



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

ALEX MARCO GAMA MAGNAVITA

**A TRANSPARÊNCIA DA SECRETARIA ESPECIAL DA
RECEITA FEDERAL DO BRASIL: UM ESTUDO A PARTIR DOS
LIMITES DO SIGILO FISCAL**

Salvador

2023

ALEX MARCO GAMA MAGNAVITA

**A TRANSPARÊNCIA DA SECRETARIA ESPECIAL DA
RECEITA FEDERAL DO BRASIL: UM ESTUDO A PARTIR DOS
LIMITES DO SIGILO FISCAL**

Dissertação apresentada ao PPGA Profissional – Programa de Pós-graduação em Administração Profissional, EAUFBA – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientadora: Prof^ª. Dra. Ana Rita Sacramento

Salvador

2023

Escola de Administração - UFBA

M196 Magnavita, Alex Marco Gama.

A transparência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil: um estudo a partir dos limites do sigilo fiscal / Alex Marco Gama Magnavita. – 2023.

108 f.: il.


Orientadora: Profa. Dra. Ana Rita Sacramento.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2023.


1. Brasil. Secretaria da Receita Federal. 2. Transparência na administração pública – Avaliação – Brasil. 3. Sigilo fiscal - Brasil. 4. Direito à informação. 5. Internet na administração pública. I. Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração. II. Título.

CDD – 343.8104


Ata da sessão pública do Colegiado do PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (NPGA-P), realizada em 28/02/2023 para procedimento de defesa da Dissertação de MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO no. 5, área de concentração ADMINISTRAÇÃO, do(a) candidato(a) ALEX MARCO GAMA MAGNAVITA, de matrícula 2021106346, intitulada A TRANSPARÊNCIA DA SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL: UM ESTUDO A PARTIR DOS LIMITES DO SIGILO FISCAL. Às 08:00 do citado dia, Ambiente virtual Zoom, foi aberta a sessão pelo(a) presidente da banca examinadora Prof^a. Dra. ANA RITA SILVA SACRAMENTO que apresentou os outros membros da banca: Prof^a. Dra. DENISE RIBEIRO DE ALMEIDA e Prof. Dr. FABIANO MAURY RAUPP. Em seguida foram esclarecidos os procedimentos pelo(a) presidente que passou a palavra ao(à) examinado(a) para apresentação do trabalho de Mestrado. Ao final da apresentação, passou-se à arguição por parte da banca, a qual, em seguida, reuniu-se para a elaboração do parecer. No seu retorno, foi lido o parecer final a respeito do trabalho apresentado pelo(a) candidato(a), tendo a banca examinadora **APROVADO** o trabalho apresentado, sendo esta aprovação um requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre. Em seguida, nada mais havendo a tratar, foi encerrada a sessão pelo(a) presidente da banca, tendo sido, logo a seguir, lavrada a presente ata, abaixo assinada por todos os membros da banca.

Documento assinado digitalmente
 FABIANO MAURY RAUPP
Data: 28/02/2023 13:32:20-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Dr. FABIANO MAURY RAUPP
Examinador Externo à Instituição

Documento assinado digitalmente
 DENISE RIBEIRO DE ALMEIDA
Data: 01/03/2023 08:41:01-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Dra. DENISE RIBEIRO DE ALMEIDA, UFBA
Examinadora Interna

Documento assinado digitalmente
 ANA RITA SILVA SACRAMENTO
Data: 28/02/2023 13:22:08-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Dra. ANA RITA SILVA SACRAMENTO, UFBA
Presidente

ASSINADO DIGITALMENTE
ALEX MARCO GAMA MAGNAVITA
A conformidade com a assinatura pode ser verificada em:
<http://serpro.gov.br/assinador-digital> 

ALEX MARCO GAMA MAGNAVITA
Mestrando(a)

MAGNAVITA, Alex Marco Gama. A transparência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil: um estudo a partir dos limites do sigilo fiscal. Orientadora: Ana Rita Sacramento. 2023. 108 f.: il. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração. Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2023.

RESUMO

A pesquisa tem como objetivo avaliar a transparência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), segundo critérios de visibilidade e inferabilidade, em harmonia com os limites impostos pelo sigilo fiscal. Para tanto, foi conduzida em dois eixos de investigação: a análise da transparência ativa e da transparência passiva, sob tais critérios. Para avaliação da dimensão ativa da transparência, foi observada a divulgação obrigatória dos parcelamentos tributários concedidos no âmbito da RFB e das representações fiscais para fins penais encaminhadas ao Ministério Público Federal. Para atingimento destes objetivos, foi feita a observação direta no sítio da Receita Federal do Brasil na rede mundial de computadores, internet. Relativamente à investigação da dimensão passiva da transparência, a pesquisa objetivou avaliar o atendimento, pela RFB, das demandas dos cidadãos através do Serviço de Informação ao Cidadão – SIC no sistema Fala.BR. Para atingimento deste objetivo específico foram elaborados dois blocos de pedidos de informações à RFB. No primeiro bloco, foram elaborados pedidos, cujas informações requisitas não pudessem ser categoricamente consideradas pela RFB como sujeitas ao sigilo fiscal. No segundo bloco, a pesquisa repetiu pedidos de informações já formulados em pesquisa anterior, cujos acessos foram negados pela RFB sob alegação de sigilo fiscal. Era necessário aferir se a adesão da RFB, através do Ministério da Economia (Fazenda), ao sistema centralizado de acesso às informações públicas geridos pela CGU, além do grande tempo decorrido desde a pesquisa anterior, teriam alterado a transparência passiva da RFB de alguma forma. A pesquisa concluiu que, a transparência, nas duas dimensões estudadas, apresenta elevados níveis de restrição de visibilidade e inferabilidade e que ações deveriam ser desenvolvidas para a sua expansão, até mesmo porque a transparência constitui um valor estabelecido por este órgão público para alcance da sua missão institucional.

Palavras-chave: Transparência ativa e passiva; sigilo fiscal; Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

MAGNAVITA, Alex Marco Gama. The transparency of the Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil: a study from the limits of tax secrecy. Advisor: Ana Rita Sacramento. 2023. 108 f.: ill. Dissertation (Professional Masters in Administration) – Escola de Administração. Universidade Federal da Bahia. Salvador, 2023.

ABSTRACT

The research aimed to evaluate the transparency of the Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), according to criteria of visibility and infeasibility, in harmony with the limits imposed by tax secrecy. To this end, it was conducted along two lines of investigation: the analysis of active transparency and passive transparency under the criteria of visibility and infeasibility. To assess the active dimension of transparency, the mandatory disclosure of tax installments granted under the RFB and tax representations for criminal purposes sent to the Federal Public Prosecutor's Office was observed. To achieve these objectives, direct observation was made on the RFB website on the world wide web, internet. Regarding the investigation of the passive dimension of transparency, the research aimed to evaluate the fulfillment, by the RFB, of the citizens' demands through the Citizen Information Service – SIC in the Fala.BR system. To achieve this specific objective, two blocks of information requests to the RFB were prepared. In the first block, requests were prepared, whose required information could not be categorically considered by the RFB as subject to tax secrecy. In the second block, the survey repeated requests for information already made in a previous survey, whose access was denied by the RFB under the allegation of tax secrecy. It was necessary to assess whether the adherence of the RFB, through the Ministério da Economia (Fazenda), to the centralized system of access to public information managed by the CGU, in addition to the long period of time since the previous survey, would have altered the passive transparency of the RFB in any way. The research concluded that transparency, in the two dimensions studied, presents high levels of visibility restriction and infeasibility and that actions should be developed for its expansion, even because transparency is a value established by this public body to achieve its institutional mission.

Keywords: Active and passive transparency; tax secrecy; Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação da transparência pública.....	22
Quadro 2 – Classificação da Transparência Pública segundo graus de restrição de visibilidade e inferabilidade.	25
Quadro 3 - Legislação Brasileira e da RFB da transparência da administração pública.....	28
Quadro 4 - Conceitos acrescidos ou ampliados da LAI pelo Decreto nº 7.724/2012.	34
Quadro 5 - Divulgação de informações sobre parcelamentos tributários.....	58
Quadro 6 - Divulgação de informações sobre RFFP segundo a Portaria RFB nº 1.750.....	59
Quadro 7– Modelo de análise	62
Quadro 8 - Resumo do atendimento aos pedidos de informações do primeiro bloco de informações, de acordo com a RFB ou o ME.....	75
Quadro 9 - Resumo do atendimento aos pedidos de informações do segundo bloco de informações, de acordo com a RFB	82
Quadro 10 - Resumo do atendimento aos pedidos do segundo bloco de informações, de acordo a conclusão da pesquisa.....	88
Quadro 11 - Resumo do atendimento aos pedidos do segundo bloco de informações, de acordo a conclusão da pesquisa.....	91

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Transparência ativa e passiva.	24
Figura 2 - Plataforma fala.BR	32
Figura 3 - Nota na internet sobre a publicação de RFFP	47
Figura 4 - Caminho no sítio da RFB na internet até o início da consulta sobre parcelamentos	63
Figura 5 - Opções de consulta de parcelamentos no sítio da RFB na Internet	64
Figura 6 - Valores consolidados dos Pert	66
Figura 7 - Caminho no sítio da RFB na internet até o início da consulta sobre RFFP.....	67
Figura 8 - Opções de consulta de RFFP encaminhadas ao MPF.....	68

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLA

AGU	Advocacia Geral da União
CEI	Cadastro Específico do INSS
CF	Constituição Federal
CGU	Controladoria Geral da União
CNAE	Classificação Nacional de Atividade Econômica
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CPF	Cadastro Nacional da Pessoa Física
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CPMI	Comissão Parlamentar Mista de Inquérito
CTN	Código Tributário Nacional
e-MSF	Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
LAI	Lei de Acesso à Informação
LC	Lei Complementar
LGPD	Lei Geral de Proteção de Dados
ME	Ministério da Economia
MPF	Ministério Público Federal
MPM	Ministério Público Militar
MPT	Ministério Público do Trabalho
MPU	Ministério Público da União
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PERT	Programa Especial de Regularização Tributária
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PL	Projeto de Lei
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
SIC	Serviço de Informação ao Cidadão
STF	Supremo Tribunal Federal
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 PERCURSO TEÓRICO	19
2.1 Transparência pública	19
2.1.1 Transparência Pública na RFB sob a perspectiva normativa	28
2.2 Sigilo fiscal.....	36
2.2.1 A supremacia do interesse público como limitador do sigilo fiscal	39
2.2.2 Matriz legal do sigilo fiscal e as suas exceções.....	42
2.3 O Sigilo de informações previsto na LAI e a nova LGPD	52
3 PERCURSO METODOLÓGICO	56
3.1 Transparência ativa.....	57
3.2 Transparência passiva.....	60
4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	63
4.1 Transparência ativa.....	63
4.1.1 Parcelamentos tributários concedidos	63
4.1.2 Representações Fiscais para Fins Penais Encaminhadas ao MPF	67
4.2 Transparência passiva.....	69
4.2.1 Primeiro bloco de requisições de informações	69
4.2.2 Segundo bloco de requisições de informações	76
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS E RECOMENDAÇÕES.....	83
5.1 Análise da transparência ativa	83
5.1.1 Parcelamentos tributários concedidos	83
5.1.2 Representação Fiscais para Fins Penais Encaminhadas ao MPF	85
5.2 Análise da transparência passiva	87
5.2.1 Análise do atendimento às requisições de informações do primeiro bloco	87
5.2.2 Análise do atendimento às requisições de informações do segundo bloco	90
5.3 Recomendações	97

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	100
REFERÊNCIAS	103

1 INTRODUÇÃO

Com o fim dos governos militares e a redemocratização brasileira, uma nova constituição, a partir de uma Assembleia Nacional Constituinte, tornou-se imperativa. Cumprindo promessas de campanha da Aliança Democrática, o então presidente, José Sarney, deu inícios aos debates sobre a convocação da Assembleia Nacional Constituinte. Os constituintes, eleitos em 1986, elaboraram a nova constituição entre 1987 e 1988. A chamada “Constituição Cidadã” foi elaborada em um período pós autoritarismo, marca indelével de governos militares e antidemocráticos. O novo regramento jurídico constitucional surgiu lastreado em princípios democráticos e, como tal, aumentando a participação popular no controle da administração pública.

Por tido sido elaborada sob o primado do regime republicano e democrático, a novel constituição consagrou a supremacia do interesse público sobre o privado, quando o indivíduo não é o único e prioritário beneficiário do Direito e sim a coletividade.

A inspiração para adoção do interesse público sobre o privado já era muito anterior. Nos fins do século XIX profunda transformações nas ordens econômica, social e política, provocadas pelos resultados do exacerbado individualismo, fez o Estado sair de uma posição passiva para ser o tutor de interesses da coletividade. As respostas para os problemas na esfera privada já não eram dadas pela própria atuação exclusivamente privada. O Estado teve que abandonar a sua posição passiva e começar a atuar no âmbito dos interesses privados, também coletivos (PIETRO, 2018).

O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado possui, pelo menos, duas faces no seu campo de análise. A primeira diz respeito a elaboração da lei e afeta, fundamentalmente, o legislador, assim como também as autoridades administrativas na condição de produtores de normas infralegais denominadas atos administrativos. A outra face seria a aplicação das normas legais pelo administrador público na forma como foram pensadas pelos legisladores. É nesse momento que a publicidade da atuação estatal ganha relevo. O conhecimento da atuação do ente estatal é fundamental para saber se ele está atuando de forma ilegal, com desvio de finalidade, ou com desvio de poder (ARAÚJO, 2015).

Para Bobbio, sob inspiração de Kant, todas as ações relativas a direitos não conciliáveis com a publicidade são injustas. Existem ações que uma vez tornadas públicas suscitariam tamanha reação que tornariam impossível a sua aplicação (BOBBIO, 1987).

Segundo Themudo e Agrelo (2017), a publicidade é milenar, foi um dos pilares fundamentais do sistema democrático da Grécia Antiga.

No Brasil a publicidade da administração pública foi erigida como princípio constitucional no art. 37:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]. (BRASIL, 1988, n.p.).

O princípio constitucional da publicidade pode ser analisado por, no mínimo, dois enfoques. O primeiro seria a publicação na imprensa oficial das leis e atos administrativos como requisito necessário à sua validade ou eficácia. O outro diz respeito à transparência de toda atuação governamental na execução dos seus projetos, programas ou de qualquer forma de laboração. Todos os administrados devem tomar conhecimento e consciência da coisa pública, posto que são os verdadeiros titulares dos direitos e destinatários da ação estatal.

Na essência, a publicidade e o seu elemento fundamental de visibilidade do Estado para a sociedade, a transparência, permite que a observância dos demais princípios constitucionais seja mais bem aferida. Como saber se a administração pública está agindo de forma legal, impessoal, moral e eficiente sem conhecer a atuação estatal?

A Constituição Federal, ainda, determinou que todos possuem direito de 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 (BRASIL, 1988, n.p.)¹.

Paralelamente, outros conceitos foram sendo incorporados à administração pública para dar concretude ao princípio constitucional da publicidade, dentre eles o importante conceito de transparência. A transparência complementa e aperfeiçoa a ideia de publicidade como um subprincípio desta, qualificando-a no sentido de tornar o poder visível, cristalino. Para alguns autores o princípio da transparência estaria além do princípio da publicidade, já que incorporaria outros princípios, além da publicidade, no seu bojo, como o da motivação e o da participação popular (MARTINS JÚNIOR, 2010).

A transparência requer uma administração pública límpida, garantindo o acesso do público à informação e permitindo o controle do ente estatal por parte do cidadão.

¹ Art. 5º, inciso XXXIII

Lastreadas neste princípio, e em outros, diversas normas buscaram dar efetividade à transparência da administração pública, a exemplo da Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei Complementar 131/2009, conhecida como lei Capiberibe, e da Lei 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação. Mais recentemente, o Decreto 8.777/2016 instituiu a política nacional de dados abertos do poder executivo federal, que trata da forma de disponibilização de dados pelo governo para que eles possam ser mais bem aproveitados sem restrição ao controle social. Um dos objetivos literais do decreto é o aprimoramento da cultura de transparência pública.

Segundo Pinho e Sacramento (2009), a descentralização administrativa vivenciada pelo Brasil a partir da constituição de 1988, com a conseqüente transferência de responsabilidade e de competências para outras esferas de governo, viabilizou a transparência da administração pública brasileira.

Na identificação da situação problema, que demandou a investigação descrita neste trabalho, foi constatado que, existe uma percepção que se mostra difusa na sociedade brasileira de que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) se constitui em um órgão público hermético e que muito pouco se sabe da sua atuação institucional, já que muito pouco é divulgado para conhecimento público.

Para corroborar tal afirmação destacamos abaixo algumas notícias divulgadas na mídia nacional sobre a questão: “Os efeitos da falta de transparência sobre o aumento real do Imposto de Renda da Pessoa Física” (CALDERON, 2020, n.p.).

Um novo entendimento quanto ao fornecimento de dados da Receita Federal sobre o faturamento bruto das empresas tem dificultado a aplicação da Lei Anticorrupção no Espírito Santo, e em outro cinco Estados e em uma Capital. Isso pode fazer com que empresas que cometeram atos ilícito contra a administração pública deixem de ser punidas. (DEVENS, 2021, n.p.).

Essa matéria foi objeto de estudo acadêmico, consubstanciado na dissertação de mestrado de Zugman (2014), onde afirma que, a regulamentação produzida pela Receita Federal sobre a matéria sigilo fiscal não permite concluir porque alguns atos são considerados públicos e outros não, acabando por criar restrições à transparência que não estão previstos no artigo 198 do Código Tributário Nacional (CTN), dificultando a compreensão do dispositivo.

Em trabalho sobre esta matéria, Gil (2020) afirmou que, existe divergência na interpretação e aplicação de dispositivos legais, até mesmo constitucionais, que determinam o mais amplo acesso às informações públicas, mais que vem sendo interpretados de maneira

exacerbadamente alargadas pelos órgãos de administração tributária para proteger bens jurídicos não expressamente tutelados por normas legais ou constitucionais.

Nesta mesma obra, o autor defende que, não se trata de ignorar o direito à privacidade do contribuinte, que representaria importante manifestação dos direitos da personalidade, e sim, proibir o uso “conveniente e desmedido da expressão *sigilo fiscal*, supostamente escondida, na interpretação da Administração Tributária, no artigo 198 do CTN, a fim de se esquivar do controle social dos seus atos [...]” (GIL, 2020, p. 71).

Zugman (2014), denominou esse uso expandido do sigilo fiscal como justificativa para a negativa de prestação de informações como: “zona de autarquia”.

O Tribunal de Contas da União (TCU), no trabalho denominado “Relatório Sistemático Sobre Transparência Pública”, afirmou que, é deficiente a comunicação entre a Receita Federal do Brasil e os órgãos gestores, em função do sigilo fiscal (BRASIL, 2018c).

Esta percepção é compartilhada por servidores da RFB, de acordo com pesquisa preliminar ao estudo aqui tratado, em pequeno universo de auditores entrevistados, com adesão de 66% à hipótese aqui exposta. É predominante a ideia de que a atuação institucional do órgão, no cumprimento da sua missão constitucional, poderia ser muito mais compartilhada com a sociedade brasileira, no atual e necessário exercício da transparência. De acordo com Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015), a transparência ativa consiste na difusão de informações sobre a gestão do ente estatal, e a passiva refere-se à obrigação do Estado em conceder a todos os cidadãos, que o requeiram, acesso tempestivo aos documentos oficiais, salvo aqueles protegidos de alguma forma de sigilo, incluindo neste rol o sigilo fiscal. É o que se espera de um órgão público em um modelo gerencial de administração pública em estados democráticos.

Os princípios da administração pública da transparência e da eficiência se interrelacionam. É preciso conhecer para avaliar.

A Receita Federal do Brasil – RFB tem como missão: “Nós administramos o sistema tributário e aduaneiro contribuindo para o bem-estar econômico e social do país” (BRASIL, 2022). Para isso, o órgão tem como valores: “integridade, imparcialidade, profissionalismo e transparência” (BRASIL, 2022).

Muito embora tenha a transparência incluída dentre os seus valores estabelecidos, pouco se sabe se a RFB tem avançado no exercício desta especial qualidade e princípio.

O argumento mais frequentemente descortinado para justificar tal hermetismo tem sido as limitações impostas pelo sigilo fiscal, que impediria a divulgação de mais informações pelo órgão.

Zugman (2014) afirmou que, com base na lei de acesso à informação, solicitou à administração pública federal, por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão, documentos e informações para que pudesse observar a concretização de normas tributárias, a exemplo de soluções de consulta sobre interpretação da legislação tributária, decisões proferidas em processos administrativos fiscais, benefícios fiscais e outros temas e, em todos os pedidos, o acesso foi negado com base no argumento que seriam protegidos por sigilo fiscal.

Neste trabalho, afirma-se que, este argumento pode não se justificar plenamente, pois existe o risco de o sigilo fiscal estar sendo confundido com o sigilo da atuação institucional do órgão. O sigilo fiscal, conforme será tratado nesta obra, protege informações dos contribuintes e não pode impedir que um importante órgão, que compõe a estrutura do estado brasileiro, preste contas à sociedade na qual está inserido.

Deve ser ressaltado que, o exercício da transparência, além de ser uma meta a ser perseguida pois compõe os valores da instituição, é uma imposição legal, já que é princípio constitucional da administração pública. Além disso, é uma importante ferramenta para melhorar a arrecadação espontânea sob administração da RFB, já que, quando a sociedade toma conhecimento da atuação de um órgão de administração tributária sua percepção do risco de inadimplência é aumentada, mesmo que a atuação deste órgão tenha sido voltada para outros contribuintes. Uma das explicações basilares para a observância fiscal centra-se numa suposta racionalidade econômica dos indivíduos, em que a ameaça de detecção e punição é um fator de influência nas decisões sobre o pagamento ou a sonegação de tributos (DA SILVA, 2015).

A pesquisa de Vettorato, Afonso e Fuck (2020) comprovou que existe relação direta entre a transparência do contencioso administrativo tributário e o número de lançamentos tributários (autuações) realizadas pelas administrações tributárias. Esses autores demonstraram que existe uma relação inversa, quanto maior a transparência, menor o número de autuações.

O estudo pretende contribuir com sugestões para o avanço do exercício da transparência, na sua dimensão ativa e passiva, em um órgão de administração tributária, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), no necessário contexto das limitações que são impostas pelos sigilos de informações, em especial o sigilo fiscal.

Fundamentando-se nos estudos que apontam que os órgãos da administração pública brasileira têm potencial para ampliar a transparência das informações públicas, a exemplo de Sacramento e Pinho (2007), adota-se como pressuposto nesta investigação que, não obstante os limites decorrentes da imposição do sigilo fiscal e de outras espécies de sigilo, a RFB tem como explorar suas ações para a promover avanços na sua transparência pública. Alicerça também esse pressuposto a experiência profissional do pesquisador que existe uma equivocada interpretação do alcance do sigilo fiscal, que se relaciona com o dever legal que a fazenda pública e seus servidores têm de resguardar informações sigilosas obtidas dos contribuintes em função do desempenho de suas atribuições, que embora limite a divulgação de parte da atuação do órgão, não a impede.

É fundamental em um trabalho com esse enfoque o estudo das reais limitações que o sigilo fiscal impõe para a RFB, órgão de administração tributária, na divulgação das informações relativas à sua atuação institucional, já que a divulgação de informações é dever dos órgãos públicos em um atual contexto de administração pública gerencial em um regime democrático. Além disso, o aumento da transparência pode propiciar o incremento do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias por parte do contribuinte em função da maior percepção do risco de inadimplemento tributário.

Assim, o presente trabalho se propôs a investigar: **como se caracteriza a transparência pública na RFB em harmonia com os limites impostos pelo sigilo fiscal?**

A pesquisa tem como objetivo geral avaliar a transparência da RFB, segundo critérios de visibilidade e inferabilidade, em harmonia com os limites impostos pelo sigilo fiscal.

Para alcançar o objetivo geral, a pesquisa foi conduzida para atingir dois objetivos específicos:

- Com referência à dimensão ativa da transparência, avaliar a divulgação dos parcelamentos tributários concedidos pela RFB e das representações fiscais para fins penais encaminhadas ao Ministério Público Federal;
- Com referência à dimensão passiva da transparência, avaliar o atendimento, pela RFB, das demandas dos cidadãos através do Serviço de Informação ao Cidadão – SIC no sistema Fala.BR.

O estudo mostra-se relevante, na medida que, existe uma necessidade de investigação sobre as potencialidades e limites para o exercício da transparência pública em órgão de administração tributária sob a ótica e a tutela dos sigilos impostos, em especial do sigilo fiscal. A transparência seria exceção para estes órgãos? Qual seria o limite da prestação de informações por órgãos tributários? A diferenciação entre sigilo fiscal e sigilo institucional com foco na transparência dos fiscos não tem sido objeto de estudo ou debates amplamente divulgados.

Isso se dá no seio das administrações tributárias, muito provavelmente, por ser o sigilo fiscal um dogma destas e, como tal, protegido das análises que tendam a restringir seu alcance, mesmo que alicerçadas em sólidos argumentos, bases legais e demonstrações da necessidade e de vantagens corporativas.

Diversas obras de juristas constitucionalistas ou tributarista, a exemplo de algumas referidas nesse trabalho como Moraes (2018), Ferraz Júnior (1993) e Funck (2008) buscam reforçar e ampliar o conceito e a abrangência deste instituto.

Colaboram com a visão dogmática dos fiscos para tal direcionamento, o interesse dos próprios contribuintes na menor circulação de informações a eles afetas e a visão equivocada que muitos profissionais do direito têm sobre o tema, quase sempre voltada para a ótica dos direitos individuais sobre interesses coletivos, quando o debate é travado sobre a matéria, sigilo fiscal.

Esse trabalho pretende colaborar com a busca de uma nova visão sobre essa temática e contribuir com as administrações tributárias, em especial a RFB, na compreensão que deve e pode incrementar a transparência. O sigilo fiscal não se confunde com sigilo sobre a divulgação da atuação institucional do órgão. A transparência é obrigação e pode trazer vantagens na persecução dos objetivos dos órgãos de administração tributária.

Uma importante iniciativa do exercício da transparência ativa em órgão de administração tributária aconteceu no município de Santa Cruz do Sul – RS, que instituiu a política de transparência na cobrança do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU.

O art. 1º do PL nº 25/L/2021 de 25 de março de 2021, já aprovado, elencou os objetivos da lei e buscou instituir uma relação de cunho cooperativo entre a administração tributária municipal e o cidadão; disponibilizar ao cidadão informações sobre a arrecadação do tributo e a inadimplência; permitir o conhecimento público das variáveis que compõem o valor do

tributo, especialmente critérios sobre a base de cálculo e garantir as informações necessárias ao cidadão para que possa exercer o seu direito à contestação do tributo lançado.

Outra iniciativa, desta vez originada da União, o Decreto 10.209, de 22 de janeiro de 2020, permitiu que a Controladoria-Geral da União e o Tribunal de Contas da União acessem dados de órgãos do Ministério da Economia, inclusive da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com sigilo fiscal.

O decreto trata de requisição de informações e documentos e sobre o compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal. Além disso, o decreto estabelece um avanço em relação à transparência ativa por órgãos e entidades da administração pública federal quando, no art. 6º, afirma que são públicas as notas fiscais eletrônicas relativas às aquisições de produtos e de serviços pela administração pública federal, dispensada solicitação prévia, inclusive disponibilizando-as no Portal da Transparência.

2 PERCURSO TEÓRICO

Este capítulo busca relacionar a transparência em órgãos de administração pública e tributária, em particular na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), com as restrições imposta pelos sigilos que resguardam as informações de natureza tributária, em especial o sigilo fiscal.

A análise do alcance do sigilo fiscal é imperiosa para demonstrar que a transparência na RFB pode ser exercitada e que o sigilo fiscal não se confunde com o sigilo da atuação institucional do órgão tributário. Neste cenário, será tratado o conceito e evolução da transparência pública, o conceito e a interpretação do sigilo fiscal, seu real alcance e a forma como ele tem sido utilizado como limitador da prestação de informações espontâneas ou requisitadas por quem tem o dever legal de observá-lo.

2.1 Transparência pública

A moderna concepção do Estado democrático comporta o domínio da informação sobre duas óticas, conforme evidenciado por Bobbio (1987). Se por um lado o cidadão detém muito mais informações sobre a administração pública, o ente público, também, tem muito mais informações sobre o cidadão. Seria um sentido de privatização do público e publicização do privado. A supremacia do interesse público sobre o privado potencializa este último. A privatização do público poderia ser percebida em dois sentidos. O primeiro seria a própria definição dos Estados democráticos: do povo, pelo povo, para o povo. O segundo seria o que Bobbio (1987) chamou de: revanche dos interesses privados, através da formação dos grandes grupos que se servem do aparato público em prol dos seus próprios interesses. O novo “príncipe”, o Estado, enxerga muito mais os seus “súditos”, os Cidadãos, do que poderia enxergar o mais poderoso dos monarcas do passado. Não existe a linearidade da dicotomia entre o público e o privado.

Regime democrático e transparência estão umbilicalmente ligados. Qualquer que seja a definição de democracia não pode deixar de considerar em seu sentido a visibilidade ou transparência do poder (BOBBIO, 1986).

A publicidade está na essência da democracia, a falta dela é fundamento de outras formas de governo e até mesmo de Estado. Bobbio (1987, p. 16), fazendo esta distinção, tratou do tema afirmando:

O Princípio da publicidade das ações de quem detém um poder público (“público” aqui no sentido de “político”) contrapõem-se à teoria dos *arcana imperii*, dominante na época do poder absoluto. Segundo esta teoria, o poder do príncipe é tão mais eficaz, e portanto mais competente com o poder objetivo, quanto mais oculto está dos olhares indiscretos do vulgo, quanto mais é, à semelhança de Deus, invisível.

No absolutismo a falta de transparência das ações dos governantes era justificada pelo poder supremo destes e, também, pelo sentido de desprezo pelos “irracionais” governados. Nos Estados democráticos os “irracionais” perdem esta condição e passam a ser os donos teóricos do poder.

Se no Brasil o debate e a exigência legal da publicidade e da transparência dos atos públicos são relativamente recentes, a experiência sueca na matéria data de 1766 com a promulgação da lei *Freedom of Press Act* que, em uma tradução livre, seria a lei de liberdade de imprensa. A lei teve uma importante participação do pastor finlandês-sueco Anders Chydenius (1729-1803), um visionário que antecipou várias liberdades que só viriam a ser adotadas posteriormente em outros países e atualmente são denominadas como direitos fundamentais. Nelas estão incluídas a liberdade de imprensa e de expressão, de culto, proibição da tortura e a transparência das contas públicas. Seus ideais inspiraram a criação da *Anders Chydenius Foundation*.

Algumas considerações devem ser feitas com relação ao princípio de publicidade, matriz constitucional da transparência pública. Se por um lado o princípio é um dos pilares do estado de direito, por outro ele não encerra todo o arcabouço normativo ou base material para o verdadeiro exercício da transparência pública.

Tornar pública a informação estatal é dever dos governos e direito do cidadão, porém, o conceito de publicidade e a sua prática precisavam ser aperfeiçoados para garantir a qualidade da informação e da ação estatal. Publicizar em diários oficiais atos legais, apesar de ser uma ação de publicidade governamental, não traduz o que se espera da verdadeira transparência pública. Quando uma informação é apenas divulgada, sem assimilação pelo cidadão, o que existe, de fato, é a transparência nominal. Para que haja a transparência efetiva os receptores da informação disponibilizada devem processá-las, compreendê-las e utilizá-las (HEALD, referido por ZUCCOLOTTO, TEIXEIRA e RICCIO, 2015).

É compreensível a confusão entre o princípio da publicidade com o da transparência na administração pública já que, segundo Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015), a transparência é um conceito em construção e “mesmo que o conceito de transparência seja cada vez mais encontrado na literatura acadêmica, seu significado ainda permanece fluido. Em parte, isso se

deve ao fato desse conceito ser usado em diferentes aspectos relacionados ao fluxo das informações” (ZUCCOLOTTO, TEIXEIRA e RICCIO, 2015, p. 4). Para estes autores, transparência não pode ser confundida com *accountability*, já que esta vai além da transparência pois, exige, além da prestação de contas e da publicidade dos governos, a existência de mecanismos institucionais de controle da administração pública, que tanto podem ser sancionadores para os agentes que não cumpram as suas funções da melhor forma, como podem gerar incentivos para as boas práticas. Nesta ótica, a transparência da administração pública seria uma das etapas da *accountability*.

Para Debbasch, especialista francês em direito da mídia, referido por Jardim (1999), a noção de transparência apresentaria três facetas: o direito de saber – como a Administração atua no interesse da coletividade. Seus representados, os cidadãos, têm interesse em saber o que ocorre no interior dessa. O direito de controle – não basta saber. A informação deve ser usada para controle, verificação da legalidade e da oportunidade das decisões administrativas e fiscalização do uso dos recursos públicos. O direito do cidadão de ser ator e não mero espectador da vida administrativa – é necessário ser mais que um administrado. O cidadão deve ser um usuário ou cliente da administração.

Os polos de realização da transparência seriam: o direito de acesso a documentos administrativos – já que estes não são propriedade da Administração e deveriam estar à disposição do cidadão. O direito de acesso à motivação dos atos administrativos – o cidadão tem direito de, não apenas conhecer os documentos produzidos pela administração pública, mais também as razões da sua existência e o seu processo correspondente. O direito de participação – possibilidade de o cidadão participar o processo decisório (DEBBASCHI, referido por JARDIM, 1999).

Citando o relatório anual de 1995 da província de Quebec, Canadá, Jardim (1999) reproduziu os requisitos nele elencados para que uma organização governamental se mostre transparentes aos cidadãos: promover o acesso dos cidadãos aos serviços e informações aos quais tem direito; esforçar-se para oferecer informações precisas e compreensíveis em tempo suficiente; explicar claramente suas decisões; garantir a revisão das decisões por autoridade superior caso os cidadãos demonstrem insatisfação com estas; consultar expectativas antes de estabelecer regulamentos; envolver o cidadão nas mudanças; não prometer o que não pode cumprir; não buscar pretexto para justificar sua própria inação; cumprir o prometido e aceitar suas responsabilidades por ações e omissões.

Percebe-se, no parágrafo anterior, que o conceito de transparência é muito mais do que dar visibilidade às ações governamentais. Inclui o comprometimento na gestão pública, envolvimento do cidadão, lealdade com o administrado, preocupação com a satisfação da população e participação pública prévia nas tomadas de decisões e sua implementação.

Para Jardim (1999), a transparência pública se comunica com duas dimensões, a comunicação e a publicidade. Na sua obra faz referência ao conceito de comunicação pública do francês Zémor, que a define muito além da visão tradicional e simplista que se pode ter, indo além do conceito de domínio público no sentido jurídico estrito. Para o autor, designa um campo que se define pela “legitimidade do interesse geral” e, como tal, acompanharia a tomada de decisão.

Para Zémor, referido por Jardim (1999), a comunicação pública se expressa em outros subtipos tornando o conceito abrangente. Estariam incluídos informação e esclarecimentos relacionados à legitimidade da mensagem pública, como informações sobre o funcionamento institucional e serviços disponíveis para o cidadão; promoção e valorização das instituições públicas e dos serviços que estas oferecem, incluindo temas de amplo interesse social; discussão e proposição sobre projetos de mudanças institucionais, escolhas da sociedade e possibilidades políticas.

Baseado na definição de transparência sob várias óticas, Zuccolotto, Teixeira e Riccio, (2015) propuseram uma tabela sintética de classificação da transparência:

Quadro 1 - Classificação da transparência pública

VARIÁVEL	TIPO
Quanto à direção	Vertical – Transparência para cima e Transparência para baixo
	Horizontal – Transparência para fora e Transparência para dentro
Quanto à variedade	Transparência de Eventos e Transparência de Processos
	Transparência Retroativa e Transparência Tempestiva
	Transparência Nominal e Transparência Efetiva
Quanto à iniciativa	Transparência Ativa e Transparência Passiva
Tranparência às dimensões conceituais	Visibilidade e Capacidade de inferência

Fonte: Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015, p. 16).

O quadro acima mostra a classificação da transparência pública, segundo os autores citados como fonte. A variável direção diz respeito aos relacionamentos hierárquicos entre chefe e subordinado (na vertical) e a capacidade da organização enxergar ou ser enxergada (na horizontal). A variável variedade de eventos e processos diz respeito a transparência do

resultado ou de todo o processo. Retroativa e tempestiva diz respeito ao tempo da informação, passado ou permanente. Nominal e efetiva tem relação com o nível de compreensão da informação pelo cidadão. A variável “dimensões conceituais” trata da pronta disponibilidade da informação (visibilidade) e da possibilidade de se fazer análises, avaliações e conclusões a partir do conhecimento desta (capacidade de inferência).

Neste trabalho a abordagem da classificação da transparência será quanto à iniciativa e quanto às dimensões conceituais.

A transparência ativa, segundo Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015), consiste na difusão periódica sobre a gestão estatal. São as ações voluntárias ou de obrigações legais impostas aos entes estatais determinando que sejam divulgadas informações de interesse da sociedade. Neste caso, analisaremos a divulgação, por imposição legal, de informações relativas a parcelamentos tributários concedidos no âmbito da RFB e de representações fiscais para fins penais elaboradas na RFB no curso das ações fiscais, e no exercício das demais atribuições, encaminhadas ao Ministério Público Federal.

A transparência passiva, segundo os mesmos autores, refere-se à obrigação do Estado em conceder a todos os cidadãos, que o requeiram, acesso tempestivo aos documentos oficiais, salvo aqueles protegidos de alguma forma de sigilo, incluindo neste rol o sigilo fiscal. De acordo com a Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, Lei de Acesso à Informação – LAI, art. 10, qualquer interessado poderá pedir acesso a informações de órgãos públicos, por qualquer meio legítimo. A pesquisa analisará pedidos de informações direcionados à RFB e as informações fornecidas ou recusa de fornecimento. Analisando negativas de fornecimento de informações solicitadas à RFB e de outros documentos oficiais, no curso de pesquisa acadêmica, Zugman (2014) concluiu que o termo sigilo fiscal é utilizado com muita convicção, transmitindo a impressão de que seria conceito dotado de contornos muito claros, como se houvesse conexão automática entre as conclusões defendidas por interlocutores com os quais obteve contato e o texto do dispositivo legal. Um argumento que obstruiria qualquer tipo de discussão sobre o assunto não autorizado pelo artigo 198 do CTN, cuja redação é consideravelmente vaga. Para este autor, a regra do sigilo fiscal faz parte do grupo de disposições jurídicas de baixa densidade normativa.

Na prática, os órgãos públicos nem sempre sabem a distinção clara e precisa do que poderia ser ação de transparência ativa ou passiva, ou seja, daquilo que deve ser informado constantemente de forma espontânea ou legalmente estabelecida para o público e aquilo que deve ser disponibilizado somente quando solicitado pelo cidadão.

Correlaciona-se com a transparência ativa e passiva o que vários autores classificam como a nova e a velha transparência. Oliver, Meijer, Fung, Graham e Weil, todos referidos por Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015), destacam que a velha transparência era bastante passiva, ou seja, os fatos públicos só passavam acessíveis se as pessoas manifestassem interesse em conhecê-los. Não havia interesse na sua publicidade e, muitas vezes, só eram disponibilizados por exigência legal e mediante solicitação. Para estes autores, segundo Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015), a nova transparência é mais ativa e chama a atenção para as ações intencionais e não intencionais dos gestores. Por ser mais ativa, tem como meta reduzir os riscos e melhorar o desempenho da entidade, convergindo com o atendimento dos anseios populares. Estes autores vislumbram a terceira geração da transparência, a transparência participativa, que envolve a colaboração de governo e sociedade.

Figura 1 - Transparência ativa e passiva.



Fonte: Brasil. CGU (2012b).

A figura acima, de autoria da CGU, faz a distinção, forma ilustrativa, entre transparência ativa e passiva. Como se vê na figura, a transparência ativa é de iniciativa do órgão ou entidade para informação do cidadão e a passiva se inicia a partir de demanda do cidadão e o consequente atendimento do pedido.

Uma outra importante classificação da transparência pública foi elaborada por Rodrigues (2020) baseada na conjugação de duas dimensões: visibilidade e inferabilidade. Para essa autora, a transparência não é um valor absoluto e, neste sentido, cada instituição pública possui um grau possível de provimento de informações de acordo com a sua própria realidade e tipo de política.

Não se pode atribuir o mesmo conceito de transparência para informações disponibilizada com graus tão díspares de visibilidade e inferabilidade. A autora defende a ideia

de que esses elementos são, ontologicamente, os definidores da própria existência da transparência.

De acordo com o modelo conceitual criado por Rodrigues (2020), dependendo da maior ou menor restrição da visibilidade e da inferabilidade a transparência pública pode ser classificada como plena, nominal, condicionada e na atribuição e gestão do sigilo.

Visibilidade diz respeito à facilidade da obtenção da informação, sua localização, formato, clareza da disposição dos dados, visualização etc.

Inferabilidade diz respeito à possibilidade da construção de inferências, análises, avaliações e conclusões com as informações disponibilizadas.

Quadro 2 – Classificação da Transparência Pública segundo graus de restrição de visibilidade e inferabilidade.

Nível de restrição dos elementos secundários	Mais restrição (visibilidade)	Menos restrição (visibilidade)
Mais restrição (inferabilidade)	(4) Transparência na atribuição e gestão do sigilo	(2) Transparência nominal
Menos restrição (inferabilidade)	(3) Transparência condicionada	(1) Transparência plena

Fonte: Adaptado de Rodrigues (2020, p.10).

O quadro acima reproduz a classificação da transparência pública segundo os graus de restrição de visibilidade e inferabilidade das informações que se deseja publicar ou não.

A transparência plena existe quando não há restrições de visibilidade e inferabilidade. Neste caso, a divulgação de dados ocorre nos níveis mais altos de divulgação de informações. Assim, existe divulgação ativa de informações, plenamente disponíveis para acesso do cidadão. Na transparência plena a inferabilidade existe sempre que determinado público-alvo tem suas necessidades informacionais atendidas de forma simplificada ou complexa. Um bom exemplo deste tipo de transparência está nas atividades do Poder Legislativo, com constante atualização e disponibilização de dados sobre votações e andamentos dos projetos de lei (RODRIGUES, 2020).

Para a autora, a transparência nominal existe quando se restringe a inferabilidade de uma informação e se mantém a sua visibilidade. A classificação ressalta a influência dos autores Hood e Heald na formação desse modelo teórico.

Quando uma informação é apenas divulgada, sem assimilação pelo cidadão, o que existe, de fato, é a transparência nominal. Para que haja a transparência efetiva os receptores da informação disponibilizada devem processá-las, compreendê-las e utilizá-las (HEALD, referido por ZUCCOLOTTO, TEIXEIRA e RICCIO, 2015).

Na visão de Rodrigues (2020), sob influência de Hood e Heald, a transparência nominal ocorre quando as informações são disponibilizadas sem a preocupação de como serão entendidas ou processadas pelo receptor. A informação pode estar visível, disponível, acessível, porém, com restrições à sua verificação, por falta de desagregação ou simplificação, por exemplo.

Para Rodrigues (2020), esse tipo de transparência não representa um literal descumprimento da legislação vigente, de determinado país, da obrigação de disponibilização de informações do poder público, embora possa ocultar uma má vontade da burocracia em prestar a informação, na tentativa de esconder algo que revele incompetência, fraude, ou outros problemas. Outros fatores poderiam estar relacionados com esse tipo de transparência que não implicam em má fé do poder público: má qualidade e deficiência dos sistemas de informações; falta de recursos adicionais destinados ao acesso aos dados e ausência de disposições claras sobre quem é o responsável pela produção e prestação da informação.

Seguindo a classificação proposta, a transparência condicionada existe quando a visibilidade de uma informação é restrita, sem que assim seja a sua inferabilidade. Nesse tipo de transparência o acesso à informação fica condicionado a um pedido do cidadão. É bastante típico da transparência passiva, quando o poder público precisa ser demandado para que o acesso ao que se deseja possa ser disponibilizado.

O quarto tipo de transparência, segundo a classificação proposta por Rodrigues (2020), ganha relevo no presente trabalho de pesquisa, que busca relacionar a transparência da RFB com o sigilo de informações existente nos órgãos de administração tributária. Foi denominado pela autora como “transparência na atribuição e gestão do sigilo”. Neste caso, tanto a visibilidade quanto a inferabilidade de uma informação são restritas. O desafio, nesse caso, é a busca do equilíbrio entre políticas públicas democraticamente legítimas e os segredos necessários para a sua existência. Nesse rol podem ser incluídas informações relativas às instituições de defesa, diplomacia, segurança pública e as informações fiscais.

A perfeita gestão desse tipo de transparência e sigilo pode legitimar o processo democrático, se bem efetuada, ou contradizê-lo.

Segundo Rodrigues (2020), diversos organismos internacionais vêm traçando parâmetros e diretrizes para o estabelecimento de “segredos democráticos”, como os *Tshwane Principles*, que sugerem uma série de parâmetros e diretrizes para controle desse sigilo. Podem ser citados: (a) publicação de lista com motivos pelos quais se pode classificar os documentos; (b) estabelecimento de testes de interesse público na informação; (c) criação de órgãos autônomos para controle do acesso às informações públicas; (d) divulgação parcial das informações quando apenas parte delas está sob sigilo.

Rodrigues (2020) também identificou fatores importantes relativos ao que chamou de “transparência processual” de documentos de acesso restrito, a exemplo da existência de fiscalização em arquivos militares, a correta implantação de tabela de temporalidade arquivística e o controle do processo de eliminação de documentos.

Oliveira (2019) afirmou que a decisão pela classificação da informação como sigilosa deve ser fundamentada, dela constando o assunto que versa, os critérios usados para a classificação, indicação da norma legal que justificou a classificação, o prazo estabelecido para o sigilo e a perfeita identificação da autoridade que o estabeleceu.

Como se pode avaliar a transparência pública de instituições que possuem grande quantidade de informações legalmente e democraticamente protegidas por sigilo? Para Rodrigues (2020), o caráter processual dessa avaliação da transparência torna-se imperioso, já que o cidadão não pode ter acesso direto aos documentos. Necessária se torna uma avaliação criteriosa dos processos de sigilo para que possam ser avaliados o correto estabelecimento do sigilo e da temporalidade. É o que a autora chamou de “verificabilidade”. No Brasil, salvo exceção, não existem instituições para exercer tal papel de forma regular. O México resolveu essa questão criando o *Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales* (INAI). Esse órgão realiza auditorias regulares sobre o estabelecimento do sigilo e da sua temporalidade.

O México é reconhecido internacionalmente por possuir uma das leis de acesso à informação mais vanguardistas de todo o mundo. O pequeno tempo a que estão estabelecidos os sigilos das informações, a independência do INAI e a previsão legal de meios de promoção do conhecimento sobre a legislação de acesso à informação são pontos altos da legislação mexicana. Não por acaso, em 2018, o México foi classificado em primeiro lugar no ranking *Right of Information Rating* e o Brasil em 22º lugar (DA COSTA, 2019).

2.1.1 Transparência Pública na RFB sob a perspectiva normativa

Segundo Pinho e Sacramento (2009), a descentralização administrativa vivenciada pelo Brasil a partir da constituição de 1988, com a conseqüente transferência de responsabilidade e de competências para outras esferas de governo, viabilizou a transparência da administração pública brasileira. Além disso, a crescente descentralização administrativa pós Constituinte, conjugada com a necessidade de um novo modelo de administração pública, a gerencial, exigiu o aperfeiçoamento da transparência dos órgãos governamentais. Segundo Pereira (1996, p. 272), a administração pública gerencial parte do pressuposto de que já chegamos a um nível cultural e político em que o patrimonialismo e o burocratismo estão condenados. Para esse autor, estratégias podem ser criadas no campo administrativo baseadas em uma ampla delegação de autoridade e na cobrança posterior de resultados.

Adicionalmente, para Sacramento e Pinho (2007), “não se pode deixar de enxergar a transparência também como decorrência do avanço da sociedade e reflexo de uma conjuntura internacional mais exigente e da globalização capitalista [...]”.

Por uma conjunção de fatores diversos como o avanço da sociedade e conjuntura internacional mais exigente; para que as informações se tornassem públicas e viabilizassem a cobrança posterior de resultados, como defendido por Pereira (1996); pelo momento de redemocratização do Estado brasileiro e por diversos outros fatores já referidos nesse trabalho, a transparência pública brasileira começou a ganhar relevo a partir da Constituição Federal de 1988 e através de outras bases legais.

No Brasil, a publicidade da administração pública, alicerce legal da transparência pública, foi erigida como princípio constitucional no art. 37 da Constituição Federal de 1988:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]. (BRASIL, 1988, n.p.).

Outras normas legais passaram a dar concretude, complementariedade e exequibilidade ao comando constitucional. Destacam-se algumas, resumidamente, e com acréscimo para as que tratam de transparência da RFB.

Quadro 3 - Legislação Brasileira e da RFB da transparência da administração pública.

NORMA LEGAL	ANO	MATÉRIA
-------------	-----	---------

Constituição Federal	1988	Inúmeros dispositivos legais, em especial o art. 37: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”
Lei 9.507/1997 – Lei de <i>Habeas Data</i>	1997	Regula o direito à informação e disciplina o rito processual do <i>Habeas Data</i> .
Lei 9.755/1998 – Lei da <i>homepage</i> das contas públicas	1998	Dispõe sobre a criação de “homepage” na “internet”, pelo TCU, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências.
LC 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal	2000	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade e a transparência na gestão fiscal e dá outras providências.
Decreto nº 5.482/2005 – Portal Transparência Pública	2005	Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da Rede Mundial de Computadores - Internet.
Portaria Interministerial nº 140/2006	2006	Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da Rede Mundial de Computadores – internet – e dá outras providências.
LC 131/2009 – Lei da Transparência	2009	Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 10, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária financeira da União, dos Estado, do Distrito Federal e dos municípios.
Lei 11.941/2009	2009	Estabelece que, mensalmente, a RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulgarão, em seus sítios na internet, demonstrativos dos parcelamentos concedidos no âmbito de suas competências.
Decreto de 15 de setembro de 2011 – Plano de ação do Governo Aberto	2011	Institui o Plano de Ação Nacional sobre o Governo Aberto e dá outras providências.
Lei nº 12.527/2011 – Lei de Acesso à Informação	2011	Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.
Decreto nº 7.724/2012 – Acesso de Informação no Poder do executivo Federal	2012	Regulamenta a Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no §2º do art. 216 da Constituição.
Portaria nº 277/2013 – Programa Brasil Transparente	2013	Institui o Programa Brasil Transparente que tem por objetivo geral apoiar os Estados e Municípios na implementação da lei de Acesso à informação, Lei nº 12.527, 18 de novembro de 2011, no incremento da transparência pública na adoção de medidas do governo aberto.
Decreto de 12 de março de 2013 – Altera o decreto de 15 de setembro de 2011	2013	Altera o Decreto de 15 de setembro de 2011, que institui o Plano de Ação Nacional sobre Governo Aberto.
Decreto nº 8.777/2016 – Política de Dados Abertos	2016	Institui a Política de Dados Abertos do Poder do Executivo Federal.
Portaria RFB 1.750/2018	2018	Determina que a RFB divulgará, em seu sítio na Internet, informações relativas às representações fiscais para fins penais, após o seu encaminhamento ao MPF.
Lei nº 13.709/2018	2018	Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD).

Instrução Normativa RFB 1.891/2019	2019	Determina que a RFB divulgará mensalmente, em seu sítio na Internet, os parcelamentos concedidos, com informações sobre o valor parcelado, o número de parcelas e o número de inscrição do beneficiário no CNPJ ou no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF).
Instrução Normativa RFB 2.063/2022	2022	
Portaria SE/ME 1.142/2019	2019	Estabelece procedimentos relativos às atividades de ouvidoria, acesso à informação e outros assuntos no âmbito do Ministério da Economia.
Decreto 10.160/2019	2019	Institui a política Nacional de Governo Aberto e o Comitê Interministerial de governo aberto.
Portaria RFB 4.820/2020	2020	Aprova o Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (e-MSF).

Fonte: Adaptado, revisado e complementado de Matos (2018, p.31).

O quadro acima resume as principais normas legais que tratam do tema: transparência da administração pública no Brasil e na RFB. Na Constituição Federal estão as normas principiológicas que balizam todas as demais na sequência hierárquica: leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias e instruções normativas.

Para estudo da transparência dos órgãos públicos, a norma mais importante é a Lei de Acesso à Informação (LAI), Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que disciplina como a transparência pública tem que ser exercitada pelos órgãos públicos e seus administradores e normatiza todas as questões relacionadas ao tema. Ela nasceu com o objetivo de regular o acesso à informação previsto na Constituição Federal de 2018, no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 216 da Constituição Federal.

O primeiro dispositivo constitucional, referido no parágrafo acima, diz que, todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. O segundo dispositivo garante o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo. E, finalmente, o terceiro dispositivo regulado pela lei maior, estabelece que, cabem à administração pública a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem.

A Lei de Acesso à Informação foi estruturada da seguinte forma. O capítulo I da trata do seu objetivo, garantir acesso às informações, conforme previsto na CF/88, e o alcance da norma. Os procedimentos por ela estabelecidos devem ser observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e, no âmbito destes entes, todos os órgãos públicos integrantes da administração direta dos Poderes Executivo, Legislativo, incluindo as Cortes de Contas,

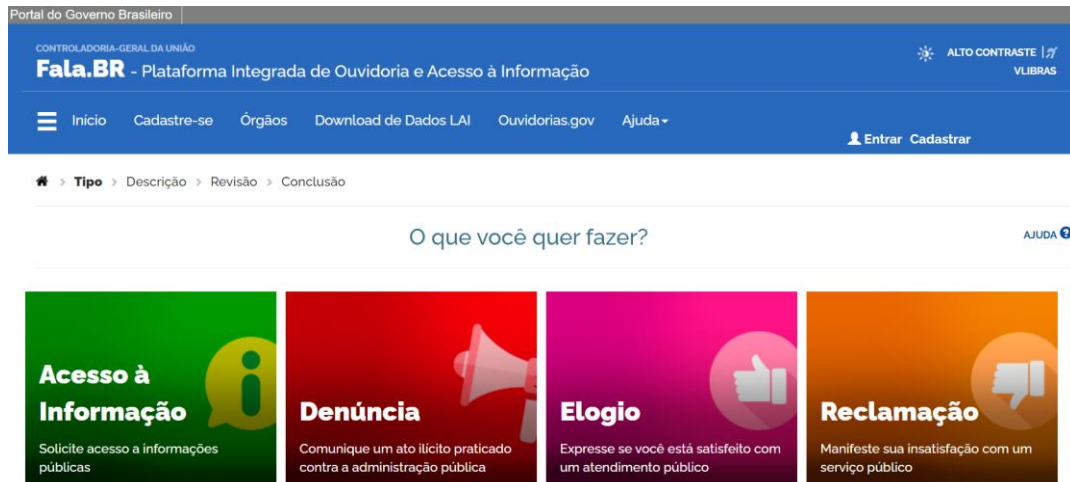
Judiciário e do Ministério Público; as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios e, no que couber, às entidades privadas sem fins lucrativos que recebam, para realização de ações de interesse público, recursos públicos diretamente do orçamento ou mediante subvenções sociais, contrato de gestão, termo de parceria, convênios, acordo, ajustes ou outros instrumentos congêneres.

Estabelece, ainda, que a lei se destina a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e deve ser aplicada conforme os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes: I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; II - divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; III - utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; IV - fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública; V - desenvolvimento do controle social da administração pública.

Ainda no primeiro capítulo foram definidos os conceitos de informação, documento, informação sigilosa, informação pessoal, tratamento de informação, disponibilidade, autenticidade, integridade e primariedade.

O capítulo II trata do acesso à informação e da sua divulgação. Confere aos órgãos públicos as seguintes obrigações: gestão transparente da informação, propiciando amplo acesso a ela e sua divulgação; proteção da informação, garantindo-se sua disponibilidade, autenticidade e integridade; e proteção da informação sigilosa e da informação pessoal, observada a sua disponibilidade, autenticidade, integridade e eventual restrição de acesso. Ainda, neste capítulo, estão definidas quais as informações devem estar disponíveis ao cidadão, inclusive aquelas que devem ser divulgadas, independentemente de solicitação ou requerimentos, em locais de fácil acesso, inclusive na internet. É o que se chama de transparência ativa. O art. 9ª desta lei torna obrigatória a criação do Serviço de Informação ao Cidadão, que objetiva atender e orientar o público quanto ao acesso a informações, informar sobre a tramitação de documentos nas suas respectivas unidades e protocolizar documentos e requerimentos de acesso a informações. São os caminhos do que se convencionou chamar de transparência passiva, quando o cidadão demanda o ente público para obter a informação. No âmbito da União existe o Fala.BR, que é a Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação criada e administrada pela Controladoria-Geral da União. Através desse canal, o cidadão pode demandar informações da União, dentre outras possibilidades.

Figura 2 - Plataforma fala.BR



Fonte: Sítio da CGU. BRASIL. Controladoria-Geral da União (2022)

A figura acima reproduz a página de acesso ao sítio da CGU na rede mundial de computadores onde se tem acesso ao sistema Fala.BR.

O capítulo III estabelece os procedimentos de acesso à informação, do pedido de acesso e dos recursos. Define que qualquer interessado pode solicitar informações e que o órgão ou entidade pública deverá autorizar ou conceder o acesso imediato à informação disponível. Estabelece, ainda, o prazo de vinte dias, prorrogáveis por mais dez mediante justificativa expressa, para fornecimento da informação, motivo da recusa ou comunicação que não possui a informação e, caso seja do seu conhecimento, indicar o órgão que detém a informação com a remessa da solicitação de informação para este com ciência do interessado. Quando não for autorizado o acesso por se tratar de informação total ou parcialmente sigilosa, o requerente deverá ser informado sobre a possibilidade de recurso, do prazo, que é de dez dias, e condições para sua interposição, devendo, ainda, ser-lhe indicada a autoridade competente para sua apreciação. Esta será a autoridade hierarquicamente superior à que exarou a decisão impugnada, que deverá se manifestar no prazo de cinco dias. Ainda cabe recurso quando negado o acesso à informação pelos órgãos ou entidades do Poder Executivo Federal. Neste caso, o requerente poderá recorrer à Controladoria-Geral da União, que deliberará no prazo de cinco dias. Caso continue sendo negado o acesso à informação, o requerente poderá interpor novo recurso à Comissão Mista de Reavaliação de Informações e, na sequência, ao Ministro de Estado da área.

No capítulo IV são tratadas as restrições de acesso à informação, porém, já se determinando que, não poderá ser negado acesso à informação necessária à tutela judicial ou administrativa de direitos fundamentais. Neste capítulo estão classificadas as informações quando ao grau e prazo de sigilo. A lei considera imprescindível à segurança da sociedade ou

do Estado e, portanto, passíveis de classificação, as informações cuja divulgação ou acesso irrestrito possam, dentre outras várias situações, comprometer atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações. São estabelecidos os prazos máximos de restrição ao acesso à informação e as autoridades que têm competência para estabelecê-las. A classificação de informação, em qualquer grau de sigilo, deverá ser formalizada em decisão que conterà, no mínimo, os seguintes elementos: assunto, fundamento, prazo e autoridade que classificou. Os prazos máximos de restrição de acesso à informação são os seguintes, segundo classificação: ultrassecreta – vinte e cinco anos; secreta – quinze anos e reservada – cinco anos. A seção V deste capítulo define que o tratamento das informações pessoais deve ser feito de forma transparente e com respeito à intimidade, vida privada, honra e imagem das pessoas, bem como às liberdades e garantias individuais. Informações pessoais relativas à intimidade, vida privada, honra e imagem terão seu acesso restrito, independentemente de classificação de sigilo e pelo prazo máximo de cem anos, a contar da sua data de produção, a agentes públicos legalmente autorizados e à pessoa a que elas se referirem e, poderão ter autorizada sua divulgação ou acesso por terceiros diante de previsão legal ou consentimento expresso da pessoa a que elas se referirem.

O capítulo V trata das responsabilidades elencando condutas ilícitas que ensejam responsabilidade do agente público ou militar ao inobservarem o regramento estabelecido pela lei.

Finalmente, o capítulo VI, tratando das disposições finais e transitórias, descreve a criação e as competências da Comissão Mista de Reavaliação de Informações, que decidirá, no âmbito da administração pública federal, sobre o tratamento e a classificação de informações sigilosas e, também, a instituição, no âmbito do Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República, o Núcleo de Segurança e Credenciamento para garantia de informações sigilosas.

Na sequência da lei de acesso à informação foi decretada sua norma regulamentadora, o Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012, que dispõe sobre a garantia do acesso à informação pública no âmbito do Poder Executivo Federal.

O supracitado decreto acrescentou novos conceitos, não literalmente previstos na LAI, ou ampliou os já existentes (em negrito no quadro abaixo) sobre documentos, informação ou dados sem, contudo, promover inovação na matéria regulamentada, o que não seria permitido a um decreto regulamentador.

Quadro 4 - conceitos acrescentados ou ampliados da LAI pelo Decreto nº 7.724/2012.

CONCEITOS	DEFINIÇÕES
Dados processados	Dados submetidos a qualquer operação ou tratamento por meio de processamento eletrônico ou por meio automatizado com o emprego de tecnologia da informação.
Informação sigilosa	Informação submetida temporariamente à restrição de acesso público em razão de sua imprescindibilidade para a segurança da sociedade e do Estado, e aquelas abrangidas pelas demais hipóteses legais de sigilo.
Informação pessoal	Informação relacionada à pessoa natural identificada ou identificável, relativa à intimidade, vida privada, honra e imagem.
Tratamento de informação	Conjunto de ações referentes à produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transporte, transmissão, distribuição, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação, destinação ou controle da informação
Informação atualizada	Informação que reúne os dados mais recentes sobre o tema, de acordo com sua natureza, com os prazos previstos em normas específicas ou conforme a periodicidade estabelecida nos sistemas informatizados que a organizam.

Fonte: Revisado e adaptado de Miranda (2015, p. 40)

O quadro acima aponta os conceitos ampliados ou acrescentados pelo decreto regulamentador da lei de acesso à informação em relação a esta.

Além das iniciativas legislativas de natureza geral sobre acesso à informação de natureza pública e transparência, outras normas legais específicas trataram destes temas para matérias de natureza tributária ou para assuntos tratados no âmbito do Ministério da Economia.

A Portaria SE/ME nº 1.142, de 5 de setembro de 2019, estabeleceu procedimentos relativos às atividades de ouvidoria no Ministério da Economia e tratou de assuntos correlatos.

A supracitada portaria, além de outros assuntos, disciplinou toda a tramitação dos pedidos de informação através do Serviço de Informação ao Cidadão – SIC no âmbito do ME. Além disso, criou entraves para o fornecimento das informações não existentes na LAI ou no seu decreto regulamentador, o Decreto 7.724/2012.

O artigo 28 da supracitada portaria elencou as situações que autorizam o não atendimento do pedido.

Art. 28. Não serão atendidos pedidos de acesso à informação, nas seguintes situações:
 I - genéricos: pedidos inespecíficos que não descrevam de forma delimitada o objeto da solicitação;
 II - desproporcionais: pedidos que comprometam significativamente a realização das atividades regulares das unidades do Ministério da Economia, acarretando prejuízo injustificado aos direitos de outros solicitantes;

III - desarrazoados: pedidos não amparados pela Lei nº 12.527, de 2011, ou pelas garantias fundamentais previstas na Constituição Federal ou ainda contrários aos interesses públicos, como a segurança pública, a celeridade e a economicidade da Administração Pública;

IV - que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações tais como:

a) orientação sobre a aplicação de legislações ou sobre a interpretação de determinado dispositivo legal;

b) pesquisas estruturadas que demandem a produção ou a consolidação de informações; ou

c) esclarecimentos ou requerimentos formulados pelo servidor público da Administração Pública federal relativos à sua situação funcional.

V - que não se relacionem às competências do Ministério da Economia;

VI - que consistam na prestação de serviços do Ministério da Economia, quando houver canal específico;

VII - que solicitem providências administrativas;

VIII - que demandem posicionamento ou manifestação das unidades do Ministério da Economia; e

IX - que se caracterizem como reclamações, denúncias e sugestões.

§1º Os pedidos mencionados na alínea "c" do inciso IV deste artigo deverão ser solicitados à unidade de gestão de pessoas a que o interessado esteja vinculado, a qual cabe prestar o atendimento.

§2º As manifestações mencionadas no inciso IX deste artigo serão encaminhadas ao Sistema de Ouvidoria para tratamento. (BRASIL, 2019b, n.p.)

No caso do inciso IV, quando o pedido demandar trabalhos adicionais para produção da informação, a portaria não previu a solução dada pelo Decreto 7.724/2012 para situação idêntica para suprir a negativa de fornecimento da informação. Neste, o parágrafo único do art. 13 assim determinou: “Na hipótese do inciso III do caput (**pedidos que exijam trabalho adicional**), o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.” (BRASIL, 2012, n.p., grifo nosso).

Antes mesmo da existência da LAI, a Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, tornou obrigatória a divulgação de informações sobre parcelamentos. Determinou que, mensalmente, a RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulgariam, em seus sítios na internet, demonstrativos dos parcelamentos concedidos no âmbito de suas competências. A obrigatoriedade de divulgação pode ser considerada um avanço da transparência pública da RFB, já que o CTN, com as alterações da LC 104/2001, apenas permitiu a divulgação dessas informações como exceção ao sigilo fiscal sem, contudo, obrigar os órgãos de administração tributária a fazê-la.

Mais recentemente, a Instrução Normativa RFB nº 1.891, de 14 de maio de 2019 e, posteriormente, a Instrução Normativa RFB nº 2.063, de 27 de janeiro de 2022, estabeleceram que a RFB deve divulgar mensalmente, em seu sítio na internet, os parcelamentos concedidos,

com informações sobre o valor parcelado, o número de parcelas e o número de inscrição do beneficiário no CNPJ ou no Cadastro de Pessoas Físicas.

Corrigindo a omissão sobre a possibilidade e formas de divulgação das informações sobre representação fiscal para fins penais pelo órgão federal de administração tributária, a Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018, no seu artigo 16, de forma inédita, disciplinou a questão. À época, nota da RFB afirmou que, a disponibilização desses dados se baseou no inciso I do § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, pelo qual não é vedada a divulgação de informações desta natureza, combinado com o disposto na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação, tratando-se da afirmação da transparência fiscal.

A transparência fiscal, entretanto, vai além de seu relevantíssimo efeito político ou de imposição legal, é ela condição para eficiência do sistema tributário, especialmente em economias abertas, nas quais os investidores se encontram livres para decidir onde depositar suas economias. Importa assegurar-lhes amplo conhecimento da carga tributária a que estarão sujeitos. Sistemas tributários opacos podem, num primeiro momento, atrair investimentos afoitos, de curto prazo. Um sistema econômico que pretenda atrair e manter investimentos produtivos de longo prazo deve oferecer total clareza quanto aos custos a serem incorridos, permitindo que o empresário tome decisão consciente (SCHOUERI, 2019).

2.2 Sigilo fiscal

A ordem jurídica brasileira se inquieta com um aparente conflito, de natureza constitucional, entre a publicidade ou acesso amplo a informações produzidas no relacionamento entre Estado e sociedade e o sigilo ou restrição aos dados e fatos vinculados às pessoas físicas e jurídicas e as suas atividades (CASTRO, 2009).

Embora não esteja garantido expressamente no texto da Carta Magna de 1988, o sigilo fiscal, na visão majoritária dos especialistas, estaria abrangido como uma espécie tutelada na garantia de inviolabilidade do direito à vida privada e à intimidade das pessoas, direitos fundamentais dos cidadãos, constitucionalmente garantidos no inciso X do artigo 5º da Carta Magna, conforme reproduzido abaixo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; (BRASIL, 1988, n.p.).

Alguns especialistas defendem a tese que o sigilo fiscal poderia estar garantido no inciso XII do artigo 5º, ou no § 1º do artigo 145 da supracitada carta política, que transcrevemos abaixo:

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;

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 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. (BRASIL, 1988, n.p., grifo nosso)

No sentido da necessidade de proteção à privacidade humana, não se pode deixar de considerar que as informações, quer sejam bancárias ou fiscais em poder das instituições financeiras ou em órgãos de administração tributária, constituem parte da vida privada da pessoa física ou jurídica (MORAES, 2018).

Na obra de Teixeira e Haebberlin, referida no artigo do site jus.com.br, Sigilo Fiscal: diferenças e garantias atuais (2018), os sigilos financeiro e fiscal não aparecem expressamente na Constituição Federal, razão pela qual sua percepção em hierarquia constitucional depende de um esforço interpretativo.

A inviolabilidade do sigilo de dados (art. 5º, XII) é correlata ao direito fundamental à privacidade (art. 5º, X). Estaria em questão o direito de o indivíduo excluir do conhecimento de terceiros aquilo que só a ele é pertinente e que é do âmbito exclusivo de sua vida privada. Desta forma, sem dúvida, é imperativo explicitar a correlação entre sigilo e privacidade, evidenciando, também, o que os distingue (FERRAZ JUNIOR, 1993).

A ideia de buscar interpretações que restrinjam o alcance do sigilo fiscal pelas administrações tributárias encontra forte resistência dentre os contribuintes e governos em todos os seus poderes.

A maioria dos trabalhos sobre esse assunto vai no sentido inverso, sempre ressaltando o direito do cidadão à sua privacidade ou intimidade, como no artigo de Ferraz Júnior (1993), Sigilo de Dados: O Direito à Privacidade e os Limites do Direito à Função Fiscalizadora do Estado. Este autor defende a ideia de que se não houver inviolabilidade do sigilo (como gênero) não haveria privacidade. Afirma que, a inviolabilidade do sigilo não é faculdade exclusiva da privacidade, já que é segurança da sociedade e do Estado. Seria *conditio sine qua non*

(condição), mas não seria *conditio per quam* (causa) do direito fundamental à privacidade. Desta forma, havendo inviolabilidade do sigilo não significa que haja privacidade, pode haver outra coisa como segurança do Estado ou da sociedade.

No mesmo sentido, a matéria também foi tratada no artigo publicado no site jus.com.br, Sigilo fiscal: diferenças e Garantias Atuais (2018), que defende a existência de duas finalidades no direito ao sigilo insculpido no texto constitucional. Uma seria de proteção da própria privacidade, outra seria uma forma imprescindível à segurança da sociedade e da coletividade.

Funck (2008) afirma que, os bens jurídicos tutelados em garantias para a administração tributária não se sobrepõem ao direito ao sigilo fiscal, e que, a norma descrita no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal explicitamente limita a atividade da administração tributária ao subordiná-la aos direitos individuais, o que claramente inviabiliza a teoria segundo a qual ao se confrontar direitos constitucionalmente amparados, sigilo e fiscalização tributária, o segundo se sobrepõem em virtude da relevância dos bens jurídicos protegidos.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 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. (BRASIL, 1988, n.p. Grifo nosso).

Apesar da falta de previsão constitucional explícita, o Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, tratou de garantir o sigilo fiscal no artigo 198:

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. (BRASIL, 1966, n.p.).

Não se tem dúvida que, o universo de proteção do sigilo fiscal são as informações obtidas pelo fisco, em razão do seu 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, portanto, o que não está neste campo não pode ser invocado como sujeito à proteção deste instituto.

Por ser tratado como um dogma na RFB e em outras administrações tributárias, a interpretação do sigilo fiscal tem sido alargada e, nesta visão equivocada, justificaria o não fornecimento público de outras informações. Essa visão dogmática está incorporada na cultura organizacional da RFB. Na definição de Michael Riter (2008), cultura organizacional é a maneira em que atuam os integrantes de um grupo ou organização e que tem sua origem em um

conjunto de crenças e valores compartilhados. Para Edgar Schein, referido por Michael Riter (2008), seria um conjunto de valores, necessidades, expectativas, crenças, políticas e normas aceitas e praticadas pelos membros da organização.

Se os doutrinadores, em grande parte, têm uma visão muito mais restritiva da possibilidade de a administração tributária obter dados sigilosos, muito mais restrita é a visão de compartilhamento de informações com agentes públicos ou privados ou com a sociedade em geral. O professor Marins (2003), conforme citado por Funck (2008), tratando desta questão, afirmou que o dever de investigação próprio da Administração Tributária, aliado ao dever de colaboração que existe entre a Administração e o cidadão, não admite invasão do campo das garantias fundamentais, especialmente se tal ingerência implicar em supressão destas garantias.

A própria Receita Federal do Brasil na obra, Manual do Sigilo Fiscal (2011a, p. 14), cria uma auto vedação quando estabelece que não é permitida **qualquer iniciativa** que facilite a divulgação de informações fiscais. A expressão “qualquer iniciativa” é forte e abrangente. Outrossim, a expressão retrata fielmente a visão que a administração tributária federal, que não é diferente das demais administrações tributárias, tem sobre o tema. É a materialização normativa do dogma de forma infra legal.

Os dados e informações de pessoas físicas e jurídicas prestados às administrações tributárias ou obtidos pelo Fisco por qualquer outro meio ou forma, devem servir de ingrediente para o exercício das atividades e competência legais do órgão, **sendo vedada qualquer iniciativa que facilite a divulgação das informações fiscais.** (BRASIL, 2011a, p.14, destaque nosso).

2.2.1 A supremacia do interesse público como limitador do sigilo fiscal

O moderno direito público proclama a superioridade do interesse público, da coletividade, firmando a sua prevalência sobre o privado, o particular, como condição, até mesmo, de sua sobrevivência (MELLO, 2009).

Nem sempre foi assim. Na história a distinção entre o direito público e o privado ou a valorização de um sobre o outro teve variadas concepções e alternâncias. Na Grécia antiga não havia tal distinção. Na Roma antiga, inicialmente, não havia tal distinção. Com o expansionismo do estado romano e as suas conquistas, foi necessário começar a separação dos interesses do estado e dos indivíduos com a valorização da autoridade sobre a liberdade (LINHARES, 2017).

Na idade média a pulverização da autoridade em vários núcleos de poder: igreja, clãs, impérios, senhores feudais, favoreceu a prevalência do direito privado sobre o público pela

ausência de estruturas político-territoriais que pudessem ser reconhecidas como Estado (BOBBIO, 1986; LINHARES, 2017).

Com o surgimento do Estado moderno e a centralização do poder na figura do Monarca, cuja expressão máxima foi cunhada pelo Rei Luis XIV, O Rei Sol: “*L'État c'est moi*”, renasce a noção de soberania e o conseqüente predomínio da autoridade estatal sobre a vontade dos particulares. A legitimação do uso da força física decorrente da concentração do poder estatal faz pender o lado público do direito (LINHARES, 2017).

A Revolução Francesa e os ideais iluministas, contra os privilégios da nobreza e do clero, fizeram surgir a fragmentação do poder estatal com o advento da separação dos poderes e a sua limitação. Segundo Linhares (2017), o Estado deveria cuidar da segurança para proteger a propriedade privada e os contratos, expressões máxima da autonomia dos indivíduos. Voltava a ganhar relevo o direito privado sobre o público.

O surgimento do Estado Social fortalece a ideia de valorização do direito público e a sua recente crise, mais uma vez, fortalece os ideais privatista e a valorização das garantias do direito em benefício do particular (BOBBIO, 1986; LINHARES, 2017).

O interesse público que deve prevalecer sobre o privado é o interesse público primário, aquele tem como destinatário o dono do poder democrático, o povo. O interesse público secundário ou governamental não pode, incondicionalmente, suplantar o interesse público primário ou o privado (MELO, 2009). Tampouco se pode reduzir a ideia de interesse público à soma de interesse individuais. É a irredutibilidade do bem comum à soma dos bens individuais (BOBBIO, 1987).

As normas de direito público protegem indiretamente o interesse individual, porém, seu interesse primordial é a proteção do interesse público, o bem-estar coletivo (PIETRO, 2007).

O interesse público no direito administrativo brasileiro ganhou proteção legal através da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do processo administrativo, no seu artigo segundo, *caput*:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, **interesse público** e eficiência. (BRASIL, 1999, n.p., grifo nosso).

Para os autores que ressaltam a supremacia do interesse público sobre o privado o sigilo fiscal não pode ser absoluto. O manuseio de dados ou informações fiscais de terceiros para o

exercício de legítimo interesse jurídico ganha foro de fundamental importância quando se trata de atribuições institucionais (CASTRO, 2009).

Mesmo para aqueles que não admitem a inexorabilidade da supremacia do interesse público sobre o privado, não se pode olvidar a ideia de ponderação do real interesse a ser protegido quando da análise da norma jurídica. A supremacia do interesse público seria flagrante nos casos de apuração e punição de ilícitos, realização da isonomia tributária e outros fins nobres (CASTRO, 2009).

Para a delimitação da abrangência do sigilo fiscal, outros dispositivos constitucionais, a seguir citados, e infraconstitucionais, devem ser observadas, especialmente os que destacam a função social da propriedade (art. 5º, inciso XXIII); o direito de acesso à informação (art. 5º, inciso XXXIII); o direito de petição (art. 5º, inciso XXXIV); a publicidade dos atos processuais (art. 5º LV) e a ordem econômica (art. 170).

A análise da delimitação do sigilo fiscal passa pelo reconhecimento de sua natureza parcialmente constitucional, alicerçado no direito à inviolabilidade da intimidade e da vida privada. Neste sentido, a adequada compreensão do objeto de proteção constitucional da intimidade e da vida privada é condição antecedente e necessária para o debate em torno do sigilo fiscal (CASTRO, 2009).

A proteção que a constituição buscou garantir foi à vida privada e não à vida pública. As informações decorrentes da atuação “pública”, quer sejam aquelas decorrentes de relações pessoais ou da atuação individual do cidadão, não são abarcadas pela proteção constituição da privacidade. O conceito de privacidade não se restringe às pessoas físicas. Informações específicas de organização e administração das pessoas jurídicas, modelos de negócio e outros elementos correlatos não são dados públicos e, portanto, guardam a proteção constitucional da privacidade já que devem ser inacessíveis a terceiros não autorizados (CASTRO, 2009).

A divulgação possível ou obrigatória de dívidas ou da situação econômica e financeira das empresas está em perfeita consonância com o comando constitucional de que a propriedade, neste caso consubstanciada na atividade econômica, atenderá a sua função social. Considerando as múltiplas relações sociais mantidas pelas empresas, envolvendo fornecedores, clientes, os fiscos, dentre outros, não seria razoável que o conhecimento da saúde financeira destas, de interesse de terceiros, fosse algo camuflado, oculto. (CASTRO, 2009).

A publicização de informações fiscais legalmente permitidas ou de informações da atuação do órgão de administração tributária deve atender a interesse legítimo. O conceito de

transparência não pode estar dissociado de outros princípios como legalidade, motivação ou finalidade.

De acordo com a motivação ou finalidade, as informações poderiam ser segregadas em três tipos: de interesse coletivo, de interesse privado e sigilosas.

As primeiras poderiam ser obtidas por todos os cidadãos e seriam de interesse de todos. O segundo grupo atende a interesse privado e a pessoas específicas. O terceiro grupo abriga informações que não poderiam ser acessadas publicamente por qualquer cidadão.

Considerando o princípio da publicidade administrativa e no exercício da transparência ativa, as informações de interesse coletivo deveriam ser divulgadas de ofício pela administração tributária sem a necessidade de qualquer tipo de requisição ou pedido administrativo pelo particular (MACHADO; JANINI, 2015).

As informações do segundo grupo poderiam ser acessadas mediante requisição dos interessados, já que as informações deveriam ter relação com a privacidade, intimidade, honra ou imagem dos requisitantes (MACHADO; JANINI, 2015).

No último grupo estariam as informações que, excepcionalmente, só interessariam à administração, sendo vedadas a sua divulgação pública ou mediante requisição do particular. Normalmente são as informações imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado (MACHADO; JANINI, 2015).

2.2.2 Matriz legal do sigilo fiscal e as suas exceções

Como não existe previsão literal na Constituição Federal relativa ao sigilo fiscal a sua definição preponderante surgiu da interpretação do disposto no art. 198 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita

pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (BRASIL, 1966, n.p.).

Alguns conceitos estão insculpidos neste artigo. Fazenda Pública refere-se às administrações tributárias da União, Estados e Municípios. Servidores da Fazenda Pública deve ser interpretado em sentido amplo, todos aqueles que prestam serviços à Fazenda Pública qualquer que seja o seu regime jurídico de trabalho. Divulgar é o ato de tornar público, por qualquer forma. As informações objeto de proteção são aquelas obtidas, 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. Sujeito Passivo é o contribuinte ou o responsável, legalmente definidos. Terceiros são todas as demais pessoas físicas ou jurídicas.

Previsão legal com igual redação existe no Decreto 9.580 de 22 de novembro de 2018, o Regulamento do Imposto de Renda.

Disciplinando o acesso a informações protegidas por sigilo fiscal no âmbito dos sistemas informatizados da então Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Portaria RFB nº 2344, de 24 de março de 2011 detalhou quais informações guardariam o sigilo fiscal. No art. 2º, assim tratou:

Art. 2º São protegidas por sigilo fiscal as 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, obtidas em razão do ofício para fins de arrecadação e fiscalização de tributos, inclusive aduaneiros, tais como:

I - as relativas a rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial;

II - as que revelem negócios, contratos, relacionamentos comerciais, fornecedores, clientes e volumes ou valores de compra e venda;

III - as relativas a projetos, processos industriais, fórmulas, composição e fatores de produção. (BRASIL. Receita Federal do Brasil, 2011c, n.p.).

O acesso amplo das autoridades tributárias a informações dos contribuintes e de terceiros apenas existe no interesse da administração pública, que na verdade é interesse do Estado como forma de garantir a sua sobrevivência, no exercício da sua soberania e como ferramenta de viabilização do financiamento estatal com a arrecadação tributária.

A potestade estatal que permite a administração tributária o conhecimento quase que irrestrito de informações sobre o patrimônio dos contribuintes e detalhes dos seus negócios exige destes órgãos tributários e dos seus agentes o necessário e legal sigilo na guarda das

informações obtidas. As informações apenas devem ser usadas no interesse do ofício destes órgãos e agentes.

Para garantir tal desiderato, a lei prevê a garantia da manutenção das informações sob sigilo e prevê punições para aqueles que deixarem de observar tais normas.

Como a função tributária não é a única função do Estado, a própria norma jurídica que impõe o sigilo fiscal para a administração tributária prevê a sua flexibilização para que as informações detidas possam ser compartilhadas com outros órgãos públicos no interesse do Estado em uma visão sistêmica e holística do aparelho estatal.

Neste sentido, o artigo 198, § 1º, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, prevê exceções ao sigilo fiscal.

De acordo com o inciso I do supracitado parágrafo, não há impedimento ao fornecimento das informações em atendimento a requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça. Está legalmente autorizada a fazenda pública a atender aos pedidos destas autoridades. Obviamente se existe a solicitação ou determinação parte destas autoridades, ou sob sua ordem, presume-se no interesse da justiça.

A exceção do inciso II do mesmo parágrafo, as solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação por prática de infração administrativa, requer uma análise mais acurada. Deve ser comprovada a existência da condição necessária à prestação da informação. Além da comprovação que existe um regular processo administrativo no órgão da autoridade requisitante com o objetivo de investigar o sujeito sobre o qual as informações dizem respeito, e que a infração é de natureza administrativa, não penal ou civil, é necessária a comprovação de que as informações solicitadas guardam relação com o que se está investigando. Não podem ser fornecidas quaisquer informações sobre o investigado, apenas aquelas que possam contribuir com a investigação. Necessário reforçar que, apenas as informações sobre o contribuinte/investigado são as passíveis de fornecimento, nunca sobre terceiros.

De acordo com o § 2º do mesmo artigo, as informações devem ser repassadas através de processo regularmente instaurado e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. A autoridade

administrativa requisitante passa a ter uma obrigação pessoal de guardar sigilo (SCHOUERI, 2019).

De igual forma, o artigo 198, § 3º, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, também prevê exceções ao sigilo fiscal.

No inciso I são excepcionadas as representações fiscais para fins penais. Apesar da exceção, o Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil de 2011 afirma que, a norma legal, neste caso o Código Tributário Nacional - CTN, não autoriza a iniciativa de divulgação indiscriminada de tais informações e que a divulgação das representações fiscais para fins penais deve observar as orientações, limites e procedimentos disciplinados em atos da autoridade administrativa. E, ainda, que tais informações, apesar de excepcionadas do dever do sigilo fiscal, estariam protegidas pelo sigilo funcional.

O supracitado manual ressalta que, as informações que não se referem à situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e à natureza e o estado dos seus negócios ou atividades não estariam sob proteção do sigilo fiscal e que não poderiam ser divulgadas por servidor da RFB por razão do sigilo funcional.

A norma que trata da proteção das demais informações, não protegidas pelo sigilo fiscal e sim pelo sigilo funcional, é a já citada Portaria RFB nº 2344, de 24 de março de 2011, no art. 2º, § 1º e § 2º:

§ 1º Não estão protegidas pelo sigilo fiscal as informações:

I - cadastrais do sujeito passivo, assim entendidas as que permitam sua identificação e individualização, tais como nome, data de nascimento, endereço, filiação, qualificação e composição societária;

II - cadastrais relativas à regularidade fiscal do sujeito passivo, desde que não revelem valores de débitos ou créditos;

III - agregadas, que não identifiquem o sujeito passivo; e

IV - previstas no § 3º do art. 198 da Lei Nº 5.172, de 1966.

§ 2º A divulgação das informações referidas no § 1º caracteriza descumprimento do dever de sigilo funcional previsto no art. 116, inciso VIII, da Lei Nº 8.112, de 1990. (BRASIL. Receita Federal do Brasil, 2011c, n.p.).

O inciso IV, acima reproduzido, incluiu as informações previstas no § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172 (CTN), de 1966, que seriam as representações fiscais para fins penais, as inscrições na dívida ativa da Fazenda Pública e o parcelamento ou moratória, como garantidas pelo sigilo funcional, já que estariam excepcionadas do sigilo fiscal pelo CTN.

A obrigação da proteção da informação criada para os servidores, de forma acertada, conforme depende-se do § 2º, trata da questão sob a ótica da divulgação dos dados pelos servidores. Nada foi tratado de como estas informações poderiam ou deveriam ser divulgadas

pelos órgãos de administração tributária, já que sobre elas não existiriam sigilo fiscal, apenas funcional, que se refere ao agente e não à instituição.

Corrigindo a omissão sobre a possibilidade e formas de divulgação das informações sobre representação fiscal para fins penais pelo órgão federal de administração tributária, a Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018, no seu artigo 16, de forma inédita, disciplinou a questão. À época, nota da RFB afirmou que, a disponibilização desses dados se baseou no inciso I do § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, pelo qual não é vedada a divulgação de informações desta natureza, combinado com o disposto na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação, tratando-se da afirmação da transparência fiscal.

Art. 16. A RFB divulgará, em seu sítio na Internet, as seguintes informações relativas às representações fiscais para fins penais, após o seu encaminhamento ao MPF:

I - número do processo referente à representação;

II - nome e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) dos responsáveis pelos fatos que configuram o ilícito objeto da representação fiscal para fins penais;

III - nome e número de inscrição no CNPJ das pessoas jurídicas relacionadas ao ato ou fato que ensejou a representação fiscal para fins penais;

IV - tipificação legal do ilícito penal objeto da representação fiscal para fins penais; e

V - data de envio ao MPF.

§ 1º As informações a que se refere o caput serão apuradas mensalmente e incluídas em lista a ser divulgada até o dia 10 (dez) do mês posterior ao de sua extração.

§ 2º As informações relativas às representações fiscais para fins penais serão, no todo ou em parte, excluídas da lista a que se refere o § 1º nas seguintes hipóteses:

I - quando o crédito tributário a que se refere o processo de representação for extinto, inclusive mediante quitação de parcelamento;

II - quando, por decisão administrativa ou judicial, a pessoa deixar de ser considerada responsável ou corresponsável pelo fato que, em tese, configura o ilícito penal objeto da representação; ou

III - por determinação judicial.

§ 3º Quando ocorrer extinção integral do crédito tributário a que se refere o inciso I do § 2º ou extinção da punibilidade relativa ao ilícito penal objeto da representação, cabe à pessoa contra a qual a representação fiscal para fins penais foi formalizada solicitar a exclusão das informações. (BRASIL, 2018a, n.p.)

Figura 3 - Nota na internet sobre a publicação de RFFP

NOTÍCIAS

Receita Federal publica norma sobre representação fiscal para fins penais

Fiscalização

Em relação à atual portaria que trata do tema as novidades são: a previsão de representação por ato de improbidade e a disponibilização na internet dos dados referentes às representações fiscais para fins penais encaminhadas ao Ministério Público Federal.



Fonte: Sítio da RFB: Brasil (2018b).

A nota acima reproduz a notícia da divulgação na internet dos dados relativos às representações fiscais para fins penais pela RFB.

O inciso II do artigo 198, § 3º, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispensa o sigilo fiscal das inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública, que no caso da União é de competência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Como a competência é de órgão distinto da RFB o tema não será tratado no presente trabalho. Os órgãos da administração tributária, quando provocados por terceiros detentores de interesses jurídicos legítimos e necessitando de informação fiscal, em especial registro de débitos, para utilização nas situações previstas no ordenamento jurídico, devem fornecer a informação solicitada (CASTRO, 2003).

Alguns exemplos de exigências lícitas das informações tratadas no parágrafo anterior podem ser dados: fornecimento de informações aos licitantes sobre débitos fiscais dos concorrentes (art. 27, 29 e 31 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993); Informações sobre o rol de dívidas do alienante de bens, para que o adquirente não incorra nas consequências da responsabilidade tributária por sucessão prevista nos art. 131, I e 185 do Código Tributário Nacional (CASTRO, 2003).

No inciso III do diploma legal acima referido, existe a exceção do sigilo fiscal para os casos de parcelamento e moratória. Para os parcelamentos, desde a promulgação da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, incluindo o art. 14-E na Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, determinou-se a divulgação na internet das informações sobre os parcelamentos concedidos pela RFB e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Disciplinando a matéria, a Portaria RFB nº 1891, de 14 de maio de 2019, no seu art. 20, estabeleceu a divulgação mensal em seu sítio na internet dos parcelamentos concedidos, com informações sobre o valor parcelado, o número de parcelas e o número de inscrição do beneficiário no CNPJ ou no Cadastro de Pessoas Físicas. Disposição semelhante foi estabelecida no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para os parcelamentos concedidos no âmbito de sua competência através da Portaria nº 448, de 13 de maio de 2019.

Outra exceção ao sigilo fiscal, prevista no próprio Código Tributário Nacional, está no art. 199 que diz que a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Embora já garantida nesta lei de natureza complementar, a permuta de informações entre as administrações tributárias nacionais ganhou relevo quando passou a ter disciplina constitucional. A Emenda Constitucional 42, incluindo o inciso XXII no art. 37 da Constituição Federal, que trata da Administração Pública de qualquer dos poderes, estabeleceu que:

[...] as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, **inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio**” (BRASIL, 1988, n.p., grifo nosso).

Por esta razão, a RFB pode fornecer aos órgãos e entidades da Fazenda Pública informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades, ou seja, informações protegidas pelo sigilo fiscal, conforme definido em lei ou convênios.

A Instrução Normativa SRF nº 20, de 17 de fevereiro de 2008, disciplinou o fornecimento de dados cadastrais e econômico-fiscais da SRF a órgão e entidades da administração pública direta e indireta que detenham competência para cobrar e fiscalizar tributos. O art. 2º da instrução normativa estabeleceu que, para os fins de fornecimentos de dados, consideram-se órgãos e entidades da Fazenda Pública aqueles dotados de competência legal para cobrar e fiscalizar impostos, taxas e contribuições instituídas pelo Poder Público.

A norma definiu que, o acesso às bases de dados da SRF ficaria condicionado à reciprocidade de tratamento em relação às bases de dados fiscais do órgão conveniente, salvo se a SRF abdicar expressamente dessa prerrogativa.

O parágrafo único do art. 199 do CTN possibilita à Fazenda Pública da União, o que inclui a RFB, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

O intercâmbio de informações entre administrações é especialmente útil para averiguar a existência de técnicas de evasão fiscal ou questões envolvendo conflito entre substância e forma, esquemas de financiamento e manipulações de preços, omissão de receitas, operações de triangulação, valoração aduaneira e preços de transferência (BRASIL, p. 40, 2011a).

Os veículos de concretização do intercâmbio de informações podem ser de natureza administrativa, diplomática e judicial, a exemplo de acordos para evitar bitributação, acordos de assistência mútua em matéria aduaneira, acordo de intercâmbio de informações, solicitação de assistência por parte dos adidos tributários e aduaneiros, acordos de assistência mútua em matéria penal, solicitação de expedição de carta rogatória, utilização direta das vias diplomáticas, solicitação de assistência aos governos estrangeiros, Escritório de Ligação Regional de Inteligência da Organização Mundial de Aduanas e utilização das unidades de inteligência financeira (BRASIL, 2011a, p.41).

As regras do intercâmbio de informações são fundamentais para conhecimento das especificidades relativas ao sigilo fiscal envolvido sobre os dados recebidos ou fornecidos.

Baseado em preocupações com perda de arrecadação tributária, em 1998, foi desenvolvida a convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria tributária entre os Estados Membros do Conselho da Europa e os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Posteriormente, em 2010, o grupo dos vinte países com as maiores economias do mundo (G-20) requisitou que o texto fosse modificado para se tornar mais transparente em matéria tributária e que o modelo pudesse atender aos países em desenvolvimento. No dia 1º de junho de 2016 o Brasil ratificou a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária perante a OCDE, que entrou em vigor no Brasil em 1º de outubro de 2016, produzindo efeitos a partir de 2017 (SALES; BORGES; MEIRA, 2019).

A convenção objetiva a assistência administrativa em matéria tributária, compreendendo a troca de informações, incluindo fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações levadas a efeito no exterior; a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares e as notificações de documentos.

Atualmente, o Brasil possui diversos acordos com Estados estrangeiros para evitar bitributação, para troca de informações tributárias e diversos outros acordos de intercâmbio de informações.

Recentemente, em 19 de novembro de 2020, foi aprovado o Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (e-MSF), para fins de utilização por servidores deste órgão, reproduzido na versão pública com divulgação no sítio da RFB na internet para fins de cumprimento da Lei 12.527/2011, Lei de Acesso à Informação. A versão pública elenca diversas outras situações de exceção ao sigilo fiscal, que serão abordadas nos próximos parágrafos.

Comissões Parlamentares de Inquérito criadas pelo Congresso Nacional e suas Casas: caso sejam requisitadas, as informações devem ser fornecidas nos termos da Lei nº 1.579, de 18 de março de 1952, atendidas as condições do § 3º do art. 58 da Constituição Federal de 1988, visto que, pela ordem constitucional, essas comissões têm poderes de investigação próprios das autoridades judiciais. Esta possibilidade está resguardada pela exceção prevista no inciso I do § 1º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que trata de requisições de autoridade judiciária no interesse da justiça. Para que as informações sejam fornecidas devem ser cumpridos os seguintes requisitos: a CPMI ou CPI deve estar em funcionamento; a requisição de informações deve ser assinada por Senador ou Deputado Federal na condição de presidente da CPMI ou CPI; a requisição de informações deve estar acompanhada de documento da comissão que comprove a aprovação do respectivo requerimento; caso a requisição de informações esteja desacompanhada do documento referido anteriormente, deverá ser feita consulta para verificar se houve aprovação de requerimento de informações pela CPMI ou CPI.

Comissões Parlamentares de Inquéritos estaduais e distritais: a possibilidade de fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal está abrigada em decisão do Supremo Tribunal Federal na decisão - STF. ACO 1190 MC, Rel. Min. Celso de Mello. A fundamentação não está relacionada aos poderes de investigação das comissões e sim aos fatos objeto de sua apreciação, que devem estar relacionados às competências constitucionais dos Estados-membros. Para que os dados sejam fornecidos alguns requisitos devem ser cumpridos: o requerimento deve estar adequadamente fundamentado; os fatos investigados devem estar relacionados às competências legais do Estado-membro ou do Distrito Federal; a requisição deve ter sido aprovada pelo plenário da CPI e o acesso à informação deve ser situação de

exceção e o seu exame dever ser feito pelos membros integrantes da CPI e pelas pessoas cujas informações refiram-se.

Tribunal de Contas da União (TCU) e Controladoria Geral da União (CGU): o primeiro é órgão de controle externo da administração pública federal e o segundo de controle interno do poder executivo. Após muitos debates acerca dos limites e possibilidades de acesso de dados guardados pela RFB sob o manto do sigilo fiscal, foi aprovado pela Presidência da República o parecer nº AM - 08, de 18 de outubro de 2019, do Advogado-Geral da União, que disciplinou o compartilhamento destas informações entre a RFB e os dois órgãos sob comento.

O parecer estabelece, resumidamente, o seguinte: a competência do TCU e CGU é para a fiscalização da União e das entidades da administração direta e indireta, jamais dos contribuintes cujos dados forem fornecidos; quem receber os dados deve manter o sigilo destes; a solicitação pode ser no interesse da Administração Pública, na forma do art. 198, §1º, II, do CTN, no caso de processo administrativo instaurado no órgão ou com o objetivo de investigar aquele a quem se refere a informação por prática de infração administrativa; mediante decreto e por instrumento próprio no qual estejam estabelecidos os limites de uso da informação e condições de guarda do sigilo, quando indispensável à realização dos procedimentos de auditoria da administração tributária ou aduaneira, da gestão fiscal ou da análise das demonstrações financeiras da União. Neste caso, se pressupõe a existência de processo administrativo instaurado com definição clara dos objetivos, que a entrega das informações se dê mediante recibo ou por acesso tecnológico que assegure autenticidade, integridade e rastreabilidade, fundamentação quanto à pertinência da informação, necessidade e indispensabilidade para a auditoria, uso da informação com o fim específico para o qual foi fornecida, vedada a divulgação ou utilização diversa.

Instituto Nacional do Seguro Social (INSS): podem ser transferidos para o INSS apenas dados relativos às contribuições previdenciárias das empresas e dos empregados, inclusive domésticos, incidentes sobre folha de salários e as contribuições devidas a terceiros, compreendidos como entidades ou fundos. A possibilidade é prevista na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 6º, que determinou que ato conjunto da RFB e do INSS deve estabelecer a forma de transferência recíproca das informações sobre estas contribuições e, que os dois órgãos ficariam responsáveis pela manutenção do sigilo. Isso se justifica pelo fato de a RFB ter a competência da arrecadação e fiscalização das contribuições previdenciárias, ou seja, a fase de custeio, e o INSS responsável pelo pagamento dos benefícios no regime geral da previdência social.

Ministério Público da União (MPU): o MPU pode requisitar informações protegidas pelo sigilo fiscal à RFB e deve haver atendimento da requisição. O MPU é composto pelo Ministério Público Federal (MPF), pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDF), pelo Ministério Público do Trabalho (MPT) e pelo Ministério Público Militar (MPM). Como o Código Tributário Nacional, que tem status de lei complementar, elenca as situações de exceção ao sigilo fiscal, outras normas de igual hierarquia poderiam, também, trazer exceções ao sigilo sob comento. Nesse diapasão, a Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993, no art. 8º, § 1º, estabelece que, nenhuma autoridade poderá opor ao Ministério Público, sob qualquer pretexto, a exceção de sigilo.

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN): como a PGFN integra a administração tributária Federal, informações abrangidas pelo sigilo fiscal podem e devem ser compartilhadas entre este órgão e a RFB.

Advocacia Geral da União (AGU): podem ser fornecidas informações sigilosas para fins de defesa na União, de acordo com o art. 4º da Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995, em processo judicial tributário ou outro de interesse da RFB. No caso de ações judiciais de execução de créditos, podem ser fornecidas informações sobre bens, direitos, rendas e faturamento, caso exista, conforme convênio celebrado entre a AGU e a RFB (BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, 2021).

O sigilo fiscal permanece em relação aos órgãos ou autoridades a seguir nominados, à exceção quando a informação visa atender a solicitação do interesse da administração pública nos processos administrativos que apuram infrações administrativas, conforme previsão do inciso II, § 1º, art. 198 do Código Tributário Nacional, ou em situações singulares, para alguns destes órgãos: Polícia Federal, Secretaria Especial de Comércio Exterior e Assuntos Internacionais, Ministério Público Estadual, Ministério Público Eleitoral (por não integrar o MPU), parlamentares federais, estaduais e distritais, Mesa da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, Juízo Arbitral, Defensoria Pública, Conselho Nacional de Assistência Social.

2.3 O Sigilo de informações previsto na LAI e a nova LGPD

Além do sigilo fiscal, outras restrições ao fornecimento de informações públicas estão previstas na Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, Lei de Acesso à Informação (LAI).

Apesar de ser uma lei de valorização e garantia da transparência pública, a LAI buscou dar proteção às informações consideradas sigilosas, mesmo considerando a publicidade como

regra e o sigilo como exceção. Para tanto, definiu informação sigilosa como: aquela submetida temporariamente à restrição de acesso público em razão de sua imprescindibilidade para a segurança da sociedade e do Estado.

Desta forma, considerou que poderiam ser sigilosas as seguintes informações: que pudesse pôr em risco a defesa e a soberania nacionais ou a integridade do território nacional; que prejudicasse ou colocasse 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; aquelas que colocassem em risco a vida, a segurança ou a saúde da população; que oferecesse elevado risco à estabilidade financeira, econômica ou monetária do País; que prejudicassem ou causassem risco a planos ou operações estratégicas das Forças Armadas; que pudessem 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; que pudessem pôr em risco a segurança de instituições ou de altas autoridades nacionais ou estrangeiras e seus familiares ou compromettesse atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações. Entretanto, excepcionou do sigilo a informação necessária à tutela judicial ou administrativa de direitos fundamentais.

Como temporalidade máxima do sigilo de informações, estabeleceu os seguintes prazos: ultrassecreta: vinte e cinco anos, secreta quinze anos e reservada cinco anos.

Estabeleceu, ainda, as autoridades responsáveis pelo estabelecimento dos sigilos em grau decrescente de hierarquia para cada uma das condições listadas no parágrafo acima, informação ultrassecreta, secreta e reservada.

Para qualquer nível de sigilo, a LAI exigiu requisitos imprescindíveis mínimos para formalização da decisão que estabelecer o sigilo das informações, são eles: assunto sobre a qual versa a informação, fundamento da classificação, prazo e identificação da autoridade que estabeleceu a restrição.

Além disso, criou uma hipótese de super sigilo para as informações pessoais relativas à intimidade, vida privada, honra e imagem. Nestes casos, independentemente da classificação, as informações podem ser ocultadas do conhecimento público pelo prazo de cem anos.

Considerando que determinada informação poderia ser parcialmente sigilosa, a lei determinou o acesso da parte da informação que não contivesse dados sigilosos e a ocultação da outra parte. A LAI estabeleceu, ainda, que, quando não for autorizado o acesso por se tratar

de informação total ou parcialmente sigilosa, o requerente deverá ser informado sobre a possibilidade de recurso, prazos e condições para sua interposição, devendo, ainda, ser indicada a autoridade competente para sua apreciação.

Embora tenha definido de forma bastante abrangente as possibilidades de estabelecimento do sigilo de informações, a LAI resguardou as demais hipóteses de sigilo previstas em outras normas legais, bem como dos segredos de justiça e industrial. Ou seja, reafirmou a possibilidade de existência de sigilos em outras situações não previstas no seu próprio texto.

O Decreto 7.724/2012, regulamentando a LAI, detalhou quais seriam essas outras situações em que também haveria sigilo. Resguardou as hipóteses de sigilo previstas na legislação fiscal, bancária, nas operações e serviços do mercado de capitais, comercial, profissional, industrial, segredo de justiça e informações referentes a projetos de pesquisa e desenvolvimento científicos ou tecnológicos cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

A lei de acesso à informação manteve-se silente em relação aos requisitos para estabelecimento de sigilo por outras legislações, a exemplo da fiscal. Nada foi tratado sobre autoridades competentes para o estabelecimento do sigilo, procedimentos ou temporalidade, por exemplo.

No documento: Aplicação da Lei de Acesso à Informação na Administração Pública Federal (Brasil, 2019a), a CGU tratou das informações sujeitas ao sigilo fiscal apenas de forma superficial. Nesse sentido, afirmou que seriam informações protegidas por sigilo fiscal, por exemplo, as relativas a rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial, que revelem negócios, contratos, relacionamentos comerciais, fornecedores, clientes e volumes ou valores de compra e venda ou as relativas a projetos, processos industriais, fórmulas, composição e fatores de produção. Ou seja, assim como a LAI, esse documento da CGU nada acrescentou em relação à disciplina das informações eventualmente sujeitas ao sigilo fiscal.

Mais recentemente, em 14 de agosto de 2018, foi promulgada a Lei 13.709, chamada Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), com o objetivo de proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural.

A lei dispõe sobre o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, por pessoas físicas e jurídicas. Por ser uma lei recente, ainda não se pode avaliar eventuais reflexos ou óbices no exercício da transparência pública realizada por órgão e entidades públicas.

O que se pode afirmar é que, a lei buscou proteger dados e informações das pessoas naturais, portanto, pessoas físicas, em poder de outras pessoas físicas ou jurídicas, especialmente os dados obtidos através da oferta ou o fornecimento de bens ou serviços, entre outras situações.

O uso indevido dessa norma para ocultar informações já começa a ser sentido no âmbito das relações privadas. Segundo Zamproga (2021), algumas empresas, buscando proteger dados empresariais, estão incluindo em seus contratos cláusulas de restrições de informações sob argumento da LGPD. Em outras situações, deixam de prestar informações alegando a proteção de dados da LGPD. Dados e informações de pessoas jurídicas não podem ser confundidos com os dados pessoais previstos e protegidos pela LGPD.

3 PERCURSO METODOLÓGICO

A transparência pública passou a ser muito mais exigida dos órgãos de administração pública por todos os motivos expostos nos parágrafos anteriores. Em função disso e, principalmente, com a advento da LAI, a academia passou a estudar os diversos aspectos e vieses desta importante temática, sempre na busca de um diagnóstico do efetivo exercício da transparência de órgãos e instituições públicas, confrontando com as exigências normativas sobre a questão, em especial a LAI e outras normas complementares, como o seu decreto regulamentador, Decreto 7.724/2002.

Para análise da transparência ativa, não são raras as pesquisas acadêmicas que estudam os sítios dos órgãos públicos na rede mundial de computadores, valorando a quantidade e qualidade das informações disponíveis, facilidades ou dificuldades de acessos e outros aspectos previsto nas normas legais e exigidos para afirmação da transparência pública.

Para análise da transparência passiva, os estudos acadêmicos se debruçam na avaliação dos Serviços de Informação ao Cidadão (SIC) dos órgãos públicos, que tem previsão normativa na LAI e no Decreto 7.724/2002, e que são os meios através dos quais são recebidos e registrados os pedidos de acesso às informações públicas, sobre informações de tramitação de documentos e atendimento ao público quanto ao acesso à informação.

Embora existam pesquisas como o escopo descrito nos dois parágrafos acima, nenhuma metodologia anteriormente utilizada serviu como um parâmetro integral para o presente trabalho, pelo fato deste trabalho estar focado em grupos específicos de informações. A pesquisa buscou relacionar parcelas de informações públicas de domínio da RFB, notadamente aquelas que poderiam suscitar alegação de informações resguardadas pelo sigilo fiscal ou dele expressamente excepcionalizadas, e como estas informações estariam sendo divulgadas ou teriam sua divulgação impedida sobre tal motivação.

Para consecução do desiderato, a pesquisa foi conduzida através de dois eixos. O primeiro, para análise de aspectos da transparência ativa, a pesquisa focou a avaliação da publicização de informação relativas a parcelamentos tributários concedidos no âmbito da RFB e das representações fiscais para fins penais após encaminhamento ao Ministério Público Federal.

O segundo eixo de análise avaliou a transparência passiva pelo atendimento das demandas por informações através do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC), no portal Fala.BR do governo federal, já que não existe um serviço deste tipo próprio da RFB. Nesta

vertente, a análise restringiu-se às demandas por informações cujo domínio e o consequente atendimento fossem privativos ou pelo menos afetos à RFB.

Para que os objetivos do trabalho fossem alcançados, foi desenvolvida uma pesquisa qualitativa em dois eixos, conforme explicado nos parágrafos anteriores, que, considerando a tipologia apresentada por Vergara (2004), deve ser classificada, quanto aos fins, como exploratória e descritiva. Em relação aos meios, seguindo a classificação da mesma autora, a pesquisa foi de campo e documental.

Segundo Vergara (2004, p. 47), a investigação exploratória, que não deve ser confundida com leitura exploratória, é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado e este é o caso do tema sob análise. Não são comuns estudos que busquem relacionar, no âmbito da RFB ou de outros órgãos da administração tributária, a transparência pública em confronto com o sigilo fiscal.

Segundo essa mesma autora, a pesquisa descritiva se propõe a expor características de determinada população ou fenômeno, sem o compromisso de explicá-los.

Severino (2013), definiu que a pesquisa documental tem como fonte documentos em sentido amplo, ou seja, não só documentos impressos. Estariam incluídos neste meio de pesquisa jornais, fotos, filmes, gravações, documentos legais etc. Nestes casos, os conteúdos dos textos ainda não tiveram um tratamento analítico, sendo ainda matéria prima a partir da qual o pesquisador vai desenvolver sua investigação e análise.

Pesquisas sobre transparência pública e sigilo fiscal, isoladamente, são mais comuns, especialmente o primeiro tema. Estudos que busquem correlacionar as duas matérias em órgãos de administração tributária são um desafio, porém necessários, já que os conceitos, a princípio antagônicos, precisam conviver harmonicamente.

3.1 Transparência ativa

Para a avaliação da transparência ativa, a pesquisa analisou a divulgação de informações, no sítio da RFB na rede mundial de computadores (internet), relativas aos parcelamentos tributários concedidos no âmbito da RFB e representações fiscais para fins penais enviadas ao MPF. A análise se deu através da observação direta na internet e os resultados identificados foram confrontados com os requisitos de divulgação previstos nas normas que estabelecem a obrigatoriedade da publicização das informações. Essa foi a linha de pesquisa escolhida para a avaliação da transparência ativa, considerando que, os dois grupos de

informações se relacionam com o sigilo fiscal como legalmente excepcionados. Além disso, são conteúdos de divulgação obrigatória na internet, de acordo com imposição normativa que estabeleceu quais tipos de informações deveriam ser disponibilizadas para acesso público, o que permitiu objetivar as análises, segundo os critérios de visibilidade e inferabilidade.

Parcelamento é a divisão do montante do tributo devido e seus acréscimos, a exemplo de multas e juros, em parcelas periódicas, configurando nova oportunidade para satisfação do crédito tributário não pago à época e forma próprias.

Representações fiscais para fins penais são aquelas que os servidores da RFB elaboram sempre que durante a execução do trabalho verificarem que existe, em tese, um possível cometimento de crime por parte dos contribuintes ou de outras pessoas. Podem ser crimes contra a ordem tributária ou quaisquer outros crimes.

Inicialmente, foi feito um levantamento das normas legais que tratassem de divulgação destas informações e, na sequência, a coleta dos dados e análise da divulgação das informações através da observação direta do sítio da RFB na internet, apenas nas páginas onde constassem tais informações.

Parcelamentos tributários concedidos pela RFB.

A Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, tornou obrigatória a divulgação de informações sobre parcelamentos. Determinou que, mensalmente, a RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulgariam em seus sítios na internet demonstrativos dos parcelamentos concedidos no âmbito de suas competências. A obrigatoriedade de divulgação pode ser considerada um avanço da transparência pública da RFB, já que, o CTN, com as alterações da LC 104/2001, apenas permitiu a divulgação dessas informações como exceção ao sigilo fiscal sem, contudo, obrigar os órgãos de administração tributária a fazê-la. A Instrução Normativa RFB nº 1.891, de 14 de maio de 2019 e, posteriormente, a Instrução Normativa RFB nº 2.063, de 27 de janeiro de 2022, detalharam quais informações seriam divulgadas no âmbito da RFB.

Quadro 5 - Divulgação de informações sobre parcelamentos tributários

LOCAL	SÍTIO NA INTERNET
PERIODICIDADE	Mensal

TIPO DE INFORMAÇÃO	Valor parcelado, número de parcelas e número de inscrição do beneficiário no cadastro CNPJ ou CPF
--------------------	---

Fonte: IN 1.891/2019. BRASIL. Receita Federal do Brasil (2019c).

O quadro acima aponta a periodicidade e o tipo de informação que deve ser divulgado na internet sobre parcelamentos tributários. A outra instrução normativa tratou o tema da mesma forma.

A segunda fase de coleta dos dados consistiu na verificação da divulgação das informações no sítio da RFB na internet, conforme determinado pela norma acima reproduzida, através da observação direta.

As consultas foram feitas no sítio da RFB na internet, que está contido no sítio do Governo Federal e Ministério da Economia: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>, em 29 de setembro de 2021 e 07 de dezembro de 2022.

Representações Fiscais para Fins Penais Encaminhadas ao MPF.

Corrigindo a omissão sobre a obrigatoriedade e formas de divulgação das informações sobre representação fiscal para fins penais pelo órgão federal de administração tributária, a Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018, no seu artigo 16, de forma inédita, disciplinou a questão. À época, nota da RFB afirmou que, a disponibilização desses dados se baseou no inciso I, § 3º, art. 198, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, pelo qual não é vedada a divulgação de informações desta natureza, combinado com o disposto na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação, tratando-se da afirmação da transparência fiscal, já que o CTN não obrigou a divulgação desses dados, apenas os excepcionou do rol de dados sigilosos.

Quadro 6 - Divulgação de informações sobre RFFP segundo a Portaria RFB nº 1.750

LOCAL	Sítio na Internet
PERIODICIDADE	Mensal
TIPO DE INFORMAÇÃO	Número do processo de RFFP; nome e número de inscrição no CPF ou CNPJ dos responsáveis pelos ilícitos objeto da RFFP; nome e número do CNPJ da PJ relacionada ao fato; tipificação legal do ilícito penal e data de envio ao MPF

Fonte: BRASIL. Receita Federal do Brasil (2018a).

O quadro acima aponta a periodicidade e o tipo de informação que deve ser divulgado na internet sobre representações fiscais para fins penais.

A segunda fase, de coleta dos dados, consistiu na verificação da divulgação das informações no sítio da RFB, conforme determinado pela norma acima reproduzida, através da observação direta.

A primeira consulta foi feita no sítio da RFB na internet, que está contido no sítio do Governo Federal e Ministério da Economia: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>, em 06 de outubro de 2021. A segunda consulta, para confirmação das informações anteriormente obtidas, foi feita em 08 de dezembro de 2022.

3.2 Transparência passiva

Esse segundo eixo da pesquisa buscou avaliar a transparência passiva pelo atendimento das demandas por informações através do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC), no portal Fala.BR do governo federal, já que não existe um serviço deste tipo próprio da RFB. Nesta vertente, a análise restringiu-se às demandas por informações cujo domínio e o consequente atendimento fossem privativos ou afetos à RFB.

Como o objetivo da pesquisa não foi analisar o atendimento pela RFB de qualquer tipo de informação requisitada e, era preciso relacionar a transparência passiva com sigilo fiscal, foi necessária a formulação de pedidos de informações pelo pesquisador, sem a identificação deste, para que o atendimento ou a sua negativa e o conteúdo das respostas pudessem ser analisados no curso da pesquisa. As análises descritivas levaram em consideração aspectos intrínsecos das informações disponibilizadas (conteúdo), segundo os critérios de visibilidade e inferabilidade, e os extrínsecos (forma), a exemplo de canais de atendimento, prazos e formas de atendimento, conforme disciplinados na LAI. Como essa é a maneira de obtenção de informações, pelos cidadãos, dos órgãos públicos federais, foi a forma adotada no estudo sobre a transparência passiva, para que ficasse próximo do caminho real de acesso a esse tipo de informação.

Para tanto, foram elaborados dois blocos de pedidos de informações à RFB pelo sistema Fala.BR.

No primeiro bloco foram elaborados oito pedidos, cujas informações requisitadas não pudessem ser categoricamente consideradas pela RFB como sujeitas ao sigilo fiscal, já que a simples negativa de fornecimento sob tal alegação empobreceria a pesquisa. Para enquadramento das informações com esse perfil, a pesquisa valeu-se da Portaria RFB nº 2344, de 24 de março de 2011, que detalhou quais informações guardariam sigilo fiscal, na visão da RFB. No art. 2º, assim tratou:

Art. 2º São protegidas por sigilo fiscal as 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, obtidas em razão do ofício para fins de arrecadação e fiscalização de tributos, inclusive aduaneiros, tais como:

I - as relativas a rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial;

II - as que revelem negócios, contratos, relacionamentos comerciais, fornecedores, clientes e volumes ou valores de compra e venda;

III - as relativas a projetos, processos industriais, fórmulas, composição e fatores de produção. (BRASIL. Receita Federal do Brasil, 2011c, n.p.).

Como o afastamento do argumento da existência flagrante de sigilo fiscal nas informações requisitadas, o atendimento das requisições poderia ser mais bem avaliado.

As informações requisitadas abrangeram várias áreas de atuação da RFB como, arrecadação, fiscalização, comércio exterior e recursos humanos.

No segundo bloco de requisições de informações, com quatro demandas, a pesquisa repetiu pedidos de informações já feitos em pesquisa anterior de Zugman (2014), cujos acessos foram peremptoriamente negados pela RFB sob alegação de sigilo fiscal, segundo afirmado pelo pesquisador.

Zugman (2014), com base na lei de acesso à informação, solicitou à administração pública federal, por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão, documentos e informações para que pudesse observar a concretização de normas tributárias, a exemplo de soluções de consulta sobre interpretação da legislação tributária, decisões proferidas em processos administrativos fiscais, benefícios fiscais e outros temas e, em todos os pedidos, o acesso foi negado pela RFB com base no argumento que seriam protegidas por sigilo fiscal.

A opção por formular pedidos de informações idênticos aos já formulados e respondidos em pesquisa anterior foi feita, considerando que, a pesquisa anterior foi concluída em 2014, quando o sistema Fala.BR, da CGU, sequer existia. A adesão do Ministério da Economia (Fazenda) e da RFB a este sistema ocorreu a partir de 28 de agosto de 2020 (para a LAI), segundo informação constante no sítio Fala.BR da CGU (BRASIL. Controladoria-Geral da União, 2022b).

Era necessário aferir se a adesão da RFB, através do Ministério da Economia (Fazenda), ao sistema centralizado de acesso às informações públicas geridos pela CGU, além do grande tempo decorrido desde a pesquisa anterior, teriam alterado a transparência passiva da RFB de alguma forma. O sistema Fala.BR permite um maior controle dos prazos de atendimento às

solicitações de informações, prorrogações de prazos, recursos nas hipóteses de negativa de autorização de acesso aos dados requisitados, controles estatísticos de atendimentos ou recusas e outras formas de controle da transparência do órgão público em cumprimentos das normas estabelecidas pela LAI. Seria uma espécie de transparência da transparência pública.

A unidade de análise foi a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Os instrumentos e técnicas utilizados para a coleta de dados foram selecionados e delimitados no intuito de favorecer o atingimento de cada objetivo específico dessa investigação, cuja síntese, juntamente com os conceitos-chave utilizados, pode ser visualizada no modelo de análise exposto no quadro a seguir:

Quadro 7 – Modelo de análise

OBJETIVO DA PESQUISA	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	DIMENSÃO	INDICADORES	FONTES DE DADOS	INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	TÉCNICA DE ANÁLISE DE DADOS
Avaliar a transparência da RFB, segundo critérios de visibilidade e inferabilidade, em harmonia com os limites impostos pelo sigilo fiscal	Avaliar a divulgação dos parcelamentos tributários concedidos pela RFB e das representações fiscais para fins penais encaminhadas ao Ministério Público Federal	Transparência ativa	Critérios de visibilidade e inferabilidade das informações divulgadas	Informações divulgadas no sítio da RFB na rede mundial de computadores (internet)	Observação direta do sítio da RFB na internet	Análise descritiva das divulgações segundo os critérios indicadores
	Avaliar o atendimento, pela RFB, das demandas dos cidadãos através do Serviço de Informação ao Cidadão – SIC no sistema Fala.BR.	Transparência passiva	Critérios de visibilidade e inferabilidade das informações prestadas ou a sua negativa	Respostas da RFB/ME às demandas feitas através do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC) do sistema Fala.BR (manifestações)	Pedidos de informações formulados no sistema Fala.BR da CGU na internet	Análise descritiva das respostas segundo os critérios indicadores

Fonte: Elaboração própria, 2022

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Transparência ativa

4.1.1 Parcelamentos tributários concedidos

As informações sobre parcelamentos concedidos estão topologicamente mal posicionadas no sítio da RFB na internet. Até o pesquisador, que é servidor da RFB há bastante tempo, encontrou dificuldade para a localização.

Figura 4 - Caminho no sítio da RFB na internet até o início da consulta sobre parcelamentos



Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. **Receita Federal** (2021).

A figura acima indica o caminho no sítio da RFB na internet até o início da consulta sobre parcelamentos publicizados.

Conforme pode-se observar, após acesso ao sítio da RFB o caminho percorrido é longo até se chegar ao início da disponibilização da informação: Assunto > Orientação Tributária > Pagamentos e Parcelamentos > Parcelamentos Ordinário e Simplificado > Consulta Parcelamentos Deferidos no Âmbito da RFB.

Foi possível perceber que, as informações que estavam sendo atualizadas mensalmente, conforme estabelecem as instruções normativas, deixaram de ser. Na primeira pesquisa, que ocorreu em 29 de setembro de 2021, o registro no sítio na internet informava que os dados foram atualizados em 24 de agosto de 2021. A segunda pesquisa, de confirmação dos dados anteriormente obtidos, efetivada em 07 de dezembro de 2022, mostrou a defasagem da informação de mais de um ano. As últimas informações foram atualizadas em 19 de outubro de 2021, embora, para algumas modalidades de parcelamentos, tenha havido atualizações em 2022.

A partir deste ponto, no caminho percorrido na internet, ficam disponíveis os acessos às seguintes informações:

Figura 5 - Opções de consulta de parcelamentos no sítio da RFB na Internet

Consulta Parcelamentos Deferidos no Âmbito da RFB

Publicado em 06/05/2015 14h04 | Atualizado em 24/08/2021 10h03

- Consulta por Número de Identificação
- Relação de Parcelamentos Não Previdenciários concedidos por mês - até maio de 2012
- Quantitativo de Parcelamentos Não Previdenciários concedidos por mês - a partir de junho de 2012
- Relação de Parcelamentos Previdenciários concedidos
- Relação de Parcelamentos Não Previdenciários concedidos
- Relação de Adesões Validadas do Pert
- Consulta Adesões Transação Contencioso Pequeno Valor Edital 01/2020

Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. **Receita Federal** (2021).

A figura reproduzida acima mostra as opções de consultas de parcelamentos no sítio da RFB na Internet.

As consultas podem ser feitas por Número de Identificação, na primeira opção. Neste caso a consulta é específica para um CNPJ ou CPF. Desta forma, são mostrados todos os parcelamentos concedidos no âmbito da RFB para um contribuinte específico. As informações disponibilizadas são: mês/ano de concessão, região fiscal, quantidade de parcelas e valor total do parcelamento.

A segunda consulta, Relação de Parcelamentos Não Previdenciários concedidos por mês – até maio de 2012, revelou informações de parcelamentos por mês, por região fiscal, identificando CNPJ do contribuinte, quantidade de parcelas e valor total parcelado.

A consulta seguinte, Quantitativo de Parcelamentos Não Previdenciários concedidos por mês – a partir de junho de 2012, apresentou, na tela seguinte, opções de pesquisa entre os anos de 2012 a 2022, com acessos por ano. A consulta a cada ano retornou as seguintes informações: valores totais parcelados e número de parcelamentos concedidos, a cada mês, por região fiscal (que são dez no Brasil) e, ao final, os totais mensais desses dados para o todo o Brasil. Esta consulta está atualizada até maio de 2022.

Na quarta forma de consulta, Relação de Parcelamentos Previdenciários concedidos, foram apresentadas as seguintes opções de pesquisa para os anos de 2016 a 2021, com acesso por ano. Na pesquisa em um ano específico abre-se a possibilidade de consulta a cada mês. A consulta mensal retornou as seguintes informações: CNPJ/CEI, quantidade de parcelas, data da concessão e valor do saldo parcelado.

A quinta opção de consulta, Relação de Parcelamentos Não Previdenciários concedidos, possui um caminho para a pesquisa muito semelhante ao do parágrafo anterior, com as mesmas

possibilidades de acessos. A consulta mensal retornou as seguintes informações: tipo de NI (1-CNPJ e 2-CPF), número do NI (CNPJ ou CPF), região fiscal (de 01 a 10), quantidade de prestações e valor da dívida parcelada. Essa consulta inclui o ano de 2022 e está atualizada até agosto de 2022.

A sexta possibilidade de consulta, Relação de Adesões Validadas no Pert, é a consulta que retornou uma maior quantidade de informações. O Pert foi um dos programas especiais de regularização tributária que incluiu, além do pagamento parcelado da dívida, reduções variáveis de montantes de multas e juros de mora dependendo da opção de quitação dos montantes devidos pelos sujeitos passivos. Maiores reduções para pagamentos à vista ou em poucas parcelas, menores reduções para parcelamentos em prazo maior.

Como o Pert envolveu, além do parcelamento das dívidas dos contribuintes, uma remissão parcial do crédito tributário, ou seja, o perdão de parte das multas e juros moratórios, seria mesmo natural que as informações disponíveis para a sociedade fossem mais completas que aquelas normalmente disponibilizadas nos parcelamentos comuns. Nestes últimos, a norma exige, apenas, valor parcelado, número de parcelas e número de inscrição do beneficiário no cadastro CNPJ ou CPF.

A consulta sobre este parcelamento especial retornou as seguintes informações em uma grande planilha eletrônica: na primeira aba, a Relação das Adesões Validadas PERT_DEMAIS - Atualizada até Dezembro/2018, onde estavam disponíveis os seguintes dados: CPF e nome do contribuinte ou CNPJ e razão social; código na unidade administrativa da RFB à qual vincula-se o contribuinte; número que identifica o parcelamento, situação do parcelamento (já liquidado ou ainda em curso); modalidade do Pert (Pert I, Pert II, Pert IIIa, Pert IIIb, Pert IIIc, já que estes programas especiais de parcelamentos foram criados em momentos e condições distintos); valor da dívida consolidada sem redução; valor da redução; valor da dívida consolidada; prestações concedidas; prestações pedagógico; prestações restantes; amortização demais créditos; amortização pagamento; saldo principal e saldo e saldo atualizado. Na segunda aba, que trata dos parcelamentos de contribuição previdenciária, Relação das Adesões Validadas PERT_PREV - Atualizada até Dezembro/2018, estavam disponíveis os seguintes dados: CNPJ e razão social ou CPF, nome e identificação do cadastro específico do INSS (ID_CEI); identificação da modalidade do parcelamento através de código e do fundamento legal; número do parcelamento especial; data de validação da adesão; identificação da unidade do INSS à qual vincula-se o contribuinte e lista de processos relacionados ao parcelamento.

Por fim, na terceira aba, foram disponibilizadas informações consolidadas sobre o Pert, que dão uma visão geral sobre valores globais parcelados, reduções, amortizações e saldos:

Figura 6 - Valores consolidados dos Pert

Programa Especial de Regularização Tributária	Quantidade/Valor	% Base Dívida sem redução*	% Base Prest. Informações
Parcelamentos consolidados	122.014	59,12%	93,07%
Dívida consolidada sem redução	R\$ 100.908.196.254,81	100,00%	94,35%
Redução	R\$ 23.481.712.005,61	23,27%	95,96%
Amortização PF/BCN	R\$ 21.525.325.233,90	21,33%	94,85%
Amortização demais créditos	R\$ 245.964.789,40	0,24%	99,63%
Saldo parcelado	R\$ 55.655.194.225,90	55,15%	93,47%
* O percentual de parcelamentos consolidados tem por base o total de pedidos da modalidade			
Prestação das informações para consolidação Pert			
Parcelamentos com prestação de informações	131.096		
Dívida consolidada sem redução	R\$ 106.956.575.252,85		
Redução	R\$ 24.470.267.720,20		
Amortização PF/BCN	R\$ 22.693.239.930,94		
Amortização demais créditos	R\$ 246.885.863,36		
Saldo parcelado	R\$ 59.546.181.738,35		
Programa Especial de Regularização Tributária			
Amortização pagamentos até dez/2018	R\$ 21.301.967.784,43		
Saldo devedor - data consolidação	R\$ 34.353.949.741,05		
Seic até jan/2019	R\$ 3.143.243.568,29		
Saldo devedor - jan/2019	R\$ 37.497.193.309,34		

Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. **Receita Federal** (2021).

A figura acima mostra as informações disponíveis na internet sobre essa modalidade de parcelamento especial denominada Pert.

A sétima e última opção é a Consulta Adesões Transação Contencioso Pequeno Valor. Essa modalidade de extinção total ou parcial do crédito tributário, a transação, tem previsão no art. 171 do Código Tributário Nacional, que facultou à lei autorizar a autoridade administrativa, sob condições e garantias, a compensar créditos tributários. A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, estabeleceu os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública de natureza tributária ou não tributária.

Assim, como no caso anterior do Pert, a transação sobre contencioso tributário envolve muito mais que apenas o parcelamento tributário. Como inclui, também, extinções parciais de crédito tributário como concessão da União para encerrar litígios tributários, é desejável que as informações disponibilizadas para o público envolvam muito mais dados que os parcelamentos comuns. Deve ser transparente para a sociedade a perda de receita pública potencial. Acertadamente, foram disponibilizadas as seguintes informações: modalidade da transação (previdenciária e não previdenciária); CNPJ ou CPF; data de adesão; dívida consolidada; redução parcelamento; amortizações com pagamentos; saldo antes da atualização; saldo atualizado; situação (liquidada ou em parcelamento) e unidade administrativa da RFB. Para que ficasse mais completa a informação seria interessante que fossem disponibilizados valores

consolidados, a exemplo do que foi feito nos parcelamentos Pert, reproduzidos na Figura 6, acima.

4.1.2 Representações Fiscais para Fins Penais Encaminhadas ao MPF

Após acesso ao sítio da RFB, o caminho percorrido até a disponibilização da informação era: Acesso à informação > Ações e Programas > Combate à Sonegação > Combate à Fraude Tributária > Operação Deflagrada > RFFP MPF.

Figura 7 - Caminho no sítio da RFB na internet até o início da consulta sobre RFFP



Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. **Receita Federal** (2021).

A figura acima indica o caminho no sítio da RFB na internet até o início da consulta sobre RFFP publicizadas.

Foi perceptível a dificuldade para acessar à informação desejada. Embora o pesquisador seja um servidor da RFB, com razoável conhecimento do sítio da RFB na Internet, o caminho desejado apenas foi desvendado após cerca de uma hora de pesquisa.

A primeira opção de consulta, “As Representações Fiscais para Fins Penais são formalizadas quando o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - [Ler mais](#)”, retornou informações sobre a Portaria 1.750/2018, que tornou obrigatória a divulgação destas informações, sobre os dados que passaram a ser divulgados e uma breve descrição os que são as representações sob comento.


A segunda opção de consulta retornou a íntegra da Portaria 1.750/2018.

Na terceira opção de consulta estão, de fato, as informações objeto da divulgação: Relação dos Contribuintes Representados no Período: 14/11/2018 a ___/___/___ - Relação de A a J - [Clique aqui](#) de K a Z - [Clique aqui](#) .

Na consulta feita em 06 de outubro de 2021 foram disponibilizados os dados dos contribuintes representados, com envio ao MPF, no período de 14 de novembro de 2018, data de início da vigência da portaria, até 31 de agosto de 2021. Cumprindo o que determina a portaria, os dados foram atualizados em 10 de setembro de 2021.

As informações são disponibilizadas em arquivos em formato PDF, de forma cumulativa, ou seja, novas representações encaminhadas vão sendo acrescentadas às informações anteriores. Como os arquivos são muito grandes, mais de quatro mil páginas, foram divididos em dois. No primeiro, contribuintes cuja razão social se inicia de A a J; no segundo de K a Z.

Figura 8 - Opções de consulta de RFFP encaminhadas ao MPF



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

08/09/2021

REPRESENTAÇÕES FISCAIS PARA FINS PENAIS ENCAMINHADAS AO MINISTÉRIO PÚBLICO

Período: 14/11/2018 a 31/08/2021

Contribuinte:	AGROMON S/A AGRICULTURA E PECUARIA	
CPF/CNPJ/Identidade/Passaporte:	01.355.296/0001-26	
Processo de Representação Fiscal	Área	Unidade da Receita Federal
14098.000117/2010-46	FISCALIZAÇÃO	01.3.01.00 DRF-CUIABA
Encaminhamento da Receita Federal		Data do Encaminhamento
ENCAMINHADO AO MPF MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL		13/12/2018
Responsável	Cargo/Vinculação	CPF/Identidade/Passaporte
JORGE MACHADO	CONTADOR	191.937.007-25
MARIO AURELIO DA CUNHA PINTO	DIRETOR	339.454.207-25
RENATO RIBEIRO ABREU	DIRETOR	181.839.567-34
Tipificação do Ilícito		
LEI Nº 8.137/90, ART. 1º, INCISO I		
Omitir informação, ou prestar declaração falsa as autoridades fazendárias.		

Fonte: BRASIL. Ministério da Economia. **Receita Federal** (2021).

A figura acima mostra as informações sobre RFFP que são divulgadas na internet.

Para cada contribuinte representado estão disponíveis as seguintes informações: Nome; CNPJ, CPF, Identidade ou Passaporte; Nº do Processo de Representação Fiscal; Área, Unidade da RFB; Encaminhamento da RFB; Data do Encaminhamento; Responsável (pessoas representadas) com dados de Nome, Cargo/Vinculação, CPF/ Identidade/Passaporte; e, por último, as informações sobre a Tipificação do Ilícito Penal que, em tese, teriam cometido.

Na segunda consulta ao sítio da RFB na internet, feita em 08 de dezembro de 2022, para confirmar se as informações obtidas na primeira consulta ainda estavam válidas, foram identificadas alterações topológicas no caminho até a obtenção das informações sobre RFFP divulgadas.

O percurso ficou, ainda, menos intuitivo. Após muito esforço do pesquisador, foi identificado o novo caminho para acesso na internet: Centrais de Conteúdo > Publicações > Representações Fiscais.

Nesse novo local, as consultas foram segregadas da seguinte forma:

RFFP enviadas ao Ministério Público letras A à E; RFFP enviadas ao Ministério Público letras F à L; RFFP enviadas ao Ministério Público letras M à Q; RFFP enviadas ao Ministério Público letras R à Z; RFFP enviadas ao Ministério Público letras A à E; Portaria RFB nº 1.750 de 12 de novembro de 2018. As informações divulgadas não sofreram alterações, exceto acréscimos de novas RFFP enviadas ao MPF.

4.2 Transparência passiva

4.2.1 Primeiro bloco de requisições de informações

Através do sistema Fala.BR, que é administrado pela CGU, foram feitos os seguintes pedidos de informações, direcionados à RFB, em 22 de julho de 2021 e 07 de outubro de 2021, no primeiro bloco de requisições de informações.

1 - Solicito informações, relativas aos anos de 2018 a 2020 sobre: Benefícios fiscais; anistias, regimes especiais, crédito presumido e outras formas de desoneração fiscal. As informações devem ser fornecidas por setor econômico, ocupação profissional com valores mensais e anuais renunciados e prazo das concessões e renúncias. Também deve ser informada a carga tributária efetiva dos setores econômicos e ocupações profissionais beneficiados com e sem as renúncias fiscais.

2 - Solicito os seguintes dados relativos aos anos de 2017 a 2019: Número de pessoas físicas e jurídicas submetidas a auditoria tributária; Setores econômicos e ocupações profissionais dos auditados; Resultados globais das auditorias por setor econômico, por estado, por porte das pessoas jurídicas e por ocupação profissional das pessoas físicas; Motivos principais da seleção dos contribuintes para as auditorias por setor ou por ocupação profissional. Resultados da arrecadação espontânea dos setores econômicos e ocupações profissionais mais auditados antes e depois das auditorias.

3 - Informar as 20 principais infrações à legislação tributária no ano de 2020, e o correspondente crédito tributário constituído em função de cada uma delas. Obs: as principais infrações aqui consideradas são aquelas que resultaram em maiores valores de créditos tributários constituídos.

4 - Informar os 10 maiores setores econômicos importadores e exportadores e as quantidades/volumes de produtos importados e exportados e os valores em moeda pagos ou recebidos por cada setor. Obs: ano 2019.

5 - Informar qual o percentual das fiscalizações encerradas em 2019 em que houve também Representação Fiscal Para Fins Penais por qualquer crime supostamente cometido. Informar o percentual do crédito tributário constituído em 2019 associado às fiscalizações com Representação Fiscal Para Fins Penais por qualquer crime supostamente cometido.

6 - Informar as 20 auditorias com maiores créditos tributários constituídos em 2019, com as seguintes informações de cada uma delas: Total lançado (tributo, multa e juros); CNAE do sujeito passivo.

7 - Informar a participação percentual de cada unidade federativa na arrecadação federal total do país nos anos de 2018, 2019 e 2020.

8 - Informar o número de Auditores Fiscais lotados em cada área da RFB (julgamento, fiscalização, aduana, logística, programação, repressão, atendimento ao público etc.) Informar, também, o percentual destes auditores em cada área em relação ao total existente.

O primeiro pedido de informação, protocolado sob nº 03005.149793/2021-45, feito no dia 22 de julho de 2021, que tratou de benefícios fiscais: anistias, regimes especiais, crédito presumido e outras formas de desoneração fiscal, foi respondido em 09 de agosto de 2021, da seguinte forma:

Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção ao pedido de informação, a requerente solicita informações sobre benefícios fiscais: anistias, regimes especiais, crédito presumido e outras formas de desoneração fiscal. Além disso, as informações deveriam ser fornecidas por setor econômico, ocupação profissional com valores mensais e anuais renunciados e prazo das concessões e renúncias. Por fim, deveria ser informada a carga tributária efetiva dos setores econômicos e ocupações profissionais beneficiados com e sem as renúncias fiscais.

Inicialmente, cabe comentar que Portaria ME nº 1.142, de 05/09/2019, que normatiza, no âmbito do Ministério da Economia (ME), entre outros assuntos, o pedido de acesso à informação previsto na Lei nº 12.527/2011 e no regulamento do Decreto nº 7.724/2012, prevê as situações em que não serão atendidos pedidos de informação formulados pelos cidadãos. O artigo 28 deste ato normativo assim dispõe sobre esses pedidos:

Art. 28. Não serão atendidos pedidos de acesso à informação, nas seguintes situações:
I- genéricos: pedidos inespecíficos que não descrevam de forma delimitada o objeto da solicitação;

.....

IV- que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações tais como:

orientação sobre a aplicação de legislações ou sobre a interpretação de determinado dispositivo legal;

pesquisas estruturadas que demandem a produção ou a consolidação de informações;

ou esclarecimentos ou requerimentos formulados pelo servidor público da Administração Pública federal relativos à sua situação funcional.

.....

Em relação à situação prevista no item I da Portaria em referência, cabe lembrar que o pedido se mostra excessivamente amplo, ou seja, com exceção dos anos de interesse, solicita de forma generalizada o provimento de informações sem sequer delimitar um escopo, o que é vedado pela norma em referência.

Além disso, entre as situações previstas no inciso IV acima, entende-se que a do item b aplica-se à demanda da requerente, uma vez que a sua solicitação se enquadra na situação de pesquisas estruturadas que demandem a consolidação de informações. Para a extração, análise e consolidação dos dados acerca dos valores das renúncias, na forma solicitada pela requerente, precisariam ser demandados trabalhos adicionais a serem executados por servidores deste Centro, que teriam que ser deslocados de suas tarefas rotineiras para executá-los.

Não obstante a impossibilidade de realização desse trabalho, para atendimento específico a uma determinada pessoa, informa-se que a RFB publica anualmente um relatório denominado Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), no qual a requerente poderá encontrar informações sobre os valores das renúncias fiscais na forma solicitada. O referido demonstrativo encontra-se disponível no seguinte link da página da RFB:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new>

Para concluir, tendo em vista o exposto, o Centro de Estudos Aduaneiros (Cetad/RFB) manifesta-se pelo não atendimento à solicitação do interessado, em razão do impedimento previsto no inciso IV do art. 28 da Portaria ME nº 1.142, de 2019.

Atenciosamente,

Serviço de Informações ao Cidadão (SIC)
Ministério da Economia. (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2021, n.p.).

O segundo pedido de informação, protocolado sob nº 03005.149775/2021-63, feito no dia 22 de julho de 2021, que tratou de número de pessoas físicas e jurídicas submetidas a auditoria tributária; setores econômicos e ocupações profissionais dos auditados; resultados globais das auditorias por setor econômico, por estado, por porte das pessoas jurídicas e por ocupação profissional das pessoas físicas; motivos principais da seleção dos contribuintes para as auditorias por setor ou por ocupação profissional. Ainda, resultados da arrecadação espontânea dos setores econômicos e ocupações profissionais mais auditados antes e depois das auditorias, foi respondido, em 09 de agosto de 2021, através da Nota Cofis/Dicav nº 110, de 04 de agosto de 2021.

A supracitada nota, resumidamente, tratou o tema da seguinte forma:

2. Para os dois primeiros itens da solicitação, informa-se que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, em atendimento à orientação prevista no art. 7º do Decreto nº 7.724, de 16/05/2012, para promover a transparência ativa na divulgação das informações de interesse coletivo ou geral, divulga, observando-se os limites de proteção do sigilo fiscal, desde 2016, no link abaixo, as informações relativas aos resultados da fiscalização. As informações divulgadas contemplam as solicitações dos dois primeiros. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao>

3. Relativamente ao terceiro e ao quinto item da solicitação, informa-se que a Coordenação-Geral de Fiscalização não dispõe de relatórios estruturados que disponibilizem as informações no formato solicitado e que sua elaboração demandaria trabalho adicional de análise e consolidação de dados e informações. Então, não é possível o atendimento ao solicitado nesses itens, conforme previsto no art. 13, III, do Decreto nº 7724/2012: Art. 13. Não serão atendidos pedidos de acesso à informação: (...) III - que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, ou serviço de produção ou tratamento de dados que não seja de competência do órgão ou entidade.

4. Em relação ao quarto item, Motivos principais da seleção dos contribuintes para as auditorias por setor ou por ocupação profissional, informa-se não ser possível o atendimento, com amparo no inciso VIII do art. 23 da Lei nº 12.527, de 18/11//2011, pois a divulgação das informações solicitadas compromete as atividades fiscais em andamento. 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: (...) VIII - comprometer atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações.

5. Feitas essas considerações, propõe-se encaminhar esta Nota em resposta às solicitações do interessado. (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2021, n.p.).

O terceiro pedido de informação, protocolado sob nº 03005.204314/2021-61, feito no dia 07 de outubro de 2021, que solicitou informações sobre as 20 principais infrações à legislação tributária no ano de 2020 e o correspondente crédito tributário constituído em função de cada uma delas, foi respondido em 22 de outubro de 2021, da seguinte forma:

Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, informa-se que a Coordenação-Geral de Fiscalização da Receita Federal não dispõe de relatórios estruturados que apresentem as informações no formato solicitado e que sua elaboração demandaria trabalho adicional de análise e consolidação de dados e informações. Por isso, a solicitação não será atendida com amparo na dispensa prevista no inciso III do art. 13 do Decreto nº 7.724, de 16/05/2012, transcrito abaixo, com grifo:

Art. 13. Não serão atendidos pedidos de acesso à informação:

I - genéricos;

II - desproporcionais ou desarrazoados; ou

III - que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, ou serviço de produção ou tratamento de dados que não seja de competência do órgão ou entidade.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso III do caput, o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.

Atenciosamente,

Serviço de Informações ao Cidadão (SIC)

Ministério da Economia. (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2021, n.p.).

O quarto pedido de informação, protocolado sob nº 03005.204323/2021-51, feito no dia 07 de outubro de 2021, que solicitou informações sobre os dez maiores setores econômicos importadores e exportadores e as quantidades/volumes de produtos importados e exportados e os valores em moeda pagos ou recebidos por cada setor, no ano 2019, foi respondido em 25 de outubro de 2021, da seguinte forma:

Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, "Informa os 10 maiores setores econômicos importadores e exportadores e as quantidades/volumes de produtos importados e exportados", recomendamos utilizar a classificação ISIC no nível divisão. Ela é o segundo nível da classificação por atividade econômica (https://balanca.economia.gov.br/balanca/metodologia/Nota_ISIC-CUCI.pdf), e compreende um número elevado de setores capaz de representar atividade econômica exportadora e importadora no nível de detalhes do pedido.

Os dados são públicos e podem ser facilmente obtidos nesta consulta ao sistema comex stat (<http://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral/44551>). Para criar o ranking dos maiores setores exportadores em termos de valor, é suficiente ordenar o Valor FOB (US\$). Se optar por detalhar em produtos (indicamos a classificação cucu grupo para isto), obterá a informação dos valores e kg das mercadorias que fazem parte do setor (<http://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral/44554>).

No entanto, cabe ressaltar que para desempenho agregado de volume a nível setorial, o mais adequado é utilizar os índices de quantum. A simples soma da quantidade em kg muito provavelmente não representará o real desempenho econômico do setor. Os índices de quantum ao respeitar a característica individual de cada produto são mais adequados para avaliar o desempenho econômico do setor em termos de volume. A este respeito os dados podem ser obtidos em: https://balanca.economia.gov.br/balanca/IPQ/isic_mes.html.

Sobre o pedido de dados dos "valores em moeda pagos ou recebidos por cada setor", informamos que na mesma consulta pode ser obtido os dados em US\$ FOB (<http://comexstat.mdic.gov.br/pt/geral/44551>). Ressaltamos que quando a operação não é feita na moeda US\$, é feita a conversão para esta moeda usando a taxa de câmbio

extraída no sistema ptax do Banco Central do Brasil, pois as estatísticas são compiladas e divulgadas em dólares americanos sob o incoterm FOB.

Atenciosamente,

Serviço de Informações ao Cidadão (SIC)

Ministério da Economia (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2021, n.p.).

O quinto pedido de informação, protocolado sob nº 03005.204339/2021-64, feito no dia 07 de outubro de 2021, que solicitou informações sobre o percentual das fiscalizações encerradas em 2019 em que houve também Representação Fiscal Para Fins Penais por qualquer crime supostamente cometido e o percentual do crédito tributário constituído em 2019, associado às fiscalizações com Representação Fiscal Para Fins Penais, por qualquer crime supostamente cometido, foi respondido em 25 de outubro de 2021, da seguinte forma:

Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, informa-se que a Coordenação-Geral de Fiscalização não dispõe de relatórios estruturados que apresentem as informações no formato solicitado e que sua elaboração demandaria trabalho adicional de análise e consolidação de dados e informações. Por isso, a solicitação não será atendida com amparo na dispensa prevista no inciso III do art. 13 do Decreto nº 7.724, de 16/05/2012, transcrito abaixo, com grifo:

Art. 13. Não serão atendidos pedidos de acesso à informação:

I - genéricos;

II - desproporcionais ou desarrazoados; ou

III - que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, ou serviço de produção ou tratamento de dados que não seja de competência do órgão ou entidade.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso III do caput, o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.

Atenciosamente,

Serviço de Informações ao Cidadão (SIC)

Ministério da Economia (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2021, n.p.).

O sexto pedido de informação, protocolado sob nº 03005.204345/2021-11, feito no dia 07 de outubro de 2021, que solicitou informações sobre as vinte auditorias com maiores créditos tributários constituídos em 2019, com informações sobre total lançado (tributo, multa e juros) e Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) do sujeito passivo, foi respondido em 18 de outubro de 2021, da seguinte forma:

Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, informa-se que a Coordenação-Geral de Fiscalização da Receita Federal não dispõe de relatórios estruturados que apresentem as informações no formato solicitado e que sua elaboração demandaria trabalho adicional de análise e consolidação de dados e informações. Por isso, a solicitação não será atendida com amparo na dispensa prevista no inciso III do art. 13 do Decreto nº 7.724, de 16/05/2012, transcrito abaixo, com grifo:

Art. 13. Não serão atendidos pedidos de acesso à informação:

I - genéricos;

II - desproporcionais ou desarrazoados; ou

III - que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, ou serviço de produção ou tratamento de dados que não seja de competência do órgão ou entidade.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso III do caput, o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.

Registra-se que, como possibilidade de atender em parte o pedido do cidadão, informa-se que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, em atendimento à orientação prevista no art. 7º do Decreto nº 7.724, de 16/05/2012, para promover a transparência ativa na divulgação das informações de interesse coletivo ou geral, divulga, observando-se os limites de proteção do sigilo fiscal, no link abaixo, informações relativas aos resultados da fiscalização. Na opção Relatório Anual de Fiscalização - Resultados de 2019 e Plano para 2020 [ver o item 5. Crédito tributário por segmento ou ocupação profissional], que apresenta as quantidades de procedimentos fiscais por segmento econômico.

Plano Anual da Fiscalização (www.gov.br)

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao>

Atenciosamente, (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2021, n.p.).

O sétimo pedido de informação, protocolado sob nº 03005.204347/2021-19, feito no dia 07 de outubro de 2021, que tratou da participação percentual de cada unidade federativa na arrecadação federal total do país nos anos de 2018, 2019 e 2020, foi respondido em 18 de outubro de 2021, através da Nota SIC Cetad/Copan nº 172/2021, de 14 de outubro de 2021, da seguinte forma:

Interessado: Não identificado (044473)

Assunto: Solicita a participação percentual de cada unidade federativa na arrecadação federal total do país nos anos de 2018, 2019 e 2020.

e-SIC nº 03005204347/2021-19 SDSIC: 55.949

A presente Nota SIC tem por objetivo analisar a solicitação de informações feita com base na Lei nº 12.527, de 2011, constante do pedido de autoria não identificada, efetuado por meio do Pedido nº 55.949 do sistema e-SIC.

2. Em seu pedido, o requerente solicita a participação percentual de cada unidade federativa na arrecadação federal total do país nos anos de 2018, 2019 e 2020.

3. Informa-se ao requerente que os dados solicitados se encontram na planilha Excel anexa ao presente pedido. (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2021, n.p.).

O oitavo pedido de informação, protocolado sob nº 03005.204360/2021-60, feito no dia 07 de outubro de 2021, que solicitou informações sobre o número de Auditores Fiscais lotados em cada área da RFB (julgamento, fiscalização, aduana, logística, programação, repressão, atendimento ao público etc.) e, também, sobre o percentual destes auditores em cada área em relação ao total existente, foi respondido em 29 de outubro de 2021, da seguinte forma:

Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, esta Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas da Receita Federal do Brasil (Cogep/Sucor/RFB) informa, com amparo no inciso II, do artigo 13, Decreto 7724/2012, que se encontra impossibilitada de fornecer dados na forma pleiteada.

Cabe preliminarmente pontuar que a Lei nº 12.527/2011 assegurou praticamente o irrestrito conhecimento das informações públicas ou contidas em documentos públicos, com as exceções expressamente nela estabelecidas. Sabe-se, portanto, que a regra é a publicidade de dados e atos públicos. Entretanto, a própria Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, XXXIII, resguarda a publicidade de informações sigilosas que sejam imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado, cuja divulgação ou acesso restrito possam comprometer atividades de inteligência, de investigação ou de fiscalização em andamento, relacionadas com prevenção ou repressão de infrações. Esse é o caso, porque a atividade de fiscalização estatal decorre da necessidade de se manter a arrecadação e, conseqüentemente, garantir recursos para o correto funcionamento do Estado.

As informações de quantitativo de Auditores-Fiscais por áreas específicas se revestem de caráter sensível, pois abrange as diversas áreas de atuação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, e aborda informações de cunho estratégico nacional de fiscalização adotada, cuja divulgação poderia comprometer inclusive a atuação do Órgão e dos próprios Auditores-Fiscais nas diversas operações sob sua responsabilidade, nos trabalhos de inteligência, de investigação ou de fiscalização em andamento, com impactos em prevenção e/ou repressão de infrações. Franquear tais dados teria o condão de expor áreas de interesse estratégico nacional, demonstrando a capacidade operacional, os métodos de atuação da fiscalização e atividade tributária e aduaneira federal. Ademais, a alocação de pessoal nas equipes de fiscalização é dinâmica, variando de acordo com as circunstâncias econômicas, estudos sobre fraudes recorrentes, distribuição física da força de trabalho, dentre outras variáveis.

Por fim, deve-se analisar a proporcionalidade em sentido estrito do ato de informar os dados requeridos. Para tal análise, importante considerar quais as vantagens e desvantagens da prestação da informação. Como mencionado alhures, expor dados detalhados do quantitativo de Auditores-Fiscais por área de atuação, na forma pleiteada, representa possivelmente mais desvantagens, posto que permite o conhecimento minucioso da capacidade operacional do órgão e de seu poder de resposta quanto às situações de fraudes e percepção de risco fiscal.

Entende-se, por fim, restar prejudicado o fornecimento das informações solicitadas, em vista das considerações apontadas anteriormente, reforçadas pelo fato de que o fornecimento dos dados solicitados não atende ao princípio da proporcionalidade dos atos da administração pública; que é dever desta salvaguardar sua segurança e a de seus servidores, no sentido de não expor ao conhecimento público informações estratégicas que possam colocar em risco a organização do Estado, tais como aquelas referentes à fiscalização, pesquisa e investigação e controle tributário e aduaneiro.

Atenciosamente,

Serviço de Informações ao Cidadão (SIC)

Ministério da Economia (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2021, n.p.)

Resumo do atendimento aos pedidos de informações formulados no primeiro bloco, segundo classificação do próprio órgão público demandado, a RFB ou do Ministério da Economia:

Quadro 8 - Resumo do atendimento aos pedidos do primeiro bloco de informações, de acordo com a RFB ou o ME

PEDIDOS DE INFORMAÇÕES PRIMEIRO BLOCO	DECISÃO SEGUNDO AFIRMADO PELA RFB OU	ESPECIFICAÇÃO DA DECISÃO
--	---	-----------------------------

	PELO MINISTÉRIO DA ECONOMIA (ME)	
1º pedido	Acesso parcialmente concedido	Parte do pedido e desproporcional ou desarrazoado
2º pedido	Acesso parcialmente concedido	Parte do pedido e desproporcional ou desarrazoado
3º pedido	Acesso negado	Pedido exige tratamento adicional de dados
4º pedido	Acesso concedido	Resposta inserida no Fala.BR
5º pedido	Acesso negado	Pedido exige tratamento adicional de dados
6º pedido	Acesso negado	Pedido desproporcional ou desarrazoado
7º pedido	Acesso concedido	Resposta inserida no Fala.BR
8º pedido	Acesso negado	Pedido desproporcional ou desarrazoado

Fonte: Elaboração própria, 2022

Esse quadro resume o atendimento aos pedidos do primeiro bloco de informações na visão da RFB ou do ME.

4.2.2 Segundo bloco de requisições de informações

Através do sistema Fala.BR, que é administrado pela CGU, foram feitos os seguintes pedidos de informações direcionados à RFB, em 02 de maio de 2022, no segundo bloco de requisições de informações.

- 1 - Solicito a cesso às decisões em processos administrativos fiscais federais de 1ª instância do ano corrente.
- 2 - Solicito acesso às informações sobre benefícios fiscais, isenções, programas de parcelamento, anistias, regimes especiais, créditos presumidos e toda forma de desoneração fiscal concedidos, de maneira individualizada, contendo nome do beneficiado, CPF/CNPJ, total de valores renunciados pelo ente público, quais tributos foram renunciados e o prazo de duração (quando houver) da desoneração concedida no último exercício e no ano corrente.
- 3 - Solicito informação sobre quem é o beneficiário da maior desoneração fiscal concedida no último exercício e no ano corrente (até o momento), com o respectivo valor e a discriminação dos tributos renunciados.
- 4 - Solicito acesso às consultas tributárias dos contribuintes formuladas à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nos anos 2020 e 2021 e respectivas respostas.

O primeiro pedido de informação, protocolado sob nº 03005.208863/2022-95, feito no dia 02 de maio de 2022, que tratou do a cesso às decisões em processos administrativos fiscais federais de 1ª instância do ano corrente, foi respondido em 23 de maio de 2022 da seguinte forma:

Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, segue resposta da área:

O requerente solicita acesso às decisões em processos administrativos fiscais federais de 1ª instância do ano corrente. Não obstante, há que se informar que o inteiro teor dos acórdãos das Delegacias de Julgamento da Receita Federal não está disponível publicamente, por ser protegido pelo sigilo fiscal, nos termos do art. 198 do Código Tributário Nacional (CTN).

O art. 6º, I, do Decreto nº 7.724/2012, que regulamenta a Lei nº 12.527/2010 (Lei de Acesso à Informação), restringe o acesso a informações protegidas por sigilo fiscal, dentre outras, conforme abaixo transcrito:

Art. 6º O acesso à informação disciplinado neste Decreto não se aplica:

I - às hipóteses de sigilo previstas na legislação, como fiscal, bancário, de operações e serviços no mercado de capitais, comercial, profissional, industrial e segredo de justiça; e

(...)

Destaque-se que as decisões das Delegacias de Julgamento contêm não somente dados protegidos por sigilo fiscal, mas podem conter, a depender do assunto versado, dados protegidos por sigilo bancário, de operações no mercado de capitais, comercial, industrial e até informações protegidas por segredo de justiça. No âmbito do acesso a algumas decisões relacionadas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), pode ocorrer a violação da intimidade e da vida privada dos(as) cidadãos(ãs), haja vista a possível visualização dos montantes despendidos com procedimentos médicos e dos tipos de procedimentos médicos realizados, por exemplo. O art. 5º, X, da Constituição Federal, por sua vez, disciplina serem invioláveis a intimidade e a vida privada das pessoas.

Saliente-se que, embora não possa ser disponibilizado o inteiro teor das decisões das Delegacias de Julgamento, as ementas dos acórdãos encontram-se disponíveis publicamente,

no seguinte link: <https://atosdecisorios.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>. Basta selecionar em "Tipo de ato": "Acórdão", selecionar a Delegacia de Julgamento (DRJ) em "Unidade" e selecionar o assunto no campo "Assunto". Há também campos de pesquisa livre e de pesquisa por data. (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2022a, n.p.).

O segundo pedido de informação, protocolado sob nº 03005.208891/2022-11, feito no dia 02 de maio de 2022, que tratou do acesso às informações sobre benefícios fiscais, isenções, programas de parcelamento, anistias, regimes especiais, créditos presumidos e toda forma de desoneração fiscal concedidos, de maneira individualizada, contendo nome do beneficiado, CPF/CNPJ, total de valores renunciados pelo ente público, quais tributos foram renunciados e o prazo de duração (quando houver) da desoneração concedida no último exercício e no ano corrente, foi respondido em 02 de junho de 2022, da seguinte forma:

Em atenção à sua solicitação esclarecemos que no que se refere à solicitação de dados desagregados acerca de benefícios fiscais, a Receita Federal informa que os relatórios de renúncia elaborados estão disponíveis no endereço:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/gastos-tributarios-bases-efetivas> -

e encontram-se publicados em níveis de agregação predefinidos, ou seja, disponibilizam estimativas segmentadas, por exemplo, por região geográfica ou tributo.

Com efeito, a organização de relatórios com maior detalhamento requer a realização de estudos específicos relacionados à exequibilidade técnica para a extração desse tipo de informação, bem como o desenvolvimento de metodologias para o cálculo de renúncias por contribuinte.

Além disso, para a viabilização e posterior início desse tipo de trabalho, entende-se necessária a prévia regulamentação de como essas informações serão disponibilizadas no intuito de se evitar quaisquer prejuízos de cunho fiscal ou legal aos beneficiários de desonerações tributárias.

Dessa forma, repassamos as informações abaixo disponibilizadas em transparência ativa para consulta e análise:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/renuncias>

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/pessoas-juridicashabilitadas-e-coabilitadas/>

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos>

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/legislacao-por-assunto#anc-impostos-e-contribuicoes-sociais>

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/isencoes>

<http://dados.cultura.gov.br/dataset?tags=ANCINE&tags=CINEMA>

<https://www.fn.de.gov.br/index.php/programas/programas-suplementares/ps-educacao-infantil/ps-apoio-a-novos-estabelecimentos-infantil>

<http://www.fn.de.gov.br/programas/proinfancia/proinfancia-apresentacao>

Assim, a informação solicitada tem natureza que avoca causa de não atendimento estampada no art. 13, III, do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012 uma vez que enseja trabalho adicional na consolidação e tratamento de dados por esta Secretaria, com lastro no dispositivo do art. 13, III, do Decreto nº 7.724, de 2012, que diz, in verbis:

Art. 13. Não serão atendidos pedidos de acesso à informação:

I - genéricos;

II - desproporcionais ou desarrazoados; ou

III - que exijam trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, ou serviço de produção ou tratamento de dados que não seja de competência do órgão ou entidade. Parágrafo único. Na hipótese do inciso III do caput, o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.

Responsável pela resposta: Ouvidoria – RFB (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2022a, n.p.).

O terceiro pedido de informação, protocolado sob nº 03005.208902/2022-54, feito no dia 02 de maio de 2022, que solicitou informação sobre quem é o beneficiário da maior desoneração fiscal concedida no último exercício e no ano corrente (até o momento), com o respectivo valor e a discriminação dos tributos renunciados, foi respondido em 23 de maio de 2022, da seguinte forma:

Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, inicialmente, cabe comentar que, no que se refere à solicitação de dados desagregados acerca de benefícios fiscais, a Receita Federal informa que os relatórios de renúncia elaborados por este Centro de Estudos, consolidados nos Demonstrativos de Gastos Tributários - <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/gastos-tributarios-bases-efetivas> - encontram-se publicados em níveis de agregação predefinidos, ou seja, disponibilizam estimativas segmentadas, por exemplo, por região geográfica ou tributo.

Com efeito, a organização de relatórios com maior detalhamento requer a realização de estudos específicos relacionados à exequibilidade técnica para a extração desse tipo de informação, bem como o desenvolvimento de metodologias para o cálculo de renúncias por contribuinte.

Além disso, para a viabilização e posterior início desse tipo de trabalho, entende-se necessária a prévia regulamentação de como essas informações serão disponibilizadas no intuito de se evitar quaisquer prejuízos de cunho fiscal ou legal aos beneficiários de desonerações tributárias.

Em suma, este Centro de Estudos não dispõe de relatórios referentes a renúncias por beneficiário, uma vez que toda a metodologia existente para as estimativas foi estabelecida para bases agregadas.

Além disso, cabe lembrar que a informação existente em base individualizada refere-se, por exemplo, a deduções sobre a base de cálculo, créditos presumidos e deduções do imposto devido, ou seja, nenhum desses aspectos constitui renúncia propriamente dita.

Pelo exposto, informações de renúncias fiscais por beneficiário não estão disponíveis (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2022a, n.p.).

O quarto pedido de informação, protocolado sob nº 03005.208846/2022-58, feito no dia 02 de maio de 2022, que solicitou o acesso às consultas tributárias dos contribuintes formuladas à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nos anos 2020 e 2021 e respectivas respostas, foi respondido em 06 de maio de 2022 da seguinte forma:

Senhor(a),

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à solicitação, informamos que todas as informações podem ser consultadas na página da Receita Federal do Brasil no endereço:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/servicos/interpretacao>

No link: <https://atosdecisorios.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf> - As decisões podem ser classificadas por filtros de data, unidade, tipo de ato, etc.

Demais informações podem ser encontradas no endereço:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao>

Atenciosamente,

Serviço de Informações ao Cidadão (SIC)

Ministério da Economia (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2022a, n.p.).

A RFB afirmou, na resposta ao quarto pedido, que concedeu o acesso à informação através de orientação sobre como encontrar a informação solicitada indicando alguns endereços no sítio do órgão na internet. Ao se conferir a informação, foi verificado que o atendimento foi

apenas parcial, pois as informações disponíveis apenas se referiam às soluções de consultas formuladas pelos contribuintes (respostas). Não foram disponibilizadas as consultas formuladas (dúvidas).

Com o objetivo de analisar a correta observância, por parte da RFB, do sistema de recursos previsto na LAI, no caso de negativa do acesso à informação de forma completa, foi elaborado o recurso de primeira instância, em 11 de maio de 2022, ao Subsecretário-Geral da RFB, que é a autoridade hierarquicamente superior à que exarou a decisão impugnada, conforme previsto no art. 15, parágrafo único, da Lei 12.527/2011 - LAI e no artigo 21 do Decreto 7.724/2012, nos seguintes termos abaixo reproduzidos. Salientamos que os recursos são operacionalizados no próprio sistema fala.BR.

Tipo de Recurso: Informação incompleta

Justificativa:

Não houve atendimento completo à solicitação de acesso à informação. O pedido feito foi: "Solicito acesso às consultas tributárias dos contribuintes formuladas à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nos anos 2020 e 2021 e respectivas respostas". Ou seja, foi solicitado acesso aos pedidos formulados pelos contribuintes (dúvidas existentes) e respectivas respostas (soluções de consulta). Apenas foram fornecidos endereços de internet para acesso às "soluções de consultas" e à legislação. Portanto, a informação prestada foi incompleta (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2022a, n.p.).

Em 17 de maio de 2021, foi dada a resposta indeferindo o recurso de primeira instância, através da Nota Cosit/Sutri/RFB n° 163, de 13 de maio de 2022, chancelada por despacho decisório do Subsecretário-Geral da RFB, assinado em 16 de maio de 2022, com a seguinte conclusão:

10. Por todo o acima exposto, considerando-se a necessidade de preservação do sigilo fiscal e de trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações, com base na previsão dos artigos 6° e 13 do Decreto n° 7.724 de, 2012, sugere-se o indeferimento do recurso interposto (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2022a, n.p.).

Ainda no mesmo desiderato de analisar a correta observância por parte da RFB do sistema de recursos previsto na LAI, no caso de negativa do acesso à informação demandada, foi elaborado o recurso de segunda instância, em 25 de maio de 2022, ao Secretário Especial da RFB, que é a autoridade hierarquicamente superior à que exarou a decisão impugnada, que foi o recurso de primeira instância, conforme previsto no art. 15, parágrafo único, da Lei 12.527/2011 - LAI e no artigo 21, parágrafo único, do Decreto 7.724/2012, nos seguintes termos:

Tipo de Recurso: Justificativa para o sigilo insatisfatória/não informada

Justificativa: Prezados Senhores, inicialmente, foi solicitado acesso às consultas tributárias dos contribuintes formuladas à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nos anos 2020 e 2021 e respectivas soluções. Como resposta, foram fornecidos endereços de internet para acesso às "soluções de consultas" e à legislação. Ou seja, foi solicitado acesso aos pedidos formulados pelos contribuintes (dúvidas existentes) e respectivas respostas (soluções de consulta). Portanto, a informação prestada foi incompleta. Os pedidos apresentados pelos consulentes não foram disponibilizados. Após formulado o recurso de 1º grau obtivemos como resposta, resumidamente: “Por todo o acima exposto, considerando-se a necessidade de preservação do sigilo fiscal e de trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações, com base na previsão os artigos 6º e 13 do Decreto nº 7.724 de, 2012, sugere-se o indeferimento do recurso interposto.” É por demais sabido que, embora não exista previsão legal literal para o que se convencionou chamar de “sigilo fiscal”, ele teria como matriz legal o artigo 198 da Lei Complementar 5.172/66-CTN que diz: “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.” Não pode ser crível que a autoridade administrativa tenha analisado as dezenas ou centenas de pedidos de soluções de consulta e tenha concluído que, EM TODOS exista a situação prevista no artigo 198 do CTN. Até a presente data não existe presunção legal definindo que toda informação em poder da administração tributária seja protegida por sigilo fiscal. Pela leitura do artigo 198 supracitado, facilmente verifica-se que, a lei buscou proteger, apenas, as 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. Ademais, mesmo que existissem informações protegidas por sigilo fiscal em todos ou alguns dos pedidos de solução de consulta, a própria lei de acesso à informação, Lei 12.527/2011, deu a solução para o caso no § 2º do artigo 7º: “quando não for autorizado acesso integral à informação por ser ela parcialmente sigilosa, é assegurado o acesso à parte não sigilosa por meio de certidão, extrato ou cópia com ocultação da parte sob sigilo.” Essa solução não foi considerada. Além disso, quando houver a negativa de fornecimento de informações ao cidadão com alegação de necessidade de “trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações”, o próprio artigo 13 do Decreto nº 7.724/2012, alegado na resposta, no seu parágrafo único, resolve a questão dizendo: “na hipótese do inciso III do caput, o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.” O que não foi observado pela RFB. Por todo o exposto, apresento o recurso de 2º grau previsto da Lei 12.527/2011, irresignado como a negativa de fornecimento das informações requisitadas e das justificativas apresentadas. Atenciosamente (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2022a, n.p.).

A resposta indeferindo o recurso de segunda instância foi dada em 01 de junho de 2022, através da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 189, de 30 de maio de 2022, chancelada por despacho decisório do Secretário Especial da RFB, assinado em 31 de maio de 2022, com a seguinte conclusão:

10. Por todo o acima exposto, considerando-se a necessidade de preservação do sigilo fiscal e de trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações, com base na previsão dos artigos 6º e 13 do Decreto nº 7.724 de, 2012, sugere-se o indeferimento do recurso interposto (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2022a, n.p.).

Não por acaso, as conclusões das respostas que indeferiram os recursos de primeira e segunda instância são idênticas. O tema será tratado no próximo capítulo dedicado à análise dos resultados da pesquisa.

Quadro 9 - Resumo do atendimento aos pedidos do segundo bloco de informações, de acordo com a RFB

PEDIDOS DE INFORMAÇÕES - SEGUNDO BLOCO	DECISÃO SEGUNDO AFIRMADO PELA RFB	ESPECIFICAÇÃO DA DECISÃO
1º pedido	Acesso concedido	Orientação sobre como encontrar a informação solicitada
2º pedido	Acesso negado	Pedido exige tratamento adicional de dados
3º pedido	Acesso concedido	Resposta inserida no Fala.BR
4º pedido	Acesso concedido	Orientação sobre como encontrar a informação solicitada

Fonte: Elaboração própria, 2022

O quadro acima resume o atendimento aos pedidos do segundo bloco de informações na visão da RFB.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são analisados os resultados da pesquisa relativa à avaliação da transparência ativa e passiva da RFB, nos exatos limites delineados na proposta. Na análise da transparência ativa, foi observada a divulgação pela RFB, no seu sítio na rede mundial de computadores, das informações relativas a parcelamentos tributários concedidos e sobre representações fiscais para fins penais (RFFP) encaminhadas ao Ministério Público Federal. Na avaliação da transparência passiva, foram analisadas as respostas aos pedidos de acesso a informações que detém a RFB, feitos através do Sistema Eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC) do governo federal, denominado Fala.BR.

5.1 Análise da transparência ativa

5.1.1 Parcelamentos tributários concedidos

Todas as constatações abaixo esposadas foram fruto da observação direta ao sítio da RFB da internet em confronto com os requisitos de divulgação exigidos pela norma legal segundo os critérios de visibilidade e inferabilidade.

Em relação à topologia, constatou-se que: as informações sobre parcelamentos concedidos estão topologicamente mal posicionadas no sítio da RFB na internet, o que torna difícil acessá-las. O caminho percorrido até a informação é longo e pouco intuitivo. Conforme pode-se observar, após acesso ao sítio da RFB, a trilha percorrida até se obter o início da disponibilização das informações é: Assunto > Orientação Tributária > Pagamentos e Parcelamentos > Parcelamentos Ordinário e Simplificado > Consulta Parcelamentos Deferidos no Âmbito da RFB.

No que se refere à periodicidade mensal da divulgação das informações, ficou constatada que, a obrigatoriedade de divulgação mensal das informações relativas aos parcelamentos deferidos pela RFB estava sendo observada e deixou de ser. Na observação feita em 29 de setembro de 2021, o registro no sítio na internet informava que os dados foram atualizados em 24 de agosto de 2021. Na segunda pesquisa, feita em 07 de dezembro de 2022, as atualizações deixaram de cumprir a obrigatoriedade legal. As informações sobre parcelamentos apresentaram defasagem na divulgação de quatro meses (agosto 2022 a dezembro 2022), sete meses (maio 2022 a dezembro 2022) até mais de um ano (outubro 2021 a dezembro 2022).

Sobre as informações disponibilizadas na internet, ficou contatado que: em todas as opções de consulta sobre parcelamentos, as informações de divulgação obrigatória (valor parcelado, número de parcelas e número de inscrição do beneficiário no cadastro CNPJ ou CPF) estão publicizadas no sítio da RFB na internet. Algumas opções, como a terceira opção de consulta (Quantitativo de Parcelamentos Não Previdenciários concedidos por mês – a partir de junho de 2012), não aparece a informação sobre CNPJ ou CPF, já que o objetivo da consulta é apenas consolidar os valores parcelados por mês/ano, sem, contudo, detalhar quais contribuintes efetivaram os parcelamentos.

Constatou-se também, que, a forma mais completa de divulgação de informações sobre parcelamentos está na consulta sobre Relação de Adesões Validadas no Pert (Programa Especial de Regularização Tributária), que está na sexta opção de consulta. Em relação a estes parcelamentos, são feitas divulgações adicionais, não exigidas pela norma legal, que dão completude à informação. Foram acrescidas as informações sobre nome/razão social; código na unidade administrativa da RFB à qual vincula-se o contribuinte; número que identifica o parcelamento, situação do parcelamento (já liquidado ou ainda em curso); modalidade do Pert (Pert I, Pert II, Pert IIIa, Pert IIIb, Pert IIIc já que estes programas especiais de parcelamentos foram criados em momentos e condições distintos); valor da dívida consolidada sem redução; valor da redução; valor da dívida consolidada; prestações concedidas; prestações pedagógico; prestações restantes; amortização demais créditos; amortização pagamento; saldo principal e saldo e saldo atualizado. Na outra aba, que trata dos parcelamentos previdenciários, foram agregadas informações sobre: nome e identificação do cadastro específico do INSS (ID_CEI); identificação da modalidade do parcelamento através de código e do fundamento legal; número do parcelamento especial; data de validação da adesão; identificação da unidade do INSS à qual vincula-se o contribuinte e lista de processos relacionados ao parcelamento.

Desta forma, conclui-se que, em relação aos dados sobre parcelamentos concedidos, a transparência ativa, por determinação legal, está sendo parcialmente exercitada.

A periodicidade obrigatória de divulgação das informações deixou de ser cumprida, o que foi percebido na observação feita em 07 de dezembro de 2022. Além disso, a localização das informações no sítio da RFB na internet não é a ideal, já que o caminho a ser percorrido é pouco intuitivo, sendo difícil ao cidadão ter acesso à informação. De forma exemplificativa, embora exista uma via de acesso (*link*) na página da RFB na internet denominada “Acesso à Informação” este não é o caminho para se chegar nos parcelamentos concedidos. Além disso, a multiplicidade de acessos e a forma de apresentação dos dados dificultam o processamento, a compreensão e a utilização destas.

5.1.2 Representação Fiscais para Fins Penais Encaminhadas ao MPF

Os resultados aqui expostos e as suas análises foram resultado da observação direta ao sítio da RFB na internet, em confronto com os requisitos de divulgação exigidos pela norma legal, segundo os critérios de visibilidade e inferabilidade.

As consultas foram feitas no sítio da RFB na internet, que está contido no sítio do Governo Federal e Ministério da Economia: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>, em 06 de outubro de 2021 e em 08 de dezembro de 2022.

Após acesso ao sítio da RFB, o caminho percorrido até a disponibilização das informações era: Acesso à informação > Ações e Programas > Combate à Sonegação > Combate à Fraude Tributária > Operação Deflagrada > RFFP MPF.

Foi perceptível a dificuldade para acessar à informação desejada. Embora o pesquisador seja um servidor da RFB, com razoável conhecimento do sítio da RFB na Internet. O caminho desejado apenas foi desvendado após cerca de uma hora de pesquisa.

A primeira opção de consulta, “As Representações Fiscais para Fins Penais são formalizadas quando o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Ler mais”, retornou informações sobre a Portaria 1.750/2018 e sobre os dados que passaram a ser divulgados, além de uma breve descrição do que são as representações sob comentário.

A segunda opção de consulta, retornou a íntegra da Portaria 1.750/2018.

Na terceira opção de consulta estavam as informações objeto da divulgação: Relação dos Contribuintes Representados no Período: 14/11/2018 a __/__/____ - Relação de A a J - Clique aqui de K a Z - Clique aqui .

A pesquisa comprovou que a periodicidade mensal de divulgação das informações relativas às representações fiscais para fins penais encaminhadas ao MPF está sendo observada. Na consulta feita em 06 de outubro de 2021 foram disponibilizados os dados dos contribuintes representados, com envio ao MPF, no período de 14 de novembro de 2018, data de início da vigência da portaria, até 31 de agosto de 2021. Cumprindo o que determina a portaria, os dados foram atualizados em 10 de setembro de 2021.

As informações são disponibilizadas em arquivos em formato PDF, de forma cumulativa, ou seja, novas representações encaminhadas vão sendo acrescidas às informações

anteriores. Como os arquivos são muito grandes, mais de quatro mil páginas, foram divididos em dois. No primeiro, contribuintes cuja razão social se inicia de A a J; no segundo de K a Z.

Cumprindo o que determina a portaria, para cada contribuinte representado estão disponíveis as seguintes informações: Nome; CNPJ, CPF, Identidade ou Passaporte; N° do Processo de Representação Fiscal; Área, Unidade da RFB; Encaminhamento da RFB; Data do Encaminhamento; Responsável (pessoas representadas) com dados de Nome, Cargo/Vinculação, CPF/ Identidade/Passaporte; e, por último, as informações sobre a Tipificação do Ilícito Penal que, em tese, teriam cometido.

Muito embora as informações sobre representações fiscais para fins penais estejam sendo divulgadas como prevê a norma legal, a localização da informação no sítio da RFB na internet não é mais adequada. O caminho anterior, que já era pouco intuitivo, ficou pior. A segunda pesquisa, efetuada em 08 de dezembro de 2022, comprovou as alterações topológicas até a obtenção das informações sobre RFFP divulgadas. Estas passaram a ser acessadas pelo caminho: Centrais de Conteúdo> Publicações> Representações Fiscais> RFFP enviadas ao Ministério Público Letras de A à E, apesar de existir uma via de acesso (*link*) na página da RFB na internet denominado “Acesso à Informação”, por onde não se chega às informações sobre RFFP. Além disso, a economia de informações estabelecida pela portaria dificulta a inferibilidade dos dados sobre as RFFP. A RFB poderia dar mais informações sobre estas representações já que elas estão literalmente excluídas do grupo de matérias sujeitas ao sigilo fiscal.

Considerando os grupos de informações estudados, a pesquisa concluiu que, a transparência da RFB, na sua dimensão ativa, apresenta restrições de visibilidade e inferibilidade.

Adotando a classificação proposta por Rodrigues (2020), essa transparência é nominal e, portanto, incipiente. Apesar das informações estarem disponíveis na internet, o que poderia sugerir facilidade de acesso, a localização (topologia) da informação é inadequada e as atualizações dos dados passaram a ser mais escassas, no caso dos parcelamentos concedidos, o que determina uma maior restrição da visibilidade. Além disso, a forma como as informações são divulgadas não permite uma boa assimilação pelo cidadão, o que sugere, segundo Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015) pouco processamento, utilização e compreensão pelos receptores. Rodrigues (2020) denomina isso na sua classificação como maior restrição da inferibilidade. A falta de padronização na disposição dos dados e de atualização das informações divulgadas sobre parcelamentos tributários prejudicam a análise e a comparação

entre as diversas espécies de parcelamentos, em prejuízo da inferabilidade. Agrava essa situação, no caso das RFFP, as poucas informações obrigatórias estabelecidas pela portaria para divulgação.

Para Rodrigues (2020), esse tipo de transparência não representa um literal descumprimento da legislação vigente de determinado país da obrigação de disponibilização de informações do poder público, embora possa ocultar uma má vontade da burocracia em prestar a informação.

5.2 Análise da transparência passiva

Esse segundo eixo da pesquisa buscou avaliar a transparência passiva pelo atendimento das demandas por informações através do Serviço de Informação ao Cidadão – SIC, no portal Fala.BR do governo federal, administrado pela CGU, já que não existe um serviço deste tipo próprio da RFB ou no Ministério da Fazenda. A análise restringiu-se às demandas por informações cujo domínio e o conseqüente atendimento fossem privativos ou afetos à RFB.

5.2.1 Análise do atendimento às requisições de informações do primeiro bloco

As análises descritivas levaram em consideração aspectos intrínsecos das informações disponibilizadas (conteúdo), e os extrínsecos (forma), a exemplo de canais de atendimento, prazos e formas de atendimento, conforme disciplinados na LAI, com o objetivo de avaliação da visibilidade e inferabilidade dos dados disponibilizados.

Todas as oito requisições de informações do primeiro bloco foram feitas e respondidas através do sistema Fala.BR.

Os prazos das respostas às demandas variaram de 11 (onze) a 22 (vinte e dois) dias.

Sete respostas foram dadas dentro do prazo inicial, de 20 (vinte), dias previsto no art. 15, parágrafo 1º, do Decreto 7.724/2012. Um dos atendimentos foi feito em 22 (vinte e dois) dias sem que houvesse a comunicação de prorrogação de prazo prevista no art. 16 do mesmo decreto. Os 20 (vinte) dias de prazo podem ser prorrogados em mais 10 (dez), desde que haja comunicação prévia com justificativa feita ao requerente da informação.

Na análise intrínseca (conteúdo) das respostas em atendimento às demandas por informações do primeiro bloco, a pesquisa concluiu que:

Quadro 10 - Resumo do atendimento aos pedidos do primeiro bloco de informações, de acordo a conclusão da pesquisa

PEDIDOS DE INFORMAÇÕES PRIMEIRO BLOCO	DECISÃO SEGUNDO RESULTADO DA PESQUISA	JUSTIFICATIVA
1º pedido	Acesso negado	Pedido genérico e que exige trabalho adicional (Portaria SE/ME 1.142/2019, art. 28, I e IV e Decreto 7.724/12, art. 13, I e III)
2º pedido	Acesso parcialmente concedido	Parte do pedido exige trabalho adicional (Decreto 7.724/12, art. 13, III) Parte do pedido compromete atividades de inteligência ou fiscalização em andamento (Lei 12.525/11, art. 23, VIII)
3º pedido	Acesso negado	Pedido exige tratamento adicional de dados (Decreto 7.724/12, art.13, III)
4º pedido	A resposta indicou sítios na internet onde constariam as informações solicitadas.	A resposta inserida no Fala.BR indicou 4 (quatro) endereços na internet para obtenção das informações demandadas.
5º pedido	Acesso negado	Pedido exige tratamento adicional de dados (Decreto 7.724/12, art.13, III)
6º pedido	Acesso negado	Pedido exige tratamento adicional de dados (Decreto 7.724/12, art.13, III)
7º pedido	Acesso concedido	Resposta inserida no Fala.BR através de nota com planilha anexa
8º pedido	Acesso negado	Pedido desproporcional ou desarrazoado (Decreto 7.724/12, art.13, II)

Fonte: Elaboração própria, 2022

Esse quadro resume o atendimento aos pedidos do primeiro bloco de informações, de acordo a conclusão da pesquisa.

Dos oito pedidos de acesso a informações, metade, quatro, foram negados com o argumento de que o atendimento aos pedidos exigiria trabalho adicional, conforme previsto no Decreto 7.724/12, art. 13, III e Portaria SE/ME 1.142/2019, art. 28, IV. Em um deles foi, também, utilizado o argumento do pedido ser genérico, conforme Decreto 7.724/12, art. 13, I e Portaria SE/ME 1.142/2019, art. 28, I.

A um dos pedidos foi negado o acesso sob o argumento do pedido ser desproporcional ou desarrazoado, conforme previsto no Decreto 7.724/12, art.13, II. Dois outros tiveram

atendimento parcial, embora não da forma como foi solicitada, sob argumento de que parte do pedido exigiria trabalho adicional (Decreto 7.724/12, art. 13, III) ou comprometeria atividades de inteligência ou fiscalização em andamento (Lei 12.525/11, art. 23, VIII). Em resposta a um destes, apenas foram indicados sítios na internet onde poderiam ser obtidas as informações.

Apenas um dos pedidos teve atendimento na forma como foi solicitada à RFB.

Embora os pedidos do primeiro bloco não tratassem de informações sujeitas ao sigilo fiscal, conforme já abordado anteriormente, e que sequer foi alegado nas negativas de fornecimento total ou parcial das informações, o argumento de que as respostas aos pedidos exigiriam trabalho adicional foi por demais utilizado.

É possível que o hermetismo do órgão de administração tributária, influenciado pela existência do sigilo fiscal, afete o exercício da sua transparência mesmo quando os dados a serem divulgados não comportem tal sigilo. Nestes casos, descortina-se a utilização de outros argumentos para a negativa do fornecimento das informações.

Para corroborar tal suposição, destacamos a opção dada pelo Decreto 7.724/2012 para suprir a negativa de fornecimento da informação nos casos alegados de que o atendimento exigiria trabalho adicional. Nesse, o parágrafo único do art. 13 assim determinou: “Na hipótese do inciso III do caput (**pedidos que exijam trabalho adicional**), o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.” (BRASIL, 2012, n.p., grifo nosso).

Nas negativas de fornecimento, ou fornecimento parcial de informações demandadas, cujo argumento utilizado pela RFB tenha sido que os pedidos exigiriam trabalho adicional, não foi dada esta opção ao demandante da informação. Isso se dá, muito provavelmente, pela influência da Portaria SE/ME nº 1.142, de 5 de setembro de 2019, que estabeleceu procedimentos relativos às atividades de ouvidoria no Ministério da Economia (ME), onde se insere a RFB, e tratou, também, de assuntos relativos ao fornecimento de informações conforme determinado pela LAI. A portaria, no art. 28, inciso IV, faculta o não atendimento quando o pedido demandar trabalhos adicionais para produção da informação. Porém, não previu a solução dada pelo Decreto 7.724/2012 para situação idêntica para suprir a negativa de fornecimento da informação, que seria indicar o local onde se encontrariam as informações a partir das quais o requerente poderia realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.

Por fim, é perceptível que o fornecimento de informações pela RFB, mesmo quando as demandas não envolvem flagrantemente situações de sigilo fiscal, ainda é baixo. As previsões normativas que autorizam o não fornecimento de informações deveriam ser utilizadas como exceção, já que, de acordo com a LAI, a observância da publicidade é regra geral e o sigilo exceção.

5.2.2 Análise do atendimento às requisições de informações do segundo bloco

De igual forma às requisições de informações do primeiro bloco, as análises qualitativas do atendimento às requisições de informações do segundo bloco levaram em consideração aspectos intrínsecos das informações disponibilizadas (conteúdo), e os extrínsecos (forma), a exemplo de canais de atendimento, prazos e formas de atendimento, conforme disciplinados na LAI, com o objetivo de avaliação da visibilidade e inferabilidade dos dados disponibilizados.

Todas as quatro requisições de informações do segundo bloco foram feitas e respondidas através do sistema Fala.BR e, de igual forma, os recursos.

Duas respostas foram dadas em 21 (vinte e um) dias, portanto, dentro do prazo inicial de 20 (vinte) dias previsto no art. 15, parágrafo 1º, do Decreto 7.724/2012, já que o vigésimo dia ocorreu em um domingo, acarretando a prorrogação da resposta para o dia seguinte. Uma resposta foi dada em 4 (quatro) dias e outra em 31 (trinta e um) dias. Nesse último caso, não houve o atendimento do prazo legal de vinte dias prorrogáveis por mais dez, no total de trinta, desde que a prorrogação seja comunicada previamente, com justificativa, ao requerente da demanda.

As respostas aos recursos de primeira e segunda instância feitos no quarto pedido foram dadas, respectivamente, em 6 (seis) e 7 (sete) dias, superando em 1 (um) e 2 (dois) dias o prazo legal, conforme art. 15, parágrafo único, da Lei 12.527/2011 (LAI) e artigo 21, caput e parágrafo único, do Decreto 7.724/2012.

Na análise intrínseca (conteúdo) das respostas em atendimento às demandas por informações do segundo bloco, a pesquisa concluiu que:

Quadro 11 - Resumo do atendimento aos pedidos do segundo bloco de informações, de acordo a conclusão da pesquisa

PEDIDOS DE INFORMAÇÕES SEGUNDO BLOCO	DECISÃO SEGUNDO RESULTADO DA PESQUISA	JUSTIFICATIVA
1º pedido	Acesso negado na forma solicita. Não foram fornecidos os inteiros teores das decisões em processos administrativos fiscais, apenas indicados endereços na internet para acesso às ementas das decisões.	Sigilo Fiscal Direito Fundamental do art. 5º X, da Constituição Federal (direito à intimidade e vida privada)
2º pedido	Acesso negado Foram indicados endereços na internet para acesso a informações sobre o tema, porém não na forma solicitada.	Pedido exige trabalho adicional (Decreto 7.724/12, art. 13, III)
3º pedido	Acesso negado	Para evitar quaisquer prejuízos de cunho fiscal ou legal aos beneficiários de desonerações tributárias. Indisponibilidade da informação
4º pedido	Acesso parcialmente indicado (informação incompleta) A resposta indicou sítios na internet onde constariam parte das informações solicitadas (soluções das consultas) e não os pedidos de consulta formulados	Após os recursos de primeira e segunda instâncias foi alegado: Sigilo Fiscal (Decreto 7.724/12, art. 6º, I) Pedido exige trabalho adicional (Decreto 7.724/12, art. 13, III)

Fonte: Elaboração própria, 2022

Esse quadro resume o atendimento aos pedidos do segundo bloco de informações, de acordo a conclusão da pesquisa.

Conforme já explicitado anteriormente, a pesquisa repetiu pedidos de informações já feitos em pesquisa anterior de Zugman (2014), cujos acessos foram preemptoriamente negados pela RFB sob alegação de sigilo fiscal, segundo relato do autor. A opção por formular pedidos de informações idênticos aos já formulados e respondidos em pesquisa anterior foi feita considerando que, a pesquisa anterior foi concluída em 2014, quando o sistema Fala.BR, da CGU, sequer existia. A adesão do Ministério da Economia (Fazenda) e da RFB a este sistema ocorreu a partir de 28 de agosto de 2020 (para a LAI), segundo informação constante no sítio Fala.BR da CGU (BRASIL. Controladoria-Geral da União, 2022b).

Era necessário aferir se a adesão da RFB, através do Ministério da Economia (Fazenda), ao sistema centralizado de acesso às informações públicas geridos pela CGU, além do grande tempo decorrido desde a pesquisa anterior, teriam alterado a transparência passiva da RFB de

alguma forma. O sistema Fala.BR permite um maior controle dos prazos de atendimento às solicitações de informações, prorrogações de prazos, recursos nas hipóteses de negativa de autorização de acesso aos dados requisitados, controles estatísticos de atendimentos ou recusas e outras formas de controle da transparência do órgão público em cumprimentos das normas estabelecidas pela LAI.

Dos quatro pedidos de acesso a informações, três foram negados, e um, o quarto, teve o acesso parcial indicado para busca em sítios da internet, o que foi considerado pela pesquisa como informação incompleta.

A negativa de prestação de informações sob o argumento de sigilo fiscal, apontado por Zugman (2014) na sua pesquisa como argumento exclusivo, aqui não se repetiu de forma predominante, embora a negativa de acesso às informações tenha ocorrido de igual forma.

A negativa sob argumento de sigilo fiscal ocorreu, de forma direta, nas respostas ao primeiro e ao quarto pedidos de acesso às informações. No quarto pedido, nas respostas aos recursos de primeira e segunda instâncias e sempre acompanhada de outro argumento. No primeiro pedido, concomitante com o argumento de preservação da intimidade e vida privada (direito fundamental do art. 5º X, da Constituição Federal) e, no quarto, com o argumento que o pedido exigiria trabalho adicional (Decreto 7.724/12, art. 13, III).

O sigilo fiscal foi apontado de maneira indireta na resposta ao terceiro pedido. A resposta que negou o acesso às informações justificou a negativa sob o argumento que seria para evitar quaisquer prejuízos de cunho fiscal ou legal aos beneficiários de desonerações tributárias. Foi também alegada a indisponibilidade da informação.

A negativa de fornecimento de acesso às informações sob argumento de que o pedido exigiria trabalho adicional (Decreto 7.724/12, art. 13, III), muito utilizado nas respostas aos pedidos do primeiro bloco de informações, aqui ocorreu na metade das respostas. Integralmente na resposta ao segundo pedido e, no quarto pedido, nas respostas aos recursos de primeira e segunda instâncias.

A pesquisa também buscou avaliar a observância por parte da RFB do cumprimento do atendimento aos recursos previstos na LAI no caso de negativa do acesso à informação, cuja operacionalização é no próprio sistema fala.BR. Para elaboração dos recursos, foi escolhido o quarto pedido de acesso às informações, que no sistema fala.BR é denominado “manifestação”, posto que, a resposta foi considerada pela RFB como “conclusiva” e a decisão de “acesso concedido”. Como a pesquisa entendeu que a resposta da RFB foi “incompleta”, foi elaborado

o recurso de primeira instância, em 11 de maio de 2022, ao Subsecretário-Geral da RFB, que é a autoridade hierarquicamente superior à que exarou a decisão impugnada, conforme previsto no art. 15, parágrafo único, da Lei 12.527/2011 (LAI) e no artigo 21 do Decreto 7.724/2012.

O tipo de recurso foi classificado pelo usuário (pesquisador) como “informação incompleta” e, no campo “justificativa”, foi descrito que a informação prestada foi incompleta, uma vez que, o pedido de informação foi feito nos seguintes termos: "Solicito acesso às consultas tributárias dos contribuintes formuladas à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nos anos 2020 e 2021 e respectivas respostas". Ou seja, foi solicitado acesso aos pedidos formulados pelos contribuintes (dúvidas existentes) e respectivas respostas (soluções de consulta) e apenas foram fornecidos endereços de internet para acesso às "soluções de consultas" e à legislação. Portanto, a informação prestada foi incompleta.

Em 17 de maio de 2021, foi dada a resposta indeferindo o recurso de primeira instância, através da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 163, de 13 de maio de 2022, chancelada por despacho decisório do Subsecretário-Geral da RFB, assinado em 16 de maio de 2022. A referida nota, feita em 10 (dez) capítulos, concluiu que:

10. Por todo o acima exposto, considerando-se a necessidade de preservação do sigilo fiscal e de trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações, com base na previsão dos artigos 6º e 13 do Decreto nº 7.724 de, 2012, sugere-se o indeferimento do recurso interposto (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2022a, n.p.).

A pesquisa discordou da decisão ao recurso de primeira instância elaborando o recurso de segunda instância, em 25 de maio de 2022, ao Secretário Especial da RFB, que é a autoridade hierarquicamente superior à que exarou a decisão impugnada, que foi o recurso de primeira instância, conforme previsto no art. 15, parágrafo único, da Lei 12.527/2011 (LAI) e no artigo 21, parágrafo único, do Decreto 7.724/2012. Nesse segundo recurso os argumentos da pesquisa foram elaborados em virtude da conclusão explicitada na resposta ao primeiro recurso que indeferiu o pedido: necessidade de preservação do sigilo e necessidade de trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações.

O tipo de recurso foi classificado pelo usuário (pesquisador) como “Justificativa para o sigilo insatisfatória/não informada” e, no campo “justificativa” foi descrito que, mesmo que existissem informações protegidas por sigilo fiscal em todos ou alguns dos pedidos de solução de consulta, a própria lei de acesso à informação, Lei 12.527/2011, deu a solução para o caso

no § 2º do artigo 7º: “quando não for autorizado acesso integral à informação por ser ela parcialmente sigilosa, é assegurado o acesso à parte não sigilosa por meio de certidão, extrato ou cópia com ocultação da parte sob sigilo.” Essa solução não foi considerada. Além disso, quando houver a negativa de fornecimento de informações ao cidadão com alegação de necessidade de “trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações”, o próprio artigo 13 do Decreto nº 7.724/2012, alegado na resposta, no seu parágrafo único, resolve a questão dizendo: “na hipótese do inciso III do caput, o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.” O que não foi observado pela RFB.

A resposta ao recurso de segunda instância foi dada em 01 de junho de 2022, através da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 189, de 30 de maio de 2022, chancelada por despacho decisório do Secretário Especial da RFB, assinado em 31 de maio de 2022. A nota, de conteúdo muito semelhante à nota que indeferiu o recurso de primeira instância, foi concluída nos mesmos termos da primeira.

10. Por todo o acima exposto, considerando-se a necessidade de preservação do sigilo fiscal e de trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações, com base na previsão dos artigos 6º e 13 do Decreto nº 7.724 de, 2012, sugere-se o indeferimento do recurso interposto (BRASIL. Controladoria Geral da União. 2022a, n.p.).

Os recursos de primeira e segunda instância tem natureza hierárquica. Sempre são dirigidos para autoridades hierarquicamente superiores àquelas que exararam a decisão impugnada. Porém, no presente caso, a Nota Cosit/Sutri/RFB nº 163, de 13 de maio de 2022 e a Nota Cosit/Sutri/RFB nº 189, de 30 de maio de 2022, que embasaram os despachos decisórios do Subsecretário-Geral da RFB e do Secretário Especial da RFB que indeferiram os recursos, foram elaboradas e aprovadas pelos mesmos servidores. Como os recursos têm a natureza hierárquica, buscando a revisão da decisão recorrida por autoridades em linha ascendente, seria desejável que a análise do recurso de segunda instância, e a consequente elaboração de nota condutora dos despachos decisórios, pudessem ser feitas por servidores distintos daqueles que analisaram o recurso de primeira instância. Não necessariamente seriam alteradas as conclusões, porém, nova argumentação poderia ser desenvolvida, com um novo olhar sobre a matéria, preservando o sentido que a LAI buscou ao prever recursos diferentes para autoridades diferentes.

A pesquisa comprovou que, a adesão do Ministério da Fazenda e, conseqüentemente, da RFB, ao sistema Fala.BR, da CGU, a partir de 28 de agosto de 2020, alterou as justificativas na negativa de fornecimento das informações demandadas no exercício da transparência passiva.

Os idênticos pedidos de acesso a informações feitos à RFB no curso da pesquisa de Zugman (2014) foram negados sob argumento da existência de sigilo fiscal, em todos os casos. Na presente pesquisa, as negativas de acesso foram justificadas de formas mais diversas, com outros argumentos previstos na LAI e no seu decreto regulamentador.

A RFB não tem observado as soluções dadas pela legislação, no caso de negativa de fornecimento das informações solicitadas pela necessidade de preservação do sigilo e pela demanda de trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações, com base na previsão dos artigos 6º e 13 do Decreto nº 7.724 de 2012. Quando não for autorizado acesso integral à informação por ser ela parcialmente sigilosa, é assegurado o acesso à parte não sigilosa por meio de certidão, extrato ou cópia com ocultação da parte sob sigilo. Além disso, quando houver a negativa de fornecimento de informações ao cidadão com alegação de necessidade de trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações, o artigo 13 do Decreto nº 7.724/2012, no seu parágrafo único, resolve a questão dizendo que, nesta hipótese, o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.

Muito embora a negativa de fornecimento de informações potencialmente sujeitas ao sigilo fiscal não tenha se alterado desde 2014, data da pesquisa anterior referida nos parágrafos acima, os argumentos esposados nas respostas dadas pela RFB sofreram alterações. Os indeferimentos das solicitações são justificados, também, pelas hipóteses previstas na LAI e no Decreto nº 7.724/2012 sem que, contudo, se tenha observado as soluções alternativas previstas nestas normas.

A RFB utiliza excessivamente o argumento que o pedido exige trabalho adicional para a negativa de fornecimento das informações sem que forneça ao interessado a alternativa prevista na legislação.

Quando o argumento utilizado na negativa é a existência de sigilo fiscal, não se pode esquecer que o que está protegido por esse sigilo são as 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, portanto, o que não está neste campo não pode ser invocado como sujeitas à proteção deste instituto.

Quando o documento de acesso reivindicado pelo cidadão contiver partes sigilosas e partes não sigilosas, estas últimas podem ser fornecidas sem que haja descumprimento das regras legais, o que inclusive é determinado pela LAI.

A pesquisa concluiu que, a transparência da RFB, na sua dimensão passiva, apresenta restrição de inferabilidade. A restrição de visibilidade já é natural na transparência passiva, posto que, as informações só poderão ser disponibilizadas caso sejam solicitadas. A RFB deve observar que, a possibilidade de acesso à informação pelo cidadão é regra e o sigilo exceção. A cultura do hermetismo deve ser modificada.

Adotando a classificação proposta por Rodrigues (2020), essa transparência poderia ser considerada como deficiente na atribuição e gestão do sigilo. Caso a RFB atendesse a maior parte das demandas por informações no sistema Fala.BR, a transparência poderia ser classificada, segundo a classificação da autora, como transparência condicionada. Com o predomínio da negativa de fornecimento das informações, fica reduzida a sua inferabilidade. O desafio, nesse caso, é a busca do equilíbrio entre políticas públicas democraticamente legítimas e os segredos necessários para a sua existência. A perfeita gestão desse tipo de transparência e sigilo pode legitimar o processo democrático, se bem efetuada, ou contradizê-lo.

Na hipótese da existência de documentos de acesso restrito, poderia ser adotada a solução defendida por Rodrigues (2020). Nestes casos, deveria existir a “transparência processual”. Para isso, deve ser feita a correta implantação de tabela de temporalidade arquivística, controle do processo de eliminação de documentos. Também deveria haver uma melhor definição de conceitos vagos, de baixa densidade normativa como sigilo fiscal, pedido que exige trabalho adicional ou tratamento adicional de dados ou pedido desproporcional ou desarrazoado.

A decisão que classifica a informação como sigilosa deve ser fundamentada, dela constando o assunto que versa, os critérios usados para a classificação, indicação da norma legal que justificou a classificação, o prazo estabelecido para o sigilo e a perfeita identificação da autoridade que o estabeleceu (OLIVEIRA 2019). Além disso, também deveriam ser bem justificadas as decisões que negam o fornecimento de informações sob argumentos de que o pedido exige trabalho adicional ou tratamento adicional de dados, ou cujo pedido é desproporcional ou desarrazoado.

A pesquisa também identificou o que Zugman (2014) denominou de “zona de autarquia”. A utilização de diversas justificativas para a negativa da prestação de informações sem uma fundamentação adequada.

5.3 Recomendações

Para a RFB melhor exercitar a transparência ativa relativa à divulgação de informações sobre parcelamentos tributários concedidos e sobre representações fiscais para fins penais encaminhadas ao MPF, esse trabalho de pesquisa oferece as seguintes contribuições como recomendações:

Melhor posicionar o acesso aos dados sobre parcelamentos tributários concedidos no sítio da RFB na internet para que o cidadão, demandante da informação, possa acessá-la com mais facilidade, evitando o pouco intuitivo caminho que tem que ser percorrido atualmente;

Voltar a fazer as atualizações mensais comprovadas na observação direta feita em 29 de setembro de 2021. Nesta data, o registro no sítio na internet informava que os dados haviam sido atualizados em 24 de agosto de 2021. Na segunda pesquisa, feita em 07 de dezembro de 2022, as atualizações deixaram de cumprir a obrigatoriedade mensal legal, o que representou uma involução da transparência;

Estabelecer como padrão de divulgação de informações sobre parcelamentos tributários concedidos o modelo adotado na divulgação de informações do Pert (Programa Especial de Regularização Tributária), encontrado na sexta opção de consulta, Relação de Adesões Validadas no Pert, pelo fato de ser mais completa e ofertar ao cidadão mais informações do que exige a norma legal. As informações de exposição pública obrigatória previstas na norma legal devem ser entendidas como o mínimo obrigatório de divulgação, piso e não teto. Divulgar mais do que o obrigado demonstra uma maior transparência e vontade e evoluir no conceito de transparência pública. Acertadamente, a solução já foi adotada, embora parcialmente, na sétima e última opção de consulta, Consulta Adesões Transação Contencioso Pequeno Valor;

Relativamente à divulgação de informações sobre representações fiscais para fins penais encaminhadas ao MPF, o trabalho de pesquisa oferece como recomendação melhor posicionar o acesso aos dados no sítio da RFB na internet para que o cidadão, demandante da informação, possa encontrá-la com mais facilidade, evitando o pouco intuitivo caminho que tem que ser percorrido atualmente. A colocação de um acesso direto e bem identificado na página principal do sítio na internet pode ser uma das soluções. A pesquisa também oferece como sugestão, que

a RFB apresente informações adicionais àquelas atualmente divulgadas, já que estas informações não estão sob sigilo fiscal.

Em relação à transparência passiva, a pesquisa apresenta as seguintes sugestões para contribuir com a RFB no avanço do exercício deste valor institucional:

Observar os prazos legais para respostas aos pedidos de informações e para os recursos de primeira e segunda instâncias feitos através do sistema Fala.BR, denominados no sistema de “manifestação”;

Quando houver necessidade de prorrogação de prazo para respostas às demandas por informações e aos recursos, comunicar previamente ao demandante, com justificativa, sobre a prorrogação, conforme determina a norma legal;

Considerando que, a publicidade é regra e sigilo exceção, a RFB deve rever a utilização demasiada da justificativa que os atendimentos das demandas exigem trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações como negativa de fornecimento. Além disso, quando for utilizado tal argumento para o não fornecimento dos dados, justificar de forma mais adequada e aplicar a solução dada pelo artigo 13 do Decreto nº 7.724/2012, parágrafo único, que resolve essa questão dizendo que, nesta hipótese, o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados. Não foi dada essa solução pela RFB no curso da pesquisa;

Quando o documento, cujo acesso foi reivindicado pelo cidadão, contiver partes sigilosas e partes não sigilosas, as partes não sigilosas devem ser fornecidas ao demandante, conforme determina a Lei 12.527/2011 no seu artigo 7º, § 2º (LAI). Essa solução não foi considerada pela RFB no curso da pesquisa;

Caso exista recurso de segunda instância em virtude de discordância de eventual negativa de fornecimento de informações, confirmada por recurso de primeira instância, é desejável que a análise do recurso de segunda instância, e a consequente elaboração de nota condutora do despacho decisório, seja feita por servidores distintos daqueles que analisaram o recurso de primeira instância. Como os recursos têm a natureza hierárquica, objetivando estabelecer decisões sobre a matéria recorrida por autoridades em linha ascendente, seria desejável que as análises dos recursos de primeira e segunda instâncias, e as consequentes elaborações das notas condutoras dos despachos decisórios, pudessem ser feitas por servidores distintos. As conclusões poderiam ser alteradas ou não, porém, nova argumentação poderia ser

desenvolvida, com um novo olhar sobre a matéria, preservando o sentido que a LAI buscou ao prever recursos diferentes para autoridades diferentes;

Por fim, criar mecanismos que tornem mais objetivas, criteriosas e transparentes a atribuição e gestão das informações consideradas sigilosas. Nesse sentido, para evitar que as análises e decisões sejam tomadas de forma individual, a pesquisa sugere a criação de um comitê que decida as diretrizes e fluxos de análise para atendimento das demandas que possam conter esses dados sensíveis. As decisões colegiadas trazem mais segurança para os demandantes e demandados das informações.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Receita Federal do Brasil tem como missão a administração do sistema tributário e aduaneiro, contribuindo para o bem-estar econômico e social do país. Para o seu alcance, estabeleceu como valores, a integridade, a imparcialidade, o profissionalismo e a transparência.

Muito embora tenha a transparência incluída dentre os seus valores estabelecidos, a pesquisa concluiu que a RFB ainda precisa evoluir para atingir um nível satisfatório de exercício deste valor. Os valores estabelecidos por uma organização representam o conjunto de princípios que orientam os comportamentos dos seus colaboradores. Para ser fiel ao que pretende, a RFB tem que exercitar a transparência como uma meta a ser perseguida.

A transparência requer uma administração pública límpida, garantindo o acesso do cidadão à informação e permitindo o controle do ente estatal por parte destes governados. É um dever do estado e direito do cidadão. A supremacia do interesse público sobre o privado impõe tal comportamento dos órgãos governamentais.

O presente trabalho de pesquisa se propôs a estudar como se caracteriza a transparência pública na RFB em harmonia com os limites impostos pelo sigilo fiscal. Para tanto, foi dividido em duas linhas de investigação. A avaliação da transparência, na sua dimensão ativa, relativa à divulgação dos parcelamentos tributários concedidos pela RFB e das representações fiscais para fins penais encaminhadas ao Ministério Público Federal e, na sua dimensão passiva, a relativa ao atendimento, pela RFB, das demandas dos cidadãos através do Serviço de Informação ao Cidadão – SIC no sistema Fala.BR.

Considerando os grupos de informações estudados, a pesquisa concluiu que, a transparência da RFB, nas suas dimensões ativa e passiva, possui restrições de visibilidade e inferibilidade. Algumas vezes o que existe é a transparência nominal e, em outros casos, uma insuficiente transparência na atribuição e gestão do sigilo.

Conforme sugestões listadas no capítulo 5.3 anterior, a divulgação dos parcelamentos tributários concedidos e das representações fiscais para fins penais encaminhadas ao MPF, bem como o atendimento das demandas por informações feitas através do sistema Fala.BR, poderiam ser aperfeiçoados.

Embora tenha sido bastante perceptível que a negativa de fornecimento de informações pelo órgão sob alegação de sigilo fiscal tenha diminuído em relação ao apontado em pesquisa

anterior, ainda existe um alto nível de resistência ao fornecimento de informações demandadas pelos cidadãos. A alegação da existência de sigilo fiscal perdeu razoável espaço para outros argumentos previstos na Lei de Acesso à Informação e no seu decreto regulamentador. Passou a ser muito utilizada a justificativa do pedido de informações exigir trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados, ou ele ser desproporcional ou desarrazoado. São conceitos vagos, de baixa densidade normativa, assim com o conceito do sigilo fiscal, e que exigem uma fundamentação mais robusta quando alegados.

A negativa de fornecimento de informações deve ser sempre exceção e, casos exista, deve ser sempre muito bem fundamentada. Deve ser evitada a “zona de autarquia”, que é a utilização de justificativas para a negativa da prestação de informações sem uma fundamentação adequada.

Quando a informação não é disponibilizada para o público, por qualquer razão, a sociedade deve ter a convicção de que essa restrição é plenamente justificável e que, realmente, não é possível a sua divulgação. Isso só acontece se os processos que estabelecem sigilos e demais restrições foram absolutamente claros, transparentes.

Não se pode perder de vista que a transparência das informações públicas deve-se pautar pelos critérios de visibilidade e inferibilidade. A informação deve estar facilmente disponível, de fácil localização e visualização, além de clareza na disposição dos dados. Além disso, deve permitir análises, inferências, avaliações e conclusões.

Finalmente, como consideração final deste trabalho de pesquisa, recomenda-se que a RFB busque na LAI e da sua norma regulamentadora o seu sentido maior, a transparência dos órgãos públicos. É a primeira diretriz textual desta norma, que reafirma a cidadania quando assegura o direito fundamental de acesso à informação pública: observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção, substituindo a cultura do sigilo pela cultura da transparência na administração pública.

Uma das limitações desta pesquisa foi a dificuldade de escolha dos grupos de informações que pudessem associar sigilo fiscal com transparência pública. Esse universo reduzido compromete extrapolações nas conclusões sobre o nível de transparência do órgão sob exame. Outra limitação foi a necessidade de elaboração, pelo pesquisador, de pedidos de informações para análise da transparência passiva, já que não foi possível obter a base real de informações demandadas à RFB.

Seria alvissareiro que outros pesquisadores se sentissem estimulados, a partir deste trabalho, a avaliar a transparência da RFB sob outros enfoques. A RFB detém uma grande quantidade de informações de interesse público, outras pesquisas poderiam avaliar a transparência segundo outros critérios e variáveis. Esse é ainda um longo caminho a ser trilhado, porém necessário.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Antonio Donato. **A publicidade no serviço público em face do art. 37, & 1º da Constituição Federal – Âmbito Jurídico**. 2015. Disponível em:

<<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/a-publicidade-no-servico-publico-em-face-do-art-37-1-da-constituicao-federal>>. Acesso em: 13 de mai. 2021.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade: para uma teoria geral da política**. Tradução Marco Aurélio Nogueira. 14. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

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

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995**. 1995. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19028.htm. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Aplicação da Lei de Acesso à Informação da Administração Pública Federal**. 4. ed. Revista, Atualizada e Ampliada. 2019. 2019a

Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/46641/1/aplicacao_da_lai_2019.pdf. Acesso em: 26 mai. 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Fala.BR - Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação**. 2021. Disponível em:

<https://falabr.cgu.gov.br/Manifestacao/ConsultarManifestacaoCidadao.aspx>. Acesso em: 09 ago. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Fala.BR - Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação**. 2022. 2022a. Disponível em:

<https://falabr.cgu.gov.br/Manifestacao/ConsultarManifestacaoCidadao.aspx>. Acesso em: 27 mai. 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Fala.BR - Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação**. 2022. 2022b. Disponível em: <https://falabr.cgu.gov.br/>. Acesso em: 27 mai. 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Guia Técnico de Regulamentação da Lei de Acesso à Informação em Municípios e check list**. 2013a Disponível em:

https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/transparencia-publica/brasil-transparente/arquivos/guia_checklist.pdf. Acessado em: 21 jul. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios**. 2013b. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/transparencia-publica/brasil-transparente/arquivos/manual_lai_estadosmunicipios.pdf. Acesso em: 28 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Receita Federal**. 2021. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>. Acesso em: 08 e 29 de set. e 06 de dez. 2021.

BRASIL. **Portaria nº 1.142, de 5 de setembro de 2019**. 2019b. Disponível em:

<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.142-de-5-de-setembro-de-2019-214858004#:~:text=Estabelece%20procedimentos%20relativos%20C3%A0s%20atividades>

,%C3%A2mbito%20do%20Minist%C3%A9rio%20da%20Economia. Acesso em: 01 de mar. 2022.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/11579.htm. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993**. 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp75.htm. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000**. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei 10.522, de 19 de julho de 2002**. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009**. 2009a Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. 2000. **Lei 11.941, de 27 de maio de 2009**. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011**. 2011b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto nº 10.209, de 22 de janeiro de 2020**. 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10209.htm. Acesso em: 18 mai. de 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1.891, de 14 de maio de 2019**. 2019c. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100768>. Acesso em: 28 jul. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018.** 2018a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96434&visao=anotado>. Acesso em: 28 jul. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 2344, de 24 de março de 2011.** 2011c. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30552>. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Receita Federal. Ministério da Economia. Notícias. **Receita Federal publica norma sobre representação fiscal para fins penais.** 2018b. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/receita-federal-publica-norma-sobre-representacao-fiscal-para-fins-penais>. Acesso em: 28 jul. 2021.

BRASIL. Receita Federal. **Conheça a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.** 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/institucional>. Acesso em: 31 de jan. de 2022.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa SRF nº 19, de 17 de fevereiro de 1998.** 1998. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=13242&visao=compilado>. Acesso em 03 mar. 2021.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Manual de Sigilo Fiscal da Receita Federal.** 1. ed. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011a.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Possibilidade de fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal por órgão ou autoridade solicitante ou requisitante.** 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal/possibilidade-de-fornecimento-de-informacoes-protegidas-por-sigilo-fiscal-por-orgao-ou-autoridade-solicitante-ou-requisitante>. Acesso em: 02 jun. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório Sistêmico Sobre Transparência Pública.** 2018. 2018c. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/16/63/C5/6F/46A1F6107AD96FE6F18818A8/Fisc_Transparencia.pdf. Acesso em: 08 dez. 2022.

CALDERON, Daniel. **Os efeitos da falta de transparência sobre o aumento Real do Imposto de Renda da Pessoa Física.** 2020. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/os-efeitos-da-falta-de-transparencia-sobre-o-aumento-real-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica/>. Acesso em: 13 mai. 2021.

CASTRO, Adelmario Araujo. **Sigilo Fiscal: Delimitação.** 2003. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/artsigfis.pdf>. Acesso em 20 de abr. 2021.

CASTRO, Adelmario Araujo. **Considerações acerca dos sigilos bancário e fiscal, do direito fundamental de inviolabilidade da privacidade e do princípio fundamental da supremacia do interesse público sobre o privado.** 2009. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/sigilosbancariofiscal.pdf>. Acesso em: 09 abr. 2021.

DA COSTA, Cristina Martinello. **O acesso às informações públicas no Brasil, no México e no Canadá – análise comparativa do arranjo da política e das capacidades do órgão garantidor no âmbito do Poder Executivo Federal**. Dissertação (Mestrado Profissional em Governança e Desenvolvimento) - Escola Nacional de Administração Pública - ENAP, Brasília-DF, 2019.

DA SILVA, Fábio Pereira. **Observância Tributária Integrando Paradigmas em Busca de Mais Conformidade Fiscal**. Dissertação (Mestrado em Ciências) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

DEVENS, Natalia. **Receita Federal nega dados e atrapalha a aplicação da Lei Anticorrupção no ES**. Disponível em: <https://www.agazeta.com.br/es/politica/falta-de-dados-e-um-entreve-para-aplicacao-da-lei-anticorruptao-no-es-0221>. Acesso: em 13 mai. 2021.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Sigilo de Dados: O Direito à Privacidade e os Limites do Direito à Função Fiscalizadora do Estado**. 1993. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67231>. Acesso em: 17 mar. 2020.

FUNCK, Fabiela. **A Quebra do Sigilo Fiscal e o Direito à Intimidade**. 2008. Disponível em <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/4027/A-quebra-do-sigilo-fiscal-e-o-direito-a-intimidade>. Acesso em: 16 out. 2020.

GIL, Arthur Castilho. **A administração tributária e o direito de acesso à informação**. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional e Processual Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

JARDIM, J.M. **Transparência e opacidade do estado no Brasil: usos e desusos da informação governamental**. Niterói: Editora Universidade Federal Fluminense, 1999.

LINHARES, Emanuel Andrade. **Crítica à Supremacia do Interesse Público como Postulado de Interpretação do Direito Administrativo**. **RDU**, Porto Alegre, v.14, n. 76, p.198-219, jul.-ago. 2017.

MACHADO, Edinilson Donizete; JANINI, Tiago Cappi. **O sigilo fiscal e a lei de acesso à informação: possibilidade de acesso à informação administrativa fiscal**. **Prisma Jurídico**, São Paulo, v. 14, n. 2, p. 9-31, jul./dez., 2015.

MARTINS JÚNIOR, Wallace Paiva. **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MATOS, Adilson da Silva. **Estudo da Transparência Ativa de Uma Instituição de Ensino Superior com Base na Lei de Acesso à Informação**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia, Universidade Federal da Grande Dourados, Dourados, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MIRANDA, Vanessa Leite. **Aspectos arquivísticos da aplicação da Lei de Acesso à Informação nas Universidades Federais do Estado do Rio de Janeiro (maio de 2012 a maio 2014)**. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Documentos e Arquivos) -

Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Centro de Ciência Humanas e Sociais. Rio de Janeiro, 2015.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 34 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

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.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Crise econômica e reforma do estado no Brasil**. Para uma nova interpretação da América Latina. 1 ed. Tradução :Ricardo Ribeiro e Martha Jalkauska. São Paulo: Editora 34 Ltda, 1996

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Discrecionalidade Administrativa na Constituição de 1988**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

PIETRO. Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 31. ed. Editora Forense, 2018.

PINHO, José Antônio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. **Accountability: já podemos traduzi-la para o Português?** Revista de Administração Pública, v.43, n. 6, p.1343-1368, 2009.

RITER, Miguel. **Cultura Organizacional: Gestión y Comunicación**. 1 ed. Buenos Aires.: La Crujía, 2008.

RODRIGUES, K. F. Desvelando o conceito de transparência: seus limites, suas variedades e a criação de uma tipologia. **Cadernos EBAPE.BR-FVG**, v. 18, n. 2, p.237-253, Rio de Janeiro, Abr./Jun.2020.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes. Transparência na administração pública: o que mudou depois da Lei de Responsabilidade Fiscal? Um estudo exploratório em seis municípios da região metropolitana de Salvador. **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 1, n. 1, p. 48-61, jan. 2007.

SALES, Rosemary Carvalho; BORGES, Antônio de Moura; MEIRA, Liziane Angelotti. Cooperação Internacional em Matéria Tributária: As diversas Formas de Assistência Mútua Administrativa. **Revista Internacional Cosinter de Direito**, a. 5, n.8, p.301-316, 2019.

SANTA CRUZ DO SUL – RS. **PL nº 25/L/2021 de 25 de março de 2021**. Disponível em: <https://www.camarasantacruz.rs.gov.br/upload/2021/05/07/projeto-de-lei-25-l-2021-609548bcc1a0e.pdf>. Acesso em: 18 mai. 2021.

SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**, 23 ed. São Paulo: Cortez Editora, 2013.

Sigilo Fiscal: **Diferenças e garantias atuais**. 2018. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/70013/sigilo-fiscal-diferencas-e-garantias-atuais>. Acesso em: 17 out. 2020.

THEMUDO, Tiago Seixas; AGRELLO, Adriano Pascarelli. **O princípio da publicidade e o problema da transmissão de propriedade no direito privado grego.** 2017. Disponível em: <https://periodicos.uni7.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/477/355#:~:text=2%20Di%20reito%20Privado%20e%20democracia,concerne%20%C3%A0s%20transfer%C3%A0ncias%20de%20propriedade>. Acesso em: 09 jan. 2023.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VETTORATO, Gustavo; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. Transparência tributária e eficiência arrecadatária. **Revista de Direito Brasileira**, v. 27, n. 10, p.92-111, set./dez. 2020.

ZAMPROGNA, Carlos Alberto Doering, **A indevida utilização da LGPD nos contratos empresariais.** Conjur, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-01/zamprogna-indevido-uso-lgpd-contratos-empresariais>. Acesso em: 26 mai. 2022.

ZUCCOLOTTO, Roberto; TEIXEIRA, Marco A. C.; RICCIO, Edson Luiz. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 137-158, jan./abr. 2015.

ZUGMAN, Daniel Leib. **Processo de Concretização Normativa e Direito Tributário:** Transparência, justificação e zonas de autarquia do sigilo fiscal. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo, São Paulo Fundação Getúlio Vargas, 2014.