

TRANSPARÊNCIA FISCAL, SIGILO E A RELAÇÃO REPUBLICANA FISCO E CONTRIBUINTE

*Daniela Olímpio de Oliveira**

* Professora Adjunta de Direito Financeiro e tributário da Universidade Federal de Lavras. Doutora em Direito pela Universidade Federal Fluminense.

Comocitar: OLIVEIRA, Daniela Olímpio de. TRANSPARÊNCIA FISCAL, SIGILO E A RELAÇÃO REPUBLICANA FISCO E CONTRIBUINTE. **Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania – IDCC**, Londrina, v. 4, n. 2, p. 178-200, dez, 2019. ISSN: 2596-0075.

<https://doi.org/10.48159/revistadoidcc.v4n2.oliveira>

RESUMO O surgimento da Era da Transparência ocasionou ações de governo voltadas para a troca de informações internacionais de ordem fiscal. Medidas mais refinadas de acesso e fornecimento de dados por instituições bancárias – que foram envolvidas na política internacional deste jaez – foram adotadas e surge, aqui, questões não só de ordem econômica, mas, também, sociais, de redistribuição de renda e controle do capital. A transparência também se fez notar nos atos de governo. O objetivo é o controle social do uso dos recursos arrecadados. Quanto se arrecada? Em que se emprega o dinheiro público? Qual o tamanho do Estado? Conscientização do cidadão fiscal passa pela boa gestão governamental dos recursos públicos. A “quebra” do sigilo fiscal foi desmistificada. Acesso e, não, quebra. Acesso por órgãos com competência funcional para controle de dados, identificação do patrimônio e renda do contribuinte. Informação fiscal. Transparência acerca da capacidade econômica do contribuinte. O artigo propõe investigar, sob o prisma da moral tributária, a transparência e o sigilo, seja por parte do Fisco, seja por parte do Contribuinte.

Palavras-Chaves: Transparência Fiscal; Sigilo Fiscal; Direito Tributário; Relação Fisco x Contribuinte.

INTRODUÇÃO

É de conhecimento comum, a relação fisco-contribuinte se estabelece numa ambivalência acerca da moral tributária que, não obstante seja assentada no entendimento concorde de igualdade aristotélica, outrossim é relativamente considerada a partir da visão de cada um dos sujeitos desta dinâmica.

De um lado, o contribuinte, que percebe a justiça fiscal a partir da sua possibilidade individual, ou capacidade contributiva, sendo-lhe considerado “justo” aquilo que lhe é cobrado de acordo com sua condição econômica, de forma igualitária. *A contrario sensu*, mas deste mesmo lado, o Fisco, percebendo a justiça a partir das possibilidades econômicas do contribuinte, devendo considerar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais na medida das suas desigualdades.

Para o contribuinte, os tributos deveriam ser graduados segundo a capacidade econômica de cada um. Para o Fisco, para tanto, deveria lhe ser facultado identificar, respeitados os direitos individuais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹

Tamanha polarização se estabeleceu nesta relação de interesses convergentes, que ainda hoje é comum separar os assuntos do fisco numa lógica interna, hierárquica, burocrática e procedimental, de Direito Financeiro, que se justifica na constituição despesas públicas e na aplicação das receitas públicas; destacando dessa seara os interesses do contribuinte, individuais, patrimoniais, privados, nas limitações impostas ao poder de tributar e na formação da obrigação do Direito Tributário.

Fato é (não tão óbvio assim), que os sujeitos desse embate jurídico-tributário-financeiro, Fisco e Contribuinte, se relacionam sistemicamente, constringendo-se com o exercício da legalidade e da cidadania fiscal, convergindo num formato de Estado que traz essa ressonância tributária e que sobre esta intervém. Neste embate republicano, o conhecimento mútuo sobre os propósitos do confrontante possibilita o encadeamento de uma democracia desenvolvimentista, refinada pela transparência dos procedimentos e objetivos desta sociedade plural, com seus atores não tão mais polarizados.

Norberto Bobbio é magistral ao relacionar o regime democrático com a transparência, sentenciando que “pode-se definir a democracia das maneiras as mais diversas, mas não existe definição que possa deixar de incluir em seus conotativos a visibilidade ou transparência do poder” (BOBBIO, 1986, p.10). Como a relação fisco-contribuinte é uma relação de poder, o trânsito de informações é mecanismo ativador da cidadania fiscal:

O trânsito de informações entre Estado e sociedade civil causa uma recíproca aproximação que é ativadora da cidadania. Nesse sentido a transparência e o exercício visível do poder, além de ampliar quantitativamente e qualitativamente a participação cidadã na tomada de decisões políticas, também rompe com

1 Constituição Federal de 1988. Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

o isolamento estatal, uma vez que as estruturas de poder são inseridas na vida cotidiana dos indivíduos. (ASSONI FILHO, 2011, p.58).

O presente artigo se propõe a investigar, sob o prisma da moral tributária, a transparência e o sigilo, seja por parte do Fisco, seja por parte do Contribuinte. Dois marcos temporais brasileiros nos remetem a essa reflexão. Em primeiro lugar, a Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011, a Lei da Transparência Pública, seguida da sua regulamentação e avaliações de efetividade que se estabeleceram desde então. Os demonstrativos das contas públicas postos em evidência, de forma a conformar a ação governamental ao crivo da legitimidade, economicidade, eficiência e finalidade públicas. Em segundo lugar, a confirmação da constitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar n.105, de 2001, autorizando o acesso por parte da Administração Pública a dados bancários de ordem fiscal, em contas privadas dos contribuintes brasileiros. Aqui, os contornos do direito fundamental à privacidade e à intimidade são questionados, pela afirmação do, não menos fundamental, dever constitucional de pagar tributos.

Buscamos, assim, contrapor a ambivalência deste princípio da transparência, seguindo a fundamentação teórica preconizada por Ricardo Lobo Torres:

O dever de transparência incumbe ao Estado, subsidiariamente, e à Sociedade. A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos. O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos como na feitura do orçamento e no controle da sua execução. (TORRES, 2005, p.245)

O propósito é contextualizar o tema da transparência fiscal, a partir de uma conjuntura internacional, de competição global e controle do capital, onde os dados fiscais sobre arrecadação e movimentação dos contribuintes tornam-se uma condição de sustentabilidade econômica, fazendo-se mister, ainda, a clareza das regras e procedimentos públicos acerca da tributação. Neste ponto, aponta Flávio Rubinstein, “a transparência fiscal exige que as atividades financeiras do Estado sejam visíveis e mensuráveis para a sociedade, a quem deve ser assegurada a possibilidade tempestiva de compreender as políticas adotadas – e também as pretendidas – por todos os níveis de governo (RUBINSTEIN, 2011, p.871).

Em seguida, busca-se apresentar o marco normativo brasileiro sobre “transparência”, destacando suas características, propósitos e resultados já colhidos. Os desafios da transparência e as operações que são excepcionadas à regra da publicidade, as chamadas despesas sigilosas, que são justificadas na preservação da segurança da sociedade e do Estado, são, enfim, pontos de especial atenção.

E, ainda, temos por objeto de análise as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2390, 2386, 2397 e 2859, bem como no Recurso Extraordinário nº 601.314, quando foi questionada a existência de um direito

fundamental ao sigilo bancário em face do Fisco. Observamos uma mudança de orientação do STF, afinando-se com as diretrizes internacionais e redefinindo o princípio da privacidade. Buscaremos, nas próximas páginas, destacar estes pontos factuais que passam pela dinâmica da transparência pública e do acesso a dados particulares, no campo da ação fiscal.

2 O FIM DA ERA DO SIGILO NA ORDEM INTERNACIONAL

Em 2009, a Reunião de Cúpula do G-20 em Londres foi concluída com a sentença de que a era do sigilo bancário havia chegado ao fim. O contexto era de combate aos regimes privilegiados ou “paraísos fiscais”, que são conhecidos por subtraírem capital do país de origem, atraindo empresas que buscam vantagens tributárias em alíquotas menores, ou até não-incidência, além do sigilo sobre as transações e sobre os sujeitos nelas envolvidos. As mais conhecidas zonas *offshore* – estas onde a empresa mantém sua contabilidade e dinheiro, apesar de exercerem sua atividade em outro País - são as da Suíça, Bahamas, Ilhas Cayman e Bermuda.

O que a reunião fez foi corroborar o postulado da transparência internacional, especialmente num contexto de crise econômica mundial, onde não mais se tolera o sigilo das transações bancárias, corrompidas em tratativas de evasão fiscal, ilicitude e corrupção de poderes públicos. Havia ali, ainda, a necessidade de se fortalecer o próprio sistema financeiro em crise econômica, pressionado agora para harmonizar-se com os imperativos de gestão pública e das autoridades regulatórias.

Na mesma linha, a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE) há algumas décadas já vinha se manifestando contrariamente aos paraísos fiscais. Destaque para a Convenção Multilateral sobre a Assistência Mútua em Matéria Fiscal, de 1988, originária da necessidade de cooperação internacional em prol da determinação das obrigações fiscais, bem como da coordenação de esforços para prestação de assistência administrativa em matéria fiscal relativa a todo tipo de impostos². A Convenção considerava, ali, que um novo quadro de cooperação emergira, sendo desejável dispor de um instrumento multilateral que permitisse ao maior número de Estados pudessem dele se beneficiar, implementando normas mais abrangentes de cooperação internacional na área fiscal. Esta Convenção foi atualizada em junho de 2011, seguindo as diretrizes do G-20 e mais de 50 países já a assinaram. São amplas as formas de assistência, desde o procedimento administrativo de lançamento, cumprimento de obrigações instrumentais até o recolhimento do tributo. E a previsão de troca de informações, seja: i) *a pedido*, quando o Estado requerente o faz, facultando-lhe informações relativas a uma pessoa ou a uma transação determinada; ii) *espontânea*, quando, sem prévio pedido, um Estado comunica a outro informações de que tenha conhecimento, em circunstâncias indicadas na Convenção; e iii) *automática*, relativa a determinadas categorias de casos e conforme procedimentos convencionados, as Partes procedem à troca automática de informações.

Já em 2013, a OCDE apresenta o *Action Plan*, visando o aumento da cooperação entre os países por meio da troca *automática*. Vale a observação de Sergio André Rocha, segundo o

2 <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>

qual, “aqui fica ainda mais evidente a meta da OCDE para o futuro: migrar do modelo baseado essencialmente na troca de informações e a pedido para a implementação de um sistema consistente de troca de informações automática” (ROCHA, 2015, p.31).

O contexto global é da atenção às transações com repercussão fiscal, elevando-se a transparência à categoria de princípio internacional com vistas à cooperação, ao controle público e à adequação das operações privadas e financeiras. Como diz Misabel Derzi (et al):

Enfim, como já observamos, uma forte tensão se revela em primeiro lugar no fato de que os Estados, mesmo os mais desenvolvidos, passaram a sentir os efeitos econômicos decorrentes da perda de investimentos em razão de problemas estruturais. Por isso, na forte competição fiscal tentam, dentre outras medidas, criar um ambiente favorável à contínua atração e manutenção dos investimentos locais e estrangeiros. Todos estão premidos pela necessidade de garantir um nível de receita pública que garanta as opções feitas em favor de um Estado do bem-estar social e, nenhum deles pretende abrir mão de sua soberania. (DERZI, 2013, p.420-421)

A pressão pela transparência também se faz pelas grandes potências. Em 2010, os Estados Unidos editam uma lei de conformidade de contas estrangeiras, o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), prevendo regras sobre instituições bancárias estrangeiras, tornando obrigatório o fornecimento de dados dos correntistas norte-americanos para as autoridades americanas. É uma medida de combate à evasão fiscal por meio do controle das contas e ativos estadunidenses no estrangeiro.

As instituições financeiras estrangeiras, a partir do FATCA, devem celebrar acordo com o *Internal Revenue Service* (IRS) – instituição similar a Receita Federal no Brasil – e a partir de então informar anualmente sobre seus correntistas norte-americanos. Além disso, também passam a contar com a obrigação tributária de reterem trinta por cento sobre qualquer pagamento de fonte norte-americana a instituições financeiras não participantes do FATCA e a pessoas físicas ou entidades estrangeiras que não forneçam informações completas, gerando dificuldade na identificação da nacionalidade norte-americana. São os *passthru payments* – pagamento de fonte estrangeira que possa ser imputado a rendimentos de fonte estadunidense.

É de se observar que o FATCA acompanha a tendência internacional de atenção à transparência dos dados bancários. No entanto, não deixa de ser um ponto sensível de tensão entre os domínios público e privado. Neste sentido, Luís Eduardo Schoueri resgata a avaliação do professor norte-americano David Rosebloom, para quem o FATCA corresponde a “um novo e substancial rebalanceamento dos direitos dos contribuintes *versus* o poder das administrações tributárias” (SCHOUERI, 2013, p.498-499).

E mais, entende Luís Eduardo Schoueri que o FATCA fere o princípio da territorialidade, segundo o qual a legislação de um Estado se aplica nos limites do seu território. Os jurisdicionados dessa norma são instituições financeiras estrangeiras, as quais os Estados Unidos buscam atingir.

Ao esperar que instituições financeiras estrangeiras ajam como sua *longa manus* e retenham imposto na fonte sobre montantes pertencentes a estrangeiros que não tenham reportado informações às autoridades norte-americanas, o governo dos Estados Unidos tenta sancionar o não cumprimento de uma lei de seu território. (SCHOUERI, 2013, p.503)

Trata-se de uma situação peculiar em que, não por meio de convenções ou tratados, mas de uma norma unilateral, um Estado submete estrangeiros à sua soberania. Naturalmente, este Estado é os Estados Unidos - a norma se faz muito mais sobre força econômica do que sobre juridicidade. O FATCA se efetiva neste cenário em que não se considera sua rejeição. As entidades financeiras que não colaborarem serão praticamente eliminadas do sistema financeiro internacional. Destaca Luís Eduardo Schoueri, usando da assertiva de Miranda Stewart, o “FATCA seria o ‘exemplo mais notável’ da tentativa dos países de ‘expandir unilateralmente suas próprias redes de informações fiscais nacionais e suas capacidades de sanção para além de suas fronteiras” (SCHOUERI, 2013, p.503). Apenas faço a ressalva que não se trata aqui da imposição feita por qualquer país, mas pelos Estados Unidos, que não se afastam de uma postura imperialista, apesar de em atendimento finalístico a um princípio legítimo da transparência.³ Cerca de cem países aderiram ao FATCA, inclusive o Brasil.

O descontrole e a insegurança gerados pela garantia de sigilo nos paraísos fiscais já foram desvendados em situações peculiares. Em 2007, por exemplo, um executivo do banco suíço divulgou informações de milhares de correntistas, revelando gigantescas operações de evasão fiscal relacionadas a crimes variados. Os bancos suíços tornaram-se alvo das autoridades internacionais e a guerra contra o sigilo fiscal se intensificou.⁴

Em que pese toda a circunstância política e econômica da qual emerge as Convenções pela transparência e troca de informações, há um consenso de legitimidade quanto ao combate aos paraísos fiscais. Conforme explica Sergio André Rocha, estes são marcados por características impactantes, dentre as quais destaca-se o fato de promoverem uma gama de fatores nocivos ao mundo globalizado, pois distorcem investimentos; prejudicarem os sistemas tributários,

3 Vale destacar a observação de Cláudio Gradiolone, segundo o qual apesar de sua propagandeada rigidez fiscal, os Estados Unidos sempre ofereceram alguns endereços aconchegantes para quem quer suavizar a mordida do Leão. “Nos EUA, a estrutura de sigilo funciona com base em legislações estaduais que permitem o estabelecimento de ‘trusts’, empresa que recebe ativos financeiros e tem um administrador, ou ‘trustee’, normalmente um advogado ou contador, encarregado de investir esses ativos. O dinheiro então será remetido para um trust, e deixa de pertencer ao investidor. Os rendimentos, estão sujeitos aos impostos estaduais americanos, que oscilam entre a isenção em Nevada até os 8,7% em Delaware. O trust pode ter vários beneficiários, e, nos Estados Unidos, é muito usado para driblar os pesados impostos de sucessão e herança, que podem chegar a 50% do valor legado. Ao transferir os bens para o trust, o endinheirado pode colocar os filhos como beneficiários e o problema está resolvido. Aí, basta enviar o dinheiro para a conta e aproveitar do sigilo ‘made in USA’. Apesar de todos os banqueiros garantirem que só aceitam clientes que provem estar em dia com o Fisco, na prática essa brecha legal tem atraído fortunas de paraísos fiscais.” (GRADIOLONE, 2016)

4 O caso Hervé Falciani - um técnico de informática que trabalhava no private bank do HSBC na Suíça vazou os dados de 106 mil clientes, expondo a tolerância do banco com traficantes e sonegadores. Isso levou as autoridades americanas a uma agressiva campanha judicial contra os bancos suíços. Em 2012, para evitar maiores processos, 80 instituições financeiras concordaram em pagar um total de US\$ 5 bilhões em multas ao governo americano. Dois anos depois, a OCDE, ainda inspirada por Washington, lançou um programa de transparência. Conferir em: <<http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/investidores/20160204/sigilo-americana/338615>>

constrangendo a arrecadação e gastos; impactarem na política tributária interna ao induzir estratégias de inteligência, transferindo parte da carga tributária para bases menos móveis, como folhas de salários e consumo; aumentarem os custos administrativos e instrumentais tanto para as autoridades fiscais como para os contribuintes; e em relação aos contribuintes que não fazem uso dos regimes privilegiados, desestimularem quanto ao cumprimento de obrigações fiscais (apud ROCHA, 2015, p.26).

As ações globais envoltas à transparência buscam o propósito de minimizar as situações de migração do capital, do país de origem empresarial para o estrangeiro que atua como depositário de capital. Conforme completa Luís Eduardo Schoueri:

De um ponto de vista internacional, pretende-se que um contribuinte cujas transações o tornem sujeito a mais de uma jurisdição não possa se valer de um dos ordenamentos envolvidos como “escudo” apto a protegê-lo do cumprimento de suas obrigações fiscais junto ao outro Estado; assim entendida, a transparência tem o condão de fazer com que uma jurisdição tenha condições de ‘enxergar’ o contribuinte no outro Estado. (SCHOUERI, 2013, p.497).

Nesta seção, o que fizemos foi expor o tratamento internacional dado à transparência no contexto atual. Vimos que as ações são voltadas para a quebra do sigilo bancário e para a cooperação na troca de informações, inclusive com a tendência de se ampliar ainda mais esse ajuste, de forma a viabilizar o automatismo dos dados fiscais. Certamente, estamos com Ricardo Lobo Torres (2005, p.246), a transparência é o princípio que melhor atende à “superação das ambivalências da sociedade de risco”, pois a partir dela torna-se possível desvendar “o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos”, superando a insegurança e promovendo o desenvolvimento. Na próxima seção, buscaremos evidenciar em território nacional o marco da transparência e do acesso à informação por parte dos setores públicos com destino à sociedade.

TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO PÚBLICA

O conhecimento pauta o processo de deliberação. E a transparência é princípio que se destina, também, ao Estado, e não só ao indivíduo e suas contas bancárias. Não só alcança a informação fiscal do contribuinte como, também, orienta a publicidade das contas públicas, a participação e o controle social.

Tendo por destinatário o Estado, a transparência é princípio republicano, viabilizando acompanhamento da gestão pública, participação e controle social. Um sistema autoritário e despótico é facilmente identificável pela inexistência de transparência nos atos de governo. Publicidade existe, mas a informação é manipulada. Transparência não existe.

A tecnocracia também pode se estabelecer pela pouca clareza das informações. Não raras vezes, a pretensa transparência se limita a atender alguns contornos formalistas, num linguajar carregado de tecnicismos, mas sem nenhum aspecto substantivo, isto é, sem atender ao caráter

valorativo do princípio da transparência, que é o acesso à informação. Nestas ocasiões, estrategismo e manipulação de informações estão em cena.

Em sentido aproximado, Fernando Rezende destaca:

Nem sempre, portanto, a transparência é vista como algo positivo por todos. Ela implica em custos e explicita conflitos de interesses que muitos podem preferir que não sejam revelados. Em particular, o recurso à ilusão fiscal pode ser útil para o governo e para segmentos da sociedade que dela se beneficiam, os quais, portanto, forneceriam o apoio necessário para preservar essa situação. (REZENDE, 2013, p.239).

O autor fala da “ilusão fiscal” como o recurso usado por governos em relação à tributação embutida. A estratégica de fazer o contribuinte suportar o custo dos impostos sem perceber com exatidão a carga tributária. E, de outra ponta, busca-se uma ênfase na carga social do Estado e nas suas despesas, promovendo a “conscientização” do dever do cidadão em suportar o ônus fiscal.

Neste cenário, a desinformação é cultivada, ao mesmo tempo em que as estratégias políticas são estabelecidas. Fernando Rezende menciona o clamor pelo chamado “imposto único” em certo período no Brasil, no qual a ideia de simplicidade é defendida sem consideração aos aspectos e reflexos desta complexa opção. Nesta lógica, a ilusão fiscal leva ao entendimento de Hugh Dalton, “de que o melhor imposto seria aquele que os ricos devem pagar mais do que acreditam enquanto os pobres creem que pagam mais do que o fazem” (REZENDE, 2013, p.239). Ou, na frase já popularmente consagrada de Luís XIV, em que considera que a tributação como uma arte que consistiria em depenar um ganso, a partir de uma técnica que resulta na obtenção da maior quantidade de penas com a menor quantidade possível de gritos.

Vale aqui a observação de Luís Eduardo Schoueri em relação a este contexto, donde deduz que “a transparência fiscal do Estado implica saber quem paga os tributos e quem se beneficia destes” (SCHOUERI, 2013, p.521).

Acesso à informação, conhecimento, participação e controle. Democracia é o poder visível e, conforme bem ressaltou Norberto Bobbio ao falar da opacidade do poder (opacidade como não-transparência) como valor antagônico à democracia, sobre esta “nada pode permanecer confinado no espaço do mistério” (BOBBIO, 1986, p.83).

Na mão dupla da transparência, a atuação do Estado se orienta pelo mister democrático e republicano da tomada de posições e do controle público. Assim preconiza Ricardo Lobo Torres:

Dirige-se assim ao Estado como à Sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção. (TORRES, 2005, p. 243-244).

Tomando-se por destinatário o Estado, a transparência importa em dever de informação

e oportunidades de participação e controle social. A contrapartida estatal é deveras considerada numa sociedade de risco. O próprio Fundo Monetário Internacional, editou em 2007 um Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, estatuinto diretrizes sobre a gestão da transparência e da informação.⁵ De acordo com o documento, a sociedade deve ser plenamente informada sobre as atividades fiscais passadas, presentes e programadas e sobre os principais riscos fiscais; as informações devem ser apresentadas tempestivamente e de uma forma que facilite a análise de política econômica e promova a responsabilização; as atividades fiscais devem seguir procedimentos internos de supervisão e salvaguarda; e as informações fiscais devem ser objeto de escrutínio externo.⁶

Os Estados devem se organizar para disponibilizar esta estrutura ao povo. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou a este propósito, relacionando a democracia à transparência:

Na realidade, os estatutos do poder, numa República fundada em bases democráticas, como o Brasil, não podem privilegiar o mistério, porque a supressão do regime visível de governo - que tem, na transparência, a condição de legitimidade de seus próprios atos - sempre coincide com os tempos sombrios em que declinam as liberdades e os direitos dos cidadãos.⁷

No Brasil, a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, veio consagrar normativamente o acesso à informação e à transparência pública, representando um novo marco para a Administração Pública brasileira.

Fato é que já contávamos com outros diplomas normativos acerca da transparência e controle social, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, LC nº 101/2000, que previu como instrumentos da transparência da gestão fiscal os orçamentos públicos; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.⁸

Importante considerar, ainda, a Lei Complementar nº 131/2009, que inseriu modificações na Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente com a finalidade de promover a transparência pública. Ao dispositivo que cuidava da transparência, foram acrescidos três incisos, os quais visam assegurar:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

5 FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. *Manual de Transparência Fiscal*. Disponível em: < <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf> >. Pesquisa realizada em 14 de março de 2016.

6 Idem.

7 MS 27141 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 22/02/2008, publicado em DJe-034 DIVULG 26/02/2008 PUBLIC 27/02/2008.

8 LC 101/2000. Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

- II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

A LC 131/2009 ainda cuidou de especificar quais seriam as informações especificadas em direito financeiro:

quanto à despesa: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários.

Não obstante, a Lei nº 12.527/2011 reinaugurou o dever de informação a partir de uma principiologia marcada pela transparência pública e combate à corrupção. A Lei do Acesso à Informação se pauta no dever de publicidade como regra, e no sigilo como exceção.

Além disso, preza a lei pela divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações, inclusive com a utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação. E, ainda, visa ao fomento do desenvolvimento da cultura da transparência e do desenvolvimento do controle social na administração pública.

Para atingir estes parâmetros, é exigida a adoção de alguns parâmetros de conduta quando da divulgação da informação ao público, indicando o grau de detalhamento que deve ser atendido neste propósito. Tem destaque a exigência de informações referentes a procedimentos licitatórios e contratos, bem como repasse de recursos financeiros, além de itens como a estrutura para atendimento das perguntas mais frequentes da sociedade.⁹

Os órgãos e entidades públicas deverão utilizar de meios de comunicação legítimos, sendo obrigatória a divulgação em rede de internet (única ressalva para Municípios com menos de dez mil habitantes), inclusive buscando atender à acessibilidade de pessoas portadoras de deficiência e, ainda, indicando ali no site o local e as instruções que possibilitem ao interessado comunicar-se, por email ou telefone, com o órgão ou entidade.¹⁰

9 Lei nº 12.527/2011, Art. 8º, § 1º Na divulgação das informações a que se refere o **caput**, deverão constar, no mínimo: I - registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público; II - registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros; III - registros das despesas; IV - informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e VI - respostas a perguntas mais frequentes da sociedade.

10 Lei nº 12.527/2011, Art. 8º, § 3º Os sites de que trata o § 2º deverão, na forma de regulamento, atender, entre outros, aos seguintes requisitos: I - conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão; II - possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações; III - possibilitar o acesso automatizado por sistemas externos em formatos abertos, estruturados e legíveis por máquina; IV - divulgar em detalhes os formatos utilizados para estruturação

A Lei 12.527/2011 não apenas fala do dever de publicidade, mas do princípio que o fundamenta. Cuida do acesso à informação, da transparência pública, do acompanhamento e controle sociais. São percebidas, pela leitura do diploma legal, inúmeras condicionantes, requisitos mínimos de atendimento, finalidades, dever de motivação para as restrições autorizadas.

Destaque, por derradeiro, para a exigência de criação de serviços de informações ao cidadão, em locais com condições apropriadas, para atender e orientar o público, informar sobre a tramitação de documentos, protocolizar requerimentos, tudo relacionado ao objetivo da lei, de conferir acesso a informações. Também exige a lei que os órgãos e entidades públicas promovam a realização de audiências ou consultas públicas, com incentivo à participação popular ¹¹. O Portal da Transparência foi criado em 2004 com o propósito de informar, possibilitar o acompanhamento e fornecer dados para o controle da gestão pública.

Quanto menos transparente e visível se torna as ações de um governo, menos democrático ele é. A linguagem da informação deve ser também contemplar a acessibilidade, para que a transparência não se perca em tecnocracia e o cidadão comum seja excluído. Sobre isso, já foi analisado o tema por Norberto Bobbio:

Tecnocracia e democracia são antitéticas: se o protagonista da sociedade industrial é o especialista, impossível que venha a ser o cidadão qualquer. A democracia sustenta-se sobre a hipótese de que todos podem decidir a respeito de tudo. A tecnocracia, ao contrário, pretende que sejam convocados para decidir apenas aqueles poucos que detêm conhecimentos específicos. Na época dos estados absolutos, como já afirmei, o vulgo devia ser mantido longe dos *arcaria impem* porque considerado ignorante demais. Hoje o vulgo é certamente menos ignorante. Mas os problemas a resolver — tais como a luta contra a inflação, o pleno emprego, uma mais justa distribuição da renda — não se tornaram por acaso crescentemente mais complicados? Não são eles de tal envergadura que requerem conhecimentos científicos e técnicos em hipótese alguma menos misteriosos para o homem médio de hoje (que apesar de tudo é mais instruído)? (BOBBIO, 1986, p.34).

As informações são técnicas, mas devem ser claras ao homem comum, que é cidadão. Cidadania integra o conceito de democracia. Na ótica republicana de governo, são princípios fundamentais do debate democrático, a transparência seguida da motivação, clara e simples, dos

da informação; V - garantir a autenticidade e a integridade das informações disponíveis para acesso; VI - manter atualizadas as informações disponíveis para acesso; VII - indicar local e instruções que permitam ao interessado comunicar-se, por via eletrônica ou telefônica, com o órgão ou entidade detentora do sítio; e VIII - adotar as medidas necessárias para garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência, nos termos do art. 17 da Lei nº 10.098, de 19 de dezembro de 2000, e do art. 9º da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 186, de 9 de julho de 2008. § 4º Os Municípios com população de até 10.000 (dez mil) habitantes ficam dispensados da divulgação obrigatória na

internet a que se refere o § 2º, mantida a obrigatoriedade de divulgação, em tempo real, de informações relativas à execução orçamentária e financeira, nos critérios e prazos previstos no art. 73-B da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

11 Lei nº 12.527/2011, Art. 9º O acesso a informações públicas será assegurado mediante: I - criação de serviço de informações ao cidadão, nos órgãos e entidades do poder público, em local com condições apropriadas para: a) atender e orientar o público quanto ao acesso a informações; b) informar sobre a tramitação de documentos nas suas respectivas unidades; c) protocolizar documentos e requerimentos de acesso a informações; e II - realização de audiências ou consultas públicas, incentivo à participação popular ou a outras formas de divulgação.

atos de gestão pública.

Despesas Sigilosas e a Transparência Pública

O direito à informação não é absoluto. Em situações tidas por estratégicas e de segurança nacional, é admissível o uso de despesas sigilosas. Não apenas no cenário interno, mas a política internacional é repleta de exemplos de operações fiscais confidenciais. Na Guerra Fria encontramos essa referência, quando em uma corrida armamentista e de inteligência tecnológica, as informações sobre tais despesas não eram passíveis de se tornarem públicas. De todo modo, nos Estados Unidos, País de tradição democrática, os gastos assim concebidos eram todos autorizados pelo Congresso.

No Brasil também. Cita-se o Programa Autônomo de Tecnologia Nuclear, instituído em 1979 pela Comissão Nacional de Energia Nuclear (CNEN), para enriquecimento de urânio com tecnologia própria. O cenário era de pressões internacionais, especialmente dos Estados Unidos, contra a transferência deste tipo de tecnologia, ocasionando um contexto estrategista que comportava manter informações num tratamento sigiloso.

A Constituição Brasileira restringe a divulgação de informações quando o sigilo se fizer imprescindível para a *segurança da sociedade e do Estado*¹². O propósito da restrição é justamente proteger a sociedade, a vida, segurança, saúde da população, bem como a integridade das instituições governamentais e da própria soberania.

Na mesma linha, regulamentou a Lei 12.527/2011¹³. As informações do governo serão classificadas como sigilosas na medida em que o acesso possa prejudicar ações estratégicas, como algumas relacionadas às Forças Armadas, outras dirigidas para negociações comerciais internacionais, ou de cunho financeiro, científico ou tecnológico e, ainda, investigações relacionadas a prevenções ou repressão de infrações, dentre outras.¹⁴

Conforme destaca Antonio Newton Soares de Matos, em períodos anteriores, especialmente o militar, a realização de despesas sigilosas era feita sem apreciação específica do Congresso Nacional, mas por meio da “*separação*”, no orçamento

12 CF/88, Art. 5º, inciso XXXIII - 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;

13 Lei 12.527/2011. "Art. 4º Para os efeitos desta Lei, considera-se: (...) III - informação sigilosa: aquela submetida temporariamente à restrição de acesso público em razão de sua imprescindibilidade para a segurança da sociedade e do Estado; "

14 Lei 12.527/2011. Art. 23. São consideradas imprescindíveis à segurança da sociedade ou do Estado e, portanto, passíveis de classificação as informações cuja divulgação ou acesso irrestrito possam: I - pôr em risco a defesa e a soberania nacionais ou a integridade do território nacional; II - prejudicar ou pôr em risco a condução de negociações ou as relações internacionais do País, ou as que tenham sido fornecidas em caráter sigiloso por outros Estados e organismos internacionais; III - pôr em risco a vida, a segurança ou a saúde da população; IV - oferecer elevado risco à estabilidade financeira, econômica ou monetária do País; V - prejudicar ou causar risco a planos ou operações estratégicas das Forças Armadas; VI - prejudicar ou causar risco a projetos de pesquisa e desenvolvimento científico ou tecnológico, assim como a sistemas, bens, instalações ou áreas de interesse estratégico nacional; VII - pôr em risco a segurança de instituições ou de altas autoridades nacionais ou estrangeiras e seus familiares; ou VIII - comprometer atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações.

das unidades gestoras e pelos próprios administradores, de recursos para essa finalidade:

Assim, o Congresso Nacional, que tem como uma de suas funções primordiais a votação do orçamento e a fiscalização dos gastos do governo, não votava dotações orçamentárias para esse tipo de despesa, pois tudo o que era aprovado estava englobado no orçamento como despesas não sigilosas. (MATOS, 2000).

Relata o autor que foi com a Decisão 52/1992 do Plenário do Tribunal de Contas da União (TCU) que a situação foi revista. Especialmente diante de denúncias de gastos abusivos neste campo das despesas sigilosa, o TCU recomendou ao Departamento de Orçamentos da União que criasse item específico para a classificação desse tipo de despesa orçamentária, bem como foi indicada a necessidade de autorização legislativa para a realização da despesa sigilosa. A partir de então, passou-se a estabelecer, em sede de lei de diretrizes orçamentárias que as despesas sigilosas somente poderiam ser realizadas por entes administrativos com competência para o desenvolvimento de atividades deste jaez, com dotação orçamentária também estabelecida (MATOS, 2000).

Atualmente, com a Lei 12.527/2011, as despesas sigilosas são incorporadas à lógica orçamentária. Tornou-se regra a vedação dos gastos sigilosos, mas são estes considerados inerentes à gestão pública. É comum as leis orçamentárias autorizarem-nos quando realizados por órgãos ou entidades cuja legislação que as criou estabeleça, entre suas competências, o desenvolvimento de atividades relativas à segurança da sociedade e do Estado, atendendo ao imperativo constitucional.

15

É importante ressaltar que a partir da autorização legislativa, estamos no campo dos atos discricionários - aqueles que se encontram num campo político de análise acerca da oportunidade e da conveniência da divulgação de informações, atendendo a uma finalidade constitucional, qual seja, a segurança da sociedade e do Estado. Autorizando apenas a rubrica sigilosa, o Congresso Nacional se libera do controle de mérito. Fosse o caso de se intentar maior rigidez no campo das autorizações, deverá o Congresso exigir maior detalhamento, ainda que procedimental, para autorização deste tipo de despesa.

Em sentido aproximado, Fernando Facury Scaff: “Constata-se, pois, que o Congresso Nacional autoriza a realização destes gastos sigilosos sem discriminação dos projetos, programas ou elementos de despesa em que devem ser realizados, indicando apenas o órgão destinatário da verba.” (SCAFF, 2011, p.225).

15 Veja o exemplo da LDO/2016 da União, Lei nº 13.242/2015. No seu artigo 17, V, veda despesas com ações de caráter sigiloso, excepcionando sua possibilidade quando a competência do órgão ou entidade for relacionada a ações estratégicas sigilosas, devendo haver discriminação em categoria de programação.

Art. 17. Não poderão ser destinados recursos para atender a despesas com: (...) V - ações de caráter sigiloso; (...) § 1º Desde que o gasto seja discriminado em categoria de programação específica ou devidamente identificado em natureza de despesa específica na execução, excluem-se das vedações previstas: (,,,) III - no inciso V do caput, quando as ações forem realizadas por órgãos ou entidades cuja legislação que as criou estabeleça, entre suas competências, o desenvolvimento de atividades relativas à segurança da sociedade e do Estado e que tenham como precondição o sigilo;

Resta o controle da finalidade do ato ordenatório da despesa. Não se trata, neste ponto, de mérito de discricionariedade. O controle de finalidade integra o campo da juridicidade, sendo destacado pela Constituição Federal como atribuição do controle externo (artigo 71 da CF).

É dever do Estado controlar o acesso e a divulgação de informações sigilosas produzidas por seus órgãos e entidades. É dever do Estado também promover a reavaliação da classificação dada a uma informação, com vistas a uma possível desclassificação ou redução do prazo de sigilo, seja como decorrência da autotutela hierárquica administrativa, seja por via de mecanismos de controle externo dos poderes, em termos de legalidade e finalidade.

Outrossim, as despesas sigilosas são passíveis de classificação como *ultrassecreta*, *secreta* ou *reservada*. Os prazos para manutenção do sigilo variam conforme a classificação – 25, 15 ou 05 anos respectivamente. A classificação levará em conta o interesse público da informação e utilizará o critério menos restritivo desta, considerando a gravidade do risco ou dano à segurança da sociedade e do Estado e o prazo máximo de restrição (ou evento que defina seu termo final).

A classificação como *ultrassecreta*, no âmbito da administração pública federal, é de competência do(a) Presidente da República; Vice-Presidente; Ministros de Estado e autoridades com as mesmas prerrogativas; Comandantes das Forças Armadas; e chefes de missões diplomáticas e consulares.

No grau de *secreto* podem classificar, além destas autoridades já mencionadas, os titulares de autarquias, fundações ou empresas públicas e sociedades de economia mista.

E no grau de *reservado*, ainda poderão classificar as demais autoridades que exerçam funções de direção, comando ou chefia, ou superior, de acordo com regulamentação específica de cada órgão ou entidade.

Em algumas situações, a lei já realiza a classificação, como em relação às informações que possam colocar em risco a segurança do Presidente e Vice-Presidente da República, cônjuges e filhos, tidas por *reservadas*.¹⁶

Na legislação anterior, Lei n.º 8.159/1991, que instituiu a “Política Nacional dos Arquivos Públicos e Privados”, o prazo era ainda mais folgado. Despesas ultrassecréticas seriam mantidas em sigilo por um período de 30 anos, prorrogáveis por igual período. Neste cenário, vale a crítica de Fernando Facury Scaff acerca da ponderação com o direito à verdade, anulado desarrazoadamente:

Assim, se estas condicionantes forem aplicadas, só no longínquo ano de 2062 é que a sociedade saberá *onde, no que e por quem* foram realizadas as despesas sigilosas do ano de 2002, no valor de R\$ 2.768.243,45. Este prazo tão dilatado não nos parece adequado quando se trata de comprovação de despesas públicas,

16 Lei 12.527/2011. Art. 23. § 2º As informações que puderem colocar em risco a segurança do Presidente e Vice-Presidente da República e respectivos cônjuges e filhos(as) serão classificadas como reservadas e ficarão sob sigilo até o término do mandato em exercício ou do último mandato, em caso de reeleição.

que podem ser secretas, mas não eternamente encobertas da sociedade.” (SCAFF, 2011, p.224).

Fernando Facury Scaff analisou os números das despesas classificadas como sigilosas pela União, nos fazendo refletir sobre os valores que estão em questão. De se considerar, em primeiro lugar, o aumento vertiginoso das despesas sigilosas. “Na verdade, ao longo de 8 anos, elas cresceram quase 13 vezes (...). Se incluirmos os cartões corporativos nesse rol de despesas, o acréscimo será ainda maior – quase 30 vezes” (SCAFF, 2011, p.224). Scaff propõe maior atenção aos gastos sigilosos, de forma a se fixar parâmetros de acompanhamento deste tipo de despesa que fica ao descontrole público¹⁷. São altos os números. “Constatamos que em 2010 foram gastos mais de R\$ 32 milhões em despesas sigilosas, excluindo as despesas com cartões corporativos. Caso as incluíssemos o valor chegaria a mais de R\$ 80 milhões no mesmo período” (SCAFF, 2011, p.227).

A decisão pela classificação como sigilosa deverá ser fundamentada, dela constando o assunto que versa a informação, os critérios usados para classificá-la, a indicação de dispositivo legal justificador e o prazo do sigilo e a identificação da autoridade que a classificou. A informação privilegiada fica restrita a pessoas que são tidas por indispensáveis ao seu conhecimento, assim credenciadas ou autorizadas por lei. Neste grupo tem-se o tribunal de contas.

Todos os que tenham acesso a ela ficam obrigados a também resguardarem o sigilo. O próprio processamento de prestação de contas e de auditorias de despesas sigilosas é feita em sessão também sigilosa. Acaso haja intercâmbio dessas informações com o Congresso Nacional, este também ficará incumbido de protegê-las.¹⁸

Outrossim, a própria decisão pela classificação de uma despesa como sigilosa será também mantida em sigilo, e sob o mesmo grau de classificação usado para a informação, assim tornando parte integrante do conjunto de sigilo.

A defesa que ora fazemos é pelo maior controle procedimental quanto a autorização e execução deste tipo de despesa. Informações privilegiadas geram privilégios em diversos níveis de poder. Considerando que há situações legítimas que justificam a classificação de um gasto como sigiloso, o procedimento deverá ser acautelado por indicação de programação, análise de competência do órgão ou ente, e exame finalístico pelo tribunal de contas.

17 No MS 27141 MC, destaca o Relator Min. Celso de Mello, a nota jurídica elaborada no âmbito do Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República, a qual assim se explicava: “vale destacar, também, que nem sequer valores nominais globais discriminados por natureza da despesa devem ser divulgados. Isso porque, insista-se, o valor global do gasto com munição, alimentação, hospedagem e deslocamento - por exemplo - presta-se à mensuração do contingente de homens envolvidos na segurança presidencial. Tal dado, por sua significação estratégica, não pode ser levado ao conhecimento público. MS 27141 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 22/02/2008, publicado em DJe-034 DIVULG 26/02/2008 PUBLIC 27/02/2008). Esse tipo de justificativa vai de encontro ao aqui defendido como patamar de controle de despesas ditas sigilosas.

18 “Como se sabe, o Congresso Nacional é o titular da competência para o exercício do controle externo, que é exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (art. 71 da Constituição Federal). Se o TCU, que exerce o controle externo de forma delegada, tem acesso a informações classificadas, com muito mais razão deve ter o Congresso Nacional.” MATOS, Antonio Newton Soares de. *As despesas sigilosas do governo e o orçamento*. IN: Revista do TCU. maio/ ago 2000. Disponível em: < revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/download/388/438 >. Consulta realizada em 13.03.2016.

QUEBRA DE SIGILO FISCAL

O controle do Estado sobre o indivíduo, em termos de comportamento, relações civis e sociais, interesses culturais, atividades profissionais e econômicas, passa a integrar, com naturalidade, o período de pós-modernidade. Identificar os limites da observação estatal é tarefa da Constituição Política de um Estado, configurando o que o direito entende por *privacidade*. E, nesta esfera, a *persona* se recolhe à liberdade de atuação e de resguardo.

Os regimes de governo serão medidos, nesta relação sobre o indivíduo, pelo grau de controle sobre sua liberdade e pela extensão do espaço reservado à privacidade. Quanto mais autoritário um Estado, menor a privacidade e a liberdade do indivíduo. Neste modelo o Estado controla, vigia e impede ações individuais - “o grande irmão está de olho em você” (ORWELL, 2009).¹⁹

A Constituição Federal de 1988, democrática, cidadã e republicana, elegeu como fundamental o direito à intimidade e à vida privada.

CF, art. 5º.

X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

Deve o Estado proteger esses bens fundamentais. Entendemos que a Constituição Brasileira estabeleceu desdobramentos para este direito fundamental à privacidade, ao que seria o inciso XII também uma proteção à vida privada, uma divisão, portanto, do inciso X. Segue a redação do inciso XII:

CF, art. 5º.

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, **de dados** e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;
(grifo nosso)

Observamos que o princípio da privacidade contempla o tratamento das informações pessoais. *Privacidade* e *informações pessoais* não são expressões sinônima. Estas podem ser conhecidas e, em certa medida, divulgadas, sem que estejamos a considerar uma ofensa ao princípio da privacidade.

Neste sentido, identificamos na Lei n º 12.527/2011 uma Seção sobre as “Informações Pessoais”, onde foi previsto que o seu tratamento deverá ser feito com respeito à intimidade e à vida privada.²⁰

¹⁹ Expressão usada por George Orwell na obra “1984”, em que narra uma distopia pautada num regime extremo de autoritarismo e controle sobre tudo e sobre todos.

²⁰ Lei n º 12.527/2011. Art. 31. O tratamento das informações pessoais deve ser feito de forma transparente e com respeito à intimidade, vida privada, honra e imagem das pessoas, bem como às liberdades e garantias individuais.

As informações pessoais terão seu acesso restrito a agentes públicos legalmente autorizados e poderão ter autorizada sua divulgação diante de previsão legal. Podemos mencionar, aqui, a publicidade dada aos vencimentos de servidores públicos. Informações pessoais que relativizam o direito à vida privada por apresentarem conotação de interesse público.

O inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal deve ser interpretado sistemática e finalisticamente, ao consagrar como inviolável o sigilo de dados. Se há sigilo de dados, há antes os dados. E os dados atendem a um propósito: cadastro, registro, identificação, controle. O acesso e o conhecimento são inerentes aos dados. Confira o que diz o dicionário Michaelis:

Dados

1. Conjunto de material (= informações) disponível para análise. **2 Cíb** Representação de fatos, conceitos e instruções, por meio de sinais de uma maneira formalizada, possível de ser transmitida ou processada pelo homem ou por máquinas.

Novamente, se há dados, há material disponível para análise. O sigilo de dados é assegurado contra o destinatário dos dados fiscais de cunho pessoal. Quem seriam os destinatários da norma constitucional senão aqueles que têm acesso às informações e aos dados pessoais?

Não fosse permitido qualquer acesso, não teriam sentido existencial os dados pessoais, v.g., os dados fiscais. Por exemplo, em termos de Declaração de Ajuste do Imposto de Renda, onde o contribuinte é obrigado a fornecer dados econômicos, patrimoniais, familiares, poder-se-ia apontar, aqui, um caso de violação por norma legal de dados protegidos constitucionalmente? Decerto que não. De se considerar que “o acesso a dados bancários pelas autoridades fiscais não é o mesmo que sua divulgação pública” (ROCHA, 2016).

Entendemos não se encontrar no campo da privacidade e intimidade, bem como no campo da norma protetiva dos dados pessoais e fiscais, o acesso a tais informações. A condicionante legitimadora, no caso, será vista de forma sistemática e finalística. O acesso funcional que atenda a outros imperativos também de ordem constitucional é legítimo, viabilizando uma concordância prática entre normas de mesma estatura.

Assim se dá com o §1º do Artigo 145 da Constituição Federal, onde se faculta à administração tributária “identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” Aqui o acesso a informações pessoais, dados fiscais, é autorizado constitucionalmente.

Com efeito, o sigilo fiscal é direito assegurado ao indivíduo, tendo a norma por destinatário o agente que têm acesso a tais informações fiscais, por autorização constitucional ou legal. Neste caso, o dever de sigilo é um dever funcional. ²¹ Não defendemos, como alguns, que o sigilo fiscal

está se restringindo de tal forma a um dia deixar de existir.²² Entendemos, outrossim, que é o caso de explicitação do conceito de sigilo fiscal, de forma a identificar o alcance da norma impositiva e dos seus destinatários. A defesa do sigilo fiscal contra o Fisco já não é mais patente em sede doutrinária. Sergio André Rocha é cirúrgico neste aspecto:

É importante questionar, portanto, a quem interessa o sigilo bancário. Lembrome de conversa com um de nossos mais estimados tributaristas em que ele me confidenciava que nunca tinha ouvido falar de contribuinte em dia com suas obrigações preocupado com sigilo bancário. Em sua experiência, sempre que alguém chegava ao seu escritório muito apreensivo com a quebra de sigilo bancário é que algo de errado havia. (ROCHA, 2016).

O dever de sigilo fiscal é, pois, um dever funcional, cujo destinatário é o agente/instituição que tem acesso às informações fiscais, que lhe fora permitido conhecer por uma abertura que a norma confere de forma teleológica. Descumprido o dever funcional, ao ofendido cabe a reparação patrimonial.

Denise Lucena Cavalcante (2013), por exemplo, destaca o exemplo da divulgação feita pelo Governo do Distrito Federal de doações feitas por contribuintes. O ente incumbido pela guarda das informações fiscais obtidas promoveu a divulgação destes dados sem um cuidado com a vida privada. Não obstante a intenção fosse o cruzamento de dados das doações informadas em declarações de imposto de renda com os dados da Secretaria da Fazenda do Distrito Federal, para viabilizar a cobrança do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, a medida foi tida por inconstitucional, violadora do sigilo de dados.

Em sentido aproximado, Sergio André Rocha chama a nossa atenção para o mau uso que se possa fazer diante das informações pessoais obtidas pelo Fisco. E aponta para a necessidade de se estabelecer a dinâmica do contraditório nos procedimentos fiscais de acesso a dados bancários, como foi, inclusive, orientado pela OCDE. Este imperativo seria um desdobramento do devido processo legal, princípio já enraizado no sistema jurídico brasileiro. De acordo com o autor, “o direito de participação do sujeito passivo afetado pela troca de informações é inferido do

21 Seguem referências legais sobre o dever de sigilo fiscal como um dever funcional:

Código Tributário Nacional.

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”

Código Penal

“Violação de Sigilo Funcional”. Art. 325. “Revelar fato de que tem ciência em razão do cargo e que deva permanecer em segredo, ou facilitar-lhe a revelação.”

Lei de Improbidade Administrativa, Lei nº 8.429/92

Art.11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:

(...)

III – revelar fato ou circunstância de que tem ciência em razão das atribuições e que deva permanecer em segredo; (...)

22 E ainda: “O sigilo fiscal, nos moldes previstos no art. 198, do Código Tributário Nacional, está cada vez mais restrito, até, quem sabe, um dia, deixar de existir em prol da transparência fiscal, considerando a própria realidade da publicidade inerente dos dados no mundo contemporâneo”. (CAVALCANTE, 2013. p.135).

ordenamento jurídico brasileiro, independentemente de uma regra específica tratando da matéria” (ROCHA, 2015, p.188). Mas, ainda assim, faz ele o destaque da orientação da OCDE:

Ao analisar os direitos dos sujeitos passivos tributários em processos de troca de informações, a OCDE segmentou-os em três categorias: (a) o direito de ser informado a respeito de determinado pedido de informação e de seu conteúdo essencial (“direito de notificação”); (b) o direito de participar do processo de coleta da informação (“direito de consulta”); e (c) o direito de recorrer e de controlar a legitimidade da solicitação da informação (“direito de intervenção”). (ROCHA, 2015, p.173)

Há que se considerar, sobre os dados bancários, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se firmou no sentido de que a chamada “quebra” do sigilo somente seria admitida após terem sido esgotadas as tentativas de obtenção das informações por outros meios:

O sigilo fiscal se insere no direito à privacidade protegido constitucionalmente nos incisos X e XII do artigo 5º da Carta Federal, cuja quebra configura restrição a uma liberdade pública, razão pela qual, para que se mostre legítima, se exige a demonstração ao Poder Judiciário da existência de fundados e excepcionais motivos que justifiquem a sua adoção.²³

Ou seja, o STJ considera uma medida extrema o acesso a dados fiscais pelo Fisco. Nos parece incongruente esta posição. Entendemos que o sigilo fiscal que se insere no direito à privacidade é aquele a ser guardado pelos agentes funcionais que obtêm a tais informações, sendo a eles franqueado o acesso, não de forma excepcional, mas sob a ótica finalística e funcional.

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, nos autos das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2390, 2386, 2397 e 2859, admitiu o acesso a dados fiscais, independentemente de ordem judicial, avançando na consideração sobre o tema. Isto porque, possibilitando o acesso a dados fiscais, a legislação passou a admiti-lo de forma direta pela Administração Fazendária, podendo-se usar como referência o entendimento acima esboçado da relativização do princípio da privacidade e da sua aplicação finalística. No entanto, o questionamento surgido em sedes das ADI’s foi pela necessidade de uma prévia autorização judicial para as situações de “quebra” de sigilo fiscal.

A Lei Complementar nº105, de 10 de janeiro de 2001, estabeleceu a possibilidade de acesso a dados fiscais dos contribuintes a partir de processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, isto é, dispensando a necessidade de prévia autorização judicial para tanto:

LC 105/2001,

Art. 6º-As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis

23 HC 160.646/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 01/09/2011, DJe 19/09/2011

pela autoridade administrativa competente.

O Supremo finalmente considera o dispositivo constitucional, viabilizando um avanço em sede de acesso a dados fiscais. O Ministro Dias Toffoli, na mesma linha do que aqui esposado, aponta que os dispositivos questionados não violam direito fundamental, relacionado à intimidade, “pois não se está fazendo quebra de sigilo, mas afirmando-se este direito”.

Ricardo Lodi Ribeiro, comentando a decisão, e concordando com o Ministro Dias Toffoli, faz importante observação e aponta para um mito nacional - *do direito fundamental a ocultar riquezas tributáveis – considerando, ainda, uma deturpação da norma constitucional em prol do sigilo fiscal em face do Fisco*:

Porém, tal associação entre os direitos fundamentais relacionados à privacidade e o sigilo bancário é uma criação peculiaríssima da doutrina pátria, uma vez que, em outros países, embora ainda existam aqueles que prevejam o sigilo bancário — cada vez menos numerosos em face do avanço do princípio da transparência no cenário global — o tratam como um instituto que deriva de mera opção legislativa dirigida à atração de capitais externos, e não de um direito fundamental do contribuinte. (RIBEIRO, 2016)

A chamada “quebra” do sigilo fiscal não é real, como bem observou o Ministro do STF, Dias Toffoli. Porque o que se tem é o acesso, pelo Fisco, de informações que lhe competem, informações fiscais. O atendimento à norma constitucional se dá na esfera da administração tributária quando, diante de informações pessoais do contribuinte, se considere impedida de expô-las ao domínio público, posto se tratar de dados sigilosos.

Do contribuinte se exige o dever de cooperação, como decorrência de um imperativo legal e um quadro constitucional, sendo ilegítima a conduta que se esquivava do dever de informar, da mesma forma que se exige essa publicidade das contas do governo. Estamos na Era da Transparência Fiscal, seja do Fisco para com o contribuinte, seja deste perante o Estado e à Sociedade.

CONCLUSÃO

Em busca de um regime republicano substancial, o Estado Democrático de Direito se organiza a partir do princípio da transparência, que se irradia por relações jurídicas complexas, possibilitando melhores tomadas de decisão, participação social e controle público.

O reconhecimento das ações praticadas por um polo desta relação dicotômica confrontante pode viabilizar maior comprometimento, o fazer mais consciente e responsável, pela outra parte. Uma relação comutativa, agora harmonizada por ambos os atores deste complexo chamado República – Estado x Povo -, e que se pauta também numa lógica de tributação, arrecadação, contribuição e uso de recursos públicos - Fisco x Contribuinte.

O surgimento da Era da Transparência ocasionou ações de governo voltadas para a troca de informações internacionais de ordem fiscal. Medidas mais refinadas de acesso e fornecimento de dados por instituições bancárias – que foram envolvidas na política internacional deste jaez – foram adotadas e surge, aqui, questões não só de ordem econômica, mas, também, sociais, de redistribuição de renda e controle do capital.

A transparência também se fez notar nos atos de governo. O objetivo é o controle social do uso dos recursos arrecadados. Quanto se arrecada? Em que se emprega o dinheiro público? Qual o tamanho do Estado? Conscientização do cidadão fiscal passa pela boa gestão governamental dos recursos públicos.

A “quebra” do sigilo fiscal foi desmistificada. Acesso e, não, quebra. Acesso por órgãos com competência funcional para controle de dados, identificação do patrimônio e renda do contribuinte. Informação fiscal. Transparência acerca da capacidade econômica do contribuinte.

República é regime que privilegia o espaço público. Mistério, sigilo, informações privilegiadas são circunstâncias excepcionais e merecem todo cuidado e também controle, de forma a se evitar vantagens desmedidas e aumento de poder em *desgoverno*.

O presente artigo buscou apontar o contexto de transparência, as situações de sigilo, as dificuldades ainda encontradas, política e juridicamente, e, sobremaneira, a polaridade da relação fisco-contribuinte, baseada em interesses contrapostos, muitas vezes, pela falta de transparência que (não)pauta este entendimento. O labor republicano, as comunicações entre os sujeitos, o acesso às informações fiscais (do fisco e do contribuinte), o controle recíproco, permitirão o acontecimento da República neste Estado Democrático de Direito Fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma das regras do jogo*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

CAIS, Cleide Previstalli. *Sigilo Fiscal de Pessoa Física e Jurídica / Público e Privado*. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Eurico Marcos Diniz de Santi.[et al.]. 1.ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013. pp.329-347.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *A Atuação da Administração Fazendária após a Lei. 12.527/2011: a questão do acesso às informações fiscais*. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Eurico Marcos Diniz de Santi...[et al.]. 1.ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013. pp.119-139.

DERZI, Misabel Abreu Machado, FONSECA, Fernando Daniel de Moura Fonseca. *A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional*. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Eurico Marcos Diniz de Santi.[et

al.]. 1.ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013. pp.417-442.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. *Manual de Transparência Fiscal*. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Pesquisa realizada em 14 de março de 2016.

GRADIOLONE, Cláudio. *Sigilo à americana: Estados Unidos não assinam o acordo internacional de transferência de dados sobre investidores e se tornam o mais novo – e atraente – paraíso fiscal do mundo*. Disponível em: <<http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/investidores/20160204/sigilo-americana/338615>>. Pesquisa realizada em 12 de março de 2016.

MATOS, Antonio Newton Soares de. *As despesas sigilosas do governo e o orçamento*. In: *Revista do TCU*. maio/ ago 2000. Disponível em: <revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/download/388/438>. Consulta realizada em 13.03.2016.

NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Índice de Transparência. Disponível em: <http://nucleodeestudosfiscais.com.br/files/upload/2011/12/07/12-11_basile_indice-de-transparencia-e-cidadania-fiscal.pdf>. Pesquisa realizada em 14 de março de 2016.

REZENDE, Fernando. *Transparência ou Ilusão Fiscal?* In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Eurico Marcos Diniz de Santi.[et al.]. 1.ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013. pp.237-252.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *STF coloca o Brasil entre os países que levam transparência fiscal a sério*. In: *Revista Consultor Jurídico*, OPINIÃO. 19 de fevereiro de 2016, Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-fev-19/ricardo-lodi-stf-acerta-levar-serio-transparencia-fiscal?utm_source=dlvr.it&utm_medium=facebook#sdfootnote7anc> Pesquisa realizada em 14 de março de 2016.

ROCHA, Sérgio André. *O sigilo bancário está “morto”: STF alinha o Brasil ao Padrão Global de Transparência*. In: *O JOTA*. Disponível em: <<http://jota.uol.com.br/o-sigilo-bancario-esta-morto-stf-alinha-o-brasil-ao-padrao-global-de-transparencia>> Pesquisa realizada em 03-03-2016

ROCHA, Sérgio André. *Troca internacional de informações para fins fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

RUBINSTEIN, Flávio. *Notas sobre a Transparência Fiscal no Direito Financeiro*. . In: *Orçamentos públicos e direito financeiro*. CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facuty (orgs.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. pp.869-910.

SCAFF, Fernando Facuty. *Direitos fundamentais e orçamento: despesas sigilosas e o direito à verdade*. In: *Orçamentos públicos e direito financeiro*. CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facuty (orgs.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. pp. 215-231

STIGLITZ, Joseph E. *Sobre Liberdade, o Direito de Conhecer e o Discurso Público: o papel da transparência na vida pública*. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento. Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. Eurico Marcos Diniz de Santi.[et al.]. 1.ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013. pp.47-96.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005.

Recebido em: 23/10/2019.

Aprovado em: 20/11/2019.