

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

19^o volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CAIO AUGUSTO TAKANO
FÁBIO PALLARETTI CALCINI
FERNANDO FACURY SCAFF
FREDERICO MENEZES BREYNER
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
GUILHERME CEZAROTI
HELENO TAVEIRA TÔRRES
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
IVAN ALLEGRETTI
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
LUÍS EDUARDO SCHOUEI
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MISABEL ABREU MACHADO DERZI
PAULO AYRES BARRETO
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
RENATO LOPES BECHO
RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR
ROBERTO FERRAZ
SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO
SERGIO ANDRÉ ROCHA

DIALÉTICA

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

19º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CAIO AUGUSTO TAKANO
FÁBIO PALLARETTI CALCINI
FERNANDO FACURY SCAFF
FREDERICO MENEZES BREYNER
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
GUILHERME CEZAROTI
HELENO TAVEIRA TÔRRES
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
IVAN ALLEGRETTI
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
LUÍS EDUARDO SCHOUEI
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MISABEL ABREU MACHADO DERZI
PAULO AYRES BARRETO
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
RENATO LOPES BECHO
RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR
ROBERTO FERRAZ
SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO
SERGIO ANDRÉ ROCHA

DIALÉTICA

São Paulo - 2015

© vários autores

DIALÉTICA é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados a
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/Fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

ISBN nº 978-85-7500-258-2

Revisão de texto: Leticia Pataquine Ivenes e Sabrina Dupim Moriki.

Editoração: nsm

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Grandes questões atuais do direito tributário,
19º volume / coordenador Valdir de Oliveira
Rocha. -- São Paulo : Dialética, 2015.

Vários autores.
Bibliografia.

1. Direito tributário 2. Direito tributário -
Brasil I. Rocha, Valdir de Oliveira

15-06423

CDU-34:336.2(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

Sumário

- BETINA TREIGER GRUPENMACHER**
Critérios para a Exigência dos Responsáveis Tributários, em Face da Previsão de “Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica”, no Novo CPC de 2015
1. Considerações Iniciais. 2. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. 3. Responsabilidade Tributária por Infração à Lei, ao Contrato Social e aos Estatutos. 4. Desconsideração da Personalidade Jurídica: Pressupostos Legais. 5. O Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica e a Responsabilidade por Infrações Tributárias. 6. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e o Processo Administrativo Fiscal. 7. Considerações Finais. 11
- FÁBIO PALLARETTI CALCINI**
PIS/Cofins, não Cumulatividade e Insumo. Aspectos Constitucionais e Legais
1. Introdução. 2. Não Cumulatividade e Insumo: Perspectiva Constitucional. 3. Não Cumulatividade e Insumo: Perspectiva Legal. 4. Considerações Finais. 30
- FERNANDO FACURY SCAFF**
Responsabilidade Tributária dos Contribuintes em Razão da Guerra Fiscal
I - Posição da Questão. II - O Aspecto Concorrencial da Guerra Fiscal e a Neutralidade Econômica dos Tributos. III - Notas sobre a Guerra Fiscal do ICMS. IV - A Responsabilidade do Contribuinte Incentivado em Face da Declaração de Inconstitucionalidade da Norma Estadual. Conclusões. 60
- GABRIEL LACERDA TROIANELLI**
O Conceito de Insumo na Legislação de PIS e Cofins
1. Introdução. 2. A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 3. A Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. 4. O Conceito de Insumo para Efeito de PIS e Cofins. 76
- GUILHERME CEZAROTI**
O Novo Código de Processo Civil e seus Possíveis Reflexos no Processo Judicial Tributário

1. Introdução. 2. As Diversas Formas de Tutela Provisória no NCP. 3. Fixação da Verba de Sucumbência nas Causas em que a Fazenda Pública for Vencida. 4. Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica. 5. Fundamentação das Sentenças e Acórdãos. 6. Possibilidade de Regularização dos Recursos após o Protocolo. 7. Ordem de Julgamento dos Recursos nos Tribunais. 8. Recurso de Apelação Julgado por Maioria de Votos. 9. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas. 10. Reclamação como Substituto Recursal. 11. Admissibilidade dos Recursos Especial e Extraordinário. 12. Prequestionamento para Efeito de Conhecimento da Matéria para Julgamento dos Recursos Especial e Extraordinário. 13. Conversão do Recurso Especial em Recurso Extraordinário por Ordem do Relator. 14. Conversão do Recurso Extraordinário em Recurso Especial por Ordem do Relator. 15. Recurso ao STF quando o Tribunal de Origem nega Seguimento a Recurso Extraordinário ou Especial com Fundamento em Orientação do Tribunal Superior. 16. Embargos de Divergência nos Recursos Especial e Extraordinário. 17. Conclusão.

91

HELENO TAVEIRA TÔRRES

Direito Tributário Sancionador e o Garantismo Constitucional

1. "Evasão Fiscal" e Direito Tributário Sancionador. 2. O Conceito Positivo de Fraude Tributária. 3. A Aplicação de Multas nos Casos de Fraude Tributária. 4. Paradigmas do Direito Tributário Sancionador. 5. O Garantismo Constitucional sobre a Antijuridicidade e Culpabilidade em Delitos Tributários. 6. Em Matéria Penal a Constituição não comporta Afastamento pela Administração Tributária - Presunção de Inocência e Direito de Defesa. 7. A Interpretação mais Favorável nos Delitos Tributários e a Aplicação do Princípio de Proporcionalidade às Sanções Tributárias. 8. Vedação ao *Bis in Idem* no Concurso Aparente de Ilícitos Administrativos. 9. O Afastamento de Sanções na Denúncia Espontânea (Obrigações Principais e Acessórias). 10. Denúncia Espontânea e a Aplicação de Sanções pela "Omissão Dolosa" do Sujeito Passivo com Intuito de Sonegação ou Fraude e no Caso de Ausência de Declarações de "Planejamento Tributário Abusivo". 11. Considerações Finais.

119

HUGO DE BRITO MACHADO

O Ônus da Prova no Procedimento Administrativo Tributário

1. Introdução. 2. O Ônus da Prova. 3. A Prova no Procedimento Administrativo Tributário. 4. Indeferimento do Pedido de Produção de Prova.

155

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO e RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO

O Novo Código de Processo Civil e o Processo Tributário

Introdução. 1. O que é "Processo Tributário" e quais Reflexos do Novo CPC merecem aqui Exame Particular? 2. Aplicação Subsidiária e Supletiva ao Processo Administrativo. 3. Os Honorários de Sucumbência. 4. Possibilidade de Mediação ou Conciliação. 5. Os Prazos da Fazenda Pública. 6. Tutela de Evidência e Ausência de Perigo da Demora. 7. Coisa Julgada, Alteração Jurisprudencial e Mudança no Termo Inicial do Prazo para Propositura de Ação Rescisória. 8. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. 9. O Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas. 10. Questões com Fundamento Constitucional e Legal e Conflitos Negativos entre STJ e STF. Considerações Finais.

163

IVAN ALLEGRETTI e ROBERTO FERRAZ

Aspectos Processuais do Novo Regimento Interno do Carf

1. A Uniformização da Jurisprudência e a Estruturação dos Órgãos de Julgamento do Carf. 2. O Recurso Especial de Divergência. 3. As Resoluções do Pleno da CSRF. 4. A Intersecção com o Poder Judiciário. 5. A Título de Reflexão. 6. Conclusão.

179

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Taxa Judiciária

198

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

ICMS - Critérios para a Exigência dos Responsáveis Tributários (Sócios, Administradores e Empresas Integrantes do Grupo Econômico) face à Previsão de "Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica" no Novo CPC de 2015

I - Responsabilidade Tributária. 2. Solidariedade. 3. Sócios e Administradores. 4. Grupos Econômicos. 5. Desconsideração da Personalidade Jurídica. 6. Redirecionamento da Execução Fiscal.

220

LUÍS EDUARDO SCHOUERI e RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR

Transparência Fiscal e Reciprocidade nas Perspectivas Interna e Internacional

I. Transparência e Direitos do Contribuinte: uma Contextualização. II. Transparência do Estado e Direitos Fundamentais. III. Acesso à Informação no Direito Brasileiro. IV. Conclusão.

248

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Decisões Judiciais que limitam de Forma Genérica a Multa de Ofício a 100% do Valor do Tributo: Desvio e Deturpação da Jurisprudência do STF

1. Introdução. 2. Síntese do Enquadramento Doutrinário do Problema. 3. Jurisprudência do STF sobre Multas Tributárias Desproporcionais e Confiscatórias. 4. Os Dois Precedentes Pós-1988 mais Citados sobre o Tema. 5. Confiscatoriedade e Multas Moratórias: Evolução Jurisprudencial Confusa e Acórdãos Recentes fixando-lhes Limite Máximo de 20% do Valor do Tributo. 6. Graves Equívocos de Precedentes Recentes que fixam genericamente o Limite Máximo de 100% do Valor do Tributo para Toda e Qualquer Multa de Ofício. 7. Conclusões.

288

MISABEL ABREU MACHADO DERZI e FREDERICO MENEZES BREYNER

Multas Tributárias e a Vedação de Confisco nos Recentes Julgamentos do STF

1. Introdução Breve à Tormentosa Questão das Sanções e da Vedação do Confisco. 2. Um Panorama da Jurisprudência do STF. 3. Análise das Espécies de Multas Tributárias Criadas pela Jurisprudência. Ausência da Gravidade da Conduta como Parâmetro. Tratamento Indiscriminado de Contribuintes de Boa-fé e de Contribuintes Sonegadores. 4. Excessividade da Multa e Gravidade da Conduta: Limites que deveriam ser Aplicados em Conjunto para aferir a Confiscatoriedade da Multa. 5. É Dado ao Poder Judiciário definir Objetiva e abstratamente o Confisco e reduzir Multas Tributárias a Patamares não Confiscatórios? 6. Conclusões.

319

PAULO AYRES BARRETO e CAIO AUGUSTO TAKANO
Entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade: a Questão da Tributação dos Dividendos na Lei nº 12.973/2014

I - Considerações Iniciais. II - Interdisciplinaridade e o Direito Tributário. III - O Trânsito entre a Contabilidade e o Direito Tributário. IV - O Regramento da Isenção dos Dividendos na Legislação do Imposto sobre a Renda. V - Perspectivas sobre o Regime Jurídico dos Dividendos a partir da Lei nº 12.973/2014. VI - Síntese Conclusiva.

346

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Algumas Repercussões do Novo Código de Processo Civil no Direito Material Tributário

1. Delimitação da Abordagem. 2. Processo Civil no Direito Material Tributário. 3. A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário em Face do Novo CPC. 4. Extinção do Crédito Tributário. 5. Responsabilidade Tributária. 6. Observância dos Precedentes. 7. O Crédito Tributário em Face do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas. 8. Conclusões.

374

RENATO LOPES BECHO

Alterações mais Importantes do Processo Civil em Matéria Tributária e o Novo CPC

I - Introdução. II - O Novo Código de Processo Civil. III - O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. IV - O CPC/2015 e a Atuação dos Tribunais. V - À Guisa de Conclusão.

385

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

Guerra Fiscal - a Modulação dos Efeitos pelo STF no Caso do Paraná

1. ICMS - como apurar o Valor Devido. 2. Isenção e Demais Incentivos Fiscais. 3. O "Perdão" Infraconstitucional de uma Regra Constitucional. 4. A Injustiça que fere o Contribuinte Recente de Mercadoria ilegalmente Incentivada à Falta de uma Regra de Bloqueio "pro Futuro". 5. A Guerra Fiscal do ICMS traz Dois Problemas na Medida em que são Ilegais os Benefícios Fiscais. 6. Os Mecanismos para evitar Incentivos no Futuro. 7. Epílogo.

400

SCHUBERT DE FARIAS MACHADO

Do Ônus da Prova no Processo Administrativo Fiscal

1. Introdução. 2. Origem e Finalidade do Direito Tributário. 3. Princípio da Legalidade e o Devido Processo Legal. 4. O Ônus da Prova. 5. Arbitramento. 6. Das Presunções Legais. 7. A Presunção de Legitimidade do Ato Administrativo. 8. Conclusões.

406

SERGIO ANDRÉ ROCHA

Desafios Presentes e Futuros do Processo Administrativo Fiscal

1. Introdução. 2. Primeiro Desafio: Redução da Importância do Processo Administrativo. Por uma Justiça Fiscal. 3. Segundo Desafio: Composição Paritária e Seleção dos Julgadores. 4. Terceiro

Desafio: Independência Administrativa. 5. Quarto Desafio: Decisões Definitivas para Ambas as Partes. 6. Quinto Desafio: Reforma e Estabilidade. 7. Sexto Desafio: Continuidade e Legitimação. 8. Conclusão.

428

Critérios para a Exigência dos Responsáveis Tributários, em Face da Previsão de “Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica”, no Novo CPC de 2015

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Pós-doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora pela UFPR.

Professora de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e de

Pós-graduação da UFPR. Visiting Scholar pela Universidade de Miami.

1. Considerações Iniciais

A desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária é assunto polêmico na doutrina e na jurisprudência, consequência da ausência de disciplina específica no ordenamento jurídico pátrio. O novo Código de Processo Civil, destarte, introduz o incidente de desconsideração de personalidade jurídica que promete solucionar o embate.



O tema da responsabilidade tributária está diretamente relacionado à sujeição passiva tributária e adquiriu, nos últimos anos, grande relevância dadas as práticas das Administrações Fazendárias, adotadas diante de seu interesse de realizar a receita tributária de forma concreta e eficiente.

Na relação jurídica tributária, o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, podendo ser o contribuinte ou o responsável, conforme dicção do artigo 121 do Código Tributário Nacional.

Como regra geral, o sujeito passivo é o contribuinte. É aquele que realiza o fato jurídico-tributário e deve efetuar o adimplemento da obrigação de índole pecuniária, além de cumprir os deveres instrumentais tributários. A sujeição passiva pode, no entanto, ser trasladada a terceiro alheio à relação jurídica tributária, conforme disciplina estabelecida entre os artigos 128 e 138 do Código Tributário Nacional.

Enfrentaremos, no âmbito do presente estudo, uma das recentes alterações promovidas pelo novo Código de Processo Civil, qual seja

Transparência Fiscal e Reciprocidade nas Perspectivas Interna e Internacional*

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

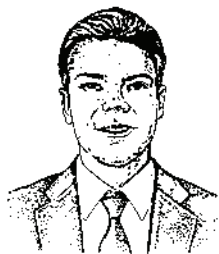
Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.
Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

RICARDO ANDRÉ GALENDI JÚNIOR

Advogado em São Paulo.



Luís Eduardo Schoueri



Ricardo André Galendi Júnior

I. Transparência e Direitos do Contribuinte: uma Contextualização

A ideia de “transparência”, nas relações entre Fisco e contribuinte, não se limita à discussão acerca do sigilo de dados do contribuinte. Não há dúvidas da relevância do polêmico *disclosure* das transações e dados particulares dos contribuintes, mas importa ter em mente que a noção de transparência implica reciprocidade, referindo-se também ao próprio Estado e ao sistema tributário que o sustenta. Este ponto é bem observado por Ricardo Lobo Torres, cuja ampla noção de transparência fiscal, dirigida ao Estado e à Sociedade, indica que deve a atividade financeira desenvolver-se a partir da clareza, abertura e simplicidade, de modo a superar os “riscos fiscais” derivados do “descontrole orçamentário, da gestão irresponsável de recursos públicos, da corrupção dos agentes do Estado”, entre outros¹.

A necessidade de o Estado, em atitude recíproca ao que exige do contribuinte, ser transparente em suas relações com o último, não é tema desconhecido da OCDE, que dele se ocupou, até a primeira

* Os autores agradecem a excelente pesquisa jurisprudencial e doutrinária realizada pelo acadêmico Guilherme Silva Galdino Cardin.

¹ Cf. Ricardo Lobo Torres, “O princípio da transparência no Direito Financeiro”, *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do novo Estado do Rio de Janeiro* n. 8. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2001.

década deste século, em diversos estudos². A Organização, apresentando a transparência como o “quadro geral de relacionamento” no qual atos individuais de comunicação entre autoridades e contribuintes tomam lugar, acertadamente reconhecia a necessidade de que a abertura e transparência esperadas dos últimos deveriam ser encontrar retribuição da parte dos órgãos arrecadatórios, de modo a se alcançar uma “relação aprimorada” (*enhanced relationship*)³.

Saudável exemplo de reciprocidade na transparência das relações entre Fisco e contribuinte pode ser apontado na análise de conferência aduaneira na importação⁴. No procedimento de triagem de declarações de importação⁵, denominado de parametrização, proporciona-se um sistema de desembaraço cuja agilidade varia proporcionalmente às informações prestadas pelo contribuinte e seus antecedentes no relacionamento com o Fisco⁶. Ou seja: estimula-se uma

² Cf., e.g., OECD, “Tax Intermediaries Study Team”, *Working Paper* nº 6, publicado em julho de 2007; OECD, *Taxpayers' rights and obligations - a survey of the legal situation in OECD countries*, publicado em 27 de abril de 1990.

³ OECD, “Tax intermediaries study team”, *Working Paper* nº 6, *op. cit.*

⁴ Cf. Decreto nº 6.759/2009: “Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.”

⁵ Cf. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, de 2 de outubro de 2006: “Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira: I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria; II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria; III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.”

⁶ Cf. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680, de 2 de outubro de 2006: “Art. 21. (...) § 1º A seleção de que trata este artigo será efetuada por intermédio do Siscomex, com base em análise fiscal que levará em consideração, entre outros, os seguintes elementos: I - regularidade fiscal do importador; II - habitualidade do importador; III - natureza, volume ou valor da importação; IV - valor dos impostos incidentes ou que incidiriam na importação; V - origem, procedência e destinação da mercadoria; VI - tratamento tributário; VII - características da mercadoria; VIII - capacidade operacional e econômico-financeira do importador; e IX - ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo importador.”

relação de confiança mútua, oferecendo-se, como contrapartida à abertura dos dados do importador, um procedimento mais célere no desembaraço de suas mercadorias.

Em tempos mais recentes, a sinceridade na preocupação da OCDE com a tutela de garantias individuais dos contribuintes tem sido posta em dúvida. Conforme alerta Soler Roch, algum ceticismo é necessário ao se encarar a proposta para uma *enhanced relationship* transparente, uma vez que a verdadeira preocupação da Organização seria mais a necessidade de resolver problemas criados por planejamentos tributários agressivos do que a efetiva restauração da confiança mútua⁷. Este, aliás, também parece ser o alvo dos ativistas pela “transparência fiscal” de que fala Allison Christians (*e.g.* organizações não governamentais como *Global Witness* e *Open Society Institute*), cujo objetivo imediato é “expandir o conhecimento público sobre os lucros globais auferidos por multinacionais”⁸.

A noção de transparência enquanto elemento chave de um sistema tributário ideal remonta a Adam Smith, para quem os tributos devem ser cristalinos, *i.e.*, seu montante deve ser claro e evidente ao contribuinte, e sua arrecadação deve implicar a este o menor custo possível⁹. Tais ideais permanecem atuais entre os financistas. Com efeito, Stiglitz aponta a responsabilidade política, exigindo que o sistema tributário seja transparente, como uma característica de um sistema ideal¹⁰.

Essencialmente, a reciprocidade que se espera do Estado, retratada na transparência fiscal, implica saber quem paga os tributos e quem se beneficia destes. O desejo dos agentes públicos em esconder quem está efetivamente pagando impostos resta evidente em passagem atribuída a Colbert, que, enquanto Ministro das Finanças no governo do Rei Luís XIV, teria afirmado que “a arte de tributar consiste em depenar o ganso de modo a obter o maior número de penas

⁷ Cf. Maria Teresa Soler Roch, “Tax administration versus taxpayer - a new deal?”, *World Tax Journal*, Amsterdã, IBFD, setembro de 2012.

⁸ Cf. Allison Christians, “Tax activists and the global movement for development through transparency”, Yariv Brauner e Miranda Stewart (orgs.), *Tax, law and development*, Edward Elgar Publishing, 2013, p. 293.

⁹ Cf. Adam Smith, *A riqueza das nações*, livro V, capítulo II, segunda parte.

¹⁰ Cf. Joseph Stiglitz, *Economics of the public sector*, 3ª ed., Nova York, W. W. Norton, 1999, pp. 457-458.

com o menor número possível de gritos”¹¹. É assim que se introduzem tributos pretensamente cobrados sobre pessoas jurídicas, levando a crer que são elas, não os indivíduos, que arcam com a tributação. Do mesmo modo, a tributação do vendedor esconde a carga que se pretende repassar ao consumidor.

É neste ponto que a transparência encontra a responsabilidade política: o cidadão que está consciente dos tributos que paga tende a demandar maior responsabilidade de seus governadores. Relevante, nesta medida, a Lei nº 12.741/2012 que, ao cumprir com o disposto pelo parágrafo 5º do artigo 150 da Constituição, determinou a obrigatoriedade de se informar, nos documentos fiscais emitidos ao consumidor na venda de mercadorias e serviços, o “valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda”, ainda que com todas as dificuldades inerentes a tal demonstração. Evidente que o cálculo, se inútil do ponto de vista quantitativo (não há como conhecer a carga tributária incidente em cada transação), tem o mérito de permitir análise qualitativa (tributação excessiva ou moderada), suficiente para despertar a noção de cidadão-contribuinte, essencial para a responsabilidade política acima referida.

A transparência fiscal, entretanto, vai além de seu relevantíssimo efeito político; é ela condição para eficiência do sistema tributário. Especialmente em economias abertas, nas quais os investidores se encontram livres para decidir onde depositar suas economias, importa assegurar-lhes amplo conhecimento da carga tributária a que estarão sujeitos. Sistemas tributários opacos podem, num primeiro momento, atrair investimentos afoitos, de curto prazo. Um sistema econômico que pretenda atrair e manter investimentos produtivos de longo prazo deve oferecer total clareza quanto aos custos a serem incorridos, permitindo que o empresário tome decisão consciente.

De notória importância, ademais, tendo em vista a busca da reciprocidade, é a transparência em relação às informações sobre o contribuinte detidas pelo Estado. Em que pese o direito a acessar e eventualmente corrigir essas informações seja verdadeira garantia individual, sua tutela por parte da administração pública tem-se mos-

¹¹ Cf. Joseph Stiglitz, *Economics of the public sector*, *op. cit.*, p. 467.

trado muito aquém do que se poderia esperar no âmbito de um Estado de Direito.

No ordenamento jurídico brasileiro, dois exemplos recentes ilustram que, enquanto a transparência exigida do contribuinte é entronizada, não raro por meio de normas de latente ilegalidade e inconstitucionalidade, a tutela dos direitos dos contribuintes tem sido deixada de lado, ignorando-se a importância da transparência estatal.

1.1. A MP nº 685/2015 e a transparência do contribuinte

Conforme sugere o *Public Discussion Draft* da Ação nº 12 do Plano Beps (*Base Erosion and Profit Shifting*), da OCDE, um dos desafios encarados pelas autoridades fiscais consiste na obtenção de informações sobre a realização, por parte dos contribuintes, de planejamentos tributários considerados agressivos ou potencialmente abusivos¹². Com efeito, propugna aquele documento a adoção de *mandatory disclosure rules*, segundo as quais caberia aos próprios contribuintes informar às administrações tributárias a realização de tais operações.

O documento lavrado pela OCDE vislumbra que a informação que se poderia requerer do contribuinte sob um regime obrigatório de declaração de dados seria geralmente aquela que a autoridade fiscal obteria por meio de uma investigação ou auditoria¹³. Ademais, essas regras sobre declaração de dados deveriam ser articuladas com clareza, de modo que fosse fácil cumpri-las. Nesse sentido, também eventuais sanções deveriam ser claras, estimulando-se a observância das regras por parte dos contribuintes¹⁴. Consequentemente, recomenda o documento que os países prescrevam leis que sejam explícitas nas consequências de se relatar determinado planejamento ou transação¹⁵.

Sem que se tenha antes provocado a discussão do tema pela sociedade brasileira, em 21 de julho de 2015, foi editada a Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Nos termos do art. 7º da

¹² Cf. OECD, Action plan 12: mandatory disclosure rules, public discussion draft. Beps, OECD, publicado em 11 de maio de 2015, p. 10.

¹³ Cf. OECD, Action plan 12: mandatory disclosure rules, *op. cit.*, p. 47.

¹⁴ Cf. OECD, Action plan 12: mandatory disclosure rules, *op. cit.*, p. 47.

¹⁵ Cf. OECD, Action plan 12: mandatory disclosure rules, *op. cit.*, p. 50.

MP, cumpre ao contribuinte informar à Receita Federal operações que envolvam “atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”, sempre que (i) tais atos ou negócios não possuam “razões extratributárias relevantes”; ou (ii) “a forma adotada não for usual”, ou “utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico”; ou ainda (iii) tratem “de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

Se pode ser encontrada alguma inspiração por parte do Executivo no quanto preconizado pela Ação nº 12 do Projeto Beps, basta uma análise breve dos dispositivos da MP para se concluir que as recomendações contidas no documento foram adotadas apenas parcialmente, deixando de lado várias das orientações de política legislativa da OCDE que as acompanhavam. Ao referir-se a “razões extratributárias relevantes”, lançou mão o legislador de expressão nunca antes prevista no ordenamento jurídico brasileiro. A imprecisão ao se referir à usualidade da forma ou mesmo ao “negócio jurídico indireto” ou ao “contrato típico” é igualmente preocupante. Isso, sem que se entre no mérito da própria relevância tributária da forma usual, requisito relevante para a configuração do abuso de formas jurídicas, presente no ordenamento alemão, mas desconhecido na legislação brasileira¹⁶.

Mais que isso, deve-se ver que tais informações jamais poderiam ser obtidas em uma auditoria ou investigação, conforme sugere a OCDE. Vale dizer, o Auditor Fiscal jamais obtém do contribuinte a informação “realizei ato ou negócio jurídico sem razões tributárias relevantes”, mas no máximo chega a esta conclusão por si próprio, sejam lá quais forem as implicações disso para a autuação. Em outras palavras, o dispositivo obriga o contribuinte a reconhecer contra si um fato cuja configuração é obscura, confessando sua intenção, sem que sequer possua conhecimento acerca das consequências jurídicas de tal reconhecimento.

¹⁶ Cf. sobre o tema, Luís Eduardo Schoueri, “Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros”, *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*, Daniel Freire e Almeida; Fábio Luiz Gomes; e João Ricardo Catarino (orgs.), São Paulo, Saraiva, 2012, pp. 371-438.

Caso fosse imediata a conclusão de que a realização de tais operações configura um ilícito penal, poder-se-ia concluir que a autoridade fiscal estaria obrigando o contribuinte à autoincriminação¹⁷, violando-se diretamente suas garantias individuais. Em que pese se discorde de premissa que engendra esta conclusão - *i.e.*, realizar ato ou negócio jurídico "sem razões extratributárias relevantes" seria um ilícito penal -, parece ser justamente esta a intenção do Executivo, já que, nos termos do artigo 12, o descumprimento deste dever de informação "caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude", cobrando-se do contribuinte os tributos devidos, acrescidos de juros de mora e multa agravada. Para além de outras inúmeras questões, não fica claro a que "tributo devido" a sanção se refere, podendo-se concluir que se trata de tributos referentes à requalificação da operação para fins tributários, mais uma vez sem base legal.

Ainda que seja evidente a incompatibilidade destes dispositivos com o CTN e a Constituição Federal, cumpre observar que tais medidas foram adotadas sob a égide do discurso corrente em prol da transparência do contribuinte. Sob este discurso, mormente em contexto de ajuste fiscal e crises orçamentárias mundo afora, têm agido as administrações tributárias de maneira feroz, em franca violação a direitos individuais dos contribuintes.

1.2. O Fatca e o ordenamento jurídico brasileiro

Do ponto de vista da transparência internacional, deve-se ter em mente as trocas de informações entre Estados, principalmente, com relação ao *Foreign account tax compliance act* (Fatca). Resultado de uma investigação realizada pelo *U.S. Senate Permanent Subcommittee on Investigations* evidenciando diversos casos de evasão tributária derivados da omissão de contas mantidas em bancos estrangeiros¹⁸, o Fatca veio à luz em março de 2010, nos Estados Unidos, como medida destinada a aperfeiçoar o combate à evasão

¹⁷ A questão da *self-incrimination* é extensamente contemplada pelo documento da OCDE, que aponta a preocupação genuína dos Estados em relação a garantias individuais dos contribuintes (Cf. OECD, Action plan 12: mandatory disclosure rules, *op. cit.*, p. 67 e *passim*).

¹⁸ Cf. Carol Tello e Joan C. Arnold, "Proposed Fatca regulations provide much relief though administrative and financial burdens still remain", *Bulletin for international taxation*, Amsterdã, IBFD, abril/maio de 2012, p. 213.

fiscal realizada por meio da manutenção de contas e ativos no exterior.

Tendo em vista que o Fatca exige, em síntese, que instituições financeiras estrangeiras forneçam ao *Internal Revenue Service* informações sobre contas bancárias ali mantidas por norte-americanos, logo se vê a relação entre o referido regime e os debates sobre sigilo fiscal e transparência. Com efeito, apesar de ter sido aprovado pelo Congresso daquele país sem maiores discussões, as implicações trazidas pelo regime no âmbito do direito individual à privacidade e das regras de sigilo foram sentidas até mesmo nos próprios Estados Unidos. Sintomática, a este respeito, é a avaliação de Rosenbloom, para quem o Fatca "deve ser entendido como uma incursão substancial em um domínio antes considerado privado", correspondendo tais regras a "um novo e substancial rebalanceamento dos direitos dos contribuintes *versus* o poder das administrações tributárias"¹⁹.

Mesmo nos Estados Unidos, a esta incursão sobre a privacidade dos indivíduos não se encontra o correspondente empenho na garantia da transparência estatal. Se, a princípio, soa óbvio que é de interesse do Governo evitar ao máximo o vazamento de informações detidas pelo Estado, notadamente aquelas que possuem interesse à segurança nacional, doutrina recente tem questionado esta premissa²⁰. Denunciando-se a existência de um *leaky Leviathan*, que seletivamente pune ou perdoa o vazamento de informações confidenciais detidas pelo Estado, constata-se que, nos EUA, muito se conhece sobre a fenomenologia e a constitucionalidade de tais vazamentos, mas nada se sabe sobre como o Governo lida com eles²¹. David Pozen, em extenso estudo jurídico publicado na *Harvard Law Review* sobre casos de vazamentos de informações nos EUA, argumenta que a aparente tolerância do sistema jurídico em relação a vazamentos decorre antes da falta de interesse dos atores institucionais envolvidos na proteção de tais informações que da ausência de mecanismos tecnológicos e jurídicos que garantam a punição dos transgresso-

¹⁹ Cf. David Rosenbloom, "The foreign account tax compliance act and notice 2010-60", *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Georg Kofler, Miguel Poiares Maduro e Pasquale Pistone (eds.), Amsterdã, IBFD, 2011.

²⁰ Cf. David Pozen, "The Leaky Leviathan: why the government condemns and condones unlawful disclosures of information", *Harvard Law review* vol. 127, 2013, pp. 514-635.

²¹ Cf. David Pozen, "The Leaky Leviathan", *op. cit.*, p. 514.

res²². O Fatca é promulgado em um contexto em que a proteção de informações detidas pelo Estado contra vazamentos seletivos permanece insuficiente.

É de se notar que os Estados Unidos já celebraram declaração conjunta com França, Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido, segundo a qual tais países, “com base em sua estreita e duradoura relação no que diz respeito à assistência fiscal mútua”, comprometem-se a adotar abordagem comum em relação à implementação do Fatca. No mesmo instrumento, os Estados Unidos declaram que irão dar tratamento recíproco à “coleta e troca automática de informações sobre contas mantidas nas instituições financeiras nos Estados Unidos” por residentes dos Estados em questão²³. Assim é que se observa, na declaração, que os Estados Unidos estão abertos à negociação de um acordo com cada um dos referidos países, mediante os quais não só se eliminaria a retenção na fonte sob o Fatca por parte dos Estados Unidos sobre pagamentos a instituições financeiras constituídas nos referidos países, como também se asseguraria “a reciprocidade em relação à coleta e fornecimento automático de informações relativas a contas nos Estados Unidos de residentes nos países em questão”²⁴.

É neste ponto que se deve questionar em que medida os Estados Unidos seriam capazes de cumprir tal compromisso. Conforme afirmam Tello e Arnold, não está claro como o Tesouro dos Estados Unidos iria fornecer a comunicação recíproca, uma vez que, enquan-

²² Cf. David Pozen, “The Leaky Leviathan”, *op. cit.*, p. 518.

²³ Cf. U.S. Treasury Department, “Joint statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom regarding an intergovernmental approach to improving international tax compliance and implementing Fatca”, disponível em <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/020712%20Treasury%20IRS%20FATCA%20Joint%20Statement.pdf>, acessado em 17 de julho de 2015.

²⁴ Declarações similares foram obtidas pelos Estados Unidos junto à Suíça e ao Japão. No entanto, estas diferem da declaração conjunta supramencionada, já que a primeira não menciona as referidas trocas automáticas de informações entre os governos, enquanto a segunda faz referência à intenção de “aprimorar o cumprimento das obrigações fiscais em âmbito internacional com base nos acordos tributários bilaterais já existentes entre EUA e Japão”. Acordos específicos para a implementação do Fatca - também mencionando a necessidade de se alcançar a reciprocidade por parte dos Estados Unidos - foram celebrados com Alemanha (31.5.2013), Noruega (15.5.2013), Espanha (12.4.2013), Suíça (14.2.2013), Irlanda (23.12.2012), Reino Unido (9.12.2012), México (19.11.2012) e Dinamarca (19.11.2012).

to projetos exigindo o *disclosure* de juros pagos a não residentes a partir de contas bancárias daquele país foram afastados em 2002, uma segunda tentativa já “encontrou forte resistência” por parte dos bancos nos Estados Unidos²⁵. Noutras palavras, dado que o *Internal Revenue Service* não conta com amplo acesso a contas bancárias de não residentes, não é imediato que os Estados Unidos - ao menos em face do presente ordenamento jurídico - forneçam a seus parceiros informações equivalentes àquelas que exigem mediante o Fatca. É dizer, a reciprocidade não está assegurada.

Evidentemente, não é apenas a possibilidade de os Estados Unidos observarem a reciprocidade que está em jogo; as várias formas e níveis de privacidade assegurados pela legislação sobre sigilo e proteção de dados encontrada mundialmente também fazem questionar em que medida as instituições financeiras estrangeiras seriam capazes de acessar informações de seus clientes e reportá-las às autoridades estadunidenses, de modo a cumprir com as exigências do Fatca. O regime deve enfrentar dificuldades, por exemplo, em países onde a divulgação de dados bancários por instituições financeiras depende, em regra, do consentimento do respectivo investidor ou depositante²⁶.

Em 25 de junho de 2015, mediante o Decreto Legislativo nº 146, o Congresso brasileiro aprovou o texto do “Acordo entre o governo da República Federativa do Brasil e o governo dos Estados Unidos da América para melhoria da observância tributária internacional e implementação do Fatca”, celebrado em Brasília, em 23 de setembro de 2014.

O Acordo Intergovernamental sobre o Fatca celebrado pelo Brasil (IGA) obriga as partes a “obter as informações especificadas” (basicamente, identificação, saldo e rendimento da conta) e “trocar anualmente estas informações com a outra Parte de maneira automática”. O IGA baseia-se no “Modelo 1A”, segundo o qual as instituições financeiras prestam informações a seus próprios Estados, os

²⁵ Cf. Carol Tello e Joan C. Arnold, “Proposed Fatca regulations provide much relief though administrative and financial burdens still remain”, *op. cit.*, p. 214.

²⁶ Tal seria o caso de países como Alemanha, Espanha e Irlanda. Cf. Willem Bongarts, Paul Carman, Albert Collado, Eric Fort, Wilhelm Haarmann, Jidesh Kumar, Peter Maher, Raul-Angelo Papotti, Alain Ranger e George Ribeiro, “Multi-jurisdictional reactions to the US Hire Act withholding”, *Derivatives & financial instruments*, Amsterdã, IBFD, março/abril de 2011.

quais, então, realizam a troca de informações sobre a qual versa o acordo²⁷.

Não é este o espaço adequado para se discutir a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, quando permite o acesso da Receita Federal a dados bancários, sem prévio processo judicial²⁸. Admitida sua mais que duvidosa licitude, constata-se que aquele acesso é disciplinado na referida Lei Complementar de duas formas.

O artigo 5º determina o informe periódico à RFB da “identificação dos titulares e os montantes globais mensalmente movimentados” em operações financeiras, aí incluídos “depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança”. O Regulamento (Decreto nº 4.489/2002) esclarece que os “montantes globais” compreendem a somatória de lançamentos a crédito e a débito em conta, e determina que as informações “serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas” pela RFB. Trata-se da Dimof, substituída na nova IN nº 1.571/2015 pela “e-Financeira”, já ajustada para os formulários do Fatca. Caso os dados bancários impliquem “origem ou a natureza dos gastos”, será a vez do artigo 6º da Lei Complementar, permitindo ao Fisco “examinar documentos (...) quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente”. O Regulamento (Decreto nº 3.274/1999) foi alterado em 2014 para prever, como hipótese expressa de exame indispensável, o “intercâmbio de

²⁷ Sobre a distinção entre o Modelo 1A e o Modelo 2 do IGA, cf. Maryte Somare e Viktoria Wöhler, “Two Different Fatca model intergovernmental agreements: which is preferable?”, *Bulletin for international taxation*, agosto de 2014, pp. 395-403.

²⁸ A decisão acerca da constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001 ainda se encontra pendente de julgamento perante o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP. Sobre o assunto, cf. Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa, “Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: desafios da transparência fiscal internacional”, Eurico Marcos Diniz de Santi; Basile Georges Christopoulos; Daniel Leib Zugman; Frederico Silva Bastos (orgs.), *Transparência e desenvolvimento - homenagem ao Professor Isaias Coelho*, São Paulo, Fiscosoft, 2013, pp. 497-523; Ramon Tomazela Santos, “O sigilo bancário e a mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - análise crítica da decisão proferida no Recurso Extraordinário n. 389.808 e seus efeitos perante terceiros”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 194, São Paulo, Dialética, 2011; Thaís Chanes de Moraes, “Sigilo bancário e as hipóteses de quebra na Lei Complementar n. 105/2001”, *Revista Direito Tributário atual* vol. 33, São Paulo, Dialética, 2015, pp. 481-508.

informações, com fundamento em tratados, acordos ou convênios internacionais, para fins de arrecadação e fiscalização de tributos”.

Como o artigo 199 do Código Tributário Nacional consente que “a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”, e a Lei Complementar prevê a Receita Federal de meios para obtenção - seja mediante formulários digitais, seja mediante instauração de processo administrativo - das informações de que cuida o Fatca, pode parecer haver sintonia entre a legislação complementar interna e o que determina o acordo. Dada a natureza das informações - saldos bancários globais -, fica a impressão de que na maioria dos casos sequer haveria necessidade de quebra de sigilo mediante procedimento fiscal para atender ao Fatca. Bastariam as “e-Financeiras” apresentadas a partir do artigo 5º da Lei Complementar.

O conceito de “instituição financeira” para o Fatca é amplo, compreendendo, e.g., “instituição de custódia”, definida como qualquer entidade que afigure receita bruta “relativa à manutenção de ativos de terceiros” igual ou superior a 20% da receita total, ou “companhia de seguro específica”, definida como qualquer entidade que “emita ou seja obrigada a realizar pagamentos relacionados a sinistro/indenização em contrato de seguro”. Parece extrapolar, assim, o conceito previsto na Lei Complementar nº 105, que toma por “instituições financeiras” as “distribuidoras de valores mobiliários”, “corretoras de câmbio e de valores mobiliários”, “sociedades de crédito, financiamento e investimentos”, “sociedades de crédito imobiliário”, “administradoras de cartões de crédito”, “sociedades de arrendamento mercantil”, “administradores de balcão organizado”, “cooperativas de crédito”, “associações de poupança e empréstimo”, “bolsas de valores e de mercadorias e futuros”, “entidades de liquidação e compensação”, e outras sociedades que assim sejam consideradas pelo Conselho Monetário Nacional.

A situação é reconhecida pela própria IN nº 1.571/2015, quando estende o dever instrumental à “pessoa jurídica não financeira titular das operações financeiras, e que seja considerada passiva nos termos do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para intercâmbio de informações e melhoria da observância tributária e implementação do Foreign Account Tax Compliance Act (Fatca)”.

A questão que parece ficar, portanto, é como “obter”, para depois “trocar”, informações que não são franqueadas à RFB nos termos da Lei Complementar nº 105/2001, por inaplicável aos seus detentores, que ali não se qualificam como instituição financeira. O tema se mostra relevante ao se concluir que o IGA, por si só, não obriga os Estados a trocarem informações de maneira automática, remetendo, em vez disso, a outros acordos específicos sobre troca de informações²⁹.

A incompatibilidade entre o acordo e a Lei Complementar nº 105/2001 parece não apenas *subjetiva*, já que o acordo contempla sujeitos diversos do quanto considerado “instituição financeira” pela Lei Complementar, mas também *objetiva*, porquanto as informações demandadas pelo IGA não são contempladas pela Lei Complementar.

Cumpre-nos apresentar exemplo ilustrativo da ausência de previsão legal para a troca de informações prevista a que se refere o IGA. Regulamentando a “nova Dimof” - e assim com suposta autorização no artigo 5º da Lei Complementar -, a IN nº 1.571/2015 determina que a “e-Financeira” seja apresentada por “sociedades seguradoras autorizadas a estruturar e comercializar planos de seguros de pessoas”, que deverão informar, entre outros, “valores de benefícios ou de capitais segurados”. Ocorre que as seguradoras não constam da relação legal de instituições sujeitas à Lei Complementar nº 105 (incompatibilidade subjetiva); ademais, capitais por elas segurados não estão compreendidos na regulamentação presidencial do artigo 5º da Lei Complementar (incompatibilidade objetiva), de modo que a antiga Dimof sequer cuidava dessas informações.

A inclusão de seguradoras e valores segurados na nova “e-Financeira” parece advir, assim, do próprio IGA, que toma a “companhia de seguro específica” por instituição financeira sujeita ao Fatca e considera “todo contrato de seguro com valor em dinheiro” como uma “conta financeira” sujeita a intercâmbio.

²⁹ Cf. Maryte Somare e Viktoria Wöhrer, “Two different Fatca model intergovernmental agreements”, *op. cit.*, p. 398. Veja-se, a esse respeito, que o IGA, em diversas passagens, remete a dispositivos do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações relativas a Tributos, assinado em Brasília, no dia 20 de março de 2007 (“Tica”) para referir-se à autorização para a troca de informações.

Ponto interessante é que a “e-Financeira” não discrimina valores segurados por nacionais norte-americanos e outros residentes, mesmo brasileiros. Uns e outros devem ser apresentados à RFB, quando a informação que o Brasil deve obter, para cumprir com o acordo, é apenas aquela do estrangeiro. Ou seja, ainda que se reconhecesse “efeito positivo” do acordo (que não se extrai de sua dicção nem tampouco de sua natureza de mero acordo administrativo), ficaria sem fundamentação clara, na Lei Complementar nº 105/2001, o interesse do Fisco na obtenção dos valores segurados pelos contribuintes não abrangidos pelo Fatca, como os brasileiros.

Mais uma vez, nota-se que, sob o discurso da transparência, têm as Administrações Tributárias tomado medidas restritivas a direitos fundamentais dos contribuintes sem o necessário respaldo legal e constitucional. Ao mesmo tempo, tal dedicação na persecução do acesso à informação não se observa em relação à transparência do Estado. Enquanto se observam incursões obstinadas em direção à esfera privada dos cidadãos, o mesmo empenho não se apresenta em relação à garantia da transparência estatal. Em outras palavras, não há reciprocidade na transparência que se propugna.

Não é este o único ponto problemático no IGA. Se não há reciprocidade nas relações de transparência entre Fisco brasileiro e contribuintes, tampouco a reciprocidade entre os sujeitos de Direito internacional, de resto tão cara à tradição diplomática brasileira, foi preservada no IGA. De um lado, sujeitam-se os contribuintes brasileiros a uma troca de informações descontrolada e sem clara base legal, por outro lado, tem-se claro desequilíbrio entre os compromissos assumidos pelo Brasil e pelos EUA. Vale dizer, os EUA não se comprometem a fornecer as mesmas informações a que o Brasil se obriga a prestar, tampouco são onerados com obrigações que possam ser consideradas equivalentes àquelas assumidas pelo Brasil. Tal elemento não passou despercebido no Congresso Nacional, tendo a “relativa assimetria no que se refere ao alcance do Acordo para o Brasil e para os Estados Unidos” sido expressamente mencionada no Parecer da Comissão de Finanças e Tributação³⁰. Contudo, esta constatação não impediu a aprovação do documento pelo Legislativo.

³⁰ Parecer da Comissão de Finanças e Tributação, Projeto de Decreto Legislativo nº 106, de 2015 (Mensagem nº 36/2015), Dep. Soraya Santos, de 22 de junho de 2015.

II. Transparência do Estado e Direitos Fundamentais

A transparência do Estado não é mero ideário político e encontra-se extensamente contemplada por documentos legislativos domésticos e internacionais. Como exemplo de tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário, e que se dedicam à tutela da transparência estatal e do direito de acesso à informação, citam-se a Convenção das Nações Unidas contra a corrupção³¹, a Declaração interamericana de princípios de liberdade de expressão³² e o pacto internacional dos Direitos Civis e Políticos³³.

Inobstante, o diagnóstico acerca da efetiva tutela de tais direitos, mormente em países com menor grau de desenvolvimento, é preocupante. Na década de 1990, ao constatar que a tutela conferida por alguns países aos contribuintes em suas relações com o Fisco estava abaixo de parâmetros mínimos de proteção de direitos fundamentais, a OCDE editou um estatuto de direitos do contribuinte (*taxpayer bill of rights*), que contemplava: o direito de ser informado, ouvido e assistido por advogado perante as autoridades fiscais; o direito de recurso das decisões das autoridades tributárias; o direito de não pagar tributos a maior; o direito à segurança jurídica; o direito à privacidade; e o direito à confidencialidade e ao segredo das informações³⁴.

³¹ Cf. Artigos 10 e 13: "Cada Estado-parte deverá (...) tomar as medidas necessárias para aumentar a transparência em sua administração pública (...) procedimentos ou regulamentos que permitam aos membros do público em geral obter (...) informações sobre a organização, funcionamento e processos decisórios de sua administração pública (...)." Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, aprovada em 2003 e em vigência desde 14 de dezembro de 2015. Ratificada no Brasil pelo Decreto nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006.

³² Cf. Item 4: "O acesso à informação mantida pelo Estado constitui um direito fundamental de todo indivíduo. Os Estados têm obrigações de garantir o pleno exercício desse direito." Declaração Interamericana de Princípios de Liberdade de Expressão, aprovada pela Comissão Interamericana de Direitos Humanos em 2000. Essa Declaração constitui uma interpretação definitiva do artigo 13 da Convenção Americana de Direitos Humanos, a qual foi ratificada no Brasil pelo Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992.

³³ Cf. Artigo 19: "Toda pessoa terá direito à liberdade de expressão; esse direito incluirá a liberdade de procurar, receber e difundir informações e ideias de qualquer natureza (...)." Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, aprovado em 1966 e em vigência desde 1976. Ratificado no Brasil pelo Decreto nº 592, de 6 de julho de 1992.

³⁴ Cf. OECD, *Taxpayers' rights and obligations - a survey of the legal situation in OECD Countries*, publicado em 27 de abril de 1990.

Tivesse essa questão perdido sua importância no cenário internacional, não haveria razão para que, 25 anos mais tarde, a tutela dos direitos do contribuinte em sua relação com o Fisco fosse objeto de extenso estudo no âmbito da *International Fiscal Association (IFA)*³⁵. O *General Report*, de autoria dos renomados professores Philip Baker e Pasquale Pistone, sequer discute a existência, em abstrato, de direitos fundamentais dos contribuintes, os quais estariam presentes em todos os Estados avaliados: a existência de tais direitos é tida por incontestada. Apesar de, por uma questão metodológica, estabelecer-se uma lista de direitos dos contribuintes³⁶, a grande preocupação dos autores é se, e como, esses direitos são tutelados na prática. O Relatório aborda, assim, questões essenciais à efetividade da proteção do contribuinte, como a relação entre esses direitos e a necessidade da simplicidade da administração tributária³⁷. Afinal, de nada valem medidas que, apesar de existentes, não são conhecidas do contribuinte, ou o oneram de tal forma que este deixa de utilizá-las.

Em verdade, é notório que o uso da informática para a comunicação, armazenamento e processamento de dados acentuou a importância de se garantir a transparência estatal. Embora o uso das mais diversas tecnologias seja desejável, vez que aumenta a eficiência da Administração Tributária, abre-se enorme risco aos direitos dos contribuintes, decorrente da utilização indevida ou fraudulenta de dados³⁸. A mesma preocupação foi detectada pelo Grupo de Pesquisa Destat (*Sustainable tax governance in developing countries through global tax transparency*), o qual, com recursos do Conselho de Pes-

³⁵ Cf. Philip Baker e Pasquale Pistone, "General Report", *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100A, IFA, Basel, 2015, pp. 18-89 (21).

³⁶ "We have, therefore, taken as our starting point a relatively standard catalogue of rights applicable to tax payers, and these include the following (which is not an exhaustive list): the right to privacy, including the protection of confidential information from disclosure; the right to a fair trial, including a fair investigation prior to trial and appeal rights; this includes the rights to an independent and impartial tribunal established by law, and a determination within a reasonable time; freedom from discriminatory or arbitrary tax laws or procedures; freedom from self-incrimination, at least in so far as criminal penalties (including substantial fines) are concerned; respect for the rule of law in tax legislation and tax procedures." (Philip Baker e Pasquale Pistone, "General Report", *op. cit.*, pp. 21-22)

³⁷ Cf. Philip Baker e Pasquale Pistone, "General Report", *op. cit.*, p. 22.

³⁸ Cf. Philip Baker e Pasquale Pistone, "General Report", *op. cit.*, pp. 23-24.

quisa da Noruega, permitiu a celebração de convênio acadêmico internacional multilateral, cuja “antena brasileira”, representada pela Universidade de São Paulo, é liderada por subscritor deste artigo, para examinar o tema da transparência e seus reflexos nos países em desenvolvimento³⁹.

Nesse sentido, deve-se garantir o direito do contribuinte de acessar as informações mantidas pelas autoridades fiscais sobre ele próprio e, em caso de erro, corrigi-las. Em certo sentido, tal direito configura verdadeira extensão do direito ao devido processo legal, vez que informações imprecisas podem gerar avaliações incorretas e disputas desnecessárias⁴⁰. Não por outro motivo, dentro dos padrões mínimos definidos no *General Report*, encontra-se o direito de acesso às informações pessoais mantidas sobre o contribuinte, juntamente, com o direito de retificação dos dados imprecisos⁴¹.

Destaca-se que a Administração Tributária é mera depositária desses dados, pois os reais titulares dessas informações são os próprios contribuintes. Não há razão para que se autorize a Administração Pública a revelar informações pessoais do contribuinte a outros Estados sem que ao menos o titular desses dados seja notificado sobre essa pretensão⁴². Como os direitos dos contribuintes são derivados de obrigações contidas em normas constitucionais ou em instrumentos de direitos humanos, em caso de conflito entre estes e uma melhor Administração Tributária, a proteção dos direitos dos contri-

³⁹ A participação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo no Grupo de Pesquisa, inicialmente intitulado “Towards global fiscal transparency: setting up good tax governance in the relations involving developing countries” (Destat) foi iniciada em 2013, com fomento do Conselho de Pesquisa da Noruega. A pesquisa terá duração de cinco anos, realizando-se, a cada ano, diversos seminários na FDUSP e nas demais universidades participantes. A Universidade de Oslo (Noruega), a Universidade Econômica de Viena (Áustria), o Instituto Colombiano de Direito Tributário (Colômbia), a Universidade da Cidade do Cabo (África do Sul) e a Universidad de la República (Uruguai) compõem as demais antenas. No cronograma da pesquisa está prevista a publicação de “meta-artigos”, inclusive sobre o tema da transparência estatal na utilização de dados dos contribuintes.

⁴⁰ Cf. Philip Baker e Pasquale Pistone, “General Report”, *op. cit.*, p. 25.

⁴¹ Cf. Philip Baker e Pasquale Pistone, “General Report”, *op. cit.*, p. 25.

⁴² Cf. Renato Adolfo Tonelli Júnior, “O procedimento de troca de informações em matéria tributária adotado pela Administração Tributária brasileira e a violação da cláusula *due process of law*”, *Revista Direito Tributário atual* vol. 33. São Paulo, Dialética, 2015, pp. 359-388 (372).

buintes deve prevalecer⁴³. Por conseguinte, não pode a autoridade tributária alegar motivos relacionados à conveniência administrativa para negar tutela a direitos do contribuinte.

Da mesma forma, deve-se garantir que haja a notificação e a possibilidade de intervenção quando informações confidenciais de um contribuinte estejam na iminência de serem reveladas sem autorização⁴⁴. Essa notificação ao contribuinte também deve ocorrer quando haja troca de informações entre Estados a fim de que possa ser realizado o controle das atividades administrativas, bem como do teor das informações que serão fornecidas ao outro Estado.

Em suma, dado que a troca de informações é um procedimento, deve este observar o devido processo legal, tutelando-se os direitos e garantias decorrentes desse princípio⁴⁵. Por isso devem-se estabelecer, no âmbito da própria Administração Tributária, mecanismos de controle, a fim de que o contribuinte possa questionar a legalidade da troca de informações realizada, e agir tempestivamente para que seus direitos não sejam violados.

III. Acesso à Informação no Direito Brasileiro

Em que pese se tenha por ideal a observância dos direitos fundamentais do jurisdicionado no âmbito da própria atuação da Administração Tributária, não se pode ignorar que tal estado de coisas encontra-se muito longe de ser atingido no Direito brasileiro. Diante da crescente utilização da troca de informações por parte das autoridades tributárias, bem como de outras medidas potencialmente lesivas aos direitos dos contribuintes permitidas pelo uso da informática pelo Estado, não se pode, passivamente, aguardar até que a Administração Pública esteja preparada para respeitar os direitos de seus jurisdicionados.

Com efeito, o Judiciário possui papel inegável neste momento de transição. Enquanto a Administração Pública não incorpora, ela própria, as práticas de transparência que são exigidas no âmbito de um Estado de Direito, cumpre aos juízes a tutela dos direitos consti-

⁴³ Cf. Philip Baker e Pasquale Pistone, “General Report”, *op. cit.*, p. 22.

⁴⁴ Cf. Philip Baker e Pasquale Pistone, “General Report”, *op. cit.*, p. 31.

⁴⁵ Cf. Renato Adolfo Tonelli Júnior, “O procedimento de troca de informações em matéria tributária adotado pela Administração Tributária brasileira e a violação da cláusula *due process of Law*”, *op. cit.*, p. 378.

tucionalmente previstos, dispondo o cidadão de importantes instrumentos para se proteger da atuação do Executivo.

III.1. O habeas data e a tutela de direitos do contribuinte

III.1.1. O habeas data na Constituição Federal de 1988

Anteriormente à Constituição de 1988, não se tinha por clara a ilegalidade de ato da administração pública que sonegasse uma informação ao jurisdicionado, ainda que esta lhe dissesse respeito⁴⁶. Por conseguinte, não raro dispunha a Administração Pública de informações que, além de obtidas sem as garantias do contraditório e da ampla defesa, forneciam parâmetros de avaliação para a imposição de diversas medidas restritivas a garantias individuais, sem que o jurisdicionado tivesse sequer conhecimento de que assim se procedia⁴⁷. A Constituição Federal de 1988 trouxe em seu bojo o *habeas data*, garantindo que fosse possível o acesso a dados existentes sobre o cidadão, e conferindo, ademais, a possibilidade de correção ou mesmo de supressão de tais informações⁴⁸. Trata-se, verdadeiramente, de uma “nova garantia constitucional”⁴⁹, trazida pela Carta de 1988, cujo escopo relaciona-se intimamente à garantia da transparência estatal.

Ainda que o remédio seja relevante expressão da transição democrática, a importância do *habeas data* não deve ser vista como meramente “simbólica”⁵⁰. O *habeas data* possui notória relevância prática, ao tutelar direitos caros ao Estado de Direito. O instrumento corrobora a transparência das informações armazenadas por entida-

⁴⁶ Cf. Dalmo de Abreu Dallari, “O *habeas data* no sistema jurídico brasileiro”, *Revista da Faculdade de Direito* v. 97, Universidade de São Paulo, 2002, pp. 239-253 (241).

⁴⁷ Cf. Walter de Moura Agra, “Habeas data”, *Comentários à Constituição do Brasil*, José Joaquim Gomes Canotilho; Gilmar Ferreira Mendes; Ingo Wolfgang Sarlet; Lenio Luiz Streck; Léo Ferreira Leoney (orgs.), São Paulo, Saraiva, Almedina, Série IDP, 2013, pp. 486-487 (486). Cf. José Carlos Barbosa Moreira, “O *habeas data* brasileiro e a sua lei regulamentadora”, *Habeas data*, Teresa Arruda Alvim Wambier (org.), São Paulo, RT, 1998, pp. 124-147 (127).

⁴⁸ Cf. Dalmo de Abreu Dallari, “O *habeas data* no sistema jurídico brasileiro”, *op. cit.*, pp. 240-241.

⁴⁹ Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Curso de Direito Constitucional*, 37ª ed., São Paulo, Saraiva, 2011, p. 358.

⁵⁰ Sobre a importância simbólica do *habeas data*, cf. Luís Roberto Barroso, “A viagem redonda: *habeas data*, direitos constitucionais e as provas ilícitas”, *Habeas data*, Teresa Arruda Alvim Wambier (org.), São Paulo, RT, 1998, pp. 202-221 (203-212).

des públicas⁵¹, prevenindo que os atos destas entidades sejam baseados em informações inacessíveis ao interessado, o que lhe subtrairia qualquer possibilidade de contraste ou defesa. Em relação às entidades privadas, também é cabível o *habeas data* caso estas possuam registros ou bancos de dados que possam ser considerados de caráter público.

Ademais, o intenso desenvolvimento de sistemas de informações computadorizadas permitiu ampla acumulação e acesso rápido às mais variadas informações sobre a esfera privada dos indivíduos⁵². Desse modo, o *habeas data* deve ser visto como um instrumento de relevância crescente, em resposta ao incremento da utilização de sistemas de informação por parte de entes públicos e privados.

Trata-se, pois, de um instituto típico e específico⁵³ para a tutela de determinados direitos individuais. Muitos países procuram disciplinar o acesso à informação por parte do Estado bem como o uso que este possa dela fazer, garantindo-se, ainda, a possibilidade de correção por parte do interessado⁵⁴. As Constituições da Espanha (artigo 18) e de Portugal (artigo 35) tratam de controles e direitos semelhantes, porém não conferem a sua tutela um instrumento específico como o *habeas data*⁵⁵. Já na América Latina, vários países introduziram, recentemente, o *habeas data*, assegurando, genericamente, o direito à informação ou o direito à intimidade⁵⁶.

Em que pese tenha sido importante a superveniente normatização infraconstitucional do *habeas data*, que seria levada a cabo mediante a Lei nº 9.507/1997, a estrutura do *remedium juris* encontra-se posta na Constituição. A identificação dos sujeitos da relação proces-

⁵¹ Cf. Dimitri Dimoulis e Soraya Lunardi, *Curso de processo constitucional*, 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2013, p. 413.

⁵² Cf. José da Silva Pacheco, *Mandado de segurança: e outras ações constitucionais típicas*, 3ª ed., São Paulo, RT, 1998, p. 349.

⁵³ Cf. José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional positivo*, 35ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012, pp. 209-210; José da Silva Pacheco, *Mandado de segurança: e outras ações constitucionais típicas*, *op. cit.*, p. 349.

⁵⁴ Cf. Celso Ribeiro Bastos, “Habeas data”, *Habeas data*, Teresa Arruda Alvim Wambier (org.), São Paulo, RT, 1998, pp. 83-93 (84); José da Silva Pacheco, *Mandado de segurança: e outras ações constitucionais típicas*, *op. cit.*, p. 349.

⁵⁵ Cf. José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional positivo*, *op. cit.*, pp. 453-454.

⁵⁶ Cf. Dalmo de Abreu Dallari, “O *habeas data* no sistema jurídico brasileiro”, *op. cit.*, p. 252.

sual, do objeto passível de postulação e mesmo da discriminação da competência jurisdicional para processar e julgar o *habeas data* já se encontram por completo no texto constitucional.

A Constituição determina quais são os registros ou bancos de dados em relação aos quais o *habeas data* garante a transparência. O artigo 5º, LXXII, “a”, da Constituição Federal, dispõe que se concederá o *habeas data* “para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público”.

Decorre, portanto, imediatamente, do texto constitucional, que o *habeas data* é cabível: (i) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de *registros ou bancos de dados de entidades governamentais*; ou (ii) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de *registros ou bancos de dados de caráter público*.

Distinguem-se, pois, duas modalidades de registros ou bancos de dados: (i) aqueles pertencentes a “entidades governamentais”; e (ii) aqueles “de caráter público”. No caso de registros ou banco de dados mantidos por “entidades governamentais”, que compreende tanto órgãos da administração direta quanto indireta⁵⁷, não importa saber o que seria o “caráter público” dos registros. Em se tratando de entidade governamental, deve ser concedido ao impetrante o *habeas data*, não existindo qualquer necessidade de qualificação adicional do registro ou banco de dados.

Em ambos os casos, *i.e.*, quer se trate de *registros ou bancos de dados de entidades governamentais*, quer se trate de *registros ou bancos de dados de caráter público*, deve-se garantir, por meio do *habeas data*, a teor expresso do artigo 5º, LXXII, “b”, da Constituição Federal, “a retificação de dados, quando não se prefira fazê-lo por processo sigiloso, judicial ou administrativo”.

Dessa forma, o *habeas data* tutela a autodeterminação informativa⁵⁸, a qual engloba tanto a proteção e amparo das questões in-

⁵⁷ Cf. José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional positivo*, *op. cit.*, p. 454.

⁵⁸ Sobre o direito à autodeterminação informativa ou conforme utilizado na Alemanha (*informationelle Selbstbestimmung*), cf. Marion Albers, *Informationelle Selbstbestimmung*, Baden-Baden, Nomos, 2005; Sérgio Nojiri, “O *habeas data* e o direito à autodeterminação informativa”, *Habeas data*, Teresa Arruda Alvim Wambier (org.), São Paulo, RT, 1998, pp. 356-371 (360-363).

timas, isto é, o direito à privacidade em sentido amplo, quanto a preservação de informações não íntimas. Por “informações relativas à pessoa”, deve-se compreender, assim, dados definidores da situação da pessoa nas mais diversas searas, sejam informações sobre sua religião, ideologia ou orientação política, sejam dados sobre sua situação econômica e profissional, abrangendo-se mesmo a existência de eventual inadimplência ou de dívidas e créditos tributários⁵⁹.

Com efeito, os dados protegidos não precisam ser necessariamente íntimos. Deve-se ver que o *habeas data* tem por escopo garantir a transparência estatal em relação às informações detidas pelo Estado sobre o cidadão. Não há por que se alegar a inadequação do *habeas data* para defesa de direitos de cunho econômico⁶⁰. Portanto, informações armazenadas, fichadas e catalogadas constantes em registros ou bancos de dados, que abrangem dados das mais variadas espécies, são passíveis de conhecimento, retificação ou assentamento por meio do *habeas data*. Nesse sentido, tem-se por inconteste o direito do contribuinte, pessoa física ou jurídica, de impetrar *habeas data* para garantir a transparência de informações a seu respeito junto aos órgãos da Fazenda Pública⁶¹.

Deve-se ver que ao impetrar o *habeas data* o jurisdicionado, não raras vezes, tem conhecimento das informações relativas à sua pessoa, porém deseja saber se os dados foram armazenados de maneira ilícita e se são verídicos⁶². Mesmo porque as informações obtidas ilícitamente ou que ofendam direitos do jurisdicionado devem ser suprimidas dos registros de entidades governamentais ou de caráter público⁶³.

Em outras palavras, o sujeito ativo do *habeas data* conhece a informação: sabe a cor de seu próprio cabelo, a religião que pratica, ou a renda auferida por ele em um dado ano-calendário. O que pre-

⁵⁹ Cf. José da Silva Pacheco, *Mandado de segurança: e outras ações constitucionais típicas*, *op. cit.*, p. 349; Pedro Roberto Decomain, “O ‘*habeas data*’”, *Revista Dialética de Direito Processual* n° 87, São Paulo: Dialética, 2010, pp. 121-154 (127).

⁶⁰ Sobre a inadequação do *habeas data* para a defesa de direitos patrimoniais, cf. Marçal Justen Filho, *Curso de Direito Administrativo*, 6ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 1.189.

⁶¹ Cf. Hely Lopes Meirelles; Gilmar Ferreira Mendes; e Arnoldo Wald, *Mandado de segurança e ações constitucionais*, 36ª ed., São Paulo, Saraiva, 2014, p. 352.

⁶² Cf. Dimitri Dimoulis e Soraya Lunardi, *Curso de Processo Constitucional*, *op. cit.*, p. 413.

⁶³ Cf. Walter de Moura Agra, “*Habeas data*”, *op. cit.*, pp. 486-487.

tende o interessado com o *habeas data* é saber qual a informação contida no registro ou banco de dados, para que, estando ela incorreta, possa corrigi-la. O sujeito ativo do *habeas data*, em regra, não quer saber a cor do próprio cabelo, mas sim o que diz o registro ou banco de dados sobre a cor de seu cabelo.

Como o *habeas data* resguarda as informações relativas à pessoa do impetrante, ele se configura como um remédio personalíssimo do titular dos dados⁶⁴, seja pessoa física ou jurídica⁶⁵. Ou seja, terceiros não têm legitimidade ativa para impetrá-lo⁶⁶. Contudo, é aceito na doutrina e na jurisprudência que herdeiros e sucessores possuem legitimidade para interpô-lo quando informações forem denegadas a respeito do *de cuius*, cabendo a correção caso necessário⁶⁷. Em decorrência da necessidade de se preservar a transparência estatal, se a Administração declara inexistir determinada informação, não poderá validamente tomar, contra o impetrante, providências que se respaldem naquilo que, em caráter oficial, negou existir⁶⁸.

À luz da Constituição Federal já se discutia a exigência do pedido administrativo precedente para que fosse cabível posteriormente o *habeas data*. Esta questão fora consolidada antes mesmo da promulgação da Lei nº 9.507/1997, na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o que ensejou a edição da Súmula nº 2, segundo a qual não é cabível o *habeas data* “se não houve recusa de informações por parte da autoridade administrativa”. Tal exigência seria posteriormente contemplada no artigo 8º da Lei nº 9.507/1997, que demanda que se instrua a petição inicial com prova (i) “da recusa ao acesso às informações ou do decurso de mais de dez dias sem decisão”; ou (ii) “da recusa em fazer-se a retificação ou do decurso de mais de quinze dias, sem decisão”; ou (iii) da recusa em fazer-se a

⁶⁴ Cf. José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional positivo*, op. cit., p. 454.

⁶⁵ Cf. Eduardo Domingos Bottallo e Roque Antonio Carrazza, “*Habeas data*, licitude da prova e direitos dos administrados”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 10, São Paulo: Dialética, 2004, pp. 113-119 (113).

⁶⁶ Neste sentido: “O *habeas data* não se presta para solicitar informações relativas a terceiros, pois, nos termos do inciso LXXII do art. 5º da CF, sua impetração deve ter por objetivo ‘assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante.’” (HD 87 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 25 de novembro de 2009, Plenário, DJe de 5.2.2010)

⁶⁷ Cf. Walter de Moura Agra, “*Habeas data*”, op. cit., p. 487.

⁶⁸ Cf. Eduardo Domingos Bottallo e Roque Antonio Carrazza, “*Habeas data*, licitude da prova e direitos dos administrados”, op. cit., pp. 115 e 119.

anotação de explicação ou contestação do dado, que justifica eventual pendência sobre o fato objeto do dado⁶⁹. Também a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confirma a necessidade do cumprimento do requisito, cuja ausência enseja a carência da ação⁷⁰.

Alguns autores rechaçam a necessidade de prévia recusa do órgão perquirido⁷¹. Um dos argumentos dessa posição é que a Constituição Federal foi clara em conferir ao interessado a opção entre o processo judicial e o processo administrativo⁷². No entanto, entende a doutrina majoritária que não teria sentido sobrecarregar o Judiciário antes mesmo de se tentar, na via administrativa, aquilo que o próprio órgão pode oferecer⁷³. Em um e outro caso, tem-se por certo que não há a exigência de esgotamento de instâncias administrativas, bastando a recusa ao acesso ou o decurso de período de tempo sem pronunciamento do órgão competente para prestar as informações⁷⁴.

Cabe o *habeas data*, ainda, se o detentor das informações solicitadas as houver fornecido de maneira insuficiente ou incompleta⁷⁵. Vale dizer, não basta que a entidade requisitada atenda ao pedido do interessado, é necessário que o faça de maneira satisfatória. Caso assim não proceda, cumpre ao interessado ingressar com o remédio constitucional para obter as informações na extensão a que tem direito.

⁶⁹ Tal anotação é referida no art. 4º, parágrafo 2º, da Lei nº 9.507/1997.

⁷⁰ Consoante a jurisprudência do STF: “[a] prova do anterior indeferimento do pedido de informação de dados pessoais, ou da omissão em atendê-lo, constitui requisito indispensável para que se concretize o interesse de agir no *habeas data*. Sem que se configure situação prévia de pretensão resistida, há carência da ação constitucional do *habeas data*.” (RHD 22, Rel. p/ o ac. Min. Celso de Mello, julgamento em 19.9.1991, Plenário, DJ de 1º.9.1995). No mesmo sentido, cf. HD 87-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 25.11.2009, Plenário, DJe de 5.2.2010.

⁷¹ Cf., e.g., Maria Garcia, “*Habeas data*. O direito à informação. O direito fundamental à intimidade, à vida privada, à honra e à imagem das pessoas. Um perfil constitucional”, *Revista de Direito Constitucional e Internacional* v. 36, 2001, pp. 115-134 (132).

⁷² Cf. André Mattos Soares, “Uma revisita ao *habeas data*”, *Revista Dialética de Direito Processual* nº 106, São Paulo, Dialética, 2012, pp. 25-38 (30).

⁷³ Cf. Walter de Moura Agra, “*Habeas data*”, op. cit., p. 487; Hely Lopes Meirelles; Gilmar Ferreira Mendes; e Arnaldo Wald, *Mandado de segurança e ações constitucionais*, op. cit., p. 354.

⁷⁴ É o que se extrai da leitura do artigo 8º da Lei nº 9.507/1997.

⁷⁵ Cf. Hely Lopes Meirelles; Gilmar Ferreira Mendes; e Arnaldo Wald, *Mandado de segurança e ações constitucionais*, op. cit. (nota 20), p. 354.

III.1.3. A regulamentação pela Lei nº 9.507/1997

Conquanto incontestada a aplicabilidade imediata do *habeas data* a partir da Constituição de 1988⁷⁶, cumpre notar que sua regulamentação infralegal somente se deu com a edição da Lei nº 9.507/1997. Em que pese a Constituição já trouxesse elementos suficientes para a aplicação do remédio, conforme se expôs, falando-se mesmo em “absoluta prescindibilidade de normação infraconstitucional para reger o instituto”⁷⁷, a lei trouxe elementos procedimentais relevantes para tutelar a garantia constitucional e conferir segurança jurídica aos cidadãos na persecução da transparência do Estado.

O diploma legal acrescentou, ademais, uma terceira finalidade ao remédio constitucional⁷⁸, sob o intento de obstar que constrangimentos ocorressem pela descoberta de dados desprovidos das razões que os ensejaram⁷⁹. Consoante o art. 7º, III, da Lei nº 9.507/1997, o *habeas data* tornou-se o instrumento cabível também para “a anotação nos assentamentos do interessado, de contestação ou explicação sobre dado verdadeiro mas justificável e que esteja sob pendência judicial ou amigável”.

Além de ter ampliado o leque de finalidades desse remédio constitucional, a regulamentação do *habeas data* pela Lei nº 9.507/1997 foi importante para explicitar o que se deve entender por registro ou banco de dados de caráter público. Consoante o parágrafo único do artigo 1º, todo registro público ou banco de dados será considerado de caráter público: (i) se as informações neles contidas

⁷⁶ Cf. José Cretella Júnior, *Os “writs” na Constituição de 1988*, Rio de Janeiro, Forense Universitária, 1989, p. 117. Cabe ver, nesse sentido, que, alguns dias após a promulgação da Constituição já se pronunciava o Supremo sobre o primeiro *habeas data* (cf. HD nº 1, Rel. Min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno, julgado em 13 de outubro de 1988).

⁷⁷ Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, *Comentários à Constituição do Brasil*, 2º vol., São Paulo, Saraiva, 1989, p. 366.

⁷⁸ Sobre o enquadramento do *habeas data* dentre os remédios constitucionais, cf. André Ramos Tavares, *Curso de Direito Constitucional*, 11ª ed., São Paulo, Saraiva, 2013, p. 698; Mauricio Antonio Ribeiro Lopes e Vera Maria de Oliveira Nusdeo Lopes, “O *habeas data* no Direito brasileiro - retrospectiva crítica da doutrina e da jurisprudência”, *Habeas data*, Teresa Arruda Alvim Wambier (org.), São Paulo, RT, 1998, pp. 246-290 (255); René Ariel Dotti, “O Direito ao esquecimento e a proteção do *habeas data*”, *Habeas data*, Teresa Arruda Alvim Wambier (org.), São Paulo, RT, 1998, pp. 290-320 (305).

⁷⁹ Cf. Walter de Moura Agra, “*Habeas data*”, *op. cit.* (nota 6), p. 487.

sejam ou possam ser transmitidas a terceiros; ou (ii) caso as informações não sejam de uso privativo.

É fundamental, porém, a percepção de que esse conceito só é relevante na hipótese em que não se trate de entes da Administração Pública direta e indireta. No caso de “entidades governamentais”, não há que se perquirir se há ou pode haver transferência a terceiros ou se as informações são ou não de uso privativo. Em se tratando de registro ou banco de dados de entidades governamentais, pouco importa se as informações são de uso privativo do órgão que as detém, ou mesmo se tais informações podem ser transferidas a terceiros. Entendimento diverso implicaria negar-se à transparência estatal sua verdadeira relevância, obstando-se a aplicação de remédio destinado a promovê-la.

Conforme exposto, à luz do texto constitucional, encontram-se duas modalidades de registros ou bancos de dados: (i) aqueles pertencentes a “entidades governamentais”; e (ii) aqueles “de caráter público”. O artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.507/1997, o qual define o “caráter público” de registros e de bancos de dados, é relevante apenas para interpretar a segunda modalidade, vale dizer, o que sejam os registros ou bancos de dados de caráter público (necessariamente detidos por entidades não governamentais). A dicção do dispositivo contempla as mais diversas instituições privadas, inclusive financeiras⁸⁰, e abrange serviços de proteção de crédito⁸¹, listagens de mala direta e agências de notícias⁸², entre tantas outras possibilidades que a prática venha a conceber.

Em tais casos, é primordial verificar a comunicabilidade dos dados a terceiros, vez que não possui caráter público o armazenamento de dados para uso próprio e exclusivo da entidade privada⁸³.

⁸⁰ Cf. TJ-SP, AC nº 0017225-37.2012.8.26.0576, Rel. Des. Alexandre Bucci, julgado em 4 de junho de 2013.

⁸¹ Concedendo-se o *habeas data* em casos envolvendo SPC e Serasa, cf. TJSP, AC nº 1086655-95.2013.8.26.0100, Rel. Des. Teixeira Leite, julgado em 25 de fevereiro de 2015; TJMG, AC 2.0000.00.295085-4/000, Rel. Des. Batista Franco, julgado em 15 de fevereiro de 2000; TJMG, AC 2.0000.00.310192-2/000, Rel. Des. Maria Elza, julgado em 2 de agosto de 2000; TJRS, AC nº 70049279607, Rel. Des. Orlando Heemann Júnior, julgado em 9 de agosto de 2012.

⁸² Cf. Arnaldo Wald e Rodrigo Garcia da Fonseca, “O *habeas data* na Lei 9.507/97”, *Habeas data*, Teresa Arruda Alvim Wambier (org.), São Paulo, RT, 1998, pp. 13-32 (15).

⁸³ Críticas a essa restrição, cf. Pedro Roberto Decomaïn, “O ‘*habeas data*’”, *op. cit.* (nota 18), p. 128.

Todavia, ressalta-se que a lei não reclama a transmissão atual, mas “contenta-se com a possibilidade dela”⁸⁴, o que amplia consideravelmente o alcance do *habeas data*.

Em se tratando de informações “constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais”, o *habeas data* é aplicável, não importando o significado de “caráter público”. Se a informação relativa à pessoa está em registro ou banco de dados de entidades governamentais, o acesso deve ser garantido mediante *habeas data*.

A insistência neste ponto deve-se ao prejuízo à sistematização da Lei nº 9.507/1997 engendrado pelo veto presidencial parcial que antecedeu sua promulgação. Entre outros vetos, eliminou-se justamente o art. 1º, *caput*, da Lei nº 9.507/1997, o qual dispunha que “[t]oda pessoa tem o direito de acesso a informações relativas à sua pessoa, constantes de registro ou banco de dados de entidades governamentais ou de caráter público”.

Ora, tal dispositivo não fazia mais que reproduzir o exato teor do texto constitucional⁸⁵. O veto presidencial é, pois, materialmente irrelevante neste ponto⁸⁶.

Deve-se ver, contudo, que o veto prejudicou a compreensão do diploma legislativo. Com o veto, a leitura da lei inicia-se com a definição do que seja o registro ou banco de dados de caráter público. A leitura descontextualizada de tal dispositivo leva a crer que a lei aplica-se tão somente a registros ou bancos de dados de caráter público, e que, portanto, o *habeas data* deveria ser concedido tão somente em relação a registros ou bancos de dados de caráter público. Segundo essa interpretação, dever-se-ia avaliar, mesmo no caso de entidades

⁸⁴ Cf. José Carlos Barbosa Moreira, “O *habeas data* brasileiro e a sua lei regulamentadora”, *op. cit.* (nota 6), p. 131.

⁸⁵ Curioso ver a fundamentação do veto presencial em relação ao artigo 1º, segundo a qual “[o]s preceitos desbordam sensivelmente a configuração constitucional do *habeas data*, impondo obrigações aos entes governamentais ou de caráter público sem qualquer respaldo na Carta Constitucional. A definição constitucional do *habeas data* é precisa, não permitindo a conformação pretendida nestes dispositivos.”

⁸⁶ Veja-se, apesar disso, que redação equivalente foi inserida no artigo 38 da Lei nº 12.527/2011, segundo o qual “[a]plica-se, no que couber, a Lei nº 9.507, de 12 de novembro de 1997, em relação à informação de pessoa, física ou jurídica, constante de registro ou banco de dados de entidades governamentais ou de caráter público.” Ou seja, se é que havia alguma necessidade do dispositivo, esta foi suprida pela Lei nº 12.527/2011, que esclarece o âmbito de aplicação da Lei nº 9.507/1997.

governamentais, se o registro ou banco de dados em questão possui “caráter público”.

Tal conclusão é notoriamente equivocada e impediu que se observassem avanços importantes na garantia da transparência estatal. Na verdade, o *habeas data* deve ser concedido sempre que se tratar de (i) registro ou banco de dados de entidade governamental ou (ii) registro ou banco de dados de caráter público. Tal é o comando constitucional. O artigo 5º, LXXII, contém “típica norma constitucional de garantia”, não se admitindo lei ordinária que lhe condicione “impetrabilidade e nem a consequente apreciação judicial”⁸⁷.

III.1.2. O *obscurcimento do habeas data na jurisprudência*

O *habeas data* tem por escopo, portanto, garantir a transparência das informações de registros e bancos de dados de entidades governamentais e de registros e bancos de dados públicos, mediante o direito de acesso e conhecimento de tais informações e a possibilidade de retificação dos dados ou de anotação nos registros.

Contudo, a extensão do *habeas data* foi, por quase três décadas, obscurecida e, muitas vezes indevidamente restringida pelos tribunais pátrios. Não raras vezes, evocaram os tribunais o conceito de “caráter público”, previsto na Lei nº 9.507/1997, justamente para negar acesso a informações de registros e bancos de dados de entidades governamentais, quando, consoante demonstrado, tal análise não é necessária. Violou-se, assim, o próprio espírito do instituto do *habeas data*, instrumento apto, por excelência, a promover a transparência estatal em relação a informações detidas sobre o cidadão.

Na jurisprudência, tornou-se lugar comum discutir-se se determinado banco de dados de entidade governamental possuía ou não caráter público. Em matéria tributária, considerava-se que a principal questão cingir-se-ia a “saber se as informações solicitadas pela impetrante são de caráter público ou de uso privativo da Secretaria da Receita Federal”⁸⁸. Assim, mesmo no caso de registros e bancos de dados de entidades governamentais, negava-se acesso a informações pela via do *habeas data*, por se considerar que as informações

⁸⁷ Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, *Comentários à Constituição do Brasil*, *op. cit.*, p. 366.

⁸⁸ TRF da 3ª Região, AC nº 0000479-71.2014.4.03.6114/SP, Rel. Des. Nery Junior, julgado em 27 de novembro de 2014.

requeridas não se enquadravam “no conceito previsto no parágrafo único do art. 1º da Lei 9.507/97, porquanto não são de caráter público e não podem ser transmitidas a terceiros, sendo de uso privativo da Secretaria da Receita Federal”⁸⁹. Este raciocínio inviabilizou por completo a transparência necessária a qualquer modelo que pretenda melhorar o relacionamento entre Fisco e contribuinte.

Com base em tais fundamentos, negava-se acesso, por exemplo, a dados do Sistema de Conta-Corrente de Pessoa Jurídica (Sincor), argumentando-se que este teria por função “orientar o serviço de controle e fiscalização da Receita Federal, e não informar contribuintes acerca de eventuais créditos junto à União Federal”. Em notória contrariedade à lógica do *habeas data*, negava-se acesso às informações, porquanto este sistema seria “alimentado tão somente com informações prestadas pelo contribuinte, sendo, portanto, de prévio e total conhecimento do mesmo”⁹⁰.

Considerava-se, igualmente, em latente contradição à regra constitucional, que a legislação teria definido “o conceito e a caracterização de ‘registro’ ou de ‘banco de dados’ de informações de natureza pública, delimitando os dados acessíveis por meio de *habeas data*, nas estritas hipóteses do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.507/1997”. Nos termos deste raciocínio, autorizava-se o acesso à informação “só nas hipóteses que as informações possam ser transmitidas a terceiros ou que não sejam de uso privativo do órgão ou entidade produtora ou depositária das informações”. A conclusão, pois, seria no sentido de que “se as informações requeridas pela impetrante não podem ser transmitidas a terceiros e são de uso interno da Receita Federal, seu acesso, por *habeas data*, encontra óbice no art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.507/1997”⁹¹.

⁸⁹ TRF da 3ª Região, AC nº 0000226-28.2014.4.03.6100/SP, Rel. Des. Mairan Maia, julgado em 6 de novembro de 2014.

⁹⁰ TRF da 3ª Região, AC nº 0000479-71.2014.4.03.6114/SP, Rel. Des. Nery Junior, julgado em 27 de novembro de 2014. No mesmo sentido, considerando os bancos de dados do Sincor como “de uso interno e privativo”, TRF da 3ª Região, Apelação Cível nº 0014907-42.2010.4.03.6100/SP, Des. Federal Cecília Marcondes, julgado em 18 de outubro de 2012; TRF da 3ª Região, Apelação Cível nº 0000226-28.2014.4.03.6100/SP, Rel. Des. Mairan Maia, julgado em 6 de novembro de 2014.

⁹¹ TRF da 1ª Região, Apelação Cível nº 0001524-91.2011.4.01.3812/MG, Rel. Juiz Federal Rafael Paulo Soares Pinto, julgado em 10 de junho de 2014.

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, chegou-se mesmo a formar um “entendimento deste Tribunal”, de que seria “imprópria a via processual do *habeas data* para o acesso a informações existentes nos arquivos da Secretaria da Receita Federal”, porquanto estas seriam “disponibilizadas para uso interno pelo órgão fazendário e não incluídas em ‘registro’ ou ‘banco de dados’ de informações de caráter público na definição que lhes dá a lei”⁹².

No Superior Tribunal de Justiça, não foi distinta a interpretação. Em julgado relativo ao Registro de Procedimento Fiscal (RPF), negou-se acesso a este documento sob o argumento de que ele seria, por definição, “documento de uso privativo da Receita Federal”, o qual “não tem caráter público nem pode ser transmitido a terceiros”⁹³. Em que pese em situações semelhantes não tenha encontrado o STJ violação a preceito de lei federal, cumpre ver que, mesmo em tais casos, contentou-se a Corte, para fins de não conhecimento do Recurso Especial, com a assertiva de que o Sincor destinava-se “exclusivamente para controle interno do pagamento dos tributos, não sendo passível de conhecimento do contribuinte, na forma do parágrafo único do art. 1º da Lei 9.507/97”⁹⁴. Não vislumbrou a Corte, portanto, que o referido parágrafo não seria sequer aplicável a entidades governamentais.

Por outro lado, mesmo em decisões que concediam o *habeas data* para acesso a dados relativos ao Sincor e em relação a outras bases da Receita Federal, discutia-se o “caráter público” de tais bases de dados. Com efeito, concedia-se o *habeas data* por se considerar que “[o]s dados constantes do Sincor possuem nítido caráter pú-

⁹² TRF da 1ª Região, AC 2007.38.01.002751-4/MG, Rel. Des. Fed. Reynaldo Fonseca, julgado em 24 de junho de 2014. Cf., no mesmo sentido, dentre tantos outros do mesmo tribunal, TRF da 1ª Região, AHD nº 2007.38.01.002748-7/MG, Rel. Des. Catão Alves, publicado em 11 de fevereiro de 2011; TRF da 1ª Região, RHD nº 2006.38.11.007802-3/MG, Rel. Des. Leomar Barros Amorim de Souza, publicado em 15 agosto de 2008; AC nº 0021624-50.2004.4.01.3800/MG, Rel. Juiz Federal Saulo José Casali Bahia, publicado em 30 de março de 2012.

⁹³ STJ, REsp nº 1.411.585/PE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 5 de agosto de 2014.

⁹⁴ STJ, REsp nº 896.367/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17 de abril de 2008. Em outro caso, a Corte não conheceu de Recurso Especial da Fazenda, “em face do enfoque constitucional com que decidida a controvérsia no Tribunal de origem” (cf. STJ, REsp nº 1.064.569/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 18 de junho de 2009).

blico” e “por retratarem, em tempo real, a situação do contribuinte perante a Receita Federal, computando os créditos e débitos em seu nome, *não são de uso privativo do órgão*”⁹⁵.

Por algumas décadas, permaneceu o Brasil, portanto, em franco distanciamento em relação aos padrões mínimos de proteção do contribuinte enumerados pela OCDE na década de 1990⁹⁶. Embora ainda se encontre a Administração Tributária brasileira muito aquém dos padrões de transparência estatal observados em outros países por Baker e Pistone, deve se ver que, ao menos no que se refere à utilização do *habeas data*, o Supremo Tribunal Federal consertou o equívoco da volumosa jurisprudência contrária à promoção de um Estado transparente.

III.1.4. A revitalização do *habeas data*

O STF, em acórdão de relatoria do Ministro Luiz Fux⁹⁷, pacificou, em sede de Repercussão Geral, que o *habeas data* é “garantia constitucional adequada para a obtenção, pelo próprio contribuinte, de informações concernentes ao pagamento de tributos constantes de sistemas informatizados de apoio à arrecadação dos órgãos da administração fazendária dos entes estatais”. Finalmente, reconheceu o Supremo Tribunal Federal a importância deste instrumento na promoção da transparência estatal.

Apesar de o caso versar sobre informações declaradas e controladas pelo Sincor, o teor dessa decisão deve ser compreendido de maneira ampla, devendo o mesmo raciocínio ser estendido a outros bancos de dados da Receita Federal e das demais autoridades fazendárias. Segundo o Ministro Luiz Fux “[a]os contribuintes foi assegurado o direito de conhecer as informações que lhes digam respeito em bancos de dados públicos ou de caráter público, em razão do direito de preservar o status do seu nome, seu planejamento empresa-

⁹⁵ TRF da 3ª Região, AC nº 0006191-66.2010.4.03.6119/SP, Rel. Des. Consuelo Yoshida, julgado em 2 de maio de 2013. No mesmo sentido, cf. TRF da 3ª Região, Apelação Cível nº 0004563-75.2005.4.03.6100/SP, Juíza Federal Convocada Giselle França, julgado em 31 de janeiro de 2013.

⁹⁶ Cf. OECD, *Taxpayers' rights and obligations - a survey of the legal situation in OECD countries*, publicado em 27 de abril de 1990.

⁹⁷ STF, RE 673.707/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17 de junho de 2015.

rial, sua estratégia de investimento e principalmente a recuperação de tributos pagos indevidamente, entre outras finalidades.”

O referido acórdão explicita, ainda, que a Lei nº 9.507/1997 não teria por objetivo negar a seu próprio titular o conhecimento das informações que a seu respeito estivessem cadastradas junto às entidades depositárias. Pretenderia, na verdade, restringir a divulgação a outros órgãos ou a terceiros.

Ademais, o requerimento de informações constantes em tais sistemas da Receita Federal não envolveria a hipótese de sigilo legal ou constitucional, vez que requeridos pelo próprio contribuinte, sobre dados relativos a ele próprio. Nesse sentido, o RE 673.707/MG garante a possibilidade de impetração do *habeas data* de forma a esclarecer à pessoa física ou jurídica os valores por ela pagos a título de tributos ou qualquer outro tipo de pagamento constante dos registros da Receita Federal ou de qualquer outro órgão fazendário das entidades estatais.

No mesmo sentido do quanto sustentado nos itens anteriores, o Plenário do STF decidiu que as informações fiscais relativas ao próprio contribuinte, se sigilosas, deveriam ser protegidas da sociedade em geral, mas não da pessoa a quem elas se referem. Ademais, o *habeas data* resguarda a pessoa não só em relação aos bancos de dados das entidades governamentais, como também em relação aos bancos de caráter público geridos por pessoas privadas. Ou seja, como afirmado anteriormente, enquanto o termo “entidades governamentais” seria uma expressão que abrangeria órgãos da administração direta e indireta, os bancos de caráter público abrangeriam instituições, entidades e pessoas jurídicas privadas que prestam serviços para o público ou de interesse público. Portanto, concluiu o Plenário, afirmar a suposta ausência de caráter público não constituiria argumento idôneo a impedir o acesso às informações e consequentemente indeferir o *habeas data*, haja vista ser o cadastro mantido por entidade governamental, qual seja, a Receita Federal, e não por pessoa privada.

Interessante, ainda, que a decisão foi taxativa ao afirmar que permitir o acesso aos sistemas de controle de pagamentos não significaria criar obrigação jurídica indevida à Fazenda Nacional. Tampouco se poderia negar o acesso sob a argumentação de que a Administração Fazendária não estaria preparada para atender a pedidos do contribuinte. Na verdade, a solução reclamaria lógica inversa, ou

seja, a Fazenda Nacional deveria adaptar-se para cumprir os comandos constitucionais, ainda que isso a onerasse administrativamente. Em verdade, o Supremo afastou a odiosa lógica utilitarista segundo a qual os direitos do contribuinte estariam sujeitos às vicissitudes administrativas da autoridade tributária.

Ao extirpar restrições incabíveis como a alegação do sigilo e da necessidade de “caráter público” para bancos de dados de entidades governamentais, o STF, delimita o real alcance do *habeas data*. Com essa concepção estabelecida, parece que, finalmente, o *habeas data* deixará de desempenhar um papel marginal no Direito brasileiro⁹⁸, sendo bem provável que o interesse por essa garantia aumente⁹⁹ e que os cidadãos passem a recorrer mais frequentemente a esse remédio constitucional.

Adicionalmente, sustentou o Ministro Luiz Fux que o entendimento expresso em seu voto seria corroborado pelo quanto disposto na Lei de Acesso à Informação. Deve-se ver, que, efetivamente, o advento da Lei de Acesso à Informação teve fundamental importância para que, finalmente, se desse à garantia constitucional do *habeas data* os contornos intentados pelo constituinte.

III.2. Lei de Acesso à Informação e *habeas data*

A Lei nº 12.527/2011, ou Lei de Acesso à Informação (LAI), regulamenta o direito ao acesso a informações previsto no art. 5º, XXXIII, segundo o qual “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”. Além disso, a Lei contempla “o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo” (CF, art. 37, parágrafo 3º, II) e estabelece diretrizes para “a gestão da documentação governamental”, bem como “as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem” (CF, art. 216, parágrafo 2º).

⁹⁸ Cf. Dimitri Dimoulis e Soraya Lunardi, *Curso de processo constitucional*, op. cit., p. 413.

⁹⁹ Sobre o interesse pela garantia do *habeas data* e da equivocada alegação de sigilo, cf. Dalmo de Abreu Dallari, “O *habeas data* no sistema jurídico brasileiro”, op. cit., pp. 243-251.

O inciso XXXIII é abrangente, pois garante o acesso a informações de interesse particular, coletivo ou geral. Nota-se que as informações de interesse particular detidas pelos órgãos da administração pública não se confundem com as informações relativas à pessoa presentes no inciso LXXII, “a”, da Constituição¹⁰⁰. No inciso XXXIII existe o interesse do cidadão, seja ele particular, coletivo ou geral, porém, não se trata, necessariamente, de informação referente a ele próprio. Muito embora toda informação relativa à pessoa seja de seu interesse particular, a recíproca não é verdadeira¹⁰¹. Distintamente do que ocorre com o *habeas data*, não é necessário que as informações solicitadas digam respeito ao próprio solicitante. Em se tratando de informação de interesse particular, coletivo ou geral, tem o cidadão garantido o direito ao acesso a tais informações. O *habeas data* e a LAI se complementam na tutela da transparência do Estado.

A partir da LAI, o Brasil (i) consolidou e definiu o marco regulatório sobre o acesso à informação pública sob a guarda do Estado; (ii) estabeleceu procedimentos para que a Administração Pública responda a pedidos de informação do cidadão; e (iii) dispôs como uma de suas diretrizes a “observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção” (artigo 3º, I)¹⁰².

Deve-se ver que a LAI, para além de pormenorizar procedimentos para a garantia de direitos constitucionalmente previstos, possui importância pedagógica significativa. Reconhecidamente, a LAI tem por diretriz fomentar o “desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública” e contribuir para o “desenvolvimento do controle social da administração pública” (artigo 3º, IV e V).

Nesse sentido, a LAI tem por escopo contribuir para que se desenvolva, no âmbito do funcionalismo público, a percepção de que

¹⁰⁰ Sobre essa distinção, cf. Dalmo de Abreu Dallari, “O *habeas data* no sistema jurídico brasileiro”, op. cit., pp. 243-251.; Francisco Bilac Moreira Pinto Filho, “O segredo de estado e as limitações ao *habeas data*”, *Revista dos Tribunais* v. 91, nº 805, novembro de 2002, pp. 34-59 (44-45).

¹⁰¹ Neste sentido, cf. José Eduardo Carreira Alvim, *Habeas data*, Rio de Janeiro, Forense, 2001, pp. 22-24.

¹⁰² Controladoria-Geral da União, *Relatório sobre a implementação da Lei nº 12.527/2011: Lei de acesso à informação*, Brasília, 2014, p. 7. Disponível em <http://www.acaoainformacao.gov.br/central-de-contenido/publicacoes/arquivos/rclatorio-2-anos-lai-web.pdf>, acessado em 16 de julho de 2015.

o cidadão possui direitos perante a Administração Pública, os quais devem ser tutelados independentemente de conveniência administrativa de assim se proceder. O direito à informação é um direito *per se*, e não mero mecanismo para que se possam exercer outros direitos. Com efeito, não cabe à Administração Pública negar o direito à informação sob o fundamento de que a tutela lhe é onerosa. O direito à informação deve ser tutelado independentemente de considerações de praticabilidade por parte do Estado, devendo-se sempre levar em consideração que cumpre tão somente ao cidadão decidir se lhe interessa obter determinada informação sobre ele próprio ou de seu interesse particular.

Em outras palavras, não se pode exigir do cidadão que peticione perante o Judiciário toda vez que desejar uma informação, seja ela de interesse particular ou coletivo. Tal exigência contraria a necessidade de se preservar a simplicidade da administração com a qual se preocupam Baker e Pistone¹⁰³. Nos casos de informações de interesse público, não pode a Administração Pública sequer esperar um pedido do cidadão. A LAI propugna, nesse sentido, que o Estado deve prover informações não apenas quando provocado (“transparência passiva”), mas também proativamente (“transparência ativa”)¹⁰⁴. A lei contempla a transparência ativa ao estabelecer como regra a “divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações” (LAI, artigo 3º, II).

No que tange à transparência passiva, a LAI estabeleceu procedimento de acesso a informações específicas, solicitadas por pessoas físicas e jurídicas (LAI, artigos 10 a 20). O procedimento de acesso a informações tem se mostrado efetivo. Interessante conferir que, no período compreendido entre maio de 2012 e junho de 2015¹⁰⁵, foram respondidos 281.236 pedidos¹⁰⁶. Destes, 73,1% tiveram o “acesso

¹⁰³ Cf. Philip Baker e Pasquale Pistone, “General Report”, *op. cit.*, p. 22.

¹⁰⁴ Controladoria-Geral da União, *Relatório sobre a implementação da Lei nº 12.527/2011*, *op. cit.* (nota 60), p. 7.

¹⁰⁵ Conforme consta de relatório gerado eletronicamente pelo “Sistema eletrônico do serviço de informação do cidadão”, intitulado “Relatório de pedidos de acesso à informação e solicitantes entre maio de 2012 e junho de 2015”, em <http://www.acessoainformacao.gov.br/sistema/Relatorios/Anual/RelatorioAnualPedidos.aspx>, acessado em 16 de julho de 2015.

¹⁰⁶ Entre maio de 2012 e junho de 2015, houve 283.304 pedidos de acesso à informação, dos quais 281.236 foram respondidos. Dos 2.068 pedidos não respondidos, 1.587 estão em tramitação fora do prazo estabelecido pela LAI (o prazo é de 20 dias con-

concedido”, 3,4% tiveram o “acesso parcialmente concedido”, e 10% tiveram o “acesso negado”¹⁰⁷.

A principal razão de negativa de acesso ocorreu pelo fato de a informação tratar de “dados pessoais” (36,4%). A negativa dos pedidos por este motivo encontra amparo no artigo 31, parágrafo 1º, I, da LAI, o qual dispõe que as informações pessoais relativas a intimidade, vida privada, honra e imagem devem ter seu acesso restrito “a agentes públicos legalmente autorizados e à pessoa a que elas se referirem”. Nestes casos, é de se presumir que as informações não foram negadas às pessoas a quem as informações diziam respeito, mas sim a terceiros.

Houve negativa para 13,6%, sob o fundamento de se tratar de “informação sigilosa de acordo com a legislação específica”. Em relação a este dado, o Relatório menciona expressamente os casos “do sigilo fiscal e do sigilo bancário”. Ainda, relata-se que 8,3% dos pedidos foram negados por se tratar de “informação sigilosa classificada conforme a Lei 12.527/2011”¹⁰⁸. O artigo 5º, XXXIII, dispõe que a autoridade administrativa pode negar-se a fornecer informação “cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

As hipóteses de sigilo consoante legislação específica merecem atenção. Em que pese entendamos salutar o procedimento previsto na LAI, ainda existirá ampla gama de casos em que o cidadão somente conseguirá as informações que pleiteia mediante petição ao Judiciário. Apesar do esforço legislativo, somente do Judiciário se espera a imparcialidade necessária para que se tutelem com efetividade os direitos fundamentais constitucionalmente previstos.

Por exemplo, em solicitação de acesso à informação¹⁰⁹, com base na Lei nº 12.527/2011, em que se requereu ao Ministério da

forme dispõe o parágrafo 1º do artigo 11 dessa Lei) e 481 estão em tramitação, mas ainda dentro do prazo legal.

¹⁰⁷ Já os demais pedidos tiveram como resposta que se trata de “informação inexistente”; ou que “não se trata de solicitação de informação”; ou que “órgão não tem competência para responder sobre o assunto”; ou ainda que se trata de “pergunta duplicada/repetida”.

¹⁰⁸ Os artigos 27 a 30 da LAI dispõem sobre os procedimentos de classificação, reclassificação e desclassificação de informações sigilosas.

¹⁰⁹ Controladoria-Geral da União, Nota Técnica 16853.006354/2012-17, decidido em 11 de setembro de 2012.

Fazenda acesso ao RPF, respondeu o Ministério que “[o] RPF e suas informações não podem ser fornecidos ao recorrente em razão de serem protegidos por sigilo fiscal, nos termos do art. 198, *caput*, do CTN, e em conformidade com o art. 22 da Lei nº 12.527/11 e com o art. 6º, I, do Decreto nº 7.724/12”. Em recurso à Controladoria-Geral da União, nos termos do artigo 24 do Decreto nº 7.724/2012, considerou-se acertada a “negativa de acesso” ao RPF, ressalvando-se, inobstante, que “nos termos do art. 7º, § 2º, da Lei nº 12.527/2011” deveria ser dado ao contribuinte “acesso ao conteúdo do campo Motivação do referido documento”.

Ora, é de se reconhecer que, mormente após a decisão do Supremo no RE 673.707/MG, teria o contribuinte amplas chances de ter seu direito ao acesso ao RPF assegurado mediante o *habeas data*¹¹⁰. Mesmo à luz da LAI, deve-se admitir que tal tutela seria assegurada pelo Judiciário, o que já foi, aliás, ainda que *obiter dictum*, reconhecido pelo STJ, para o qual seria “possível, nos termos da superveniente Lei n. 12.527/2011, o acesso às informações constantes do Registro de Procedimento Fiscal - RPF”¹¹¹.

Não por outra razão, deve-se garantir que as decisões finais sobre sigilo de informações caibam, não ao arbítrio do órgão público que detém a informação, mas à decisão fundamentada da autoridade judiciária¹¹². A decisão do Supremo no RE 673.707/MG deve ser considerada apenas um primeiro passo no longo caminho a ser percorrido para que haja efetivo controle social sobre os atos da Administração Pública. Até o momento, encontra-se o contribuinte em estado ainda muito incipiente na exigência da reciprocidade que lhe é de direito. É incontestado o distanciamento frente à “relação aprimorada” apregoada pela OCDE¹¹³.

¹¹⁰ Embora este direito tenha sido negado pelo STJ, anteriormente à decisão do Supremo, sob o refutado argumento de que se trataria de “documento de uso privativo da Receita Federal”, que “não tem caráter público nem pode ser transmitido a terceiros” (STJ, REsp nº 1.411.585/PE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 5 de agosto de 2014).

¹¹¹ STJ, REsp nº 1.411.585/PE, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 5 de agosto de 2014.

¹¹² Cf. Luís Roberto Barroso, “A viagem redonda: *habeas data*, direitos constitucionais e as provas ilícitas”, *op. cit.*, p. 213; Dalmo de Abreu Dallari, “O *habeas data* no sistema jurídico brasileiro”, *op. cit.*, p. 249.

¹¹³ Cf. OECD, Tax intermediaries study team, *Working paper* nº 6, *op. cit.*

O que se espera da Administração Pública, por outro lado, é que acompanhe o avanço da jurisprudência dos tribunais em matéria de transparência estatal. Idealmente, conforme se expôs, deve-se promover a conscientização no âmbito da própria Administração Pública em relação aos direitos dos jurisdicionados, poupando-lhes a necessidade de recurso ao Judiciário para que tenham suas garantias individuais asseguradas. Nas hipóteses em que a tutela administrativa falhar, contudo, cumprirá ao administrado recorrer ao Judiciário, seja com fulcro na própria LAI, seja pela via do *habeas data*, conforme o caso. De qualquer forma, não pode mais o Executivo se recusar a tutelar direitos que o Legislativo e o Judiciário houveram por bem proteger, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional do agente público que assim proceder (LAI, artigo 32 e seguintes).

Afinal, a transparência dos atos do Estado permite que se garanta a previsibilidade necessária à promoção da igualdade. Dado que as leis são gerais e indeterminadas, elas desconsideram aspectos particulares, advindos de tomadas de decisões em casos subsequentes. Somente com a aplicação da lei, isto é, quando a “impossibilidade da consideração de circunstâncias individuais se transforma em possibilidade”, é que se permite “moldar a lei à riqueza detalhada da experiência”¹¹⁴.

Não há motivos para que os critérios do exame de tal riqueza de detalhes permaneça sobre sigilo. Assim, o acesso a informações sobre o tratamento conferido a outros contribuintes em situação semelhante pode ser essencial para que se assegure a igualdade. Em que pese o valor das operações praticadas por outro contribuinte seja, invariavelmente, objeto de sigilo, é necessário que se garanta amplo acesso às informações sobre os critérios que motivaram a tomada de decisão por parte da administração tributária. Tal constatação, além de levar à óbvia conclusão acerca da importância da jurisprudência administrativa, deve ser encarada em sentido mais amplo, para que se evidencie a importância também da transparência de critérios na concessão de regimes especiais e de outros atos administrativos cujos fundamentos sejam aplicáveis a terceiros.

¹¹⁴ Cf. Humberto Ávila, *Teoria da igualdade tributária*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2009, pp. 80-81.

Nesse sentido, tem-se por salutar a regulamentação das soluções de consulta relativas à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, perante a RFB, veiculada pela IN nº 1.396/2013. Além de contemplar o efeito vinculante da consulta no âmbito da Receita Federal, que garante aplicação isonômica do entendimento aos contribuintes, a IN nº 1.396/2013, com referência expressa à Lei de Acesso à Informação, garantiu a publicidade da fundamentação jurídica das soluções, excluindo-se dados que pudessem levar à identificação do consulente ou de outros sujeitos passivos.

IV. Conclusão

O movimento internacional em prol da transparência fiscal tem entronizado a transparência do contribuinte em detrimento da transparência do Estado. A sinceridade da preocupação das Administrações Tributárias com a tutela dos direitos individuais tem sido amplamente questionada. As medidas tomadas pelas Administrações Tributárias fazem crer que, quanto mais o Estado invade a esfera privada do cidadão, menos têm os cidadãos recebido em troca em termos de transparência estatal.

Essa afirmação não decorre da ausência de previsão de direitos, mas sim da constatação de que a proteção prática dos direitos do cidadão não acompanha a velocidade com que se expande o poder estatal sobre o indivíduo. A garantia da transparência estatal é, quando muito, garantida *a posteriori*, sendo bastante raro que as medidas arrecadatórias sejam acompanhadas, de pronto, dos instrumentos necessários à preservação de garantias individuais.

Quando da promulgação da Constituição de 1988, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins lamentaram que o constituinte não tivesse se aproveitado da ocasião para construir um contrapeso eficaz “à utilização da Informática pelo Estado moderno”¹¹⁵. Anteviram os juristas que, ausentes instrumentos adequados, seria extremamente difícil a nossas Instituições conter a ampliação do poder estatal sobre o indivíduo. No entanto, se renunciaram o problema,

¹¹⁵ Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, *Comentários à Constituição do Brasil*, op. cit., pp. 366-367.

também delinearam a solução, que passaria por “uma interpretação jurisprudencial construtiva, assim como por uma legislação ordinária ampliativa”¹¹⁶.

O cenário desenhado pelos autores encontra-se posto. Onerando o contribuinte com os mais diversos deveres instrumentais, o Estado equipou-se de enormes bancos de dados, sem que houvesse preocupação com a correspondente garantia da transparência das informações neles contidas. Para que se construíssem tais registros, houve incursão gradativa na esfera privada dos indivíduos, sob os mais diversificados discursos, sendo a transparência e o combate ao abuso os argumentos mais facilmente acatados no contexto presente. A transparência estatal, por sua vez, foi obstada sob inaceitáveis fundamentos, evocando-se desde suposta ausência de previsão legal até a onerosidade que a tutela de direitos implicaria aos cofres públicos para se afastar a transparência do Estado.

No Brasil, a resposta do Legislativo e do Judiciário foi tardia e ainda se encontra longe da garantia necessária à reciprocidade. O que se observou a princípio foi um obscurecimento completo da tutela do direito à informação no âmbito dos tribunais brasileiros, que, por longos anos, recusaram-se a garantir a transparência estatal em seu aspecto mais essencial, que é a garantia do cidadão de acessar informações sobre ele próprio. Em que pese o avanço apresentado pela LAI, o Congresso brasileiro ainda tem aprovado medidas sem que se exija do Executivo a correspondente preparação administrativa, apta a garantir reciprocidade à transparência exigida do contribuinte, sendo o Fatca exemplo notório de tal descompromisso.

¹¹⁶ Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, *Comentários à Constituição do Brasil*, op. cit., p. 366.