

A ERA DO CONTROLE TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO E O DIREITO FUNDAMENTAL À PRIVACIDADE

THE AGE OF ELECTRONIC CONTROL TRIBUTARY AND FUNDAMENTAL RIGHT TO PRIVACY

*Marcelo Miranda Ribeiro**

RESUMO

O artigo analisa as influências da revolução tecnológica no relacionamento entre Fisco e contribuintes. Atualmente, o Estado tem instituído inúmeros mecanismos de controle digital, por exemplo, a obrigatoriedade de entrega de declarações eletrônicas. Esses controles impõem, entretanto, grandes desafios à ciência jurídica, pois incrementam as possibilidades de interferência na privacidade e liberdade das pessoas. Há, portanto, a necessidade de se repensar o sistema tributário sob o prisma ético, para que ele possa suportar os novos conflitos que surgem. Analisam-se, nesse cenário, os limites à utilização de instrumentos eletrônicos de controle tributário em frente ao direito fundamental à privacidade.

Palavras-chave: Controles tributários eletrônicos. Privacidade. Direitos fundamentais.

* Mestrando em Direito Socioambiental pela PUC/PR; especialista em Direito Processual Tributário pela CEAD/UnB; especialista em Direito Público pela Escola de Magistratura Federal do Paraná; graduado em Informática pela Universidade Federal de Viçosa (1992) e graduado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (2009); auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. Contato: marcelomirandaribeiro@yahoo.com.br

ABSTRACT

The article examines the influences of the technological revolution in the relationship between tax authorities and taxpayers. Currently, the state has instituted a number of digital control mechanisms, for example, the requirement for delivery of electronic statements. These controls require, however, legal challenges to science, because they enhance the chances of interference in the privacy and freedom of individuals. There is therefore a need to rethink the tax system through the prism of ethics, so that it can support the new conflicts that arise. We analyze, in this scenario, limits on the use of electronic instruments of tax control against the fundamental right to privacy.

Keywords: Electronic tributary controls. Privacy. Fundamental rights.

INTRODUÇÃO

A tributação se justifica pela necessidade de se manter os serviços públicos essenciais e de se redistribuir renda. Por isso, o tributo é muito mais do que simples fonte de receita para o Estado; é um verdadeiro instrumento de realização de justiça, no sentido de se tributar cada cidadão em função de sua capacidade contributiva e, assim, promover uma verdadeira justiça redistributiva.

Como diz Ricardo Lobo Torres, “A reaproximação entre ética e Direito nas últimas décadas trouxe, entre as suas inúmeras consequências, a recuperação da ideia de solidariedade, que o liberalismo do século XIX e de boa parte do século XX abandonara”.¹

Nesse sentido, aponta Benvenuto Griziotti que a “[...] força de coesão e da solidariedade que derivam da ordenação jurídica do Estado tendem à consecução de um fim comum”² a ser buscado, necessariamente, pela participação de todos na justa medida de sua capacidade de contribuir.

Afinal, quando todos pagam equitativamente, cada um pode pagar menos, de modo que, no todo, há um incremento das receitas públicas e uma maior legitimidade do sistema tributário. Assim, antes de ser considerado como fenômeno jurídico e político, o tributo deve ser visto como norma mais geral de caráter ético,³ de modo que,

igualmente ético, deve ser o relacionamento que se estabelece entre Fisco e contribuinte.

A fim de alcançar tal desiderato – distribuição equitativa da carga tributária – a Administração vale-se de diversos instrumentos, entre os quais se destaca o poder de fiscalizar, pois, como assevera Yoshiaki Ichihara, “[...] quanto maior a eficiência da fiscalização, maior a efetivação da justiça fiscal”.⁴

Na atividade fiscalizatória, entretanto, estabelece-se uma relação entre a Administração Tributária e o sujeito passivo, que tem o dever de suportar a fiscalização, em prol do interesse público. Tal limitação, contudo, é relativa, pois se devem resguardar os direitos e garantias individuais. Como assevera James Marins,

A atividade de fiscalização insere-se no conjunto das atividades que dizem respeito à Administração Tributária que necessariamente deve contar com mecanismos e instrumentos aptos a otimizar a arrecadação, mas sem que haja – jamais – o sacrifício das garantias individuais que alicerçam o ordenamento jurídico constitucional e tributário.⁵

Enfim, não basta observar os requisitos legais ou os previstos em atos administrativos inferiores expedidos pelo Poder Executivo para que a fiscalização tributária possa ser legítima e eficiente. Requer-se, necessariamente, a observância de valores constitucionais, para que o sistema arrecadatário não se transforme no que Emmanuel de Crouy Chanel denominou de “despotismo” da Administração Pública.⁶

Como sustenta o referido autor, a lei é complexa e mal conhecida. O sistema fiscal como um todo é por demais confuso e há uma excessiva produção regulamentar, o que amplia a dificuldade existente e agrava a relação de desigualdade entre Estado e contribuintes.⁷

Não bastasse esse conturbado cenário, as Administrações Tributárias têm criado inúmeros controles eletrônicos sobre seus sujeitos passivos. Tais instrumentos, diga-se, não se resumem às declarações eletrônicas transmitidas pelos sujeitos passivos. O controle tributário dos sujeitos passivos tornou-se ainda mais intenso e invasivo com a implantação do Sistema Público de Escrituração Fiscal (Sped). A ideia é que os contribuintes disponibilizem todas as informações contábeis

em um sistema virtual, em princípio, para facilitar a relação Fisco-contribuinte, mas que, na verdade, fornece ao Estado toda a contabilidade, fiscal e comercial, do sujeito passivo, propiciando-lhe um controle *on-line* e permanente de suas obrigações tributárias.

Aliás, esse novo instrumento de controle reproduz exatamente o ambiente descrito acima: a complexidade das informações a serem prestadas é elevada, a abundância de regulamentação sobre o assunto é fértil, as penas pelos erros cometidos são altas e os custos financeiros para as empresas também são relevantes. Enfim, se o modelo eletrônico busca reproduzir com dados a complexidade jurídico-tributária existente, nada mais natural que seja igualmente complexo, custoso e caótico.

É nesse contexto que se analisam os princípios que regulam os limites ao poder de fiscalizar, haja vista que, com esse novo modelo de acompanhamento tributário, se incrementam as possibilidades de interferência estatal na privacidade dos contribuintes. Por isso, analisa-se, nesse artigo, o conflito existente entre o direito fundamental à privacidade dos sujeitos passivos e os poderes estatais de fiscalização fundados numa presença cada vez mais intensa do Fisco.

Deve-se ter em mente, entretanto, que não basta que o sistema tributário (e suas novas formas de controle) seja instrumento voltado exclusivamente para o incremento da arrecadação. Impõe-se, ao revés, que sua configuração se dê de forma que não se coloque em risco a sua base de sustentação, qual seja, a própria economia.⁸

Muito oportuna, nesse sentido, a doutrina de Benvenuto Griziotti, para quem a exação dos ingressos públicos se passa sobre normas de caráter ético que manifestam sua eficácia na aquiescência dos sacrifícios tributários. Se o Estado tiver somente que apelar ao poder de coação para obter os ingressos públicos, torna-se impossível assegurar um bom funcionamento do organismo financeiro, porque os cidadãos procurarão iludir por todos os meios a obrigação de suportar as cargas tributárias. Em tais condições, o custo e a reação política suscitada pela arrecadação dos impostos superariam em muito a utilidade obtida com os tributos. Tal era a situação em que se encontrava o Estado francês antes do início da Revolução. Em função da exação de tributos excessivos e não equitativamente distribuídos, havia-se empenhado uma verdadeira luta entre o Estado e os contribuintes, que utilizavam de todos

os meios e argúcias para escapar ao seu pagamento. Isso levou a uma forte crise financeira, que foi um dos fatores da Revolução Francesa.⁹

Por isso, princípios jurídicos, como os da confiança, da boa-fé e da transparência, devem pautar o novo âmbito de relacionamento entre Estado e cidadãos. A pós-modernidade impõe, pois, grandes desafios ao Direito Tributário contemporâneo, no qual ética e técnica devem caminhar juntos, sob pena de o sistema tributário estruturar-se exclusivamente na coação. E quanto isso mais ocorre, mais o Estado se afasta da justiça tributária. Isso porque, como destaca James Marins:

O Direito Tributário não existe para amplificar, inflar e agigantar ainda mais o poder arrecadatório do Estado, nem tampouco para reduzir, diminuir, amesquinhar o cidadão-contribuinte; mas existe, sim, para promover o equilíbrio material, formal e processual da relação tributária.¹⁰

Enfim, a tributação deve desenvolver-se dentro dos limites que a Carta Suprema traçou, fulminando o poder tributário absoluto do Estado. Esse objetivo é alcançado, basicamente, respeitando-se os direitos fundamentais dos contribuintes e aquela faixa de liberdade das pessoas, na qual a tributação não pode se desenvolver.¹¹

OS DEVERES DE COLABORAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO

A Constituição Federal estabelece o poder-dever de fiscalização do Estado no art. 145, § 1º, segunda parte, da Carta Magna, que se expressa da seguinte forma:

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.

Também o Código Tributário Nacional, em seus art. 195 e 197, prescreve o dever do contribuinte em colaborar com a Fazenda Pública.

Igualmente, a Lei nº. 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, determina, em seu art. 4º, IV, que são deveres do administrado perante a Administração, entre outros, prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

Enfim, o sujeito passivo e mesmo terceiros de alguma forma relacionados com a obrigação tributária têm o dever de colaborar com a Administração. Em princípio, o legislador tem, portanto, liberdade relativamente ampla para disciplinar e impor tais deveres, do mesmo modo que, em tese, não existe um direito de recusa do contribuinte ao cumprimento do dever.

Porém, como dispõe o citado dispositivo constitucional, os poderes estatais de fiscalizar encontram seus limites nos direitos individuais. Portanto, o poder de fiscalizar não é absoluto, devendo ser ponderado em frente aos direitos fundamentais dos contribuintes, que, por sua vez, também não são absolutos. Ambos, isto é, os direitos e garantias individuais e o poder de fiscal podem entrar, pois, em colisão. Tal conflito deve ser acomodado pela ponderação dos princípios em face da situação fática, de maneira a proporcionar a solução mais razoável e proporcional para o caso em questão.

Desse modo, a depender da análise específica de cada caso concreto, pode haver recusa legítima do contribuinte em não colaborar com a Administração Pública, se o dever de colaboração imposto não se basear em lei (como é o caso do Sped); se ele for excessivo, ou seja, quando houver outros meios mais fáceis, baratos e igualmente eficazes aptos a realizar o mesmo fim, e se o cumprimento da exigência administrativa importar em violação de outro direito fundamental, em especial a proteção da privacidade, situação em que devem ser analisados, no caso concreto, o nível de violação do direito garantido e a eficácia do poder atribuído ao Estado.

O CONTROLE TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO

Os controles tributários eletrônicos hoje existentes são inúmeros. Além das diversas declarações eletrônicas sob responsabilidade dos contribuintes (DCTF, DIRPF, DIRF, DIPJ, DICON, PER/DCOMP,

DMED, DOI etc.), existem ainda os medidores eletrônicos de vazão instalados em estabelecimentos fabricantes de bebidas, a nota fiscal eletrônica, o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), entre outros. Na prática, o que se realiza é uma verdadeira transferência de custos e responsabilidades das atividades de gestão administrativa para o contribuinte.

Para ilustrar o problema que ora se analisa – o conflito entre poder fiscalizatório e o direito fundamental à privacidade –, toma-se como paradigma o sistema *Sped*, embora tal estudo valha para qualquer método de controle estatal imposto aos contribuintes, eletrônico ou não. A escolha por esse sistema dá-se pelo fato de ele ser o mais invasivo e complexo dos métodos existentes.

O Sped representa a vigilância em tempo real e permanente do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos. Tem como fundamento jurídico a Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, que introduziu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, determinando que as Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuem de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.¹²

Com base nesse dispositivo, foi instituído, pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o *Sped*, que consiste na modernização da sistemática de cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias. Entre seus objetivos, destaca-se: **integrar os Fiscos**, mediante o compartilhamento de informações contábeis e fiscais; **racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias**; e **tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários**, com a melhoria do controle dos processos, rapidez no acesso às informações e fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal eletrônica (NF-e). O *Sped* Contábil tem como objetivo substituir a escrituração contábil em papel pela Escrituração Contábil Digital (ECD). Trata-se da obrigação de transmitir, pela Internet, os livros Diário, Razão e as fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos. A

Escrituração Fiscal Digital (EFD), por sua vez, também chamado de *Sped* Fiscal, constitui-se num conjunto de documentos fiscais de interesse dos Fiscos. Prevê a disponibilização de diversos livros fiscais: Registro de Entradas e Saídas, Registro de Inventário, Registro de Apuração do ICMS e Registro de Apuração do IPI. Relativamente à nota fiscal eletrônica (NF-e), o projeto possibilita, segundo informações da *homepage* oficial do sistema, os seguintes benefícios: aumento na confiabilidade da nota fiscal; melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio de informações entre os Fiscos; redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito; diminuição da sonegação e aumento da arrecadação; suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal; eliminação do papel; aumento da produtividade da auditoria; e a possibilidade do cruzamento eletrônico de informações.

Recentemente, passou a funcionar a EFD-PIS/Cofins e está em desenvolvimento o e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços. A Central de Balanços reunirá demonstrativos contábeis e uma série de informações econômico-financeiras das empresas, que serão utilizadas para geração de estatísticas, análises de risco creditício e estudos econômicos, dentre outros usos. O e-Lalur fará um “rascunho” da demonstração do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas obrigadas à apuração desses tributos pela sistemática do lucro real. Caso o contribuinte concorde com os valores apresentados, basta assinar o livro e transmiti-lo. Por fim, o EFD-Social visa a abranger a escrituração da folha de pagamento e o livro de registro de empregados.

Diante dessa nova realidade, percebe-se, nitidamente, que há uma expressiva alteração no modo de o Fisco relacionar-se com os seus sujeitos passivos. Questões esquecidas pelo Direito Tributário moderno, como transparência, ética e boa-fé, devem ser, agora, efetivamente consideradas. Afinal, se, para os entes tributantes, a informática é um ótimo negócio, haja vista as enormes dificuldades de se ter “presença fiscal” em um país com dimensões continentais, por outro lado, o nível de exposição dos sujeitos passivos em frente ao Fisco atingiu o máximo.

Outra questão importante relativa ao *Sped* é a sua enorme complexidade. Para exemplificar, pegue-se o caso da EFD PIS/Cofins: o arquivo digital a ser transmitido tem mais de mil campos a serem in-

formados, conforme pode ser verificado no Ato Declaratório Executivo Cofis nº 37/2010, documento que possui 109 páginas explicando como devem ser preenchidas as informações.

Essa situação só vem demonstrar a vulnerabilidade cognoscitiva do contribuinte diante do Fisco. Tal fragilidade diz respeito à complexidade dos modelos tributários modernos, situação que expõe cidadãos e empresas ao risco de graves equívocos. Afinal, não há como negar que grande parte dos contribuintes tem dificuldades de penetrar no cipoal normativo e tecnológico imposto pelas Administrações Tributárias.¹³

A realidade tributário-cibernética já está, portanto, presente na realidade fática brasileira. Esse novo mundo, contudo, não pode ter o único fim de aumentar a eficiência arrecadatória, pois o princípio da eficiência não tem como objeto o simples aumento da arrecadação tributária. Se, de um lado, o Direito Tributário serve para regular o modo como os cidadãos contribuirão para o funcionamento do Estado; por outro, não se deve esquecer, serve também para proteger os contribuintes contra a voracidade estatal.

Enfim, se o mundo é digital, o Fisco também é, situação que impõe ao Direito Tributário repensar alguns de seus paradigmas. Por isso, o modelo tributário está em intenso questionamento, já que muitos de seus conceitos não se coadunam com a nova realidade circundante.¹⁴

NOVOS DESAFIOS PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO

Como se demonstrou, o *Sped* representa um novo paradigma de relacionamento entre o Fisco e contribuinte, já que moderniza a relação entre o Fisco e os contribuintes, facilitando a entrega e o processamento automático das informações contábeis e fiscais. Marca, assim, uma nova etapa na forma de cumprimento das obrigações acessórias e do procedimento fiscalizatório por parte do Fisco. Como fruto desse novo modelo, espera-se um aprimoramento do sistema de fiscalização e uma maior eficácia no combate à sonegação fiscal, já que se estabelece uma vigilância *on-line* do Fisco.

Pelo lado dos sujeitos passivos, os benefícios do novo sistema estão na simplificação de seus procedimentos de administração tributária, pois não será mais necessário imprimir e armazenar livros

contábeis e fiscais, além de se abrirem perspectivas para se reduzir diversas outras obrigações acessórias.

Enfim, a utilização dos dados eletrônicos aumenta a eficiência do órgão arrecadador, além de criar instrumentos capazes de diminuir a sonegação tributária e favorecer, por conseguinte, uma melhor concorrência empresarial. Porém, por outro lado, não se pode permitir a proliferação desordenada desses mecanismos de controle, sob pena de dificultar o livre exercício da atividade econômica e o direito fundamental à privacidade.

Esse cenário reflete bem o ensinamento de Norberto Bobbio, para quem o principal desafio dos direitos do homem, atualmente, não é o de justificá-los, mas sim o de protegê-los. Segundo o autor, “[...] uma coisa é falar dos direitos do homem, direitos sempre novos e cada vez mais extensos, e justificá-los com argumentos convincentes; outra coisa é garantir-lhes uma proteção efetiva”.¹⁵

Garantir a efetividade dos direitos fundamentais, em geral, e da privacidade, em particular, diante do fenômeno informático, será, pois, um grande desafio a ser enfrentado pelos juristas.¹⁶ Isso porque a informação constrói a realidade e, num mundo digital, “[...] a única realidade passa a ser a rerepresentação da realidade - um mundo simbólico e imaterial. Como consequência lógica, quem detém a informação detém o poder”.¹⁷

Ademais, com as novas tecnologias, há a inquisitorialidade da fiscalização tributária, que estabelece que o fato gerador deve ser apurado em toda a sua extensão, atingindo seu nível máximo. Como o *iter* do procedimento fiscalizatório, com o *Sped*, passa ser quase totalmente eletrônico, a participação do sujeito fiscalizado resumir-se-á ao cumprimento das obrigações acessórias impostas e à ciência da notificação fiscal, se for o caso. Pode-se perder até mesmo o direito à denúncia espontânea, como determina o art. 138 do Código Tributário Nacional, já que o sujeito passivo passa a ser contínua e permanentemente fiscalizado.

Não há que se falar, portanto, nesse novo cenário, em debilidade do ente público em frente ao contribuinte. Como ressalta James Marins “[...] diante da realidade inerente à sociedade informatizada e dos nu-

merosos exemplos de aperfeiçoamentos e investimentos na estrutura informático-arrecadatória, não se pode mais afirmar axiomáticamente que o ente fazendário sofre de debilidade perante o contribuinte.¹⁸

Por isso, a nova realidade impõe repensar esse fundamento de desigualdade entre cidadão e Estado, em que a única ética que prevalece é a do suposto interesse público a ser satisfeito com o ingresso fiscal, a despeito de como se estabeleceu a relação jurídico-tributária.

Aliás, “A invocação da suposta supremacia do interesse público sobre o particular não pode se prestar como solução principiológica capaz de solucionar todas as tensões entre o Estado e os particulares, sobretudo em questões fiscais”.¹⁹

Na mesma linha, assevera Roque Carrazza que se convém afastar, “[...] de uma vez por todas, a superadíssima ideia de que o interesse fazendário (meramente arrecadatório) equivale ao interesse público”. O interesse fazendário, continua o autor, na verdade, subordina-se ao interesse público e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele.²⁰

Conclui-se, pois, que o vulnerável na relação jurídico-tributária pós-moderna é o contribuinte, completamente exposto e que reclama o respeito às garantias constitucionais imprescindíveis para o desenvolvimento da relação jurídico-tributária, de modo a favorecer o equilíbrio entre as partes que compõem a naturalmente delicada relação.²¹

O DIREITO FUNDAMENTAL À PRIVACIDADE

A questão a ser enfrentada neste tópico diz respeito ao conflito existente entre o direito à privacidade e a presença, cada vez mais intensa, das novas tecnologias na atividade fiscalizatória das Administrações Tributárias. Analisar-se-á o conteúdo dos direitos à intimidade, à privacidade e à vida privada, termos não raramente usados como sinônimos, além de verificar se e qual deles é violado pelo Estado ao impor aos sujeitos passivos, obrigados ao *Sped*, a disponibilização integral e permanente de sua contabilidade.

O tema se reveste de grande relevo, pois, como apregoa José Afonso da Silva:

O amplo sistema de informações computadorizadas gera um processo de esquadramento das pessoas, que ficam com sua individualidade inteiramente devassada. O perigo é tão maior quanto mais a utilização da informática facilita a interconexão de fichários com a possibilidade de formar grandes bancos de dados que desvendem a vida dos indivíduos, sem sua autorização e até sem seu conhecimento.²²

Há que se ressaltar, entretanto, que a questão aqui posta, embora relacionada, não se confunde com a problemática do sigilo fiscal, que veda a Fazenda Pública de divulgar informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, em virtude da faculdade que o Fisco tem de obter informações privilegiadas que não são acessíveis aos cidadãos.

A questão a ser abordada é se a Fazenda Pública pode, sem motivação e de modo permanente, ter acesso a todos os dados comerciais e fiscais dos sujeitos passivos obrigados à sistemática do *Sped*. A invasão da privacidade que aqui se cuida é, pois, de outra ordem: o acesso irrestrito e permanente do Fisco das três esferas governamentais a toda contabilidade das pessoas jurídicas.

Dispõe o inciso X, do art. 5º da CF, que “[...] são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”. Da simples leitura do dispositivo percebe-se, desde logo, que a intimidade foi considerada um direito diverso dos direitos à vida privada, à honra e à imagem das pessoas, quando a doutrina até então sempre os reputou, com outros, manifestação daquela.²³ Além disso, não há na Carta Maior referência específica ao “direito à privacidade”. Advém daí o entendimento de que o direito à privacidade é gênero cujas espécies são os direitos à intimidade, à vida privada, à honra e à imagem. Essa é, aliás, a posição de Luiz Roberto Barroso. Diz o autor:

A intimidade e a vida privada são esferas diversas, compreendidas em um conceito mais amplo: o de direito de privacidade. Dele decorre o reconhecimento da existência, na vida das pessoas, de espaços que devem ser preservados da curiosidade alheia, por envolverem o modo de ser de cada uma, as suas particularidades. Aí estão incluídos os fatos ordinários como hábitos, atitudes, comentários, escolhas pessoais,

vida familiar, relações afetivas. Como regra geral, não haverá interesse público em ter acesso a esse tipo de informação.²⁴

Essa, também, é a opinião de José Afonso da Silva que utiliza a expressão “direito à privacidade” para abarcar todas as manifestações da esfera íntima e privada.²⁵ O autor afirma:

[...] o direito à intimidade é quase sempre considerado um sinônimo do direito à privacidade”. Essa é uma terminologia do direito anglo-americano (*right of privacy*) para designar aquele, mais empregado no direito dos povos latinos. Nos termos da Constituição, contudo, é plausível a distinção entre um e outro, já que o referido dispositivo separa intimidade de outras manifestações da privacidade: vida privada, honra e imagem das pessoas.²⁶

THE RIGHT OF PRIVACY

O direito à privacidade (*the right of privacy*) surgiu nos fins século XIX, por criação de Samuel Warren e Louis D. Brandeis, que, posteriormente, se tornou juiz da Suprema Corte. No caso, o senador Samuel Warren considerou que a imprensa de Boston tinha exagerado ao divulgar notícias reservadas sobre o matrimônio de sua filha. Pediu, então, ajuda ao jurista Brandeis, a fim de verificar se a *common law* oferecia uma norma para proteger a intimidade do cidadão. A partir da análise dos precedentes, o dito jurista preconizou um direito geral à *privacy*, construído por meio de casos de violação da propriedade, violação de confiança, violações do direito do autor e dos casos de difamação. A conclusão a que chegaram foi que, por meio do direito geral à *privacy*, era possível obter uma proteção jurídica também no caso de a violação da vida privada ocorrer pela imprensa. Portanto, a doutrina de Warren e Brandeis parte dos direitos de liberdade e propriedade para defender o “direito a ser deixado em paz”.²⁷

Como se percebe, a sistematização do conceito de *privacy* se deu a partir de quatro situações diferentes: intromissão na solidão da vida de uma pessoa ou nos seus assuntos privados; divulgação de fatos embaraçosos que afetam o cidadão; publicidade que poderia desprestigiar o indivíduo ante a opinião pública; e apropriação do nome ou da imagem.²⁸

No Brasil, a CF/1988, em seu art. 5º, XII, reconheceu a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem, assegurando o direito à indenização em caso de violação desses direitos. É, portanto, perceptível a íntima relação desse artigo com a sistematização do direito à privacidade que se deu no direito norte-americano.

Ressalte-se, por fim, que a *privacy* foi inicialmente apenas um direito de defesa do indivíduo contra intromissões indevidas por parte dos meios de comunicação. Com o tempo, no entanto, foi alargando seu alcance, passando a ser uma garantia do cidadão de exercer um direito de controle sobre os seus dados que tenham saído de sua esfera própria para converter-se em dados de arquivos eletrônicos.²⁹

INTIMIDADE E VIDA PRIVADA

A intimidade está relacionada com o âmbito “[...] mais interior da pessoa, seus pensamentos, ideias, emoções, etc.”. A ideia é a de interioridade, campo em que as pessoas devem estar livres de ingerências.³⁰

Modernamente, no entanto, esse direito fundamental ganhou novos contornos, já que ele pode ser vulnerado por maneiras em que não é necessária a presença física do suposto intruso, como nos casos de escutas telefônicas, de fotos tiradas a distância e do uso indevido de dados informáticos.³¹ Abrange, como aponta José Afonso da Silva, a inviolabilidade do domicílio, o sigilo da correspondência e o segredo profissional.³²

Vida privada, por sua vez, seria, em uma primeira aproximação, tudo o que não pertence a esse âmbito mais interior, mas, também, que não alcança a esfera pública. É, pois, um pouco mais amplo. Um exemplo seria a “[...] convivência que um determinado indivíduo leva junto a sua família, com os companheiros de trabalho, com os amigos mais próximos, pertence ao âmbito de sua vida privada”.³³

Há, portanto, uma estreita relação entre intimidade e vida privada. Porém, ao contrário da intimidade, ela manifesta-se para o exterior, estando mais exposta e condicionada a regras e costumes de convivência social.³⁴

O que as diferencia é, assim, o grau de exclusividade que cada uma impõe a terceiros. Não há um conceito absoluto de intimidade,

mas é possível exemplificá-lo: o diário íntimo, o segredo sob juramento, as próprias convicções, as situações indevassáveis de pudor pessoal, o segredo íntimo cuja mínima publicidade constrange. Já a vida privada envolve a proteção de formas exclusivas de convivência. Trata-se de situações em que a comunicação é inevitável, das quais, em princípio, são excluídos terceiros.³⁵

A diferença reside, pois, na particularidade de que a intimidade exclui qualquer forma de comunicação com uma segunda pessoa. A vida privada, a seu turno, permite que haja uma comunicação, que pode envolver outras pessoas, mas exclui qualquer forma de publicidade. É o que ocorre, por exemplo, com o sigilo bancário, que envolve o cliente e o banco; e o sigilo fiscal, que envolve Fazenda Pública e sujeito passivo.

Diante do exposto, adota-se o entendimento da existência de um direito genérico (direito à privacidade) do qual decorrem os direitos à vida privada e à intimidade (honra e imagem também são espécies do direito à privacidade, porém, como não têm relação com este estudo, foram aqui desconsiderados). Além disso, entende-se que o direito à intimidade é um direito exclusivo da pessoa natural, já que é o direito do homem de viver de forma independente a sua vida, sem nenhuma ingerência alheia. Desse modo, os sigilos bancário, fiscal, comercial e contábil são enquadrados, no presente estudo, como direito à vida privada, espécie do gênero privacidade.

O DIREITO À VIDA PRIVADA E O CONTROLE TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO

O controle cibernético, concretizado aqui na figura do *Sped*, como visto, não é um instrumento de política tributária, voltado a diminuir os custos dos administrados e a tornar o plexo de deveres instrumentais mais simples e menos custosos. Volta-se, a nosso sentir, a ser um mecanismo controlador cujo principal intuito é o incremento da eficiência arrecadatória. Constata-se, na esteira do que diz James Marins, que “A redução epistêmica do fenômeno ‘tributação’ do Direito Tributário se acentua cada vez mais”.³⁶

Com esse sistema, aumenta-se, consideravelmente, o poder fiscalizatório do Estado. O seu advento representa um incremento na

eficiência operacional do Fisco. Com todos os dados cruzados e compartilhados, o controle cibernético tributário se perfaz num instrumento de antecipação da repressão tributária, que se volta contra todos os sujeitos passivos, que, *a priori*, são suspeitos de serem potenciais sonegadores.

Por outro lado, é muito apropriado que, para um adequado funcionamento do Estado, ele crie meios aptos a incrementar seu controle sobre os seus contribuintes. Estes, a seu turno, possuem a obrigação de facilitar àquele a análise de suas informações contábeis. É natural, portanto, que, no desenvolvimento de sua atividade fiscalizatória, o Estado exija de seus súditos a revelação de aspectos de sua vida privada. Afinal, não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto.

O que deve ser questionado, portanto, é o nível de exposição das empresas, pois os recursos cibernéticos do Fisco não “filmarão” apenas sonegações, mas toda a informação comercial da empresa: seus lucros, suas dívidas, com quem contrata, para quem vende, de quem compra, ou seja, a empresa compartilhará com o Estado uma gama de informações que, muitas vezes, são sigilosas e particulares.

O que está em jogo é, assim, a ponderação de interesses entre o direito à vida privada dos administrados e o interesse público no aumento da arrecadação de tributos. Estão em choque, portanto, os valores constitucionais da inviolabilidade à vida privada (art. 5º, X) e o dever de fiscalização (art. 145, § 1º, segunda parte). Diante dessa colisão de direitos fundamentais e de acordo com as regras de hermenêutica constitucional, dois comandos de ordem constitucional não podem, em sua aplicação concreta, anular-se, deve-se propugnar por um ponto de equilíbrio entre eles. Ou seja, “[...] não se pode conceber a análise da abrangência deste dever fiscalizatório sem ter o norte das garantias individuais do cidadão como referência”.³⁷

No caso do controle tributário cibernético, a relativização do direito à privacidade mostra-se razoável e proporcional, desde que haja disciplina em lei em sentido formal. A posição adotada segue na esteira do que defende Eurico Marcos Diniz de Santi, que, ao sustentar o direito à quebra do sigilo bancário pela Administração Tributária, afirma ser válida a redução da esfera de proteção do direito à privacidade para garantir a eficácia na produção de provas tributárias, isto é,

“[...] justifica-se em face dos maiores benefícios advindos da limitação desse direito que na sua prevalência”.³⁸ Essa é, também, a posição de Tércio Sampaio Ferraz Jr., para quem:

Não resta dúvida, que tanto a privacidade quanto a inviolabilidade de sigilo de dados, inseridos no art. 5º da Constituição Federal, são uma peça fundante da própria cidadania. O sigilo tem a ver com a segurança do cidadão, princípio cujo conteúdo valorativo diz respeito à exclusão do arbítrio, não só de parte da sociedade como sobretudo do Estado, que só pode agir submisso à ordem normativa que o constitui [...]. Por outro lado, o Estado não pode ser inibido de exercer suas funções, mormente a de fiscalização, por isso que a própria Constituição, no rol mesmo dos direitos fundamentais [...]. Quando o assunto envolve inviolabilidade de sigilo de dados privativos que protege o cidadão, mas não aquele interesse do cidadão cujo sentido social é duvidoso, o dever de fiscalização impõe, como vimos, ao Fisco, na coleta e no tratamento dos dados, igual sigilo [...]. Por fim, este temperamento das situações, a busca da hermenêutica equilibrada, só favorece o Estado de Direito que não significa um bloqueio do Estado, mas o exercício de sua atividade, no contorno que lhe dá a Constituição, para a realização do próprio bem-estar social.³⁹

Ademais, as informações que as empresas devem prestar ao Fisco são aquelas ínsitas às suas atividades econômicas, que, ordinariamente, já devem prestá-las. Por isso, não podem ser consideradas como partes do espaço privado dos sujeitos passivos. O direito fundamental à privacidade não pode ser justificativa para que os contribuintes escondam do Estado seus fatos jurídicos tributários, pois a Constituição não resguarda um direito à privacidade injustificável. Muito ao contrário, o que não se admite é uma violação ilegal.

De todo o modo, o que se deve buscar com a revolução tecnológica é garantir que todos contribuam equitativamente para a manutenção do Estado, concretizando os direitos à igualdade e à justiça do sistema tributário. Portanto, urge rever o mundo jurídico que dá sustentação ao *Sped*, já que lhe falta lei que o discipline, bem como avaliar o cipoal de informações que são exigidas, para verificar se o Estado não está indo muito além do necessário para a verificação da ocorrência de fatos jurídicos tributários.

CONCLUSÕES

O poder de tributar não pode significar o poder de destruir. Do mesmo modo, o poder de fiscalizar não pode significar o poder de invadir. Por isso, necessário se faz ponderar com os direitos individuais, em cada caso concreto, os limites ao poder fiscalizatório estatal.

É verdade que o avanço tecnológico propicia maior eficiência aos sistemas arrecadatórios dos Estados, já que são instrumentos capazes de ampliar o olhar estatal sobre um maior número de contribuintes e de riquezas, tornando o sistema, por conseguinte, mais justo. Entretanto, não se pode admitir que os controles eletrônicos sejam impostos aos contribuintes, visando tão somente ao aumento da eficiência arrecadatória, ao arrepio dos direitos fundamentais tão arduamente conquistados. Os benefícios trazidos pela evolução tecnológica devem repercutir também na esfera do cidadão, no sentido de facilitar o cumprimento de suas obrigações acessórias e de lhe diminuir a carga tributária imposta.

Como adverte James Marins:

[...] é necessário – ontem e hoje – sublinhar que o Direito Tributário não existe [...] para criar invencíveis prerrogativas fiscalizatórias e arrecadatórias, mas, sim, para discipliná-las. O Direito Tributário não existe para amplificar, inflar e agigantar ainda mais o poder arrecadatório do Estado, nem tampouco para reduzir, diminuir, amesquinhar o cidadão-contribuinte; mas existe, sim, para promover o equilíbrio material, formal e processual da relação tributária.⁴⁰

Enfim, os novos poderes cibernéticos estatais devem ser utilizados de maneira absolutamente ética. Constata-se, entretanto, no Direito Tributário, de maneira geral, um verdadeiro *déficit* ético, precisamente porque esse elemento, encarado apenas nos campos pré (momento legislativo) ou pós-jurídico (elaboração e execução orçamentária), é frequentemente posto à margem da relação jurídico-tributária. É como se coubesse ao Direito Tributário, encurralado entre a lei e o orçamento, unicamente a função de arrecadar os tributos legalmente especificados para que o Executivo proceda, após, a execução orçamentária prevista. Seria, portanto, um Direito meramente técnico e funcional, livre de ingerências de valores extrajurídicos.

Porém, não é admissível uma análise meramente formal e fechada do Direito. O novo ambiente tecnológico da sociedade moderna impõe a percepção de que o Direito Tributário é um sistema aberto de valores, o que acaba com a percepção de que as normas jurídico-tributárias, por si sós, possam disciplinar o infinito conjunto de possibilidades apresentadas no mundo real. Cresce, assim, cada vez mais, a importância dos princípios jurídicos como canal de comunicação entre o sistema de valores éticos e o sistema jurídico. A ética tributária, neste contexto, é um fator mediador decisivo entre a necessidade de o Estado arrecadar recursos e a liberdade de cada cidadão em se auto-organizar.

NOTAS

- 1 TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198.
- 2 GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda**. Tradução de Enrique Mata. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958. p. 22.
- 3 Ibid., p. 269.
- 4 ICHIHARA, Yoshiaki. Tributação e direitos fundamentais. In: FOLMANN, Melissa (Coord.). **Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 331.
- 5 MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 230.
- 6 Segundo o referido autor, o despotismo da Administração Pública pode resultar dos métodos de cobrança do imposto, bem como originar-se do fato de que a Administração dispõe, em matéria fiscal, de poderes importantes e mesmo arbitrários. A ausência de limite ao exercício desses poderes e, em particular, a ausência de controle, pela instituição judiciária, dos atos da Administração constitui então o denominado despotismo (CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 42).
- 7 Ibid., p. 42-43.
- 8 SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 142.
- 9 GRIZIOTTI, Benvenuto, op. cit., p. 272-273.
- 10 MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 22.
- 11 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 438.
- 12 As informações sobre o Sped foram extraídas do site: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>>. Acesso em: 7 jul. 2011.
- 13 MARINS, James, 2009, p. 40-41.
- 14 Idem. **Tributação e tecnologia**. Curitiba: Juruá, 2002. p. 7.
- 15 BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 63.
- 16 LIMBERGER, Têmis; LIMBERGER, Têmis. Direito e informática: o desafio de proteger os direitos do cidadão. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). **Direitos fundamentais, informática e comunicação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 200.

- 17 GUARESCHI, Pedrinho A. **Comunicação & controle social**. Petrópolis: Vozes, 1993. p. 14.
- 18 MARINS, James, 2009, p. 44.
- 19 Ibid., p. 57.
- 20 CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., p. 498.
- 21 MARINS, James, 2009, p. 44.
- 22 SILVA, José Afonso da, 2006, p. 210.
- 23 Ibid, p. 206.
- 24 BARROSO, Luís Roberto. Liberdades de expressão *versus* direitos da personalidade: colisão de direitos fundamentais e critérios de ponderação. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). **Direitos fundamentais, informática e comunicação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 201.
- 25 SILVA, José Afonso da., op. cit., p. 206.
- 26 Idem, p. 206.
- 27 LIMBERGER, Têmis, op. cit., p. 205-206.
- 28 Ibid., p. 206.
- 29 PEREIRA, Marcelo Cardoso. **Direito à intimidade na Internet**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 119.
- 30 Ibid., p. 111.
- 31 Ibid., p. 112.
- 32 SILVA, José Afonso da, op. cit., p. 207.
- 33 PEREIRA, Marcelo Cardoso, op. cit., p. 115.
- 34 Ibid., p. 116.
- 35 FERRAZO, Cristiano José. **Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro**. 2006, Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. p. 36.
- 36 MARINS, James, 2009, p. 21.
- 37 MARINS, James, 2010, p. 219-220.
- 38 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Proteção de dados, sigilo bancário e direito à intimidade em face da administração tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 107/108, p. 47-79, out. 2009. p. 69.
- 39 FERRAZO, Cristiano José, op. cit., p. 38, apud FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 1, p. 141-154, out./dez. 1992.
- 40 MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 22.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ,

Roberto. **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERRAZO, Cristiano José. **Os limites de imposição de obrigações acessórias no direito tributário brasileiro.** 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda.** Tradução de Enrique R. Mata. 2. ed. Madrid: Instituto Editorial Réus, 1958.

GUARESCHI, Pedrinho A. **Comunicação & controle social.** Petrópolis: Vozes, 1993.

ICHIHARA, Yoshiaki. Tributação e direitos fundamentais. In: FOLMANN, Melissa (Coord.). **Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade.** Curitiba: Juruá, 2006.

LIMBERGER, Têmis. **Direito e informática: o desafio de proteger os direitos do cidadão.** In: SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). **Direitos fundamentais, informática e comunicação.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARINS, James (coord.). **Tributação e tecnologia.** Curitiba: Juruá, 2002.

_____. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte.** São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial.** 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

PEREIRA, Marcelo Cardoso. **Direito à intimidade na internet.** Curitiba: Juruá, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Proteção de dados, sigilo bancário e direito à intimidade em face da administração tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 107/108, p. 47-79, out. 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

Artigo recebido em: 10-1-2012

Aprovado em: 13-4-2012