa pode garantir ao servidor público a garantia do exercício de suas funções de estado, livre de pressões externas à racionalidade jurídica.

Observe-se ainda que a falta de transparência dos atos dos documentos de concreção do direito não são apenas obstáculo à participação, são também, de acordo

com MANGABEIRA UNGER, obstáculo à inovação. De acordo com o autor do *The Critical Legal Studies Movement*, as sociedades mais bem-sucedidas são aquelas capazes de responder a seus desafios através da criação de novas formas de recombinação de crenças e práticas institucionalizadas. Para ganhar a liberdade de criar alternativas originais para a sociedade de modo racional e participativo, é preciso ter a capacidade para imaginar novas possibilidades e conversar sobre elas.

Faz-se necessário, portanto, que os interlocutores tenham acesso aos atos de aplicação do direito, em oposição à irracional e injustificável cultura do segredo. A proposta de UNGER para a viabilização de um debate participativo é a criação de um novo estilo de colaboração entre técnicos e cidadãos - no nosso caso, entre servidores públicos e contribuintes/cidadãos.

De fato, as mais interessantes teorias da democracia mostram que a inteligência para a solução de problemas cresce quando todos os envolvidos podem, sem restrições e com direitos iguais, ter acesso simétrico à informação de modo a comunicar-se e pôr em jogo novas ideias. Quanto mais existirem atores ativos, interconectados e sensíveis aos problemas de instituições públicas, mais racionalidade e capacidade de inovação terá o processo de evolução institucional.

Ao contrário do que propõem aqueles que situam eficiência e democracia em polos opostos, contemporaneamente, os *policymakers* (aqueles que realizam políticas públicas) tem conseguido ampliar a qualidade de suas decisões ao aliar competência técnica e virtudes políticas - como capacidade de negociação e articulação democrática de interesses. Sem acesso à informação, a competência técnica e as virtudes políticas perdem-se na obscuridade do segredo.

Pesquisas recentes mostram que a coerência das decisões e a estabilidade de políticas públicas podem ser aumentadas (e não reduzidas) em função da existência de estruturas institucionais que demandam amplas negociações e debate entre os diferentes atores políticos envolvidos.

Ao discutirem suas propostas com outros atores, os *policymakers* melhoram a compreensão dos problemas (que passa a ser visto em sua complexidade e a partir de diferentes pontos de vista), ampliam a capacidade de obter informações críticas e de corrigir erros de cálculo (que, na ausência desse processo, só passariam a ser percebidos no momento da implementação).

Tal processo é impossível sem transparência e acesso à informação das esferas decisórias da administração pública. Ou seja, tanto o processo de inovação institucional como o de controle social são condicionados pela transparência dos atos do poder público: sem informações disponíveis, confiáveis, relevantes e oportunas não há possibilidade de que atores políticos e sociais ativem mecanismos de responsabilização e também de que realizem um debate criativo e de qualidade.

Tão-apenas a transparência e o acesso às informações sobre a ação do Poder Público, garante: (i) controle social ininterrupto sobre a Administração Pública, (ii) contínuo aperfeiçoamento do diálogo entre Estado e sociedade civil e (iii) propicia experimentalismo e inovação das Instituições Públicas.

Neste sentido, os autores sugerem DEZ DIRETIVAS que serão submetidas à debate no próximo encontro do SINDIFISCO, em 19 de agosto de 2016.

1ª Diretiva/Conclusão: Saber é Poder

Saber é poder. O controle do acesso ao saber é uma forma de manutenção do poder e o sigilo, *contrario sensu*, é instrumento de concentração do poder. O segredo está no cerne do poder do Estado e a distribuição desigual da capacidade de percepção faz parte do poder. O uso do sigilo como instrumento de poder não foi exclusividade do Estado. Com o avanço da economia, fruto do desenvolvimento do sistema capitalista, a concepção de sigilo modificou-se e também se tornou um triunfo nas mãos das empresas privadas: a herança do segredo se transformou em estratégia de mercado e o sigilo (inclusive o fiscal) começou então a fazer parte do “segredo do negócio”, em um

cenário em que é de extrema relevância o peso da variável fiscal e opacas as relações entre público e privado.

Mas os ventos modernos sopram para uma radical virada institucional sobre a cultura do sigilo e do poder. A cultura política moderna favorece a publicidade e a transparência, desaprovando tudo aquilo que não pode ser submetido ao escrutínio público. É inócuo, assim, lutar contra a chegada da Era da Transparência, resta-nos, portanto, a tarefa de criar uma Ética da Transparência.

A superação do sigilo, como instrumento do poder de poucos, ocorre com a ampliação do acesso à informação, como instrumento do empoderamento de muitos. Em tempos de Lava a Jato, a discussão sobre a maior abertura da Receita Federal é, na realidade, uma oportunidade para avançar a reflexão sobre as relações entre Estado e Sociedade Civil.

2ª Diretiva/Conclusão: A norma do Artigo 198 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre o Sigilo Fiscal, não se confunde com as normas constitucionais do Art. 5º, que dispõem sobre proteção à privacidade e intimidade

A Constituição Federal, ao estabelecer como invioláveis a intimidade e a vida privada reconhece, simultaneamente, duas figuras jurídicas: uma esfera de atuação pessoal exclusiva (intimidade) e reservada (vida privada), ou seja, uma “liberdade de atuação” e um direito de manter o acesso restrito a tais esferas (inviolabilidade). O que se pretende com a referida regra constitucional é restringir o acesso a informações relativas a situações vitais do sujeito que, por dizerem respeito exclusivamente a ele (intimidade) ou àqueles que lhe são privadamente próximos (vida privada), conferem-lhe interesse justificado em “manter para si, ao abrigo de sua única e discricionária decisão”.

Ora, informações fiscais não se relacionam com nenhuma das duas esferas acima referidas (intimidade e vida privada), pois não dizem respeito nem ao âmbito de exclusiva interação do sujeito consigo mesmo e não têm sua pertinência limitada

apenas ao contribuinte e àqueles que lhe são próximos, mas, pelo contrário, tem pertinência para todos os demais contribuintes, pois demonstram o cumprimento, pelo contribuinte, do seu dever fundamental de pagar impostos. O interesse nessa informação é interesse público, no sentido de que é um daqueles interesses que “temos em comum com os nossos concidadãos, que se localizam num mundo público – que compartilhamos, mas não possuímos (...)” e que ultrapassam, por serem interesses comuns e públicos, o horizonte da vida de um ser humano considerado na sua singularidade. ”

3ª Diretiva/Conclusão: O que o Artigo 198 do Código Tributário Nacional institui é uma norma de devido processo legal, cujo guardião é o Auditor Fiscal

O Fisco atua como agente no interesse dos demais contribuintes cumprindo, basicamente, duas funções: (i) assessorar contribuintes que voluntariamente buscam cumprir suas obrigações tributárias e (ii) agindo de forma coercitiva sobre aqueles que não cumprem com suas obrigações tributárias.

A ideia do Fisco como “agente” da coletividade pode ser melhor compreendida se atentarmos para o fato de que a “obrigação tributária” é constituída pelo “lançamento”, ou seja, é o desenrolar desse específico “processo” que acabará por constituir o débito do contribuinte. É na concretude desse processo que se revela, verdadeiramente a isonomia, ou seja, é a legalidade concreta (aplicação da lei) que garante o tratamento isonômico dos contribuintes.

Para Klaus Tipke, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade, de modo que o cumprimento do princípio da igualdade depende não apenas da lei material, mas, no final das contas, dos créditos tributários que Administração Fazendária constitui por meio do lançamento.

Ora, como ocorre dentro de todo e qualquer Estado de Direito, temos aqui uma legitimação pela atuação do “Devido Processo Legal”. E, nessa perspectiva, fica patente que a Autoridade Fiscal, última e primeira, é a Lei. O Auditor é, assim, o Fiscal do

“devido processo” instituído por lei. É seu guardião. O agente de sua concretização, individuação. Seu interesse, como agente, não é a arrecadação pura e simples, é garantir que todo cidadão contribua na exata medida da lei. Deve, portanto, zelar para que o dever dos contribuintes seja cumprido de forma justa. Nem mais, nem menos.

4ª Diretiva/Conclusão: Ao defenderem o Princípio da Transparência, Administração Tributária e Agentes Fiscais promovem a realização do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva

A distribuição igualitária da carga tributária é um imperativo de Justiça e a forma de concretizá-la encontra-se expressa no princípio da capacidade contributiva. O § 1º do art. 145 da Constituição Federal estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Se o pagamento de qualquer tributo é parte da cota de sacrifício pessoal que todo cidadão realiza para a manutenção da comunidade política, parece correto que essa cota de sacrifício seja exigida, equitativamente, conforme a capacidade de contribuição econômica de cada cidadão.

A igualdade da tributação conforme a capacidade contributiva significa tanto um mandamento dirigido ao Poder Legislativo quanto ao Poder Executivo. Ocorre que a “igualdade da lei” editada pelo Poder Legislativo pode ser fiscalizada por intermédio da “publicidade da lei”, porém a “igualdade na (aplicação da) lei” pelo Poder Executivo, no estado atual, não pode ser avaliada em razão do “sigilo fiscal”!

Somente a transparência fiscal permite a verificação da forma de aplicação, pelo Poder Executivo, da norma tributária aos fatos descritos hipoteticamente na lei. Sem o acesso à forma da realização (da aplicação) da lei pelo correspondente ato administrativo, compromete-se tanto a garantia do primado da igualdade quanto o princípio da publicidade da atuação da Administração Pública criando-se o paradoxo de uma

atuação “não-pública” da Administração Pública e comprometendo, no limite, a própria forma do Estado Democrático de Direito.

A “transparência fiscal” incentiva, simultaneamente, tanto o cumprimento da regra jurídica – pagar o tributo – pelos contribuintes (*compliance*) quanto o cumprimento da regra jurídica – fiscalizar/cobrar o tributo – pela Administração (*accountability*) em atenção ao postulado do tratamento isonômico.

5ª Diretiva/Conclusão: Ao defenderem o Princípio da Transparência, Administração Tributária e Agentes Fiscais promovem a realização do Princípio Constitucional da Livre Concorrência

As demandas acerca do tratamento isonômico são ainda mais intensas quando se tem presente o impacto da carga tributária na maneira como se concretiza o princípio constitucional da “livre concorrência” (art. 170, IV, CF/88). O acesso a informações sobre a carga tributária efetivamente paga pelas pessoas jurídicas é direito, na perspectiva da proteção à livre concorrência na ordem econômica, não apenas das demais concorrentes, é também, na perspectiva dos demais princípios da referida ordem, direito dos efetivos destinatários dessa imposição econômica – contribuintes mediatos – sejam eles sócios, acionistas, trabalhadores e/ou consumidores, uma vez compreendido que toda e qualquer pessoa jurídica é, na realidade, um mero “agente de arrecadação” do Fisco, ou seja, no limite, um agente indireto dos contribuintes efetivos.

6ª Diretiva/Conclusão: A Transparência é Vantajosa sob todas as Perspectivas envolvidas na Relação Tributária

O fim do culto ao sigilo é benéfico porque o segredo torna invisível e desimportante a ação do agente fiscal, mantendo sua performance oculta e impedindo o reconhecimento do seu trabalho. Impede assim que exista o reconhecimento do seu

desempenho exemplar, bem como exclui sua derradeira voz na interpretação das normas tributárias.

A abertura, por seu turno, cria um diálogo público informado sobre as diferentes leituras das normas tributárias realizadas pelos auditores fiscais, permitindo a construção democrática de padrões de interpretação razoavelmente uniformes.

O segredo fiscal alimenta a lógica da complexidade e da insegurança jurídica. O empoderamento da Administração Tributária, portanto, passa necessariamente pelo cumprimento de sua missão institucional. Em um Estado Democrático de Direito, é a ampla publicidade dos atos de poder que lhe confere legitimidade.

Por dever de coerência, não faz sentido ocultar a peça inicial da autuação quando as decisões de primeira e segunda instância são públicas. No universo do serviço público, não há espaço para verdades parciais. Muito pelo contrário, o que há é a necessidade de constante atualização e comunicação de entendimentos racionalmente e publicamente justificados.

Para o contribuinte, usuário da Receita Federal, o fim do sigilo fiscal se justifica como medida de garantia da legalidade e da segurança jurídica, pois isso tanto lhe permite verificar se o padrão de interpretação aplicado ao seu caso é compatível com o já aplicado a casos iguais, como também lhe põe à salvo da aplicação de uma sanção de caráter arbitrário, ou seja, de um processo de autuação que o elege, injustificadamente, como alvo da perseguição do ente sancionador.

Aliás, a possibilidade de escrutínio do processo pelos demais cidadãos impõe uma maior exigência de consistência e clareza sobre o procedimento sancionatório, o que reverte, de novo, em benefício do próprio contribuinte autuado: se o que se pretende com a sanção é, entre outras coisas, a concretização da prevenção especial, aquele que teve sua conduta avaliada como inadequada deve ser capaz de compreender os motivos de tal julgamento, para com isso atuar de forma distinta nas próximas oportunidades.

O fim do sigilo torna explícita, portanto, qual a expectativa normativa do Fisco. Satisfaz, assim, a função de prevenção geral da sanção, já que todos os cidadãos podem, com isso, balizar suas condutas de acordo com padrões concretos de legalidade consolidados em tais documentos. A abertura dos atos de aplicação do direito também contribui para que se democratize o acesso à informação (acesso à legalidade concreta), fazendo com que não apenas grandes escritórios de advocacia que trabalham em larga escala tenham visão privilegiada do entendimento das autuações e suas assimetrias na aplicação dos critérios legais, criando-se ambiente de negócios, reduzindo custos de transação e tornando acessíveis informações hoje concentradas nas mãos de poucos.

7ª Diretiva/Conclusão: Os Auditores Fiscais devem protagonizar a mudança de paradigma na atuação da Receita Federal do Brasil – Do Paradigma do Crime ao Paradigma dos Serviços

A superação da noção que pressupõe que o comportamento do contribuinte funda-se em uma escolha racional que visa sempre à maximização da utilidade, ie., não pagar tributos, é uma meta a ser considerada para mudança de paradigma de atuação da Receita Federal no Brasil. Esse raciocínio de que o contribuinte é um criminoso em potencial reflete a falsa ideia de que, para aumentar a arrecadação, o fisco deve se utilizar quase que exclusivamente de mecanismos de detecção e punição (auditorias e multas).

A existência de demonstrações empíricas de que, mesmo em países com baixo índice de cumprimento de obrigações tributárias, a evasão nunca cresce até os níveis esperados por um paradigma utilitarista (maximização de vantagem) deve levar a uma reavaliação dos fatores a serem considerados pela Receita Federal quando da construção de suas estratégias institucionais objetivando o cumprimento, pelos contribuintes, das normas tributárias, vez que a *compliance* também envolve questões éticas e incentivos relacionados às normas sociais de conduta (aspiração, vergonha, orgulho, etc.).

As Administrações Fiscais que tem atingido os melhores resultados são aquelas que levam tal diversidade de fatores em conta e aprenderam não só a realizar auditorias e aplicar multas de modo eficiente, mas também a utilizar instrumentos capazes de impulsionar a construção de um relacionamento de confiança com contribuintes e, sobretudo, alinhar normas tributárias e normas sociais.

8ª Diretiva/Conclusão: Não há Razão para a Receita Federal do Brasil não ser uma das Melhores do Mundo

A Receita Federal consolidou-se no Decreto 63.659, de 20 de novembro de 1968. Segundo Isaias Coelho, subsecretário da Receita Federal na administração Dornelles[9], consultor do FMI e Diretor do Centro de Cidadania Fiscal – CCiF, a criação da Receita Federal do Brasil ocorreu em concomitância à extinção de outros 6 órgãos de Estado: (i) Departamento de Imposto de Renda, (ii) Departamento de Rendas Aduaneiras, (iii) Departamento de Receitas Internas, (iv) Departamento de Arrecadação, (v) Comissão de Eficiência do Ministério da Fazenda e (vi) Seção de Organização do Ministério da Fazenda. Entre os enfoques da nova filosofia da Receita Federal, implantada em 1968, estava: unicidade na relação fisco/contribuinte, uso intensivo de processamento de dados e da inteligência fiscal; investimento em capital humano; blindagem contra corrupção; publicidade das bases de dados e educação fiscal. Infelizmente, a Receita Federal até agora não se tornou aquela que foi pensada em 1968.

Não adianta reformar a Constituição Federal, nem criar um novo sistema tributário nacional e racional se não mudarmos a lógica de aplicação do direito dos fiscos federal, estadual e municipal. Acreditamos que o exemplo, o modelo e a revolução desse sistema deve começar pela Receita Federal do Brasil.

Não há razão para a Receita Federal do Brasil não ser uma das melhores do mundo, para tanto é útil compará-la, em todas as dimensões de sua atividade, a suas melhores congêneres (Suécia, Austrália, Cingapura, Reino Unido, Chile etc).

Mensurar, mensurar, mensurar: é preciso usar a mensuração para orientar a ação. É preciso conhecer os custos e benefícios de operação, do empreendimento de novos projetos, da ação e da inação da RFB. A atividade de fiscalização deve estar informada por análise de risco: contribuinte e atividade que apresentam mais riscos de evasão devem suportar carga maior de controle que contribuintes de baixo risco. É essencial o uso intenso e responsável de inteligência fiscal para detectar desvios de cumprimento de obrigações em molestar o contribuinte adimplente com seus deveres.

A Receita Federal do Brasil precisa de autonomia técnica para exercer suas funções sem ingerência política. Trata-se de reivindicar seu status de órgão de Estado, gozando de independência comparável àquela desfrutada pelo Banco Central e a Polícia Federal. A organização autárquica seria um modelo a considerar. Idealmente, a RFB deveria poder estabelecer a remuneração de seus quadros com dotação orçamentária determinada em função do valor dos serviços que presta. Mas para saber que serviços presta, seria essencial que oferecesse transparência para que a sociedade pudesse avaliar, de fato, tais serviços.

A Receita Federal precisa ser, pois, mais cidadã. Precisa de um Conselho da Receita Federal (similar ao conselho de grandes empresas) que ofereça orientação estratégica sem interferir no dia-a-dia da arrecadação.

É preciso retomar os ideais que inspiraram a criação da Receita Federal do Brasil, que defendiam cooperação, transparência, con-vencer (sem vencer somente pela força e pela presunção de validade dos autos de infração). A Receita Federal do Brasil precisa lograr mais capilaridade e não dispor, simplesmente, das carroças em círculo em torno dos grandes contribuintes. O maior objetivo da educação fiscal, que precisa ser ampliada e promovida, deve ser criar a consciência de que a evasão fiscal é uma ofensa ao corpo social, não simplesmente uma afronta ao fisco.

9ª Diretiva/Conclusão: Agentes Fiscais como Promotores de um Projeto Inovador de Norma Anti-elisiva, Resignificando o Procedimento da Consulta Tributária e Aproveitando o Texto e a Oportunidade da MP 685

Há necessidade de os agentes fiscais anunciarem posições e valores inovadores que podem mudar a perspectiva histórica do relacionamento entre fisco/contribuinte: (i) preocupação da RFB com o BEPS, FACTA e OCDE e compromisso com o movimento de transparência internacional; (ii) sinalização de oferecer “canal verde” para o contribuinte que age espontaneamente de forma transparente[8] e (iii) compromisso de combater a indústria do contencioso tributário que só nos últimos 4 anos representou autuações de mais de 190 bilhões de reais tão-somente em matéria de planejamento tributário.

A MP 685 revelou postura repressora que instituiu a presunção de omissão dolosa, fraude e sonegação pela mera não-entrega de declaração sob o fundamento de tipos abertos e indizíveis. Mas por outro lado, há de se reconhecer o avanço da RFB no sentido de aceitar a transparência das transações, em troca da não-aplicação de multas. Nos primeiros debates travados sobre norma anti-elisiva, em 2010, essa hipótese era proibitiva na casa.

Um bom caminho é emendarmos a proposta da MP 685, tornando-a mais democrática e responsiva em relação à abertura do diálogo operacional entre RFB e contribuintes, mediante a Declaração de Registro de Operações (DRO) e o Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT):

Proposta de emenda substitutiva à MP685

Substituam-se os artigos 7º a 12 da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, pela seguinte redação:

“Art. 7º É direito do contribuinte pagar apenas os tributos exigidos em lei, exercendo sua atividade sob a tutela e a proteção dos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da certeza do direito, da não surpresa, da irretroatividade, da confiança legítima e do tratamento isonômico, de modo a garantir a livre concorrência, a livre iniciativa e um ambiente adequado de relacionamento com a administração tributária, pautado pelo princípio da moralidade pública a que se refere o art. 37 da Constituição Federal.

Art. 8º. É facultado ao contribuinte apresentar, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, Declaração de Registro de Operações

(DRO) informando atos e negócios jurídicos realizados nos exercícios anteriores que impliquem supressão, redução ou diferimento de tributo.

§ 1º A entrega da DRO assegura ao contribuinte a não incidência de quaisquer multas, nos termos estabelecidos neste artigo.

§ 2º Será apresentada uma DRO para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos do regulamento.

§ 3º A DRO deverá conter, cumulativamente:

I - descrição dos fatos suficientes para a compreensão integral da operação;

II - fundamentação jurídica e justificação da operação perante o direito vigente.

§ 4º A entrega da DRO que atenda objetivamente os requisitos do parágrafo anterior terá eficácia jurídica imediata e garantirá ao contribuinte o direito de pagar apenas os tributos devidos, acrescidos de juros de mora, no prazo de 90 dias, em caso de rejeição da operação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 5º A rejeição de operação discriminada em DRO, nos termos do parágrafo anterior, somente poderá ser feita através de decisão de órgão colegiado da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo critérios estabelecidos em regulamento.

§ 6º A DRO poderá ser declarada ineficaz pela Secretaria da Receita Federal exclusivamente se:

I – for apresentada por quem não seja o contribuinte de direito da obrigação tributária eventualmente resultante das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II – for omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

III - conter hipótese de falsidade material ou ideológica; ou

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

§ 7º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, o contribuinte será notificado para, no prazo de 30 (trinta) dias, suprir a omissão identificada.

§ 8º Os efeitos e garantias da entrega da DRO não se aplicam às operações:

I - que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração;

II – claramente identificadas no Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), de que trata o art. 10.

Art. 9º A declaração do contribuinte que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 10. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil constituir Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), contendo a relação das operações que não são reconhecidas por esta Secretaria para fins tributários.

§ 1º A inclusão de operações no CORAT se fará por Parecer Normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil contendo a descrição completa da operação, vedada a identificação de contribuintes e partes envolvidas, setor de atividade, localização, valores envolvidos e demais informações protegidas por sigilo nos termos da legislação em vigor.

§ 2º O procedimento para inclusão de operações no CORAT, bem como para sua alteração ou supressão, observará o seguinte:

I – a proposta de Parecer Normativo será submetida a consulta pública, para que os interessados se manifestem no prazo de 30 (trinta) dias, apresentando formalmente suas razões de fato e de direito;

II – uma vez encerrado o prazo previsto no inciso anterior, órgão colegiado formado por auditores fiscais com notória reputação, experiência e conhecimento jurídico deliberará, em sessão aberta ao público, sobre a inclusão de operações no CORAT, bem como sobre a alteração ou exclusão de operações constantes desse Cadastro

§ 3º A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional manifestar-se-á obrigatoriamente no processo de consulta pública de que trata o inciso I do parágrafo anterior.

§ 4º Publicado o Parecer Normativo incluindo nova operação no CORAT ou alterando operação já constante desse Cadastro, o contribuinte que tiver realizado ato ou negócio jurídico análogo ao descrito no Parecer Normativo mas não tiver apresentado DRO relativa a esta operação, poderá, no prazo de 90 (noventa) dias, declarar a operação para obter os mesmos efeitos previstos no art. 8º.

Art. 11. A forma, o prazo e as condições de apresentação da Declaração de que trata o art. 8º, bem como os critérios de elaboração dos Pareceres Normativos de que trata o parágrafo 1º do art. 10 desta lei, serão disciplinados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observado procedimento de consulta pública, em conformidade aos objetivos e princípios de direito expressos no art. 7º desta lei.

Art. 12. (Excluído)”.

O objetivo desta emenda seria manter os aspectos positivos da proposta apresentada nos artigos 7º a 12 da Medida Provisória nº 685, eliminando seus aspectos negativos. Trata-se de uma contribuição que tem como objetivo a redução do contencioso tributário e a criação de um novo paradigma de segurança jurídica para o fisco e para o contribuinte, mediante a criação de procedimento fundado na transparência.

Para tanto, propõe-se a substituição da obrigatoriedade de apresentação, pelo contribuinte, de declaração de operações que resultem na redução dos tributos devidos (art. 7º da MP) pela criação da faculdade de que o contribuinte apresente esta declaração (art. 8º do texto proposto).

Há uma diferença relevante entre o texto da MP e o texto proposto. De fato, o texto do art. 7º da MP tem como objetivo uma forma de autoincriminação dos

contribuintes, que são obrigados a declarar operações que “não possuírem razões extratributárias relevantes” ou em que a forma adotada não for usual. Já o texto proposto reconhece que há situações em que existem divergências legítimas de interpretação da legislação tributária entre os contribuintes e o fisco, criando um mecanismo em que os contribuintes poderão declarar estas operações voluntariamente, ficando dispensados da incidência de multas no caso de rejeição da operação pelo fisco.

O mecanismo proposto não abre, no entanto, brechas para o acobertamento de operações ilegais dos contribuintes, uma vez que o parágrafo 6º do art. 8º da redação proposta prevê a possibilidade de declaração de ineficácia da declaração apresentada pelo contribuinte em casos que caracterizem simulação, em termos semelhantes aos propostos no art. 11 da MP.

Outra mudança importante é a exclusão do art. 12 do texto da Medida Provisória, que prevê a aplicação de multa qualificada (de 150%) nos casos em que o contribuinte deixe de apresentar a declaração ou em que esta seja declarada ineficaz. Além de ter constitucionalidade duvidosa, este artigo cria uma punição extremamente rigorosa com base em parâmetros claramente subjetivos, como a identificação do que são “razões extratributárias relevantes” (que obrigam a apresentação da declaração) ou do que são “dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico” (cuja omissão leva à ineficácia da declaração).

O texto proposto inova ao propor, em seu art. 10, um mecanismo transparente e democrático de criação de um Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT). Este Cadastro contribuirá para reduzir a insegurança jurídica dos contribuintes, bem como para reduzir o grau de litígio em matéria tributárias, ao apresentar, de forma detalhada, as operações que, na visão do fisco, não são admissíveis. A existência deste Cadastro não impede que a interpretação do fisco seja discutida nas esferas administrativa ou judicial, mas certamente contribuirá para maior transparência e para que os contribuintes conheçam a posição da Receita Federal ao realizarem suas operações.

Em suma, esta emenda tem como objetivo contribuir para a criação de um ambiente mais transparente e de maior confiança na relação entre o fisco e os contribuintes. Este objetivo é inclusive incorporado de forma explícita no art. 7º do texto proposto, o qual enuncia os princípios que justificam as demais mudanças propostas. Tais mudanças, se implementadas, certamente contribuirão para uma redução do grau de litígio entre os contribuintes e o fisco, com efeitos positivos sobre o ambiente de negócios e a eficiência econômica.

10ª Diretiva/Conclusão: Os Agentes Fiscais devem Promover a Reforma da Qualidade do Sistema Tributário Nacional: Simplicidade, Isonomia, Neutralidade, Transparência e Arrecadação

Os vários tributos que no Brasil oneram o consumo, a renda, a folha e o patrimônio são ruins para as empresas, para o cidadão e mesmo para o Fisco.

Os tributos sobre a renda e sobre a folha, com inúmeros regimes jurídicos distintos, prejudicam o emprego, o salário e a equidade. A tributação sobre o patrimônio merece ser revista em conformidade com o debate informado sobre a função da propriedade, sinalizando segurança jurídica e certeza nas relações intergeracionais.

Os tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços (ICMS, IPI, PIS/Cofins e ISS) são complexos, descoordenados, cumulativos, repletos de obrigações acessórias e geradores de enorme contencioso. Tal situação degrada o ambiente de negócios, implica perda da competitividade nacional e dificulta o controle político da carga tributária. A falta de transparência acaba por iludir a percepção do cidadão sobre os tributos embutidos nos preços dos bens e serviços.

Todo o sistema tributário brasileiro carece de reforma, mas que a tributação sobre o consumo é a mais disfuncional e a que mais urgentemente requer simplificação. A melhor forma de atingir este objetivo seria pela criação de dois novos

tributos baseados no modelo internacionalmente consolidado do imposto sobre o valor adicionado (IVA), que substituiriam gradualmente o PIS/Cofins, o ICMS e o ISS.

A Contribuição Geral sobre o Consumo (CGC), federal, substituiria o PIS/Cofins. O Imposto Geral sobre o Consumo (IGC), subnacional, substituiria o ICMS e o ISS. A legislação dos dois tributos seria a mesma, o que significa que, para os contribuintes, seria como se houvesse apenas um novo tributo. O IPI seria transformado em um imposto seletivo, com incidência sobre poucos produtos com externalidades negativas, como fumo, bebidas e combustíveis.

A estratégia de novo tributo modelar se justifica pela grande contaminação dos tributos atuais por isenções, incentivos e regimes especiais. Possibilita, também, fazer a transição em um prazo relativamente longo, permitindo que as empresas se ajustem e que as políticas de incentivo sejam redesenhadas e se apoiem em instrumentos mais apropriados.

O objetivo final é a uniformização da legislação nacional da tributação sobre o consumo, criando novo cenário de futuro para o empreendedorismo no Brasil e mantendo a arrecadação constante.

A função da tributação moderna é arrecadar, não a de distribuir favores. Os incentivos fiscais e regimes especiais devem ser eliminados, abrindo espaço para a adoção de alíquotas uniformes e mais moderadas. Sem privilégios, a tributação se torna mais justa e onde todos pagam, todos pagam menos.

No modelo proposto, a não cumulativas é plena: o crédito é financeiro e irrestrito. Todo o tributo pago pela empresa na aquisição de bens e serviços constitui seu crédito, aplicável contra o tributo que deve pagar sobre os bens e serviços vendidos. Extingue-se a anomalia do “crédito físico” e garante devolução imediata dos créditos acumulados, qualquer que seja a sua origem.

A CGC e o IGC devem incidir sobre base ampla, alcançando o universo de bens e serviços e todas as formas de organização da atividade econômica.

As alíquotas da CGC e do IGC devem ser as mesmas para todos os bens e serviços. A tributação não deve depender da classificação de bens e serviços. A alíquota única é essencial para o empoderamento do cidadão, como contribuinte efetivo e protagonista do debate político sobre carga tributária.

A CGC e o IGC devem desonerar completamente as exportações de bens e serviços, garantindo-se a manutenção integral do crédito (tributação no destino). Tampouco devem onerar o investimento. O investimento deve gerar crédito integral e, caso não haja débitos suficientes, o crédito acumulado deve ser imediatamente ressarcido.

A base de cálculo dos novos tributos deve ser a receita líquida de impostos. O modelo proposto não admite a chamada tributação “por dentro”, prática obscura de fazer o imposto integrar a própria base de cálculo.

Propõe-se que a CGC seja criada com uma alíquota inicial de 1%, reduzindo-se compensatoriamente as alíquotas do PIS/Cofins. A vigência inicial da CGC com alíquota de 1%, durante dois anos, permitiria avaliar adequadamente o funcionamento deste tributo e estimar seu potencial de arrecadação. Após este período de teste, a alíquota da CGC seria elevada progressivamente e a do PIS/Cofins, reduzida progressivamente, completando-se a transição em 5 anos. A transição do ICMS e do ISS para o IGC também se iniciaria após este período de teste, sendo feita em 10 anos.

A carga tributária seria mantida constante durante toda a transição, com o aumento da CGC e do IGC correspondendo exatamente à redução do PIS/Cofins e do ICMS e ISS. A segurança jurídica para os contribuintes e para o Fisco exige um período longo de transição.

O modelo proposto é simples, neutro, transparente e isonômico. A introdução desse novo paradigma traria grande avanço à tributação do consumo. Reduz a insegurança jurídica. Elimina a cumulatividade. Acaba com as práticas de cálculos “por dentro” e retenção indevida de créditos acumulados. Incentiva a livre concorrência e

ANDRÉ RODRIGUES CORRÊA

Professor de Direito Privado da FGV DIREITO SP

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

Professor de Direito Tributário da FGV DIREITO SP

melhora o ambiente de negócios, promovendo o exercício da cidadania fiscal rumo à responsabilidade dos governantes negociada, democraticamente, nas urnas.

São Paulo, 13 de setembro de 2016

ANDRÉ RODRIGUES CORRÊA

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

CURRICULUM VITAE DOS AUTORES DO ESTUDO, INVESTIGAÇÃO E ANÁLISE:**André Rodrigues Corrêa**

Pós-Doutor pelo Edinburgh Institute for Advanced Studies in the Humanities (2013). Pós-Doutor pela University of Edinburgh School of Law (Old College) (2012). Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) (2008). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Pelotas (UFPEL) (1997). Professor da Graduação em Direito e do Programa de Pós-Graduação (Mestrado Profissional) em Direito da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (DIREITO SP). Autor do livro “Solidariedade e Responsabilidade: o tratamento jurídico dos efeitos da criminalidade violenta no transporte público” agraciado com o Prêmio Capes de Tese em Direito (2009). Parecerista ad hoc da FAPESP. Membro do Instituto de Estudos Culturalistas. Sua área de atuação abrange Direito Civil, com ênfase em Direito Obrigacional e Contratual, Direito da Responsabilidade e Direito das Garantias do Crédito desenvolvendo atualmente pesquisas principalmente nos seguintes temas: regulação contratual entre o público e o privado, sistemas de tratamento de danos, metodologia do direito e metodologia do ensino jurídico. No Núcleo de Estudos Fiscais - NEF/FGV -, coordena, atualmente, o projeto Transparência e Sigilo nos Âmbitos Público e Privado.

Eurico Marcos Diniz de Santi

Doutor (2000) e Mestre (1995) em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor de Direito Tributário da Direito SP - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e membro do Conselho de Curso de Graduação desta Instituição, Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário do GVlaw e Coordenador dos Congressos e Eventos (Nacionais e Internacionais) de Estudos Tributários e Coordenador do NEF - Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas. Vencedor do Prêmio Jabuti em 2008, na categoria de Melhor Livro de Direito, com a obra Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, Editora Saraiva. Indicado entre os dez finalistas do Prêmio Jabuti 2015 pelo livro Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal, pela Revista dos Tribunais. No Núcleo de Estudos Fiscais - NEF/FGV -, coordena, atualmente, 3 linhas de pesquisa: (i) Observatório da Reforma Tributária, (ii) Transparência e Sigilo nos Âmbitos Público e Privado e (iii) Macro Visão do Crédito Tributário, processo administrativo, norma anti-elisiva e execução fiscal. É diretor do Centro de Cidadania Fiscal - CCiF, *think tank* que atua na reflexão e proposição da reforma tributária no Brasil.

COLABORAÇÃO NO ESTUDO, INVESTIGAÇÃO E ANÁLISE:**Laura Romano Campedelli**

Mestre (2016) em Direito e Desenvolvimento pela FGV Direito SP. Bacharel (2013) em Direito pela FGV Direito SP. Entre 2011 e 2013 atuou no escritório Rivitti&Dias. Nos anos de 2014 e 2015 foi pesquisadora de mestrado do Núcleo de Estudos Fiscais NEF/FGV, onde realizou pesquisas relacionadas à Tributação e Desenvolvimento. Também foi professora assistente dos cursos de Direito Tributário I e II na FGV Direito SP (2014-2015) e do Curso ministrado aos

ANDRÉ RODRIGUES CORRÊA
Professor de Direito Privado da FGV DIREITO SP

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI
Professor de Direito Tributário da FGV DIREITO SP

Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil na FGV Direito SP (2015-2016). Atualmente é advogada associada ao Escritório Eurico de Santi Adv.