

Direito Tributário e Inteligência Artificial

Paulo Caliendo
Bruna Lietz
Stefanie Turatti
Orgs.



Editora Fundação Fênix

"A II Jornada de Pesquisas Tributárias, vinculada ao Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PPGD-PUCRS), foi realizada entre os dias 25 e 26 de novembro de 2021. O GTAX é coordenado pelo Prof. Titular da PUCRS Paulo Caliendo, Professor, Doutor em Direito e em Filosofia, com a participação de um grande grupo de pesquisadores, Doutores, Doutorandos, Mestres e Mestrandos, Especialistas e Especializando, Graduandos, Bolsistas ou não, todos envolvidos na pesquisa científica da área do Direito Tributário."



Editora Fundação Fênix



Direito tributário e inteligência artificial

Série Direito

Conselho Editorial

Editor

Ingo Wolfgang Sarlet

Conselho Científico – PPG Direito PUCRS

Gilberto Stürmer – Ingo Wolfgang Sarlet

Marco Felix Jobim – Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Regina Linden Ruaro – Ricardo Lupion Garcia

Conselho Editorial Nacional

Adalberto de Souza Pasqualotto -PUCRS

Amanda Costa Thomé Travincas - Centro Universitário UNDB

Ana Elisa Liberatore Silva Bechara – USP

Ana Paula Gonçalves Pereira de Barcellos - UERJ

Angélica Luciá Carlini – UNIP

Augusto Jaeger Júnior – UFRGS

Carlos Bolonha – UFRJ

Claudia Mansani Queda de Toledo- Centro Universitário Toledo de Ensino de Bauru

Cláudia Lima Marques – UFRGS

Danielle Pamplona – PUCRS

Daniel Antônio de Moraes Sarmento - UERJ

Daniel Wunder Hachem - PUCPR e UFPR

Daniel Mitidiero - UFRGS

Denise Pires Fincato - PUCRS

Draiton Gonzaga de Souza - PUCRS

Eugênio Facchini Neto - PUCRS

Fabio Siebeneichler de Andrade - PUCRS

Fabiano Menke – UFRGS

Flavia Cristina Piovesan - PUC-SP

Gabriel de Jesus Tedesco Wedy – UNISINOS

Gabrielle Bezerra Sales Sarlet - PUCRS

Germano André Doederlein Schwartz – UNIRITTER

Gilmar Ferreira Mendes – Ministro do STF, Professor Titular do IDP e Professor aposentado da UNB

Gisele Cittadino - PUC-Rio

Gina Vidal Marcilio Pompeu – UNIFOR

Giovani Agostini Saavedra - Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP

Guilherme Camargo Massaú – UFPel

Gustavo Osna - PUCRS

Hermes Zaneti Jr

Hermilio Pereira dos Santos Filho - PUCRS

Ivar Alberto Martins Hartmann - FGV Direito Rio

Jane Reis Gonçalves Pereira - UERJ

Juliana Neuenschwander Magalhães - UFRJ

Laura Schertel Mendes

Lilian Rose Lemos Rocha – Uniceub

Luis Alberto Reichelt – PUCRS

Luís Roberto Barroso – Ministro do STF, Professor Titular da UERJ, UNICEUB, Sênior Fellow na Harvard Kennedy School,
Mônia Clarissa Hennig Leal – UNISC
Otavio Luiz Rodrigues Jr – USP
Patryck de Araújo Ayala – UFMT
Paulo Ricardo Schier - Unibrasil
Phillip Gil França - UNIVEL – PR
Teresa Arruda Alvim – PUC-SP
Thadeu Weber – PUCRS

Conselho Editorial Internacional

Alexandra dos Santos Aragão - Universidade de Coimbra
Alvaro Avelino Sanchez Bravo - Universidade de Sevilha
Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho - Universidade Católica Portuguesa
Carlos Blanco de Moraes – Universidade de Lisboa
Cristina Maria de Gouveia Caldeira - Universidade Europeia
César Landa Arroyo - PUC de Lima, Peru
Elena Cecilia Alvites Alvites - Pontifícia Universidade Católica do Peru
Francisco Pereira Coutinho - Universidade NOVA de Lisboa
Francisco Ballaguer Callejón - Universidade de Granada - Espanha
Fernando Fita Ortega - Universidade de Valência
Giuseppe Ludovico - Universidade de Milão
Gonzalo Aguilar Cavallo – Universidade de Talca
Jorge Pereira da Silva - Universidade Católica Portuguesa
José João Abrantes – Universidade NOVA de Lisboa
José Maria Porrás Ramirez - Universidade de Granada – Espanha
Manuel A Carneiro da Frada – Universidade do Porto
Paulo Mota Pinto – Universidade de Coimbra
Pedro Paulino Grandez Castro - Pontificia Universidad Católica del Peru
Víctor Bazán - Universidade Católica de Cuyo

Paulo Caliendo
Bruna Lietz
Stefanie Turrati
(Organizadores)

Direito tributário e inteligência artificial



Editora Fundação Fênix

Porto Alegre, 2022

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Concepção da Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Todas as obras publicadas pela Editora Fundação Fênix estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 –
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR

Este livro foi editado com o apoio financeiro - CAPES/PROEX - Projeto CAPES/PROEX - 0776/2018



Série Direito – 53

Catálogo na Fonte

D598 Direito tributário e inteligência artificial [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo, Bruna Lietz, Stefanie Turrati (Organizadores). – Porto Alegre : Editora Fundação Fênix, 2022.
199 p. : il. (Série Direito ; 53)

Disponível em: <<http://www.fundarfenix.com.br>>

ISBN 978-65-81110-96-3

DOI <https://doi.org/10.36592/9786581110963>

1. Direito Tributário. 2. Inteligência Artificial. 3. Tributação. 4. Administração. I. Caliendo, Paulo (org.). II. Lietz, Bruna (org.). III. Turrati, Stefanie (org.).

CDD: 340

Responsável pela catalogação: Lidiane Corrêa Souza Morschel CRB10/1721

Sumário

Prefácio	
<i>Melissa Guimarães Castello</i>	11
Apresentação	
<i>Os organizadores</i>	15
1. Tributação, IA e Aprendizado de Máquina: o caso do Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina – SISAM sob a perspectiva da transparência administrativa	
<i>Carlos Renato Cunha; José Carlos Francisco dos Santos</i>	19
2. Apoio Ontológico ao Raciocínio da lei	
<i>Marcelo Pasetti</i>	43
3. Transparência algorítmica como garantia fundamental do contribuinte	
<i>Edson Pontes Pinto</i>	59
4. O aproveitamento do crédito de ICMS, de bens adquiridos para uso e consumo, nas operações de exportação	
<i>Luma Dianin Barbosa; David Borges Isaac</i>	75
5. Território, existência e resistência: limite para o poder de tributar face o direito à identidade	
<i>Anderson Júnior Ferreira Martins</i>	97
6. A Aplicação dos Efeitos da Denúncia Espontânea (artigo 138 do CTN) aos Acordos de Colaboração Premiada	
<i>Tâmera Padoin Marques Marin</i>	115
7. Pandemia da Covid 19: uma lupa na assimetria fiscal da federação brasileira	
<i>Tais Macedo de Brito Cunha</i>	129
8. O imposto sobre grandes fortunas como meio de viabilizar um sistema tributário progressivo no Brasil	
<i>Cláudio Rubens N. Ramos Júnior</i>	149
9. Proteção de dados dos contribuintes: os impactos da LGPD nos sigilos fiscal e bancário	
<i>Taina Daniele Werle</i>	177

Prefácio

A Jornada de Pesquisas Tributárias é um evento que chegou para ficar.

Na condição de aluna do PPGD da PUCRS, tive a felicidade de participar da I Jornada de Pesquisas Tributárias, realizada pelo Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário (GTAX), vinculado ao Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PPGD-PUCRS), nos dias 28 e 29 de outubro de 2020. Na ocasião, aprendi muito com jovens e experientes autores do Direito Tributário, que dedicaram seu tempo e trabalho para apresentar o que há de mais atual no debate acadêmico desta área de conhecimento.

Tamanho foi o sucesso do evento, que ele se repetiu já em 2021: entre os dias 25 e 26 de novembro de 2021, os tributaristas novamente se reuniram em torno de temas atualíssimos. A II Jornada de Pesquisas Tributárias se dedicou ao debate das pesquisas em torno do **Direito Tributário e Inteligência Artificial**. A qualidade dos debates fica evidenciada pelos artigos deste livro, em que os autores levantam questões profundas e instigantes sobre o presente e o futuro da tributação.

Podemos confiar que o aprendizado de máquina (*machine learning*) levará a um processo decisório justo e imparcial? Ou as ferramentas de inteligência artificial reproduzirão os vieses dos seres humanos que lhe antecederam, ao julgar os casos tributários? Como assegurar a necessária transparência algorítmica de ferramentas de inteligência artificial utilizadas pela Administração Pública? E mais: quem são os profissionais do futuro preparados para realizar a auditoria destas ferramentas de IA?

Todas estas questões podem parecer distantes para advogados que, como eu, iniciaram seus estudos pesquisando manualmente jurisprudência em repositórios e coletâneas impressos, onde mês a mês eram publicados os julgados mais relevantes dos Tribunais. Contudo, este já é o presente do Direito Tributário. Segundo Kai-Fu Lee e Chen Qiufan¹, em menos de vinte anos a inteligência artificial terá feito uma verdadeira revolução no nosso modo de trabalhar, se relacionar e, até mesmo, pensar. Com efeito, os processos decisórios que dependem de análise de dados

¹ LEE, Kai-Fu; e QIUFAN, Chen. *2041: Como a inteligência artificial vai mudar sua vida nas próximas décadas*. Globo Livros, 1ª ed, 2022.

serão gradualmente transferidos para a inteligência artificial, pelo simples motivo de que estas ferramentas entregam resultados mais precisos e com margem de erro menor do que os humanos.

Aqui, não se está (ainda) a falar do agente moral artificial do qual tão bem trata Paulo Caliendo². Não se trata de uma ferramenta de inteligência artificial capaz de "agir em primeira pessoa e nunca como instrumento de um terceiro", mas de simples "*Inteligência Artificial* como *objeto* ou artefato humano que pode ou não ser bem utilizado no *agir humano*", consoante bem distingue o Prof. Caliendo. Esta IA – mais singela e menos ambiciosa – já está entre nós, e se mostra útil à análise de dados.

E, como sabemos, o processo de julgamento – seja ele o julgamento realizado pelo Poder Judiciário, seja o julgamento administrativo efetuado pela Administração Pública – depende intrinsecamente de análise de dados. Em um sistema de precedentes (para o qual estamos rapidamente avançando no país), o processo de julgamento depende não só do conhecimento dos fatos e das leis, como também dos outros julgados. Essa imensa quantidade de dados deve ser estruturada e hierarquizada, para que o juiz possa dar a melhor solução ao caso concreto. O aprendizado de máquina é extremamente eficaz para realizar esta tarefa, em posição de auxiliar do julgador humano.

O tema tem relevância ainda maior em um país como o Brasil, onde os dados necessários ao aprendizado de máquina já estão massivamente *on line*. Como sabemos, há décadas os Tribunais pátrios trabalham com processo eletrônico, e nossa Administração Tributária é uma das mais informatizadas que se conhece. Portanto, o ambiente é propício para o desenvolvimento da IA, e ela vem rápida e crescentemente sendo utilizada pelo Poder Judiciário e pela Administração Pública. Torna-se urgente, portanto, que os acadêmicos se debrucem sobre dúvidas acerca da consistência da IA. E momentos como a II Jornada de Pesquisas Tributárias são ideais para a evolução dessas ideias.

A presente obra traz artigos que desenvolvem esses temas de vanguarda do Direito Tributário, e também artigos que enfocam em outros aspectos da economia digital, tais como a crise do conceito de territorialidade e a necessidade de proteção

² CALIENDO, Paulo. *Ética e Inteligência Artificial* – Da possibilidade filosófica de agentes morais artificiais. POA: Editora Fi, 2021. p. 182-3.

de dados. E, como não poderia deixar de ser, a obra questiona os rumos do Sistema Tributário Nacional, ao debater a interpretação ontológica da lei, estudar os acordos de colaboração premiada, analisar a assimetria fiscal da Federação e propor ferramentas para um sistema tributário mais progressivo.

Nesse ponto, é de se destacar que o diferencial da Jornada organizada pelo GTAX é precisamente sua estrutura, que alia espaço para debates e reflexões (durante os dois dias de encontros, com exposições orais), com fomento à produção escrita (já que os participantes da Jornada são convidados a transformar suas exposições em artigos acadêmicos). Sem dúvidas, esse espaço de diálogo, idealizado pelo Prof. Paulo Caliendo, na condição de coordenador do GTAX, é um modelo de sucesso, que deve servir de inspiração para todos aqueles que se dedicam à pesquisa acadêmica séria e responsável.

Aguardemos ansiosamente pela III Jornada de Pesquisas Tributárias. E, enquanto os pesquisadores se organizam para estruturar a terceira edição, vamos nos deliciar com a produção acadêmica desta obra!

*Melissa Guimarães Castello*³

³ Doutora em Direito pela PUCRS, Mestre em Direito pela University of Oxford, Presidente da Fundação Escola Superior de Direito Tributário, Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5963784881052208>

Apresentação

A obra coletiva que temos a honra de apresentar é composta por trabalhos de pesquisadores dos Programas de Pós-Graduação em Direito e bolsistas de Iniciação Científica de inúmeras instituições de ensino. O presente e-book é resultado dos trabalhos apresentados nos grupos de trabalho integrantes da II Jornada de Pesquisas Tributárias promovido pelo Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário (GTAX) da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, PUCRS, em Porto Alegre.

Os artigos que o compõem estão alinhados aos debates mais atuais e relevantes da temática tributária, especialmente no contexto da segurança da informação, dos direitos fundamentais do contribuinte e do desenvolvimento tecnológico. A presente obra, com todos os seus artigos, busca contribuir, ainda que singelamente, na promoção das pesquisas acadêmicas sobre o Direito Tributário, sendo fruto de pesquisa de acadêmicos de diversas titulações.

A II Jornada de Pesquisas Tributárias, vinculada ao Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PPGD-PUCRS), foi realizada entre os dias 25 e 26 de novembro de 2021. O GTAX é coordenado pelo Prof. Titular da PUCRS Paulo Caliendo, Professor, Doutor em Direito e em Filosofia, com a participação de um grande grupo de pesquisadores, Doutores, Doutorandos, Mestres e Mestrandos, Especialistas e Especializando, Graduandos, Bolsistas ou não, todos envolvidos na pesquisa científica da área do Direito Tributário.

O GTAX se divide em seis (06) eixos de pesquisas: (i) eficácia e efetividade dos Direitos Fundamentais do Contribuinte; (ii) Direito Tributário Comparado e Desenvolvimento Econômico; (iii) Hermenêutica Jurídico-Tributária na Perspectiva Constitucional; (iv) Extrafiscalidade; (v) Tributação e Novas Tecnologias; (vi) Tributação e Contabilidade e (vii) Tributação Ambiental.

A II Jornada foi um evento que procurou unir pesquisadores em matéria tributária de todo Brasil para que possam compartilhar suas pesquisas, debater, descobrir novas abordagens e afins. Nossos especiais agradecimentos a toda equipe organizadora, mediadores e professores apoiadores, pesquisadores e todos que participaram desta iniciativa de aprimorar as pesquisas em Direito Tributário, não

iremos nominar todos para não correr o risco de deixar algum nome de fora, mas deixamos aqui nosso muito obrigado, nada disso seria possível sem vocês!

Entre os muitos agradecimentos, merece destaque o Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCRS (Conceito 6 – CAPES), notadamente o Professor Doutor Ingo Sarlet e a Secretária Caren Kliger por todos os esforços e pelo custeio da presente obra, tornando possíveis a presente publicação. Agradecemos imensamente também aos membros da Coomcor do PPGD, Prof. Dr. Ingo Sarlet, Prof. Dr. Marco Felix Jobim, Prof. Dr. Ricardo Lupion, Profa. Dra. Regina Ruaro, Profa. Dra. Denise Fincato, aos membros da Comissão de Bolsas do PPGD, ao Prof. Dr. Gilberto Sturmer e ao Prof. Dr. Paulo Caliendo.

O Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito (<https://pcaliendo.wixsite.com/gtax-pucrs>), idealizador e executor do evento, foi criado em 2006 pelo seu coordenador científico Prof. Dr. Paulo Caliendo, estando vinculado junto ao Programa de Pós Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, PUCRS e registrado no Diretório de Grupos de Pesquisa do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. Passaremos a apresentar, de forma breve, os artigos que compõe a presente obra.

Carlos Renato Cunha e José Carlos Francisco dos Santos inauguram a obra tratando sobre Tributação, Inteligência Artificial e Aprendizado de Máquina, os autores analisam especificamente o caso do Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina – SISAM e o fazem sob a ótica da transparência administrativa. Marcelo Pasetti em seu artigo sobre o “apoio ontológico do raciocínio da lei” busca contribuir com a pesquisa da utilização da ontologia para aperfeiçoar o domínio utilizado para especificar a natureza de itens incluídos como inventário relacionado a um do Sistema Especialista, ramo da Inteligência Artificial.

Edson Pontes Pinto em seu artigo sobre “Transparência algorítmica como garantia fundamental do contribuinte” traz no seu artigo a importância da evolução tecnológica atrelada às garantias fundamentais que necessitam observância. Luma Dianin Barbosa e David Borges Isaac em seu artigo sobre aproveitamento do crédito de ICMS nos bens adquiridos para uso e consumo nas operações de exportação, investigam sobre a (in) constitucionalidade da limitação trazida pela Lei Complementar 87/86 e ofensa a princípios constitucionais.

Anderson Júnior Ferreira Martins traz relevantes aspectos sobre os limites do Poder de Tributar face o Direito à Identidade. Ao tratar sobre os efeitos da denúncia espontânea aos acordos de colaboração premiada, Tâmera Padoin Marques Marin reflete, entre outros, sobre a possibilidade de aplicação dos benefícios previstos no artigo 138 do CTN excluindo-se da autuação o valor da multa em relação ao débito.

Em artigo bastante atual, Tais Macedo de Brito Cunha traz os aspectos da pandemia na assimetria fiscal da federação brasileira. Cláudio Rubens N. Ramos Júnior apresenta artigo sobre “o imposto sobre grandes fortunas como meio de viabilizar um sistema tributário progressivo no Brasil”. Para finalizar a obra, o artigo de Taina Daniele Werle sobre a proteção de dados dos contribuintes a partir da LGPD traz interessantes aspectos relacionados ao sigilo fiscal e bancário.

Realizada a apresentação da presente obra e de seus artigos, desejamos uma excelente leitura e reflexão, agradecendo pelo esforço de todos autores e pelas valiosas contribuições.

Os organizadores.

1. Tributação, IA e Aprendizado de Máquina: o caso do Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina – SISAM sob a perspectiva da transparência administrativa



<https://doi.org/10.36592/9786581110963-01>

*Carlos Renato Cunha*¹

*José Carlos Francisco dos Santos*²

Linha de Pesquisa 1 – Administração Tributária, Fiscalização e Inteligência Artificial

Resumo

A contínua evolução tecnológica da informação trouxeram avanços como a inteligência artificial por meio da aprendizagem de máquina. Conseqüentemente as aplicações vão se diversificando os ramos mercadológicos e as áreas do conhecimento. Nas atividades tributárias insere-se no referido processo evolutivo tecnológico informacional. O Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina - SISAM é um exemplo de aplicação da inteligência artificial. Nesse sentido o objetivo desse trabalho é a compreensão do funcionamento do SISAM, utilizado pela Receita Federal do Brasil – RFB, analisando esse fato de forma crítica, diante dos princípios norteadores do Direito Administrativo e Tributário brasileiros, notadamente a Legalidade e a exigência de motivação dos atos administrativos, além das garantias individuais de todo cidadão insculpidos na Constituição da República de 1988, em especial o da ampla defesa e do contraditório. Para cumprir com o objetivo, estabeleceu-se os procedimentos metodológicos dividido em duas etapas: a)

¹ Doutor e Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor do Mestrado em Direito, Sociedade e Tecnologias das Faculdades Londrina. E-mail: carlosrenato80@gmail.com. Currículo lattes: <http://lattes.cnpq.br/6223351645964600>

² Doutor em Ciência da Informação pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP) e Mestre em Ciência da Informação pela Universidade Estadual de Londrina (UEL). Professor do Mestrado em Direito, Sociedade e Tecnologias das Faculdades Londrina. E-mail: jose.cf.santos@faculdadeslondrina.com.br. Currículo lattes: <http://lattes.cnpq.br/4776508882273818>

a caracterização da pesquisa; b) o estudo de caso. A pesquisa é caracterizada por exploratória e descritiva com corpus bibliográfico e documental. Como resultados apresenta-se os aspectos técnicos do Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina – SISAM com a observação dos possíveis requisitos funcionais e a composição da análise SWOT, ainda, a análise crítica das decisões do SISAM e a transparência administrativa relacionada aos procedimentos relacionados à tributação. Considera-se a necessidade emergente das discussões dos aspectos jusfilosóficos e pragmáticos no que tange ao uso de IA nas tomadas de decisões administrativas. A falta de transparência dos critérios lógicos estabelecidos nos algoritmos como também os vieses as quais podem surgir a partir da aprendizagem de máquina considerando uma base de dados inconsistente, isso tem inferência direta nos preceitos republicanos de publicidade de normatizações e regras, em especial na administração tributária brasileira.

Palavras-chave: Tributação. Inteligência Artificial. Aprendizagem de máquina. Sistema aduaneiro.

1. Introdução

A sociedade da informação, termo cunhado por Toffler, nos remete a um momento de geração de dados inconscientemente os quais compõe diversas base de dados denominada as *big data*. Diante desse quadro de desenvolvimento tecnológico humano, no seio da chamada quarta revolução industrial (SCHWAB, 2019), o uso da IA como ferramenta para auxílio em diversas atividades deixou de ser tema de contos de ficção científica, em que esse “cenário foi antecedit[o] em muito” (DONEDA *et. al.*, 2018, p. 1). Dentro desse vasto mundo tecnológico, desponta o uso de algoritmos com a capacidade denominada “aprendizado de máquina” – *machine learning* – por meio do qual, de maneira geral, cria possibilidades de tornar os algoritmos inteligentes, capazes de produzir respostas a partir da observação de dados.

Nesse contexto, uma das iniciativas adotadas pela Administração Tributária brasileira é o denominado Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina – SISAM, adotado pela Receita Federal do Brasil – RFB como instrumento

de apoio no labor da fiscalização aduaneira. Mesmo com poucas iniciativas de uso da inteligência artificial na Administração Tributária, vale posicionar-se como objeto de análise para produzir observações sobre a eficiência e eficácia, e ainda, se os direitos dos contribuintes estão sendo respeitados.

Esse é o pano de fundo para o presente estudo, em que se pretende-se esboçar respostas – ainda que sirvam menos como solução definitiva e mais como um passo na melhor compreensão do problema – para as seguintes indagações: afinal, o uso de tal ferramenta, encontra guarida em nosso ordenamento jurídico-administrativo? Pode ela trazer problemas de subsunção do fato à norma, com lesão a garantias do contribuinte? O algoritmo permite suprir a necessária motivação dos atos administrativos, tendo um funcionamento transparente e controlável?

Desse modo, o presente trabalho tem por objetivo geral a compreensão do funcionamento do SISAM, utilizado pela Receita Federal do Brasil – RFB, analisando esse fato de forma crítica, diante dos princípios norteadores do Direito Administrativo e Tributário brasileiros, notadamente a Legalidade e a exigência de motivação dos atos administrativos, além das garantias individuais de todo cidadão insculpidos na Constituição da República de 1988, em especial o da ampla defesa e do contraditório. Para tanto, passaremos pelos seguintes pontos de análise:

- a) A reflexão sobre os conceitos básicos de Inteligência Artificial – IA e aprendizado de máquina (*Machine learning*) e algumas de suas implicações jurídicas;
- b) O funcionamento do SISAM, detalhando os seus aspectos técnicos, vantagens e aplicabilidade para o fim de garantir maior eficiência administrativa no âmbito da Administração Tributária Federal, na atividade de classificação aduaneira; e
- c) O início de uma análise crítica dos problemas decorrentes da utilização do SISAM sob o aspecto dos princípios constitucionais tributários e demais garantias ao contribuinte, especialmente a Legalidade, a exigência de motivação de atos administrativos e garantia à ampla defesa e a contraditório, por meio de revisão bibliográfica sobre o tema.

Para o atingimento de tais objetivos, os procedimentos metodológicos compõem-se de duas etapas: a) a caracterização da pesquisa; b) o estudo de caso. A pesquisa é caracterizada por exploratória e descritiva com *corpus* bibliográfico e documental. A finalidade da pesquisa descritiva conforme GIL (2008) é a descrição de um determinado fenômeno, o qual, a característica mais significativa é a coleta de dados de forma precisa. CRESWELL (2007) afirma que a técnica qualitativa tem como objeto de análise dados textuais e análise de imagens, opção justificada para à abordagem qualitativa do referido estudo. O *corpus* de pesquisa originou-se da busca nas bases de dados científicos: Portal de Periódicos da Capes e Google Acadêmico com os termos "direito tributário" e "inteligência artificial" utilizando o operador booleano *AND*, a busca foi realizada somente no título dos registros com o foco na precisão dos resultados.

Utiliza-se das características de análise de estudo de caso para a segunda etapa da pesquisa. YIN (2010, p.39) descreve o estudo de caso como um tipo de pesquisa empírica, a qual "investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto de vida real, especialmente quando - os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes". A ferramenta escolhida foi o Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina – SISAM para compor como estudo de caso. Os critérios definidos foram: disponibilidade de documentação/descrição das funcionalidades do sistema, publicações científicas e publicações institucionais consolidadas.

Em relação às ações de análises dos requisitos funcionais do SISAM, utilizar-se-ão dos métodos da engenharia de software de análise para o levantamento dos aspectos técnicos. As ações de análises das vantagens e aplicabilidade recorreu-se à matriz SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities e Threats*) ou em português FOFA (Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças), como ferramenta da Governança de TI para avaliar sistemas, nesse estudo aplicado à Administração Tributária Federal. Por fim, as ações de análise crítica do SISAM têm como método hipotético-dedutivo dos problemas decorrentes à luz das regulações que provêm princípios constitucionais tributários e as garantias do contribuinte.

Iniciemos esse intento analisando as intersecções entre Eficiência Administrativa e Administração Tributária, sistematizada por meio dos itens de

discussão: a) administração tributária, eficiência administrativa e o direito de massa; b) inteligência artificial, *machine learning* e o mundo jurídico; c) o Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina – SISAM: funcionamento sob o aspecto técnico da ciência da computação; e d) o SISAM, decisões de máquina e transparência administrativa.

2. Administração Tributária, Eficiência Administrativa e o Direito de Massa

O inciso XXII, do art. 37 faz expressa alusão da atividade da Administração Tributária³ como atividade essencial do Estado, em face do seu importante na arrecadação de “recursos para custear as atividades necessárias ao devido cumprimento” dos objetivos do Estado (BACELLAR FILHO, 2008, p. 80). Contudo, no cumprimento de seu mister, vê-se a Administração Tributária diante da complexa tarefa de dar vazão à aplicação das normas tributárias a milhares ou a milhões de caso por ano – a depender da esfera de governo – num contexto de limitação de recursos – seja o tempo, pessoal, financeiro etc.

Nesse sentido, a doutrina do Direito Tributário, há bastante tempo, tem apontado como uma das características dessa área jurídica o fato de ela ser um “direito de massa” – *Massenrecht* (VELLOSO, 2010, p. 263; VELLOSO, 2007, p. 2; NABAIS, 2004, p. 336-337; GARCIA NOVOA, 2006, p. 331), a desafiar a capacidade estatal de aplicação de normas gerais e abstratas a uma multiplicidade de casos semelhantes, com intenso estresse do sistema fiscalizatório dentro do que a doutrina alemã, replicada no Brasil inicialmente por Derzi (2007) convencionou chamar de “estado de necessidade administrativa”, que seria uma das justificadas para o uso de técnicas de praticabilidade tributária (DERZI, 2007, p. 338-339; CUNHA, 2021, p. 347).

³ Que pode ser definida, com SCHIER (2016, p. 61), como “[...] um conjunto de órgãos da União, dos Estados e dos Municípios, que poderão atuar de forma integrada a partir do compartilhamento de informações, cujas atividades são consideradas essenciais para o funcionamento do Estado, e, por isso, contará com recursos prioritários sendo lícito, inclusive, o estabelecimento de vinculação das receitas decorrentes de impostos para o seu custeio, assegurada a sua precedência sobre os demais setores”

Trata-se de uma realidade que, clamando por soluções que permitam, igualmente, atuação em massa, parece indicar, como uma das soluções possíveis e adequadas, o uso de inteligência artificial – IA por parte da Administração Tributária. Não há dúvidas que o uso de IA pode contribuir para maior eficiência na atuação da Administração Tributária (BICHARA; MONTENEGRO, 2020, p. 283-284). O estudo sobre o Princípio da Eficiência Administrativa no campo tributário não é muito aprofundado pela doutrina pátria (CUNHA, 2021, p. 237), ainda que seja uma preocupação essencial da economia, desde, ao menos, Adam Smith (1996, p. 262-264).

Como afirma Caliendo (2009, p. 70), “[...] a eficiência é o processo que produz a maior quantidade de resultados com a menor utilização de meios”. Se o enorme potencial de cálculos que uma IA pode fazer é, obviamente, superior ao do ser humano, o seu uso na seara tributária traz, sem dúvidas, uma maior quantidade de resultados com menor utilização de recursos, o que é, por definição, uma atuação eficiente. Afinal, ela realiza “análises infinitamente mais complexas e em uma velocidade inviáveis para a cognição humana” (LIETZ, 2021, p. 68).

A dúvida que deve ser posta para reflexão é se, ao menos no quadro atual de desenvolvimento tecnológico, ajusta-se ao amplo conceito da “eficiência administrativa” preconizada pelo *caput* do art. 37 da Constituição da República. É que muitos autores identificam a correta interpretação da “eficiência administrativa” na área tributária com a noção da “boa administração” predicada por parte dos estudiosos do Direito Administrativo brasileiro, com base na doutrina italiana (MARTINS, 2006, p. 31-32; TALARICO, 2006, p. 107; PASIN, 2006, p. 180), o que exige não só produtividade, mas integral atendimento aos princípios constitucionais e às garantias do contribuinte. Esse é o pano de fundo do debate que ganha cada vez maior relevância diante do amplo uso de recursos tecnológicos pelo Estado no âmbito da fiscalização tributária.

3. Inteligência artificial, *machine learning* e o mundo jurídico

A Administração Tributária em todo o mundo tem, há tempos, se utilizado de diversos recursos tecnológicos para o cumprimento de suas funções atinentes à

fiscalização tributária (CALIENDO, 2020a, p. 465), incluindo ferramentas de IA, situação também notável no caso brasileiro (LIETZ, 2021, p. 60-65), considerado um dos países com tecnologia fiscal mais avançada do mundo (KÖCHE, 2021, p. 187). A inteligência artificial tem, por possíveis campos de aplicação, o processamento de linguagem natural e de imagens, a resolução de problemas e planejamentos e sistemas especialistas. Uma das finalidades da inteligência artificial é tornar as máquinas computacionais mais úteis e compreender a sistematização da inteligência (SOUTO, 1987). Russell e Norvig (2013) apresentam oito definições da inteligência artificial divididas em duas dimensões: pensamento e raciocínio; e comportamento, que se subdivide em duas categorias sendo desempenho humano e conceito ideal de inteligência (racionalidade).

Quando se trata da inteligência artificial, espera-se do computador tenha a capacidade de realizar o processamento de linguagem natural, representar o conhecimento, raciocinar automaticamente em relação às questões a ele dirigida, aprender com as novas circunstâncias (RUSSELL; NORVIG, 2013). A possibilidade de desenvolver uma inteligência artificial desperta discussões e questionamentos, havendo, contudo, a possibilidade de vislumbrar-se a somatória de esforços cognitivos humanos e artificiais para resolver de forma eficiente e eficaz situações problemas e com maior velocidade. É importante ressaltar que, atualmente, quando se fala do uso de tal tecnologia, está-se tratando da denominada "IA fraca", em que as máquinas agem como se fossem inteligentes (RUSSELL; NORVIG, 2013; LIETZ, 2021, p. 57) e específica, relacionada à aplicação em um campo ou problema específico (LIETZ, 2021, p. 58).

A inteligência atribuída às máquinas computacionais perpassa por duas ferramentas: a estatística e o aprendizado de máquina (*machine learning*)⁴. A estatística aplica-se, considerando a área tributária, para descoberta de padrões os quais caracterizam desvios de conduta e conseqüentemente possíveis fraudes. O aprendizado de máquina ou *machine learning* tem foco na extração de informações mediante um *corpus* de dados. As tecnologias computacionais de alta performance

⁴ CALIENDO (2020b, p. 496) define "aprendizado de máquina" como "o processo de indução de uma hipótese a partir de uma experiência. [...] Os algoritmos de AM buscam resolver problemas a partir de um conjunto de dados delimitados."

juntamente com algoritmos inteligentes tornam-se autônomos a partir da aprendizagem e o treinamento. Nesse contexto, e como exemplo, o "mais conhecido dos programas de inteligência artificial é o *Deep Blue*, da IBM, que, em 1996 e 1997, venceu batalhas épicas contra o campeão mundial de xadrez *Garry Kasparov*" (JARUDE, 2020, p.51).

O uso da IA no âmbito jurídico traz relevantes e interessantes questionamentos jusfilosóficos e pragmáticos, pois ela permite "a automatização da tomada de decisão em diversas situações complexas, executando tarefas que estávamos habituados a considerar como prerrogativas humanas derivadas da inteligência" (DONEDA *et al.*, 2018, p. 2). O Direito Tributário, com notável a já mencionada natureza de direito de massa, é campo privilegiado para o bom – ou mau – uso de decisões automatizadas, que possibilitem diminuir a pressão da aplicação da legislação tributária a um grande universo de sujeitos passivos e de casos – o que vai, indubitavelmente, ao encontro da já mencionada eficiência. Tem-se, portanto, o cenário perfeito para a ampla utilização de tecnologias de IA como apoio à Administração Tributária (SOUZA e SIQUEIRA, 2020, p. 22). E isso tem se confirmado. Dentre os casos existentes, destaca-se o SISAM, que passaremos a analisar com maior vagar doravante.

4. O Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina – SISAM: funcionamento sob o aspecto técnico da Ciência da Computação

O SISAM "é a primeira inteligência artificial de uso generalizado na RFB" (JAMBEIRO FILHO, 2015, p. 24; KÖCHE, 2021, p. 189), ainda que existam outros exemplos (JARUDE, 2020, p. 79-92; LIETZ, 2021, p. 65). Como bem o definem Abraham e Catarino (2019, p. 201), o SISAM é "um sistema cognitivo inteligente [...] aplicado na fiscalização na entrada e saída de bens comerciais em portos e aeroportos". O sistema de aprendizado de máquina do SISAM é alimentado pelo grande banco de dados da RFB, formado pelo histórico das Declarações de Importação - DIs, como suas liberações pelos auditores fiscais e suas retificações apresentadas pelos importadores (JAMBEIRO FILHO, 2015, p. 19; MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 66).

Nota-se, portanto, que os dados existentes desde ao menos o ano de 1997 no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX (LIETZ, 2021, p. 71) servem de base – um impressionante exemplo de *big data* – para o aprendizado contínuo do SISAM. Como afirma JARUDE (2020, p. 89), “[o] sistema aprende com o histórico de declarações e estima a probabilidade de cerca de 30 tipos de erros que podem estar presentes em cada nova declaração apresentada”. Os requisitos funcionais foram considerados e identificados a partir da metodologia descrita por Jambeiro Filho (2015, p.12-13), para efeitos deste estudo:

- Calcular a probabilidade da presença de erros de classificação fiscal, erros de origem, erros em regimes tributários, erros em acordos tarifários, erros de falta de licenciamento e erros nas alíquotas de II, IPI, PIS, Cofins e *Antidumping*;
- Realizar os cálculos das probabilidades destes erros para cada mercadoria (item), de cada adição, de cada declaração de importação registrada no Brasil;
- Calcular a probabilidade de cada valor correto possível para cada campo suspeito de erro;
- Calcular o impacto tributário e não tributário de cada valor correto possível e assim obter a expectativa de retorno de cada verificação possível para RFB;
- Realizar estes cálculos, de forma rápida, o suficiente para que os resultados estejam disponíveis enquanto ainda é possível redirecionar a DI em questão;
- Poder ser atualizada diariamente com as novas declarações de importação;
- Aprender rapidamente de modo a barrar tentativas de fraude semelhantes em diversos pontos do país em intervalos curtos de tempo;
- Aprender com as infrações detectadas pelos fiscais nas DIs que forem verificadas;
- Aprender os comportamentos típicos e atípicos dos importadores mesmo com DIs liberadas em canal verde;
- Adaptar automaticamente a seleção à carga e à mão de obra disponíveis;
- Não se deixar enganar por um comportamento errado de um importador, mesmo que este comportamento se repita;
- Não permitir que os importadores consigam prever o comportamento do sistema e assim descubram como enganá-lo;
- Apresentar taxas de acerto elevadas;

Interagir eficientemente com os fiscais, inclusive, gerando explicações em linguagem natural de modo a permitir que eles se beneficiem do sistema quando ele acerta sem perder muito tempo quando ele erra.

A classificação das DI a partir dos erros calculados por meio da probabilidade da incorreção de cada atributo, instiga os possíveis valores corretos e as consequências valoradas das possíveis fraudes ou inconsistências no preenchimento das DI. Todos os cálculos e levantamentos realizados pelo SISAM dão suporte nas verificações, conforme as recomendações da RFB, indicando para o fiscal as possíveis verificações. Interessante notar que referido sistema de IA não apenas serve como apoio às decisões humanas, tomadas pelos auditores fiscais da RFB, como tem a capacidade de selecionar, sozinho, DIs para conferência, tomando decisões automáticas que são menos precisas que as humanas, mas com maior quantidade, além de ser possível criar sistema de malha interativa com o contribuinte (JAMBEIRO FILHO, 2015, p. 42).

Como explica Lietz (2021, p. 72), o "SISAM, em síntese, analisa em tempo real cada item de todas as declarações de importação registradas no Brasil e detecta infrações típicas do despacho aduaneiro". Este é um dos principais desafios que SISAM enfrenta na sua arquitetura, a interações não lineares, as quais buscam resolver em tempo real as variantes que lhe são atribuídas, entre elas estão: tratar atributos de diferentes tipos e formatos, os quais são os atributos nominais, hierárquicos, contínuos e textos em linguagem natural; tratar diversas variáveis desconhecidas que representam fatos e regras próprias de tributação; ter recursos capazes de encurtar a busca em meio a diversidade de variáveis; realizar o aprendizado supervisionado e não supervisionado a partir das DI; capacidade de aprender com as DI novas, sem a necessidade de revisita às DI antigas; ter performance no processamento de milhares de DI; evitar o aprendizado de maneira errônea; ser eficiente no tratamento de descrições diferentes de mercadorias; capacidade de adaptações em meio as classes mutantes; manter em sigilo o processo de aprendizagem e resultados para o apoio à tomada de decisão; e produzir resultados explicativos para os auditores (JAMBEIRO FILHO, 2015, p.22-23).

Os requisitos nominados, para efeitos deste estudo, como funcionais, o autor supracitado completa por meio dos requisitos chamado de técnicos as especificidades dos referidos requisitos funcionais. Ainda destaca-se um dos benefícios do SISAM em relação à classificação fiscal e a detecção de erros no preenchimento da referida classificação, entre outros benefícios como aumentar a efetividade e a uniformidade dos procedimentos da fiscalização aduaneira.

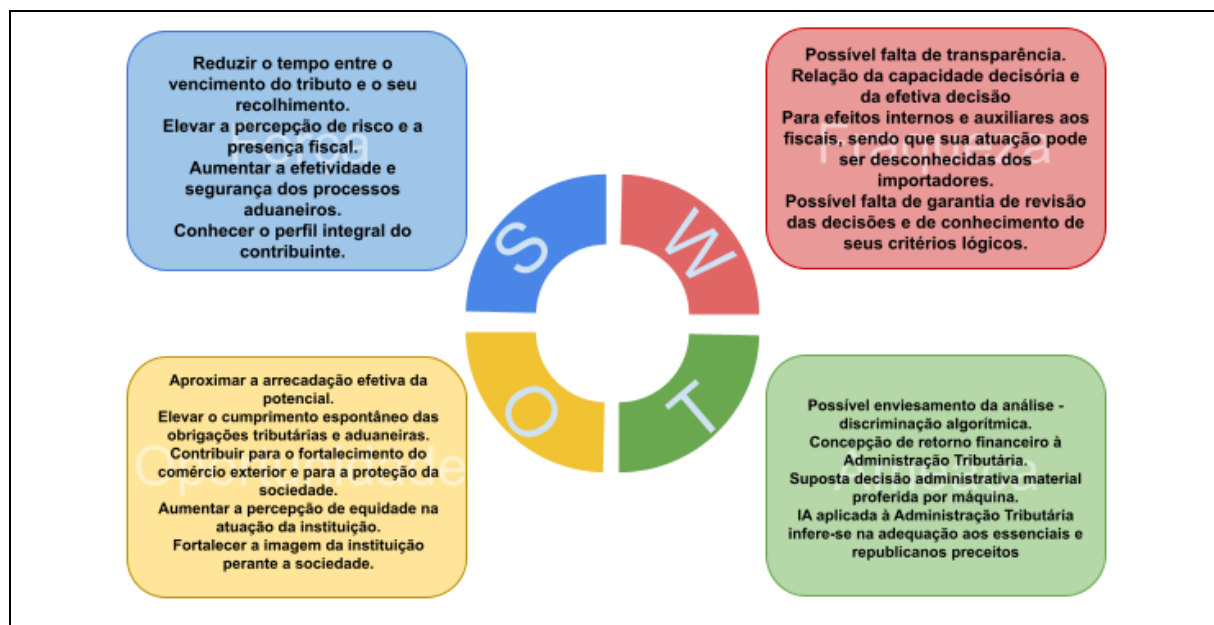
Veja-se que, a exemplo de outros casos no âmbito do procedimento administrativo tributário, a declaração de importação é apresentada pelo importador e deve ser objeto de análise por parte da Administração Tributária. Como a capacidade de análise desta nunca é suficiente para verificação detalhada de todas as declarações – e pode-se afirmar que o custo para análise individualizada de **todas** elas seria algo inviável e mais dispendioso do que o valor a ser arrecadado – historicamente utiliza-se de uma fiscalização por amostragem, com alguns critérios de seleção que possam indicar casos problemáticos, como também ocorre, por exemplo, na chamada malha fiscal do imposto de renda. A informatização que foi ocorrendo paulatinamente permitiu o cada vez mais aprimorado cruzamento de dados – acumulados ano a ano. O passo dado pela utilização do SISAM é impressionante pelo fato de permitir o aprendizado contínuo da IA com a entrada ininterrupta de dados e de decisões tomadas por auditores fiscais a alcançar a possibilidade de uma triagem automatizada dos casos a merecerem análise detalhada.

Com o olhar da engenharia de software e suas técnicas de análise de sistemas existentes, descreve-se de modo geral o SISAM. Inicialmente a interação com o usuário por meio de uma interface integrada com o Analisador Inteligente e Integrado de Transações Aduaneiras (ANIITA). O princípio do SISAM é utilização de uma planilha interativa, a qual apresenta os diversos cálculos para cada DI analisada. A planilha gerada pelo SISAM pode ser customizada pelo auditor, configurando os atributos de acordo com a necessidade de cada auditor. Por padrão e de acordo com o conhecimento dos campos da DI, os quais são chamados de atributos no SISAM, configuram na planilha interativa os valores calculados por exemplo o agrupamento de itens/mercadorias da DI. O auditor tem a possibilidade de analisar na planilha interativa por DI, por adição ou por item. As colunas da planilha interativa por padrão

são enumeradas da seguinte maneira: i) operação; ii) importador; iii) valor aduaneiro das mercadorias; iv) primeiro valor estimado pelo SISAM; v) expectativa de perda; vi) probabilidade de erro da NCM; vii) probabilidade de erro do país de origem; viii) probabilidade de não ter a licença necessária para a mercadoria; ix e x) expectativas de diferença entre as alíquotas (JAMBEIRO FILHO, 2015, p.26-28).

Vale acrescentar a abordagem sistêmica da IA do SISAM a partir da aprendizagem das DI como dados e informações de entrada, torna-se um processo recorrente no processamento para tornar uma aprendizagem da máquina e produzir informações de saída para o auditor, neste contexto o usuário do SISAM. Diante das descrições do Sisam por Jambeiro Filho (2015) procurou-se, a partir da à matriz SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities e Threats*) ou em português FOFA (Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças), para demonstrar com base nas regulações as possíveis fraquezas e ameaças do Sisam.

Figura 1 – Análise FOFA/SWOT – SISAM



Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

Na Figura 1 as fraquezas e as ameaças, foram analisadas a partir da discussão apresentada no item 5, os quais discutem as questões jurídicas e filosóficas no âmbito da aplicação da IA nas esferas estatais. Vale acrescentar que

o foco recorrente é a transparência dos procedimentos sistematizados na administração tributária brasileira. Ainda, é essa possibilidade de decisões administrativas automatizadas proferidas por meio de um sistema de IA com aprendizado de máquina que traz interessantíssimas questões jurídicas a merecerem reflexão científica.

5. O SISAM, decisões de máquina e transparência administrativa

Como antes exposto, o SISAM atua em apoio à atividade da auditoria fiscal da Receita Federal do Brasil no controle de operações aduaneiras tendo a capacidade, inclusive, de tomada de decisões automatizadas.

As questões jurídicas e filosóficas advindas de decisões estatais proferidas por uma IA não são irrelevantes. Surgem desafios de ordem ética e riscos de discriminação, posto que decisões automatizadas que se referem a um determinado indivíduo, com lastro na análise de dados e informações e baseadas em método estatístico, “podem ter grande impacto sobre os direitos individuais, especialmente no que se refere à autonomia, igualdade e personalidade” (DONEDA *et al.*, 2018, p. 4), além de possível falta de transparência pela estratégia utilizada de fiscalização focada na teoria dos jogos (JAMBEIRO FILHO, 2015, p. 42), afinal, para que o uso de uma IA tenha maior aceitabilidade, “quanto mais transparente, melhor” (ENGELMANN *et al.*, 2020, p. 50).

A enorme capacidade de análise de dados de um sistema como o SISAM, que “é capaz de analisar todas as declarações de importação em tempo real” com “uma taxa de acerto significativa” (LIETZ, 2021, p. 86) demonstra o enorme potencial do uso de algoritmos como instrumento de vazão à demanda de atuação da fiscalização tributária, inserida no contexto de relações de massa. Mas convém não deixarmos de refletir sobre alguns pontos cruciais, como força de engendrar clareiras de compreensão e de eventual superação de questões problemáticas.

Além disso, ao indicar o(s) ponto(s) da declaração com risco de erro, o SISAM acaba direcionando a fiscalização com um evidente efeito administrativo que, no melhor dos casos, pode servir à eficiência administrativa, ao evitar a perda de tempo de análise de toda a declaração ou, no pior deles, pode enviesar a análise por meio

da discriminação algorítmica causada por questões estatísticas – um problema real e preocupante, nas palavras de Caliendo (2020b, p. 504), preocupação reiterada por Jarude (2020, p. 62) – que poderiam, em tese, gerar prejuízos a determinado sujeito passivo que, por azar, for equivocadamente hostilizado pelo *big data* – caindo reiteradamente em canais de conferência. Afinal, como questionam Machado (2020, p. 69) e Lietz (2021, p. 92), haveria que se saber o que o sistema consideraria, exatamente, como um erro de declaração: a última autora, acertadamente, responde a isso apontando a clara preocupação não com as ilegalidades em si ou com todas elas, mas, somente, com aquelas que indiquem retorno financeiro à Administração Tributária (2021, p. 95) – recordando que esse é um critério de resposta do SISAM (JAMBEIRO, 2015, p. 27; KÖCHE, 2021, p. 192).

Diante desse quadro, podemos apontar alguns problemas em aberto quando se coteja a busca da eficiência de gestão de processos da Administração Tributária por meio do uso do SISAM e as garantias do devido processo legal: afinal, o uso da IA para análise de dados do cidadão e até mesmo para a tomada de decisões administrativas sem o seu conhecimento se compatibiliza com a noção de transparência administrativa? Podem ser adotadas decisões automatizadas por uma IA, decisões estas que geram efeitos concretos na vida dos sujeitos passivos tributários, tendo, portanto, efeito externo à Administração Tributária? Podem os particulares ser afetados por decisões tomadas por algoritmos cujos critérios e procedimentos decisórios são por eles desconhecidos, existindo a chamada “opacidade” algorítmica? É legítima a adoção do viés de maior retorno financeiro como critério decisório de uma IA utilizada pela Administração Tributária?

Esses não são os únicos questionamentos que exurgem ao refletirmos sobre o tema e, também, não temos a pretensão de respondê-las de forma exaustiva no presente estudo, que é um primeiro passo nessa investigação. Nosso esforço se dará na reflexão acerca da possibilidade de adoção de decisões automatizadas por IA sem que isso seja de conhecimento do sujeito passivo tributário. É o que Lietz (2021, p. 111) chama de cultura do “secretismo”, notável no caso do SISAM. Com efeito, a implementação do uso do SISAM não foi objeto de anúncio por parte da Receita Federal do Brasil – RFB, por meio de campanhas de informação e de conscientização (JAMBEIRO FILHO, 2015, p. 14). Vale dizer, ele passou a ser utilizado para análise das

DI sem que o sujeito passivo tributário disso tivesse ciência formal, inclusive por meio de alterações normativas ou, ao menos, por meio de campanha de publicidade oficial.

Afirma Jambeiro Filho (2015, p. 14), que o SISAM “aprende com as DIs liberadas sem verificação, capturando os comportamentos típicos e atípicos dos importadores sem que eles sequer precisem saber que o SISAM existe.” Com isso, seria uma das vantagens do sistema, segundo os seus idealizadores, a desnecessidade de adaptações por parte do contribuinte, o que levaria à exigência de atendimentos e de campanhas informativas. Isso decorre do pressuposto do qual partiu a RFB, de que se trata de uma mera ferramenta de apoio aos auditores, implementada no âmbito interno da Administração Tributária (LIETZ, 2021, p. 111). Contudo, a questão demanda maior reflexão.

Como afirma Köche (2020, p. 199), ainda que o sistema em questão funcione, atualmente, “como um instrumento auxiliar de fiscalização”, como antes exposto ele tem capacidade decisória e efetivamente decide, ao menos, o que não merece ser fiscalizado – influenciando fortemente as decisões humanas, diante do volume massivo de DIs a serem analisadas. Diante desse quadro, poder-se-ia reputar ingênua a afirmação de que o SISAM teria meros efeitos internos e que sua existência e atuação poderiam ser desconhecidas dos importadores. Afinal, está-se a falar de atuação estatal no bojo do estado democrático de direito, em que as noções de publicidade e de transparência são essenciais.

Nesse sentido, ainda que sob o enfoque da transparência sobre os critérios decisórios do algoritmo, afirmam Bichara e Montenegro (2020, p. 294), que “a divulgação dos critérios adotados no desenvolvimento dos códigos utilizados na atuação estatal constitui um pressuposto mínimo em um estado democrático de direito, em que deve prevalecer a transparência”. Veja que o SISAM não é comparável a uma mera modificação de logiciário, de interesse meramente interno à Administração Tributária – como ocorreria, digamos, se ao invés de usar uma planilha comum, passasse-se a utilizar um programa feito sob medida para as necessidades da RFB.

Obviamente estamos distantes de um momento em que se prescindiria da atuação humana por meio de análise e decisão motivada de auditores da Receita

Federal do Brasil, apesar de o SISAM ser capaz de apresentar suas análises em linguagem natural (JAMBEIRO FILHO, 2015, p. 17). Contudo, como bem aponta Lietz (2021, p. 88), o redirecionamento de declarações para canais de conferência aduaneira, que antes eram realizadas de forma aleatória, pode ser realizada pelo sistema sem intervenção humana, o que, ainda que não seja a substituição na prática do ato administrativo de lançamento ou fiscalizatório propriamente dito, não deixa de ser uma decisão administrativa material proferida por máquina.

Parece então, certo o diagnóstico de Bichara e Montenegro (2020, p. 294):

[...] à falta de uma maior transparência no uso de algoritmos que definem o contribuinte a ser fiscalizado, e de uma disciplina normativa mínima sobre o tema, é urgente o debate sobre os limites da utilização de sofisticadas tecnologias pelo Fisco.

A transparência administrativa é exigência da noção de república. Uma atuação de opacidade administrativa é, *prima facie*, incompatível com o estado democrático de direito. Como afirma Canhadas (2018, p. 137)

Desse modo, pode-se afirmar que o princípio da transparência é um corolário lógico do princípio republicano. É deste último que a transparência decorre diretamente, havendo entre ambos os princípios uma ligação umbilical e indissociável. E embora hierarquicamente inferior, a transparência funciona como uma das maiores garantias do princípio republicano, dando-lhe efetividade e concretude. Em verdade, não há verdadeira república sem transparência, não há que se falar em forma republicana de governo que não prime pela transparência administrativa.

Tal transparência é parte integrante da noção do devido processo legal, quando tratamos de processos administrativos. Afinal, na síntese de Bottallo (2006, p. 42), o devido processo legal abrange o “direito de ser ouvido e o direito de oferecer e produzir provas”. Ser ouvido abrange o direito de conhecimento (publicidade), afora a oportunidade de manifestação de razões antes e depois da decisão (duplo grau de julgamento), o dever de decisões fundamentadas e o direito de ser representado por

profissional habilitado (BOTTALLO, 2006, p. 42).

Nesse sentido, para Justen Filho (2005, p. 225), o princípio da publicidade administrativa veda atividades sigilosas, salvo exceções, sendo o exercício do poder acessível ao conhecimento geral, até mesmo para verificação da lisura dos atos, ordem de ideias também defendida por Mello (2006, p. 102). Mais que isso: para Freitas (2014, p. 167), o dever de transparência faz parte do rol de deveres que conformam a noção da "boa administração".

É nesse sentido a previsão do artigo 20 da Lei Federal n. 13.709, de 14 de agosto de 2018, a Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD:

Art. 20. O titular dos dados tem direito a solicitar a revisão de decisões tomadas unicamente com base em tratamento automatizado de dados pessoais que afetem seus interesses, incluídas as decisões destinadas a definir o seu perfil pessoal, profissional, de consumo e de crédito ou os aspectos de sua personalidade.

§ 1º O controlador deverá fornecer, sempre que solicitadas, informações claras e adequadas a respeito dos critérios e dos procedimentos utilizados para a decisão automatizada, observados os segredos comercial e industrial.

§ 2º Em caso de não oferecimento de informações de que trata o § 1º deste artigo baseado na observância de segredo comercial e industrial, a autoridade nacional poderá realizar auditoria para verificação de aspectos discriminatórios em tratamento automatizado de dados pessoais.

Referido dispositivo, na visão de Pinheiro (2021, p. 111) refere-se claramente ao uso de robôs na tomada de decisões no tratamento de dados, garantindo que, em tendo sido utilizada tal ferramenta, deve-se garantir forma de revisão das decisões e de conhecimento de seus critérios. Veja-se que é pressuposto da possibilidade de discussão das decisões tomadas com base em tratamento automatizado de dados e da solicitação de informações sobre os critérios e procedimentos por ela utilizados o prévio e inequívoco conhecimento de que exista tratamento automatizado de dados.

Para Jarude (2020, p. 63), com base em referido dispositivo da LGPD, há a necessidade de o cidadão ser informado sobre o uso de algoritmos de tomada de decisão, opinião compartilhada por Lietz (2021, p. 110), para quem isso decorre do dever de proteção e do dever de informação, permitindo a discussão de “questões fundamentais como a transparência e o controle”.

Não à toa, a União Europeia (2018) considera que é exigência de uma IA sólida a sua transparência, como também recorda Lietz (2021, p. 112). E essa exigência também faz parte da política do Poder Judiciário para o uso de IA, como se verifica da previsão do artigo 11 da Resolução n. 332, de 21 de agosto de 2020, do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, que exige ampla publicidade sobre a utilização de tais ferramentas:

Art. 11. O Conselho Nacional de Justiça publicará, em área própria de seu sítio na rede mundial de computadores, a relação dos modelos de Inteligência Artificial desenvolvidos ou utilizados pelos órgãos do Poder Judiciário.

Nesse sentido, parece ter andamento mal a Receita Federal do Brasil ao partir de premissa oposta, no sentido de não tornar ostensiva a ciência acerca do uso do SISAM, ainda que não fosse algo secreto. Veja-se que houve uma evolução na reflexão sobre os usos e sobre os efeitos jurídicos de IA que, obviamente, não se faziam presentes em meados da década de 2010, quando implementado o uso do sistema sob estudo, o que pode ter contribuído para o posicionamento adotado pela RFB à época.

Urge, contudo, que a política de uso e de implementação de IA por parte da Administração Tributária adeque-se aos essenciais e republicanos preceitos da transparência e da publicidade, dando-se de forma ativa ciência geral à população dos casos sujeitos a análises automatizadas, ainda que aspectos procedimentais sejam resguardados para o fim de garantia da efetividade da fiscalização.

Conclusões

Pretendeu-se com a presente pesquisa analisar impactos jurídicos do uso de IA com aprendizado de máquina no âmbito do Direito Tributário pátrio, tomando como caso o SISAM. O ato de classificação aduaneira é típica atividade administrativa de aplicação da legislação ao caso concreto, o que, do ponto de vista da Filosofia do Direito, assemelha-se, sob o aspecto estrutural, à atividade praticada pelo Poder Judiciário, ao resolver conflitos: uma autoridade estatal, analisando os fatos, classifica-os e aplica as normas gerais e abstratas que entende cabíveis, expedindo uma norma individual e concreta (CARVALHO, 2018, p. 124). Discorreu-se, então, considerando-se um relevante tema para compreensão, sob o aspecto técnico e jurídico: a forma de funcionamento do SISAM e os eventuais problemas jurídicos dele decorrentes na prática tributário-aduaneira, em especial na tomada de decisões administrativas de forma automatizada.

Em relação aos aspectos técnicos os quais recorreu-se às técnicas da ciência da computação no quesito da governança de TI para destacar os requisitos funcionais do SISAM e a análise FOFA/SWOT como recurso de visualização das competências e habilidades do referido sistema. Percebeu-se que os requisitos funcionais, considerados para efeitos deste estudo, serem elementos essenciais para o entendimento do funcionamento do SISAM. Mesmo valendo-se do silêncio na literatura e de documentação as quais poderiam proporcionar maior publicidade das regras lógicas da IA do SISAM. Isso é impactado na análise FOFA/SWOT nas fraquezas e ameaças, elencadas e discutidas para efeitos desse estudo. Portanto, considera-se um dos pontos cruciais a cultura da secretismo, não somente nas IA aplicadas em diversos seguimentos mercadológicos e estatais mas também nas estatais específicas da administração tributária.

Os conceitos de eficiência e eficácia da administração tributária integram-se com as possibilidades advindas do uso de algoritmos como o SISAM como instrumento de atuação estatal. Isso são inegáveis, devido à capacidade de análise de grandes quantidades de dados de forma equivalentes. Além da possibilidade infinita da aprendizagem de máquina a partir da sua recorrente execução com novos dados. Possibilitando a constituição, do que normalmente as pessoas consideram

como agente inteligente, o algoritmo altamente capaz de produzir decisões e interagir com o humano como se fosse um. Isso pode inferir-se em um falso conceito dessa capacidade eficiente e eficaz.

Porém as questões as quais esse estudo buscou refletir, mas não esgotar as discussões diante de tamanha implicações jusfilosóficos e pragmáticos, no que tange ao uso de IA nas tomadas de decisões administrativas. A falta de transparência dos critérios lógicos estabelecidos nos algoritmos como também os vieses as quais podem surgir a partir da aprendizagem de máquina considerando uma base de dados inconsistente, isso tem inferência direta nos preceitos republicanos de publicidade de normatizações e regras, em especial na administração tributária brasileira. A recorrente questão durante o estudo chamou a atenção para as reflexões das quais a publicidade do uso de IA nos procedimentos da administração tributária brasileira torna-se uma necessidade do cidadão de conhecer e tomar ciência.

A complexidade e o efetivo esforço humano para o desenvolvimento de uma IA, podem até serem apontados como dificuldades de entendimento do cidadão externo a área computacional, contudo por mais complexo que seja o logiciário de uma IA, não pode ser fato impeditivo para tornar público e dar ciência ao cidadão pelo uso de IA na administração tributária. Considerando as reflexões discorridas, observa-se que a RFB pode ter conduzido esse processo de forma oposta a premissa dessa ciência do cidadão. Porém vale acrescentar a evolução das reflexões no entorno dos aspectos jurídicos da aplicabilidade de IA e que na década de 2010 quando o SISAM era implementado e implantado, ainda não existia tal discussões.

Portanto, resta destacar-se a necessidade dos estudos relacionados com o desenvolvimento, treinamento e uso da IA no sentido de explorar reflexões dessa natureza para consolidar as políticas do referido uso na administração tributária brasileira. O atendimento aos preceitos essenciais republicanos da transparência e publicidade da efetiva atividade de fiscalização a partir de análises automatizadas devem ser resguardados os direitos de ampla defesa e contraditório com a respectiva opacidade de todo o processo fiscalizatório, nesse caso dos importadores. Acrescenta-se ainda a emergência das reflexões e continua busca por soluções de equilíbrio entre as decisões por IA e convivência com o contribuinte diante dessas permanentes evoluções dos procedimentais fiscalizatórios.

Referências

ABRAHAM, Marcus; CATARINO, João Ricardo. O uso da inteligência artificial na aplicação do direito público – o caso especial da cobrança dos créditos tributários – um estudo objetivado nos casos brasileiro e português. **Revista Eletrônica de Direito Público**. Lisboa: e-Pública, 2019. Disponível em: <https://www.e-publica.pt/volumes/v6n2a10.html> Acesso em 12 Nov. 2021.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Parecer. *In: Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária*: Pareceres. Brasília: FENAFISCO, 2008, p. 71-114.

BICHARA, Luiz Gustavo A.S.; MONTENEGRO, Rafaela Monteiro. Os limites da fiscalização tributária sob a ótica das novas tecnologias e o uso de algoritmos. *In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís. Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 283-296.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. Lei n. 13.709/2018. Lei Geral de Proteção de Dados. Brasília, DF, 2018.

BRASIL. Resolução Nº 332 de 21/08/2020. Conselho Nacional de Justiça, Brasília, DF, 2020.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. Tributação e Inteligência Artificial. *In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís. Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020a, p. 465-475.

CALIENDO, Paulo. Tributação, Inteligência Artificial e vieses. *In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira. Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020b, p. 491-508.

CANHADAS, Fernando Augusto Martins. **O direito de acesso à informação pública: o princípio da transparência administrativa**. Curitiba: Appris, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007. 248 p.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária**: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade. São Paulo: Almedina, 2021.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

DONEDA, Danilo Cesar Maganhoto; MENDES, Laura Schertel; SOUZA, Carlos Affonso Pereira de; ANDRADE, Norberto Nuno Gomes de. Considerações iniciais sobre inteligência artificial, ética e autonomia pessoa. **Pensar**. Fortaleza, v. 2, n. 4, p. 1-17, out/dez, 2018.

ENGELMANN, Débora *et al.* Inteligência artificial no apoio à tomada de decisões no Direito Tributário. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT**, v. 1, n. 3, p. 45-64, 2020. Acesso em: 15 Nov. 2021. Disponível em: <http://www.rdft.com.br/revista/article/view/24>

FREITAS, Juarez. **Direito Fundamental à boa Administração Pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GARCIA NOVOA, César. El reto de la simplificación de los sistemas tributarios. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 319-344.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JAMBEIRO FILHO, Jorge Eduardo de Schoucair. Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina. 14ª Prêmio de Criatividade e Inovação da Receita Federal do Brasil, 2015. Acesso em: 15 Nov. 2021. Disponível em: <file:///C:/Users/Usuario/OneDrive/Tempor%C3%A1rio/1%C2%BA%20lugar%20do%2014%C2%BA%20Premio%20RFB.pdf>

JARUDE, Jamile Nazaré Duarte Moreno. **O estado da arte da fiscalização tributária federal e o uso da inteligência artificial**. 2020. 122 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília, Marília, 2020.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KÖCHE, Rafael. Inteligência artificial a serviço da fiscalidade: Sistema de Seleção Aduaneira por aprendizado de máquina (SISAM). In: MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação e novas tecnologias**, Indaiatuba SP: Foco, 2021, p. 187-202.

LIETZ, Bruna. **O uso da inteligência artificial e a fiscalização dos contribuintes na perspectiva dos direitos e deveres da relação tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Inteligência Artificial. **Revista Jurídica Luso-Brasileira – RJLB**, Lisboa, Ano 6, n. 5, 2020, p. 57-77.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: RT, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Proteção de dados pessoais**: comentários à Lei n. 13.709/2018 (LGPD). 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

RUSSELL, Stuart J. NORVIG, Peter. **Inteligência artificial**. Tradução Regina Célia Simille. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A Institucionalização da Administração Tributária: a Lei orgânica da administração tributária e a garantia de direitos fundamentais**. Curitiba: Íthala, 2016.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. São Paulo: Edipro, 2019.

SEHN, Solon. **Imposto de Importação**. São Paulo: Noeses, 2016.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**: Investigação sobre sua natureza e suas causas. Trad. Luiz Souza Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996. v. II.

SOUTO, Aléssio R. **Inteligência Artificial: Conceitos Básicos e aplicações Militares. A Defesa Nacional**, N. 732, 1987.

SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de; SIQUEIRA, Mariana de. A Inteligência Artificial na Execução Fiscal Brasileira: Limites e Possibilidades. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT**, v. 1, n. 3, p. 17-44, 2020. Acesso em: 15 Nov. 2021. Disponível em: <http://www.rdft.com.br/revista/article/view/29>

UNIÃO EUROPEIA. Comissão Europeia. **Orientações éticas para uma IA de confiança**. Bruxelas: Comissão Europeia, 2018. Disponível em: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/ethics-guidelines-trustworthy-ai>. Acesso em: 29 jan. 2022.

VELLOSO, Andrei Pitten. Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, v. 5, n. 30, nov./dez. 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da Isonomia Tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado,

2010.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Tradução de Ana Thorell. Porto Alegre: Bookman, 2010.

2. Apoio Ontológico ao Raciocínio da lei

Ontological support for the reasoning of the law



<https://doi.org/10.36592/9786581110963-02>

Marcelo Pasetti¹

Resumo

O apoio ontológico ao raciocínio da lei é utilizado como forma de representar um domínio utilizado para especificar a natureza de itens incluídos como inventário relacionado a um Sistema Especialista (um dos ramos da Inteligência Artificial) direcionado a legislação. Diante desse cenário, pretende-se demonstrar a relevância deste tipo de ontologia que auxilia na interpretação dos significados, termos e conceitos jurídicos, tendo por base a lei. O referencial teórico que embasa as considerações traçadas neste artigo apoia-se na doutrina de Trevor J. Bench-Capon sobre o propósito principal da ontologia e sua aplicação como suporte para validar um sistema legal funcional.

Palavras-chave: Ontologia. Domínio. Sistema especialista. Lei.

Abstract

The ontological support for the reasoning of the law is used as a way to represent a domain used to specify the nature of items included as inventory related to an Expert System (one of the branches of Artificial Intelligence) directed to legislation. Given this scenario, we intend to demonstrate the relevance of this type of ontology that helps in the interpretation of meanings, terms and legal concepts, based on the law.

¹ Mestre em Direito pela PUCRS, Área de Concentração em Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado. Especialista em Direito do Estado pela UFRGS e em Direito Processual Civil pela PUCRS. MBAs em Direito Tributário e em Direito Empresarial pela FGV. Autor do livro "Inteligência artificial aplicada ao direito tributário: um novo modelo na construção de uma justiça fiscal?" (Lumen Juris, 2019). Presidente da Comissão de Direito Tributário de Porto Alegre da Associação Brasileira de Advogados – ABA. Membro do Instituto Brasileiro de Arbitragem e Transação Tributárias - IBATT. Pesquisador GTAX/PUCRS. Advogado. E-mail: marcelo@pas.adv.br.

The theoretical framework that supports the considerations outlined in this article is based on Trevor J. Bench-Capon's doctrine on the main purpose of ontology and its application as a support to validate a functional legal system.

Keywords: Ontology. Domain. Expert systems. Law.

Introdução

A proposta deste artigo é demonstrar a necessidade de que todos que atuam na área jurídica tenham conhecimento do que se trata uma ontologia, em especial, quando desenvolvida para o raciocínio jurídico em sistemas inteligentes voltados para interpretação de leis.

Assim, inicialmente será abordado o que é ontologia e o seu significado terminológico ao público que será direcionado. Pois, determinados termos podem significar diferentes sentidos em variadas comunidades, como em um sistema particular de categorias e histórias, as quais representam uma certa visão de mundo, sem que haja necessidade de uma linguagem particular. Por isso, o apoio ontológico a atividade de raciocínio com base na lei não é apenas uma questão de aplicação do conhecimento aprendido, mas também sua adequação quando estruturado em um software jurídico. Por isso, é importante entender o padrão de desenvolvimento técnico daquele silogismo legal, como ocorre na tradição civil, ou seja, baseado em regras.

Tendo em vista essas considerações, este texto objetiva investigar o apoio ontológico ao raciocínio com base na lei, como forma de representar um domínio utilizado para especificar a importância da natureza de seus itens incluídos no inventário relacionado a um Sistema Especialista (um dos ramos da Inteligência Artificial) direcionado a legislação.

O referencial teórico que embasa as considerações traçadas neste artigo apoia-se em Trevor J. Bench-Capon no que diz respeito às considerações sobre o propósito principal da ontologia e sua aplicação como suporte para validar um sistema legal funcional.

Ontologia

Com efeito, atualmente podemos dividir *ontologia* como uma disciplina filosófica que trata do ser e sua existência, dotado de valores e princípios lógicos. Ainda, no campo da ciência da computação ou engenharia, como linguagem para descrever algo ou organizado em esquemas de categorias gerais em banco de dados. Daí a relevância de estabelecer a necessidade do significado terminológico dos termos ao público que será direcionado².

De fato, no campo da ciência da computação ou engenharia, uma ontologia carrega esquemas de categorias gerais em que os termos organizam e integram as informações contidas em um banco de dados, especificando a natureza dos seus itens, catalogação e relacionamentos³.

Em particular, no que diz respeito a sua utilização em Sistemas de Especialistas Legais, o que se tem é uma ontologia que se dirige a um *software*, constituído por um vocabulário específico e explícito, quando utilizado para descrever determinada realidade comum. Assim, terá como tarefa tornar possível a comunicação entre computadores e pessoas através de conceitos definidos em sua base de conhecimento⁴.

Significa que, a ontologia é um conjunto de pressupostos explícitos sobre o sentido pretendido das palavras na forma de uma lógica de primeira ordem, a qual será neutra em relação as suas escolhas. Em problemas simples, uma ontologia descreve, por exemplo, uma hierarquia de conceitos pautados por relações de subsunção; em casos mais sofisticados, axiomas adequados são adicionados a fim de expressar outras relações entre conceitos e restringir sua interpretação pretendida⁵.

² PASETTI, Marcelo. **Inteligência artificial aplicada ao direito tributário: um novo modelo na construção de uma justiça fiscal?** Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2019.

³ NATALE, Domenico. **Ontologia**. Università Pontificia Salesiana. Disponível em: <<https://intelligenzartificiale.unisal.it/ontologia/>>. Acesso em: 27 de mar. 2022.

⁴ LUCCA, Ricardo Rodrigues. **MARO: Um modelo de emoções usando ontologia**. Porto Alegre: PPGC da UFRGS, 2012, p. 2012.

⁵ GUARINO, Nicola. **Formal Ontology and Information Systems**. Amended version of a paper appeared in N. Guarino (ed.), *Formal Ontology in Information Systems*. Proceedings of FOIS'98, Trento, Italy, 6-8 June 1998. Amsterdam, IOS Press, pp. 3-15. Disponível em: <<https://klevas.mif.vu.lt/~donatas/Vadovavimas/Temos/OntologiskaiTeisingasKonceptinisModelia>>

Pelo que, a ontologia será utilizada para relacionar os termos e palavras principais estabelecidas como roteiros e, por meio, dessas vinculações utiliza regras que permitem a inferência das classificações como indicadores capazes de realizar deduções sobre os conceitos, limitados as possíveis interpretações dos termos⁶. Esse processo de inferência ocorre através de regras linguísticas estabelecidas por especialistas do domínio para análise dos significados identificados nas sentenças dos textos.

Como destacado por Trevor J. Bench-Capon, a definição padrão de ontologia a ser utilizada na Ciência da Computação é aquela conferida por Grauber, para quem há "[...] uma especificação explícita da conceptualização do domínio".⁷

Trevor J. Bench-Capon⁸ · leciona que uma ontologia tem importância significativamente no design e no desenvolvimento do conhecimento baseado em sistemas especialistas. Pelo que, através de seu conhecimento será possível compreender os padrões desejáveis de forma explícita. Para tanto, a ontologia deve representar uma conceituação de um domínio de acordo com a experiência, combinação e suas tarefas.

Efetivamente, para Cristiane Mendes Netto e Gercina Ângela Lima "[...] a ontologia pode ser comparada a um esquema conceitual para um sistema que fornecerá uma descrição lógica para compartilhamento dos dados"⁹. Referidas doutrinadoras entendem que uma ontologia oferece a representação de um domínio, proporcionando a produção de uma base de conhecimento que implicará o

vimas/papildoma/Guarino98-Formal%20Ontology%20and%20Information%20Systems.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2018.

⁶ DAL BOSCO, Avner. **Tratamento semântico de registros eletrônicos sobre cuidados de AVC para um método de gestão baseado em valor**. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciência da Computação, PUCRS, 2021, p. 103.

⁷ Texto original: "[...] an explicit specification of the conceptualisation of the domain". In: BENCH-CAPON, Trevor. *Ontologies in AI and Law*. **Inteligência artificial aplicada al derecho**. Memoria del Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos Comparados. Enrique Cáceres Nieto – Coordinador. Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie Estudios Jurídicos, n. 80. Universidad Nacional Autónoma de México, 2005, p. 65-66.

⁸ BENCH-CAPON, Trevor. *Ontologies in AI and Law*. **Inteligência artificial aplicada al derecho**. Memoria del Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos Comparados. Enrique Cáceres Nieto – Coordinador. Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie Estudios Jurídicos, n. 80. Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.

⁹ NETTO, Cristiane Mendes; LIMA, Gercina Ângela Lima. **Visualização de ontologias: estudos e perspectivas**. Inf. & Soc.: Est., João Pessoa, v. 27, n. 3, p. 59-72, set./dez. 2017. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/ies/article/view/33105/pdf>>. Acesso em: 16 dez. 2018.

conhecimento de uma linguagem simbólica representada para solver problemas específicos ou responder a consultas sobre o domínio¹⁰.

Com isso, o uso de uma ontologia de domínio também auxiliará na base de processos de classificação e extração da informação, pois são feitas por meio de um conjunto de preceitos lastreados nas relações de pertencimento entre os dados extraídos e os conceitos definidos¹¹.

Na verdade, o propósito principal da ontologia é guarnecer um vocabulário que irá modelar a informação e o conhecimento a ser descrito no sistema e, assim, moldar a entrada (*input*) e saída do sistema (*output*). Além disso, pela restrição da ontologia será possível abastecer uma estrutura para o processo de aquisição e, ainda, identificar as lacunas que precisam ser concluídas no conhecimento adquirido. Tal situação ajudará a determinar quando o processo de aquisição estiver completo¹².

Na mesma linha, Nicola Guarino estabelece que uma ontologia é uma teoria lógica responsável pelo significado pretendido de um dicionário, tendo compromisso a conceituação particular daquele campo. Para tanto, deverá utilizar uma linguagem coerente de acordo o vocabulário assentado. Dessa forma, refletirá indiretamente esse compromisso (e a conceituação subjacente), aproximando esses modelos pretendidos, por se tratar de linguagem dependente¹³.

Consoante determinada ontologia será possível responder quais as formas e noções capturadas como precisa e inequívoca daquela realidade ou coisa específica. Essa conceituação em que está vinculada em suas maneiras possíveis, poderá autorizar a expansão de seu enunciado como refinado ou grosseiro¹⁴.

Por exemplo, Asunción Gómez Pérez e Oscar Corcho¹⁵ fragmentam o conhecimento da ontologia em cinco componentes: conceitos (que geralmente são organizados por taxonomias); relações; funções; axiomas; e instâncias. Eles

¹⁰ Id. Ibid.

¹¹ DAL BOSCO, Avner, op. cit.

¹² BENCH-CAPON, Trevor, op. cit.

¹³ DAL BOSCO, Avner, op. cit..

¹⁴ PASETTI, Marcelo, op. cit.

¹⁵ PÉREZ, Asunción Gómez; CORCHO, Oscar. **Ontology Languages for the Semantic Web**. 2002. IEEE intelligent systems. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/d34d/354f7b5167a772acd68076854f3a6f4f3d95.pdf>>. Acesso em: 09 dez. 2018.

descrevem que tais conceitos conseguem ser abstratos ou concretos, elementares ou compostos, reais ou fictícios, ainda, alcançam classes, objetos ou categorias. Logo, com o propósito de organização do conhecimento ontológico, será preciso utilizar-se de taxonomias em relação à especialização.

Conforme Avner Dal Bosco, os elementos básicos de uma ontologia são as classes, as quais estão "organizadas em uma taxonomia, as relações, que retratam o tipo de interação entre os conceitos do domínio, os axiomas, que são usados para moldar sentenças que devem ser sempre verdadeiras, e instâncias, que são utilizadas para representar os próprios dados." ¹⁶. Desta forma, será possível relacionar as sentenças como forma de melhorar as buscas de respostas.

Trevor J. M. Bench-Capon¹⁷ elucida que a aquisição de domínio é importante para a estrutura de um sistema especialista. No entanto, o gargalo de aquisição de conhecimento tem sido verificado como um grande empecilho a impedir a implantação generalizada de modelos de representação. Assim, ao se observar lacunas no conhecimento adquirido, a ontologia conseguirá revelar ambiguidades e inconsistências.

Por conseguinte, o intuito de uma ontologia leve consistirá em um conjunto de hierarquias organizadas, utilizadas como um dicionário na recuperação de informações, permitindo que os termos sejam ampliados ou reduzidos de acordo com as conquistas ocorridas. Por exemplo, uma ontologia leve possui a capacidade de restringir simplesmente um conjunto de termos hierarquicamente organizados, cujo espaço principal será auxiliar na recuperação da informação e organizar a hierarquia dos elementos a serem analisados ¹⁸. Pelo que, uma ontologia leve fomentará a qualidade em compartilhar o conhecimento daquele software, servindo como suporte de integração do banco de dado.

Para Dal Bosco uma ontologia como um dicionário terá como característica encontrar textos e evoluções utilizados pelo algoritmo, bem como, conceitualizar os indicadores a serem classificados e regulados com os termos determinados.

Por sua vez, uma ontologia superior trata da parte elevada à categoria de

¹⁶ DAL BOSCO, Avner, op. cit., p. 19.

¹⁷ BENCH-CAPON, Trevor, op. cit., 2005.

¹⁸ Id. Ibid.

descrições básicas a todos os domínios, tornando explícitos seus conceitos particulares que estão dentro das categorias fundamentais¹⁹.

Marcello Ceci e Monica Palmirani referem-se a três tipos de enquadramentos ontológicos utilizados para o conhecimento modelado: a) Ontologia Básica, que descreve os principais elementos do domínio em termos de conceitos jurídicos gerais; b) Ontologia de Domínio, que contém a modelagem dos conceitos e regras; e c) um sistema de argumentação para a modelagem de padrões de argumentação²⁰. Com base nesses tipos, será possível extrair o Núcleo Ontológico, ou seja, a ontologia central inserida aos principais conceitos e interações no domínio daquele vocabulário. Ainda, organizar as classes que serão preenchidas posteriormente com as tarefas a serem executadas. De outra parte, a Ontologia Central propicia categorias gerais e moderadamente abertas, provocando a possibilidade do próprio núcleo se desenvolver com a categorização de outros assuntos diferentes²¹.

Deveras, a ontologia de indexação possui o propósito de ser uma ontologia de núcleo. Assim, terá a capacidade de realizar o registro de decisões fundamentais correspondentes a certos domínios semelhantes. Deste modo, a linguagem de formação da ontologia deve ser formal e padronizada²².

Market Sergot²³ define o banco de dados como um conjunto de axiomas e os problemas que surgem nele como um teorema a ser mencionado, em que os dados estão explicitamente na forma de tabelas. Em suma, as ontologias fundacionais são examinadas como teorias intuitivas independentes de domínio, pois contêm uma fértil axiomatização de seu vocabulário e são utilizadas para fazer as justificativas e

¹⁹ Id. Ibid.

²⁰ CECI, Marcello; PALMIRANI, Monica. **Ontology Framework for Judgment Modelling**. August 2001. DOI: 10.1007/978-3-642-35731-2_8. Conference: Proceedings of the 25th IVR Congress conference on AI Approaches to the Complexity of Legal Systems: models and ethical challenges for legal systems, legal language and legal ontologies, argumentation and software agents. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/262220448_Ontology_Framework_for_Judgment_Modelling>. Acesso em: 25 jan. 2019.

²¹ CECI, Marcello; PALMIRANI, Monica, op. cit.

²² VISSER, Pepijn R.S.; BENCH-CAPON, T.J.M. La création d'une bibliothèque ontologique pour les systems d'informations juridiques. In: **Droit et Intelligence artificielle: Une Révolution de la Connaissance Juridique**. BOUCIER, Danièle; HASSETT, Patricia; ROQUILY, Christophe. Éditions Romillat, 2000, Paris.

²³ SERGOT, Market. A Brief Introduction to Logic Programming and Its Applications in Law. In: **Computer power and legal language the Use of Computational Linguistics, Artificial Intelligence, and Expert Systems in the Law**. Edited by Charles Walter. Quorum Books, USA 1988.

alternativas subjacentes em relação a diferentes escolhas ontológicas tão explícitas quanto possível²⁴.

Nesse contexto, a ontologia deve ser compartilhada em um estado de detalhamento que permita que um esquema seja extraído, definindo-se a heterogeneidade semântica no uso de diferentes terminologias entre as várias fontes de conhecimento. Além disso, irá estabelecer sua terminologia de domínio àquele problema, sendo que, a partir de sua origem identificará um termo correspondente em seu destino que denote relações binárias²⁵. Por outro lado, uma ontologia poderá ser obtida através da externalização de conhecimento tácito de modeladores especialistas, o que tornará esse complemento valioso para o software.

No entanto, não há diretrizes para avaliar uma ontologia, sendo um esforço muito alto para tanto, inclusive, diante da dependência da expertise do avaliador para compreender plenamente os critérios é muito subjetiva, pois não há orientações para o avaliador sobre suas abordagens. Diante dessa constatação, a pesquisa de Judson Bandeira, Ibert Bittencourt, Patricia Espinheira e Seiji Isotani procurou eliminar essas limitações na avaliação de uma ontologia²⁶.

Por conseguinte, Natalya F. Noy e Deborah L. McGuinness²⁷ fazem o seguinte resumo dos motivos para criação de ontologias:

- Para compartilhar um entendimento comum da estrutura da informação entre pessoas ou agentes de software;
- Para permitir a reutilização do conhecimento do domínio;

²⁴ GANGEMI, Aldo; SAGRI, Maria Teresa; TISCORNIA, Daniela. **A Constructive Framework for Legal Ontologies**. In: Book: Law and the Semantic Web. 2005. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/225148250_A_Constructive_Framework_for_Legal_Ontologies>. Acesso em: 07 dez. 2018.

²⁵ PREECE, Alun; HUI, Kit; GRAY, Alex; MARTI, Philippe; BENCH-CAPON, Trevor; CUI, Zhan; JONES, Dean. KRAFT: an agent architecture for knowledge fusion. **International Journal of Cooperative Information Systems**, v. 10, n. 1 & 2 (2001) 171–195 c World Scientific Publishing Company. Disponível em: <<https://www.semanticscholar.org/paper/Kraft%3A-An-Agent-Architecture-for-Knowledge-Fusion-Preece-Hui/d1093db33728ed2be44ed68837dca6d373cff20d>>. Acesso em: 12 dez. 2018.

²⁶ BANDEIRA, J., BITTENCOURT, I., ESPINHEIRA, P., ISOTANI, S.: **FOCA: a methodology for ontology evaluation**, arxiv (2016). Disponível em: <<https://arxiv.org/pdf/1612.03353.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2022.

²⁷ NOY, Natalya F.; MCGUINNESS, Deborah L.. **Desenvolvimento de ontologia 101: um guia para criar sua primeira ontologia**. Disponível em: <https://protege.stanford.edu/publications/ontology_development/ontology101-noy-mcguinness.html>. Acesso em: 31 mar. 2022.

- Para tornar as suposições de domínio explícitas;
- Para separar o conhecimento do domínio do conhecimento operacional;
- Analisar o conhecimento do domínio.

E, para elas o desenvolvimento de uma ontologia inclui definir as classes na ontologia; organizar as classes em uma hierarquia taxonômica (subclasse-superclasse); definir slots e descrever valores permitidos para esses slots; e o preenchimento dos valores de slots para instâncias.

Apoio ontológico ao raciocínio da lei

Trevor Bench-Capon²⁸ especifica que, a ontologia em lei é concebida para diferenciar o conhecimento normativo em relação a informação jurídica, que atribui o *status* prescritivo ao conhecimento do mundo em que está sendo regulado pelas situações de fato. Além da compreensão meta-legal é usado para resgatar conflitos, os quais criam entendimentos legais e fornecem uma ontologia de topo para classificar os diferentes elementos que são requeridos para confirmar um sistema legal funcional.

Alexandre Lopes Machado e Maria Parente de Oliveira²⁹ descrevem que a definição da ontologia da lei foi justificada, em especial, pela análise da teoria criada por Hans Kelsen, considerada como representativa do núcleo mínimo que deveria ser portado por meio de ontologias dedicadas. Em síntese, a norma escrita seria um preceito exigido ou reconhecido como tal pelo Estado, bem como a eficácia é a produção de efeitos legais de uma lei, cuja validade estaria relacionada com a existência de uma norma no sistema legal em um ou mais períodos de tempo.

Efetivamente, as ontologias devem “[...] refletir o conhecimento de especialistas humanos sobre quais conceitos e relações devem ser incluídos para

²⁸ BENCH-CAPON, Trevor, op. cit.

²⁹ MACHADO, Alexandre Lopes; OLIVEIRA, Maria Parente de. **A Legal Ontology of Relationships for Civil Law System**. Divisão de Ciência da Computação. (IEC) Instituto Tecnológico de Aeronáutica (ITA). São José dos Campos, Brasil. Disponível em: <http://ceur-ws.org/Vol-1301/ontocomodise2014_8.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2018.

permitir que um sistema execute suas tarefas finais"³⁰. Porém, as aproximações automáticas podem identificar conceitos e relações aparentemente importantes na análise estatística. Sendo que, compete aos especialistas humanos identificar o enodo e arcos para inclusão na ontologia. Tal finalidade consiste em entender a classificação de tipos normativas com os quais lidam, bem como a compreensão do vocabulário conceptual para descrever certas situações genéricas.

Enquanto uma ontologia de base será utilizada para representar entidades em um domínio, sem considerar seu *status* epistemológico construtivo. Certamente, o mundo jurídico é concebido como uma descrição da realidade social, uma visão ideal do comportamento de um grupo social, de acordo com um sistema de regras, as quais são comumente leis, normas e regulamentos relacionados a diversas situações que englobam estados de coisas não legais que são relevantes para a lei, e estados de coisas puramente jurídicos. Tal situação autoriza distinguir para retratar conceitualizações de meta-normas³¹.

Por isso, no sistema jurídico *civil law*, conhecido também como Direito europeu continental, é importante compreender o conhecimento da lei, sua dependência entre as demais normas legais, estrutura e hierarquia. Sem dúvida, isso facilitará o entendimento dos conceitos jurídicos, permitindo a interoperabilidade.

Deste modo, uma ontologia jurídica relacionada ao sistema jurídico *civil law* deverá observar uma modelagem conceitual de acordo com teorias axiomáticas e, igualmente, na prática de modelagem conceitual para sistemas inteligentes. Nesses termos, é o que orientam Alexandre Lopes Machado e Maria Parente de Oliveira: o livre acesso à lei para a compreensão sobre atos normativos³².

De fato, a teoria criada por Hans Kelsen justifica-se em um sistema de *civil law* para estabelecer o ponto de origem em que o sistema pode ser legitimado, a partir do texto constitucional representado no cume de uma pirâmide, sendo uma

³⁰ Texto original: "[...] to reflect human expert knowledge concerning which concepts and relations should be included to enable a system to perform its ultimate tasks". In: ASHLEY, Kevin D. **Artificial Intelligence and Legal Analytics: New Tools for Law Practice in the Digital Age**. 2017. Cambridge University Press. Printed in the United States of America by Sheridan Books, Inc. Downloaded from <<https://www.cambridge.org/core>>. Access: paid by the UC Berkeley Library, on 27 Feb. 2018, subject to the Cambridge Core terms of use, available at <<https://www.cambridge.org/core/terms>>. <<https://doi.org/10.1017/9781316761380>>. p. 182.

³¹ BENCH-CAPON, Trevor, op. cit.

³² MACHADO, Alexandre Lopes; OLIVEIRA, Maria Parente de., op. cit.

norma superior a todas as outras. Logo, as regras contrárias à Constituição serão consideradas inconstantes³³.

De outra parte, Geoffrey Samuel³⁴ entende que a *common law*³⁵ seria capaz de uma relevante contribuição para sistemas especialistas, por tratar-se de um sistema legal que não experimentou os efeitos da axiomatização. Por certo, demandaria afastar-se do mundo das pirâmides, hierarquias e árvores de conhecimento para ter-se uma compreensão completa de como a racionalidade legal efetivamente se alterou do estágio descritivo para o indutivo, ou seja, uma percepção a partir da realidade social.

Daí a importância da ontologia para simbolizar a essência de um domínio. De maneira que, as leis, normas e regulamentos estão relacionados a diversas situações que englobam estados de coisas não legais. Por conseguinte, autoriza diferenciar para retratar conceitualizações de meta-normas e, assim, verificar se elas fornecerão uma linguagem comum que não seja neutra para representá-las. Pois, somente entidades homogêneas podem ser confrontadas.

No que concerne aos aspectos dinâmicos dos sistemas legais, torna-se imprescindível estabelecer os pressupostos externos, do meta-nível, da delimitação de critérios de especificidade, critérios de ordenação e os meta-critérios para resolução de critérios conflitantes. Como ainda, o desenvolvimento de metodologias para a fusão de diferentes regulamentações pode ter aplicações reais e produzir resultados úteis no processo de globalização que envolve também o ambiente regulatório³⁶.

³³ Id Ibid.

³⁴ SAMUEL, Geoffrey. **Ontology and dimension in legal reasoning**. In: Informatics and the Foundations of legal Reasoning. Edited by Zenon Bankowski, Ian White and Ulrike Hahn. Law and Philosophy Library, v. 21. Kluwer Academic Publishers. Printed in the Netherlands, 1995.

³⁵ "O sistema jurídico da *commow law* é baseado na solução de litígios a partir de decisões judiciais anteriores, por isso também denominado de *judge-made law* ou *case law*. Assim, os fundamentos ou as razões de decidir dos julgados e, por conseguinte, as decisões judiciais, chamadas *precedentes*, são fonte de direito. Em outras palavras, as lides atuais são solucionadas a partir de precedentes judiciais, a partir das soluções adotadas em litígios. A ideia de que as lides devem ser solucionadas ou julgadas a partir de decisões anteriores, ou precedentes, é denominada *stare decisis*. Tal postulado da *commow law*, como dito, afirma a existência de efeitos futuros a decisões de casos já resolvidos, e vincula, em intensidade diferentes, a depender do precedente, as decisões dos juízes e tribunais". In: SILVA, Amadeu Braga Batista, op. cit., p. 11-12.

³⁶ PASETTI, Marcelo, op. cit.

Assim como, a aceitação de ontologias auxilia para a confrontação lógica das normas, ou seja, oferece uma informação comum (mesmo que não neutra) de linguagem para expressá-las, uma vez que apenas entidades homogêneas podem ser comparadas. Significa que, na maioria das iniciativas no campo da definição de padrões legais são consideradas como ontologias legais aquelas estreitamente conectadas na estruturação do texto normativo. Serve, portanto, como modelo de descrição e como uma fonte de metadados semânticos, ao passo que será uma ferramenta de conteúdo que mantém referências estritas ao texto³⁷.

Neste sentido, enseja exemplificar como as normas podem ser elaboradas:

- Como um processo diacrônico, normas do mesmo sistema e regulando o mesmo domínio podem ser comparadas para detectar diferenças relacionadas a mudanças no tempo, ou especializações de uma situação (emenda, exceção, extensão).
- Como um processo sincrônico, normas de diferentes sistemas, regulando a mesma situação, podem ser comparadas a fim de avaliar diferenças em políticas nacionais ou locais, em comportamentos regulados, em impactos sociais, etc.³⁸

A propósito, para Trevor J. Bench-Capon³⁹ a motivação para ontologias será para providenciar a capacidade de compartilhar conhecimento e, com isso, harmonizar as representações das diferentes bases de conhecimento e do esquema de integração de dados.

De outra parte, impende dizer que a Comunidade Europeia desenvolveu o projeto MIREL – Mineração e Raciocínio com Texto Jurídicos⁴⁰, para criar uma rede internacional e intersetorial com o objetivo em desenvolver a estrutura e ferramentas nas áreas do Direito e Inteligência Artificial, Processamento de Linguagem Natural,

³⁷ GANGEMI, Aldo; SAGRI, Maria Teresa; TISCORNIA, Daniela, op. cit.

³⁸ Texto original: “– As a diachronic process, norms from the same system and regulating the same domain may be compared in order to detect differences related to changes in time, or specializations of a situation (amendment, exception, extension) – As a synchronic process, norms of different systems, regulating the same situation, can be compared in order to assess differences in national or local policies, in regulated behaviors, in social impacts, etc.”, Id Ibid., on-line.

³⁹ BENCH-CAPON, Trevor, op. cit., 2005.

⁴⁰ COMUNIDADE EUROPEIA. **MIREL – Mineração e Raciocínio com Texto Jurídicos**. Disponível em: <<https://cordis.europa.eu/project/id/690974/reporting> g>. Acesso em: 31 mar. 2022.

Ontologias Computacionais para interpretação jurídica na mineração de argumentação.

Dentre outros, esse projeto já rendeu o esboço de uma ontologia jurídica com foco no Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016 (GDPR), denominada PrOnto, que tem como objetivo fornecer uma modelagem do conhecimento jurídico dos agentes de privacidade, tipos de dados, tipos de operações de processamento, direitos e deveres.

Considerações finais

Neste texto objetivou-se colocar em pauta a necessidade de compreender a definição de ontologias para sistemas voltados para legislação, como vocabulário utilizado sobre um determinado domínio de conhecimento de relações para o sistema de direito civil. Com certeza, possui como desafio a modelagem da informação jurídica, por meio de uma visão clara e concisa para compartilhamento de conceitos e relacionamentos. Assim, será possível a interoperabilidade intuitiva do domínio com o modelo de representação formalizado.

Procurou-se, ainda, demonstrar a relevância dos tipos de ontologias que auxiliam na interpretação dos significados, termos e conceitos jurídicos, tendo por base a lei. Ademais, foi possível remeter à conclusão da importância de se entender sobre ontologias aplicadas em sistemas especialistas legais baseado em lei, em face da complexidade de suas estruturas, sobretudo, quanto a taxonomia da norma para compreender os casos que interagem em determinado sistema.

Isso posto, o importante é considerar a relevância do tema apresentado, a partir da necessidade de compreensão do vocabulário no desenvolvimento de softwares destinados a interpretação de leis.

Referências

ASHLEY, Kevin D. **Artificial Intelligence and Legal Analytics: New Tools for Law Practice in the Digital Age**. 2017. Cambridge University Press. Printed in the United States of America by Sheridan Books, Inc. Downloaded from <<https://www.cambridge.org/core>>. Access: paid by the UC Berkeley Library, on 27 Feb. 2018, subject to the Cambridge Core terms of use, available at

<<https://www.cambridge.org/core/terms>>.
<<https://doi.org/10.1017/9781316761380>>.

BANDEIRA, J., BITTENCOURT, I., ESPINHEIRA, P., ISOTANI, S.: **FOCA: a methodology for ontology evaluation**, arxiv (2016). Disponível em: <<https://arxiv.org/pdf/1612.03353.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2022.

BENCH-CAPON, Trevor. Ontologies in AI and Law. **Inteligencia artificial aplicada al derecho**. Memoria del Congreso Internacional de Culturas y Sistemas Jurídicos Comparados. Enrique Cáceres Nieto – Coordinador. Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie Estudios Jurídicos, n. 80. Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.

CECI, Marcello; PALMIRANI, Monica. **Ontology Framework for Judgment Modelling**. August 2001. DOI: 10.1007/978-3-642-35731-2_8. Conference: Proceedings of the 25th IVR Congress conference on AI Approaches to the Complexity of Legal Systems: models and ethical challenges for legal systems, legal language and legal ontologies, argumentation and software agents. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/262220448_Ontology_Framework_for_Judgment_Modelling>. Acesso em: 25 jan. 2019.

COMUNIDADE EUROPEIA. **MIREL – Mineração e Raciocínio com Texto Jurídicos**. Disponível em: <<https://cordis.europa.eu/project/id/690974/reporting>>. Acesso em: 31 mar. 2022.

DAL BOSCO, Avner. **Tratamento semântico de registros eletrônicos sobre cuidados de AVC para um método de gestão baseado em valor**. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciência da Computação, PUCRS, 2021, p. 103.

GANGEMI, Aldo; SAGRI, Maria Teresa; TISCORNIA, Daniela. **A Constructive Framework for Legal Ontologies**. In: Book: Law and the Semantic Web. 2005. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/225148250_A_Constructive_Framework_for_Legal_Ontologies>. Acesso em: 07 dez. 2018.

GUARINO, Nicola. **Formal Ontology and Information Systems**. Amended version of a paper appeared in N. Guarino (ed.), Formal Ontology in Information Systems. Proceedings of FOIS'98, Trento, Italy, 6-8 June 1998. Amsterdam, IOS Press, pp. 3-15. Disponível em: <<https://klevas.mif.vu.lt/~donatas/Vadovavimas/Temos/OntologiskaiTeisingasKonceptinisModeliavimas/papildoma/Guarino98-Formal%20Ontology%20and%20Information%20Systems.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2018.

LUCCA, Ricardo Rodrigues. **MARO: Um modelo de emoções usando ontologia**. Porto Alegre: PPGC da UFRGS, 2012.

MACHADO, Alexandre Lopes; OLIVEIRA, Maria Parente de. **A Legal Ontology of Relationships for Civil Law System**. Divisão de Ciência da Computação. (IEC) Instituto Tecnológico de Aeronáutica (ITA). São José dos Campos, Brasil. Disponível em: <http://ceur-ws.org/Vol-1301/ontocomodise2014_8.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2018.

NATALE, Domenico. **Ontologia**. Università Pontificia Salesiana. Disponível em: <<https://intelligenzartificiale.unisal.it/ontologia/>>. Acesso em: 27 de mar. 2022.

NETTO, Cristiane Mendes; LIMA, Gercina Ângela Lima. **Visualização de ontologias: estudos e perspectivas**. Inf. & Soc.: Est., João Pessoa, v. 27, n. 3, p. 59-72, set./dez. 2017. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/ies/article/view/33105/pdf>>. Acesso em: 16 dez. 2018.

NOY, Natalya F.; MCGUINNESS, Deborah L.. **Desenvolvimento de ontologia 101: um guia para criar sua primeira ontologia**. Disponível em: <https://protege.stanford.edu/publications/ontology_development/ontology101-noy-mcguinness.html>. Acesso em: 31 mar. 2022.

PASETTI, Marcelo. **Inteligência artificial aplicada ao direito tributário: um novo modelo na construção de uma justiça fiscal?** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PÉREZ, Asunción Gómez; CORCHO, Oscar. **Ontology Languages for the Semantic Web**. 2002. IEEE intelligent systems. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/d34d/354f7b5167a772acd68076854f3a6f4f3d95.pdf>>. Acesso em: 09 dez. 2018.

PREECE, Alun; HUI, Kit; GRAY, Alex; MARTI, Philippe; BENCH-CAPON, Trevor; CUI, Zhan; JONES, Dean. KRAFT: an agent architecture for knowledge fusion. **International Journal of Cooperative Information Systems**, v. 10, n. 1 & 2 (2001) 171–195 c World Scientific Publishing Company. Disponível em: <<https://www.semanticscholar.org/paper/Kraft%3A-An-Agent-Architecture-for-Knowledge-Fusion-Preece-Hui/d1093db33728ed2be44ed68837dca6d373cff20d>>. Acesso em: 12 dez. 2018.

SAMUEL, Geoffrey. **Ontology and dimension in legal reasoning**. In: Informatics and the Foundations of legal Reasoning. Edited by Zenon Bankowski, Ian White and Ulrike Hahn. Law and Philosophy Library, v. 21. Kluwer Academic Publishers. Printed in the Netherlands, 1995.

SERGOT, Market. A Brief Introduction to Logic Programming and Its Applications in Law. In: **Computer power and legal language the Use of Computational Linguistics, Artificial Intelligence, and Expert Systems in the Law**. Edited by Charles Walter. Quorum Books, USA 1988.

VISSER, Pepijn R.S.; BENCH-CAPON, T.J.M. La création d'une bibliothèque ontologique pour les systems d'informations juridiques. In: **Droit et Intelligence artificielle: Une Révolution de la Connaissance Juridique**. BOUCIER, Danièle;

HASSETT, Patricia; ROQUILY, Christophe. Éditions Romillat, 2000, Paris.

3. Transparência algorítmica como garantia fundamental do contribuinte



<https://doi.org/10.36592/9786581110963-03>

*Edson Pontes Pinto*¹

INTRODUÇÃO

A relação entre o Estado-fiscal e o cidadão-contribuinte é permeada por um conjunto de direitos e garantias fundamentais de ordem liberal, com a presença de diversos comandos normativos de proteção da esfera individual do cidadão frente ao agir do Estado que, pautado pela legalidade, atua nos limites dos ditames legais.

Há, pois, uma constante obrigação de prestação de contas e de justificativa na atuação pública frente ao cidadão-contribuinte, a partir do momento em que ao Estado são impostas regras de contenção do poder de tributar, sendo a transparência dos atos um desses pilares.

A exigência de transparência aumenta consequentemente pelo crescimento da desconfiança social no Poder Público, seja em questões de governabilidade, de governança ou políticas-eleitorais.²

Com o avanço da aplicação de tecnologias e interfaces algorítmicas na relação com os cidadãos, novos desafios se mostram presentes e pressionam por interpretações legais que estejam em consonância com esse novo contexto jurídico.³

A atividade de fiscalização tributária do Estado é hoje assistida por diversos agentes artificiais que executam funções, decisórias ou não, como se agentes públicos fossem (e de fato são!), inclusive com indicações de infrações tributárias,

¹ Doutorando em Direito (Pontifícia Universidade Católica de Rio Grande do Sul). Mestre em Direito (Pontifícia Universidade de São Paulo). Professor Universitário (Faculdade Católica de Rondônia). Membro do conselho consultivo da The AI Robotics Ethics Society – AIRES/PUC-RS. Diretor Executivo da Escola Superior da Advocacia da OAB/RO. Presidente da Comissão de Proteção de Dados da OAB/RO. Advogado. E-mail: edson.pinto@fcr.edu.br.

² ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho / Vinícius de Carvalho Araújo – Brasília: ENAP, 2002.

³ HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Teoria geral do direito digital: Transformação digital. Desafio para o Direito. Rio De Janeiro: Forense, 2021.

com a consequente autuação fiscal.

No entanto, surgem as seguintes problemáticas: Como garantir aos cidadãos o exercício de seus direitos e garantias fundamentais quando não se sabe como funcionam, e quais os atributos utilizados no processamento dos agentes artificiais fiscais? É possível falar em segurança jurídica quando não há regras claras, coerentes e transparentes sobre o funcionamento de tais agentes?

O presente trabalho inicialmente descreverá, de forma sucinta, o funcionamento dos agentes artificiais, e como um banco de dados (*dataset*) determina, juntamente com os comandos computacionais, os resultados desses algoritmos.

Após, nas duas últimas partes do trabalho, estruturar-se-á a hipótese para as problemáticas elencadas: A transparência algorítmica deve ser vista sob o prisma da segurança jurídica, como uma derivação axiológica deste princípio e, da mesma forma, deve exigir condutas positivas e negativas do Estado-fiscal de modo a proteger a esfera de liberdade do contribuinte – em especial a disponibilidade de informação suficiente permitindo a ele saber as regras de conduta e de atuação do agente artificial fiscal.

1. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL, ALGORITMOS FISCAIS E OPACIDADE ALGORÍTMICA

No contexto da sociedade da informação, diversas ferramentas são desenvolvidas para auxiliar a atividade humana. Ferramentas estas que, baseando-se em conjuntos de dados, são até mesmo capazes de executar ações semelhantes ao agir humano, assemelhando-se, no exercício cognitivo, ao pensar humano.

A inteligência artificial é aplicada a uma variedade de atividades e surge como uma estrutura humana capaz de realizar tanto atividades simples quanto complexas. Esses algoritmos são aprimorados para além dos parâmetros originalmente programados e se assemelham às habilidades de aprendizado humano, por isso são denominados de algoritmos de aprendizagem de máquina, ou *machine learning*, e podem ser denominados de algoritmos de aprendizagem profunda (*deep learning*) quando forem algoritmos mais avançados do que aqueles de aprendizagem supervisionada, ou não supervisionada, ou ainda de aprendizagem por reforço.

Porém, de uma forma geral os algoritmos de aprendizagem de máquina possuem como mecanismo fundamental, a capacidade de se adaptar e se desenvolver a partir de uma codificação inicial, e são capazes de modificar seus resultados dependendo da interação do sistema como os dados recebidos, visto que o algoritmo se baseia nos dados de aprendizagem utilizados nas rotinas de teste, treino e validação, a que foram submetidos no seu desenvolvimento.

Sendo assim, conceitua-se algoritmo (computacional) o procedimento ou conjunto de instruções que, baseado em valores de referência iniciais (conjunto de dados de teste, treino e validação), interagem com outros valores de entrada (*inputs*), produzindo resultados (*outputs*).⁴

Atualmente esses algoritmos se fazem presentes em diversas atividades do Poder Público, assumindo e substituindo o agente humano em diversas funções, seja no auxílio aos órgãos jurisdicionais, ou em funções antes exercidas por agentes públicos de fiscalização tributária, vendo-se, assim que a presença de algoritmos de decisão automatizada impactam enormemente na criação de um novo contexto de relação Estado-contribuinte – o que gera consequências, por óbvio, na estrutura de direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte.

Nesse cenário, portanto, a Receita Federal do Brasil avança no desenvolvimento de sistemas inteligentes capazes de auxiliar os agentes públicos na fiscalização das exações tributárias, agindo, por enquanto, de modo assistencial, executando tarefas inteligentes, porém acessórias à atividade-fim da instituição.⁵

O Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina (SISAM) é uma ferramenta dotada de algoritmos de aprendizagem de máquina que tem por objetivo auxiliar a Receita Federal do Brasil na verificação dos despachos aduaneiros de importação. O sistema aprende com o histórico de declarações de importação, reduzindo a evasão fiscal na importação de bens, bem como reduz o

⁴ "Algoritmo (algorithm), em sentido amplo, é um conjunto de instruções, tais como uma lista de tarefas, uma receita de bolo, ou instruções para se jogar um jogo, etc.. É uma sequência de regras ou operações que, aplicada a um número de dados, permite solucionar classes semelhantes de problemas" (REIS, Paulo Victor Alfeo. Algoritmos e o Direito. São Paulo: Almedina, 2020).

⁵ "Os sistemas inteligentes são divididos em três níveis de autonomia: [...] Em segundo lugar, se encontram os sistemas inteligentes assistentes. Estes não são completamente autônomos, mas possuem uma 'consciência' do ambiente com o qual interagem". (CALIENDO, Paulo. Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de Agentes Morais Artificiais. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.p. 158)

descumprimento de exigências administrativas de outros órgãos públicos, como Ministério da Saúde e Ministério da Agricultura.⁶

O ferramental tecnológico da Receita Federal do Brasil é extenso, com ferramentas avançadas como a HARPIA, um software que auxilia os fiscais fraudes e ações atípicas dos contribuintes,⁷ mas o SISAM é o primeiro sistema dotado de inteligência artificial para o uso geral e com interferência na atividade-fim da Receita Federal do Brasil, tratando a totalidade das declarações de importação hoje registradas no país, com integração direta ao Sistema de Comércio Exterior (SISCOMEX).⁸

O SISAM é, assim, um sistema assistencial que, utilizando de métodos de aprendizagem de máquina, analisa as milhares de declarações possibilitando ao agente alfandegário acatar ou recusar a indicação do sistema. Ou seja, embora facilite⁹ a atividade do agente, a ação deste é que irá determinar se a indicação do sistema será, ou não, utilizada.¹⁰

A inteligência artificial já se mostra presente em sistemas que auxiliarão na fiscalização realizada pelos órgãos do Estado e, nesse contexto, algoritmos são, portanto, ferramentas que permitem ganhos de eficiência da administração pública, ao garantir que atividades que, até então, exigiam um grande número de pessoas, agora podem ser feitas por um contingente humano menor, com mais eficiência, amparados por sistemas inteligentes como seus assistentes.

Porém, é possível afirmar que os cidadãos-contribuintes sabem como funcionam tais sistemas? Quais os critérios e elementos são utilizados em sua

⁶ JAMBEIRO FILHO, Jorge. *Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina*. RFB. 2015.

⁷ Ver mais em: <http://intra.serpro.gov.br/noticias/receita-federal-implanta-com-apoio-do-serpro-primeiros-modulos-do-software-de-inteligencia-artificial>.

⁸ JAMBEIRO FILHO, Jorge. *Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina*. RFB. 2015.

⁹ "Os sistemas com aplicações de inteligência artificial embora sejam auxiliares dos fiscais acabam por exercer uma função com impacto, pois como no caso acima exposto, o SISAM analisa todas as DIs e redireciona aos fiscais para análise aquelas que ente com alguma inconsistência. Assim, o sistema hoje, embora não realize a fiscalização de forma ativa, direciona as DIs que entende como necessárias de verificação aos fiscais, tudo isto através de um software com inteligência artificial que utiliza uma grande quantidade de dados." (LIETZ, Bruna; ENGELMANN, Débora; DAHLEM, João Pedro. *Direitos fundamentais dos contribuintes, administração tributária e inteligência artificial*. In: RDFT, 2020. p. 196).

¹⁰ JAMBEIRO FILHO, Jorge; COUTINHO, Gustavo. *Brazil's new integrated risk management solutions*. In: WCO NEWS, 86.

tomada de decisão?

2. ELEMENTOS DA TRANSPARÊNCIA ALGORÍTMICA: CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS

A utilização de algoritmos no exercício da atividade pública cria alguns pontos de atenção em relação aos direitos fundamentais dos contribuintes.

É evidente que em razão da forma com que são estruturados, os algoritmos computacionais não se mostram compreensíveis ao homem médio, visto que a ele não é possível, por incapacidade técnica, saber como funcionam e se processam tais sistemas computacionais.

Tal fenômeno se chama *opacidade algorítmica*, que pode ser definido como a falta de transparência de um algoritmo computacional, que torna inacessível, e/ou de difícil compreensão, seu funcionamento, processamento e resultados – além de tornar complexo o seu controle social em casos de vieses e outros incidentes algorítmicos.¹¹

No caso dos algoritmos fiscais, sendo eles, pois, ferramentas públicas que influenciam nas esferas fundamentais da vida e da sociedade – como, essencialmente, no direito de propriedade e até mesmo na liberdade – a opacidade algorítmica se torna um desafio a ser resolvido sob pena de violação frontal aos direitos fundamentais, direitos estes que devem ser firmados quando por ação, humana ou algorítmica, do Estado ocorrer uma violação.

Assim, a transparência dos algoritmos mostra-se um dever na tentativa de mitigar os efeitos da opacidade algorítmica.

O princípio da transparência soma-se, neste contexto, ao princípio da *accountability* no dever de informação/prestação de contas ao cidadão, seja como titular dos dados, ou como aquele que interagiu ou sofre a influência dos agentes de decisão automatizada.

¹¹ "The process is technically opaque—the code is often kept undisclosed, and also substantively difficult to clearly understand—and outsiders do not have the ability to know what type of data is even gathered, which associations are targeted, and what concerns are factored into the algorithmic predictions. Those layers of opacity can disguise biased, discriminatory or otherwise undesirable results from supervision until negative results become visible and clear" (PACKIN, Nizan Geslevich; LEV-ARETZ, Yafit. Learning algorithms and discrimination. In: BARFIELD, Woodrow; PAGALLO, Ugo. Research Handbook on the Law of Artificial Intelligence. Edward Elgar Publishing, 2018. p. 93).

Trata-se, pois, de princípio que tem seu norte axiológico no dever de orientação e informação dos critérios, atributos e parâmetros que determinam o resultado do processamento de sistemas automatizados, em todas as fases de seu processamento, bem como dos riscos e incertezas que podem ocorrer com seu funcionamento.¹²

Desta feita, a transparência pode ser vista sob vários prismas, e assumir diferentes características a depender da postura do agente revelador dos dados e informações.

A transparência pode derivar de uma obrigação legal/regulatória ou de uma política de governança orientada por boas práticas na relação entre o agente de decisão automatizada e o cidadão-contribuinte.

No presente objeto de estudo, há de se ressaltar que são algoritmos públicos, e que por tal natureza tem um dever mais qualificado de transparência, não só pela sensibilidade exigida na relação máquina-homem, mas principalmente na relação Estado-contribuinte.

Logo, o Estado deve garantir o acesso às informações que sejam de interesse do cidadão, tanto por imperativo da Lei de Acesso à Informação, que no art. 10 traz o direito de acesso de qualquer cidadão, como também pela obrigatoriedade de fornecimento de informações prevista na Lei Geral de Proteção de Dados (art. 18).

Vê-se, assim, que há uma obrigação de transparência, mas que depende de um agir do cidadão que, interessado na informação, solicita ao ente estatal responsável, requerendo seu fornecimento nos termos delineados.

Tem-se, assim, uma espécie *passiva* de transparência, caracterizada pela exigência de um agir do cidadão perante o Estado.¹³

Por outro lado, a transparência pode ser imposta ao Estado de forma *ativa*, ou seja, sem que seja necessário um agir provocador do cidadão interessado, mas que se imponha ao ente estatal estruturas permanentes de transparência, de fornecimento de informações à sociedade.

¹² PINTO, Edson Pontes; CÔRREA, Nicolas Kruge. et. al. Worldwide AI Ethics: a review of 200 guidelines and recommendations for AI governance. Arxiv. Preprint. Disponível em: <https://arxiv.org/abs/2206.11922>. Acessado em 27 de junho de 2022. p. 8.

¹³ RODRIGUES, Karina Furtado. Desvelando o conceito de transparência: seus limites, suas variedades e a criação de uma tipologia. Cad. EBAPE.BR, v. 18, nº 2, Rio de Janeiro, Abr./Jun. 2020.

Em outras palavras, na *transparência ativa* há a disponibilidade da informação independentemente da provocação do ente público, demonstrando, para além das obrigações legais, a presença de uma política constante de transparência e *accountability*.

Exemplo disso é o disposto no art. 8º da Lei de Acesso à Informação, que traz a obrigatoriedade aos órgãos e entidades públicas de promover, *independentemente de requerimentos*, a divulgação de informações de interesse coletivo ou geral, citando-se, inclusive, no parágrafo único do referido artigo as informações mínimas exigidas para tanto.¹⁴

O Portal da Transparência¹⁵ é uma demonstração de transparência ativa, no qual o Estado fornece ao cidadão acesso às informações financeiras de caráter público, permitindo a concretização de verdadeiro controle social da atividade pública.

Outra regulação que determina ao agente de tratamento a prática de uma governança de dados mais ativa e transparente, na perspectiva aqui delineada, é a Lei Geral de Proteção de Dados, especificamente quanto aos instrumentos e programas de adequação exigidos pela norma.

Vale lembrar que a Lei Geral de Proteção de Dados disciplina a relação jurídica caracterizada pelo tratamento de dados pessoais, realizada por pessoas físicas ou jurídicas, tanto de direito privado como público, o que demonstra a sua incidência também no caso de algoritmos fiscais de decisão automatizada.

A Lei Geral de Proteção de Dados traz então a obrigação de transparência ao agente de tratamento como princípio do ordenamento (art. 6º, VI), e determina a ele que garanta, aos titulares de dados, *informações claras, precisas e facilmente acessíveis* sobre o tratamento de dados, incluindo aqui aqueles em que há

¹⁴ § 1º Na divulgação das informações a que se refere o caput, deverão constar, no mínimo: I - registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público; II - registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros; III - registros das despesas; IV - informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e VI - respostas a perguntas mais frequentes da sociedade.

¹⁵ BRASIL, Controladoria Geral da União – CGU. Portal da Transparência. Disponível em: <https://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/o-que-e-e-como-funciona>. Acessado em 30 de julho de 2022.

algoritmos de decisão automatizada.

A transparência ativa na Lei Geral de Proteção de Dados traz ainda a obrigatoriedade de disponibilizar instrumentos que demonstrem as características e riscos no tratamento de dados, quando possam impactar direitos fundamentais e liberdades civis.

O Relatório de Impacto de Proteção de Dados é a *documentação do controlador que contém a descrição dos processos de tratamento de dados pessoais que podem gerar riscos às liberdades civis e aos direitos fundamentais, bem como medidas, salvaguardas e mecanismos de mitigação de risco* (cf. art. 5º, inciso XVII, LGPD), a qual poderá a Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD) a sua elaboração ao controlador quando do tratamento de dados pessoais, inclusive em casos envolvendo dados sensíveis (art. 38, LGPD).

A disponibilização de informações de ofício pelo Estado caracteriza, assim, a transparência ativa, como nos exemplos das obrigações descritas tanto na Lei de Acesso à Informação como na Lei Geral de Proteção de Dados.

É necessário, no entanto, que a transparência por si só não seja um princípio procedimental, que determine apenas condutas aos agentes estatais, mas que traga como valor substancial a capacidade de compreensão das informações por parte dos interessados.

Afinal, a disponibilização de informação não cria por si só um contexto de confiança na relação Estado-cidadão; o excesso de informação não significa excesso de sabedoria, mas apenas falseia a sensação de conhecimento, sem jogar luz sobre a opacidade que se quer combater.¹⁶

Portanto, é condição material de realização da transparência que o destinatário da informação tenha de fato todos os atributos e elementos necessários à compreensão da informação.

¹⁶ "Die Transparenzgesellschaft ist nicht nur ohne Wahrheit, sondern auch ohne Schein. Weder Wahrheit noch Schein sind durchsichtig. Ganz transparent ist nur die Leere. Um diese Leere zu bannen, wird eine Masse an Information in Umlauf gebracht. Die Informations- und Bildmasse ist eine Fülle, in der sich noch die Leere bemerkbar macht. Mehr an Information und Kommunikation allein *erhell*t die Welt nicht. Die Durchsichtigkeit macht auch nicht *hellsichtig*. Die Informationsmasse erzeugt keine *Wahrheit*. Je mehr Information freigesetzt wird, desto unübersichtlicher wird die Welt. Die Hyperinformation und Hyperkommunikation bringt kein *Licht* ins Dunkel.". (HAN, Byung-Chul. Transparenzgesellschaft. Matthes & Seitz Berlin. 2012).

A informação deve estar estruturada e completa, de modo a garantir ao cidadão-contribuinte a sua compreensão específica e contextualizada, para que possa ter uma noção holística da atividade pública em questão –¹⁷ incluindo-se todas as informações que, mesmo indiretamente, possam facilitar a compreensão do receptor, tornando a relação mais transparente, sempre que possível.¹⁸

Diante disso, a presença de agentes de decisão automatizada no exercício de atividades de fiscalização tributária não fere por si só o dever de transparência exigido do Estado, mas a opacidade de suas regras de funcionamento, e como chegam a resultados operativos de atuação fiscal, devem ser claros, visíveis, disponíveis e estruturados de modo a garantir a compreensão do cidadão-contribuinte.

A visibilidade e completude da informação são, então, atributos essenciais da transparência que permitem a concretização de uma terceira característica: a possibilidade de realizar inferências,¹⁹ ou seja, tirar conclusões acerca da informação exposta.

Logo, de nada adianta, no caso de algoritmos fiscais, disponibilizar o código-fonte do sistema computacional, ou gerar um relatório complexo, se a informação não permitir ao interessado (neste caso, o cidadão-contribuinte) conhecer e tirar conclusões sobre ela.

É imprescindível que na garantia da transparência, o Estado-fiscal traga explicações do algoritmo que sejam cognoscíveis pelo homem médio, permitindo a sua compreensão para poder com ela concordar, ou exercer o seu direito de discordar em posterior procedimento de impugnação fiscal.

Saber como funcionam os algoritmos que atuam na atividade de fiscalização tributária é condição primordial para se garantir que o cidadão saiba como está

¹⁷ MEIJER, Albert. Transparency. In: BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E. et. al. The Oxford Handbook of Public Accountability, 2014.

¹⁸ "A norm is known by the public and anybody can challenge it on the basis of other norms. However, this is rarely the case if behind the norm there are data and algorithms" (ZENO-ZENCOVICH, Vincenzo, Legal Epistemology in the Times of Big Data (May 5, 2019). Legal Epistemology in the Times of Big Data, in S. Faro, G. Peruginelli (eds.), Law Via the Internet 2018. Knowledge of the Law in the Big Data Age, IOS Press 2019).

¹⁹ MICHENER, Greg; BERSCH, Katherine. Identifying transparency. In: Information Polity 18 (2013). p. 238.

sendo aplicado o Direito, e por tal razão é uma questão de garantia da segurança jurídica do contribuinte.

3. TRANSPARÊNCIA ALGORÍTMICA COMO DERIVAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE

A segurança jurídica é um pilar do Estado Democrático de Direito, visto que se impõe como princípio ordenador da relação entre os sujeitos de direito e o exercício do poder do Estado, garantindo àqueles que todos estarão vinculados à ordem jurídica, inclusive o Estado, por intermédio de seus agentes públicos e políticos.

Com isso, o princípio da segurança jurídica emana variados significados valorativos, ao determinar, como comando ao Estado, que garanta um sistema jurídico estável, e ao mesmo tempo, claro e coerente em seus efeitos normativos.²⁰

Na relação Estado-contribuinte, a segurança jurídica ganha contornos econômicos, para além da análise meramente jurídica.

Sabe-se que os cidadãos agem, enquanto agentes econômicos que são, mediante incentivos e desincentivos e que, de certo modo, por sua racionalidade, buscam a maximização de seus interesses e bem-estar, segundo a teoria econômica clássica.

Neste contexto, o sistema jurídico deve criar incentivos aos comportamentos positivos dos cidadãos e desincentivos aos comportamentos indesejados, para que ao analisar os benefícios, ou custos, de sua conduta. Além disso, a ordem jurídica deve corrigir, do mesmo modo, atitudes individuais que internalizam a maximização individual e externalizam custos sociais, em detrimento da sociedade.²¹

²⁰ "A segurança jurídica exige a proteção da estabilidade das relações jurídicas. É um dos direitos e garantias fundamentais o respeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, conforme o art. 5º, XXXVI, da CF/88" (CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário, 3ª ED. SARAIVA, 2019. p. 147).

²¹ "Normalmente, indivíduos focam sua atenção somente em custos e benefícios privados, ignorando os gerais. Para que se corrija essa situação, deve-se tentar alinhar objetivos privados e sociais, criando incentivos que induzam os sujeitos racionais, maximizadores de sua própria utilidade, a considerar todos os custos e benefícios em seus cálculos." (PORTO, Alexandre Maristrello; GAROUPA, Nuno. PORTO, Alexandre Maristrello; GAROUPA, Nuno. Curso de Análise Econômica do Direito 2ª Ed., Editora Atlas, 2020. p. 73).

As normas jurídicas assemelham-se, na perspectiva *juseconômica*, aos preços.²²

E aqui a segurança jurídica mostra sua importância, tanto na perspectiva de certeza do direito (*legal certainty*), como de estabilidade jurídica (previsibilidade e calculabilidade).

As relações jurídicas exigem a certeza do direito, a partir do momento em que vincula todos, Estado e cidadãos, ao império da legalidade. A descrição normativa contida no texto da lei impõe a certeza do comando jurídico a todos indistintamente, prevendo-se, da mesma forma, e no mesmo e estrito grau, as suas exceções – tudo sob o manto do direito.

A segurança jurídica traz, enquanto certeza do direito, a garantia de um sistema jurídico suficientemente claro e previsível, permitindo aos cidadãos o controle de seus atos, e suas consequências, mas ao mesmo tempo, a garantia de proteção contra atos abusivos e arbitrários do Estado.²³

Normas claras e precisas maximizam a previsibilidade, evidenciam a confiança legítima do contribuinte, e mitigam a assimetria informativa entre os agentes.²⁴

Por outro lado, decisões conflitantes e/ou orientações jurisprudenciais vacilantes vão contra o valor protegido pela certeza do direito.²⁵ A coerência do direito deve vir junto com o compromisso do Poder Público de manter a ordem

²² "The defining characteristic of the Chicago approach is the straightforward application of microeconomic (or price-theoretic) analysis to the law. As such, this approach is grounded in the following premises: (i) individuals are rational maximizers of their satisfactions in their nonmarket as well as their market behavior; (ii) individuals respond to price incentives in nonmarket as well as market behavior; and (iii) legal rules and legal outcomes can be assessed on the basis of their efficiency properties". (MERCURO, Nicholas; MEDEMA, Steven G. *Economics and the law: From Posner to Post-Modernism and Beyond*. 2nd Ed. Princeton Press, 2006. p. 102).

²³ FENWICK, Mark; WRBKA, Stefan. *The Shifting Meaning of Legal Certainty*. In: FENWICK, Mark; WRBKA, Stefan. (ed.) *Legal Certainty in a Contemporary Context: Private and Criminal Law Perspectives*. Springer Verlag, 2016.

²⁴ "The requirement of clarity in legal language increases predictability in legal relationships for individuals but also reduces the asymmetric information that may arise between the law-maker and those subject to the laws enacted" (PORTUESE, Aurelien; GOUGH, Orla; TANEGA, Joseph. *The principle of legal certainty as a principle of economic efficiency*. In: *European Journal of Law and Economics*, vol. 44.1, 2014).

²⁵ PINTO, Edson Pontes. *Precedentes e algoritmos: uma abordagem de law and economics*. In: BECKER, Daniel. et. al. *Litigation 4.0: O futuro da justiça e do processo civil vis-à-vis as novas tecnologias*. Thomson Reuters, 2021.

jurídica estável e íntegra,²⁶ em todas as suas esferas.

Na relação fisco-contribuinte, a legalidade é um princípio que vincula a atividade fiscalizatória aos ditames normativos, limitando o agir do Estado frente ao cidadão, como mecanismo de proteção da sua liberdade – expressando também o caráter e o valor republicano da norma.

Daí a importância de regras claras, coerentes e precisas.

Porém, quando um agente artificial substitui o agente do fisco no exercício da atividade, faz-se necessário que seu agir esteja em conformidade com o direito, o que, como ressaltado, só é possível por intermédio de mecanismos transparentes procedimental e materialmente.

A transparência ganha, assim, conotação protetiva frente ao agir algorítmico do Estado.²⁷ A descrição clara de como funcionam os algoritmos de fiscalização, permitem ao cidadão entender suas regras de negócio, seus dados estruturantes e outras características elementares de seu desenvolvimento.

E mais: a explicação do processamento de dados e, por consequência, dos resultados obtidos, permitem que conheçam os parâmetros e atributos que levaram a atuação fiscal, podendo, com isso, exercer suas garantias de defesa.²⁸

O agir dos algoritmos fiscais deve ser considerado, pois, como regra de conduta que, por sua vez, deve estar, por imperativo do princípio da segurança

²⁶ Vide, por exemplo, o art. 926 do CPC: “Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”.

²⁷ “Os direitos fundamentais do contribuinte possuem aplicabilidade direta e a sua fundamentalidade está vinculada à proteção da dignidade do indivíduo, que não pode ser privado de sua propriedade, do fruto de seu trabalho, do labor econômico ou da liberdade econômica. A proteção do contribuinte dar-se-á por meio de um conjunto de direitos de defesa contra a ação do Estado Fiscal.” (CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário, 3ª ED. SARAIVA, 2019). Nesse mesmo sentido: “Assim, impõe-se examinar, num primeiro momento, o questionamento da efetiva possibilidade de se sustentar a existência de uma nova dimensão dos direitos fundamentais, ao menos nos dias atuais, de modo especial diante das incertezas que o futuro nos reserva. Além do mais, não nos parece impertinente a ideia de que, na sua essência, todas as demandas na esfera dos direitos fundamentais gravitam, direta ou indiretamente, em torno dos tradicionais e perenes valores da vida, liberdade, igualdade e fraternidade (solidariedade), tendo, na sua base, o princípio maior da dignidade da pessoa”. (SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria geral dos direitos fundamentais In: Curso de direito constitucional. 10ª ed. Saraiva, 2021).

²⁸ “A força normativa do princípio da segurança jurídica está justamente em impedir que o contribuinte seja tomado de surpresa. O núcleo valorativo dessa conclusão decorre da proteção constitucional à liberdade. Dentre as diversas dimensões da liberdade há uma que se sobressalta no texto constitucional: a ideia de liberdade como autonomia. [...] Como pode escolher o indivíduo sobre variáveis que desconhece? Proteger a segurança jurídica é proteger a integridade da autonomia individual”. (CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário, 3ª ED. SARAIVA, 2019. p. 147).

jurídica, em consonância com a legalidade tributária estrita, afastando-se qualquer indício de incerteza que possa pairar sobre a relação jurídica fisco-contribuinte.

É importante saber, conhecer e entender as regras que regem a relação jurídica entre fisco e contribuinte, e contar com a estabilidade do direito, e tendo, com isso, previsibilidade, inclusive quanto aos efeitos jurídicos de seu comportamento.

Previsibilidade é consequência direta da certeza e da estabilidade do direito, com a qual se faz possível considerar de forma antecipada os efeitos de uma conduta, seja própria ou de terceiros.²⁹ É a qualidade que permite *ex ante* organizar os atos da vida, pessoal e comercialmente, tendo a certeza de que as regras serão mantidas, evitando-se eventuais surpresas que poderiam surgir de resultados aleatórios e desconhecidos de um sistema computacional.

Cenários de opacidade algorítmica são, portanto, graves à segurança jurídica em todas as suas faces aqui expostas. Não saber como agirá o agente artificial no exercício da atividade pública, e quais elementos, parâmetros e características leva em consideração em seu processamento, não permite controlar o agir (mesmo que artificial) do Estado e dele se defender (ferindo, inclusive, o devido processo legal) – o que gera, por óbvio, desconfiança na relação jurídica.

Com a tutela jurídica da confiança legítima, derivação axiológica da própria segurança jurídica, protege-se o cidadão-contribuinte de instabilidades do sistema jurídico, permitindo-lhe calcular os efeitos dos atos, com considerável redução de custos de transação, depositando suas expectativas no direito.³⁰

CONCLUSÃO

O avanço da tecnologia no setor público se mostra cada vez mais presente, seja nas atividades mais elementares, repetitivas e, portanto, automatizáveis, como

²⁹ "Prevedibilità implica stabilità e certezza: le regole del diritto debbono essere tendenzialmente stabili e certe, per poter consentire ai consociate di determinare *ex ante* le conseguenze delle loro azioni e gli effetti dei loro atti". (ALPA, Guido. Note sulla calcolabilità nel diritto nordamericano. In: CARLEO, Alessandra (a cura di). Calcolabilità giuridica. Bologna: Il Mulino, 2017, p. 85).

³⁰ Calcolabilità e affidamento si tengono insieme: il diritto calcolabile è un diritto su cui fare affidamento, su cui riporre aspettative. La fiducia nella legge è attesa di rigorosa applicazione, di stabilità nel tempo, di continuità interpretativa. Soltanto ciò che dura merita affidamento". IRTI, Natalino. Per un dialogo sulla calcolabilità giuridica. In: CARLEO, Alessandra (a cura di). Calcolabilità giuridica. Bologna: Il Mulino, 2017, p. 22.

também nas atividades finalísticas que, até então, exigiam a presença exclusiva de agentes humanos para sua concretização.

Agentes inteligentes artificialmente já são, pois, uma realidade no exercício de atividades do Fisco, e praticam, como visto acima, atos exclusivos de servidores fiscais, desafiando a estrutura das normas jurídicas criadas até então para contextos exclusivos humanos – como é o caso do rol de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes descritos na Carta Maior.

Porém, como ressaltado por Wolfgang Hoffmann-Riem,³¹ as normas jurídicas fundamentais devem ser interpretadas em consonância com seu contexto de aplicação, permitindo a sua permanência e relevância perante os desafios da realidade em constante transformação.

Com isso, direitos fundamentais como a segurança jurídica precisam ser considerados em conformidades com as exigências advindas dessas relações jurídicas impactadas pelas inovações tecnológicas.

A transparência algorítmica entra, assim, no rol de vetores axiológicos que exigem posturas ativas por parte do Estado a fim de garantir ao cidadão-contribuinte condições de controle e defesa frente as ações de agentes públicos – agora assistidos ou em conjunto com sistemas computacionais inteligentes.

Desta feita, o agir dos algoritmos fiscais deve ser transparente, pois apenas assim podem os contribuintes compreender como se processam, e quais parâmetros e atributos são considerados para que cheguem a um resultado, que pode ser até mesmo uma constatação de infração tributária com a indicação de uma respectiva autuação fiscal.

A exigência de regras claras, de certeza do direito e, por consequência, de previsibilidade e calculabilidade da regra jurídica e de seus efeitos, somam-se à transparência dos algoritmos para dar forma à segurança jurídica enquanto princípio do direito, em especial, do direito constitucional tributário, trazendo ao contexto do presente trabalho.

Não há, por óbvio, como garantir ao contribuinte os valores da segurança jurídica, e até mesmo do devido processo legal, sem que antes lhe sejam esclarecidas

³¹ HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Teoria geral do direito digital: Transformação digital. Desafio para o Direito. Rio De Janeiro: Forense, 2021.

as regras e comandos da conduta de algoritmos fiscais, visto que a ele faltam conhecimentos básicos e fundamentais para lhe permitir exercer sua capacidade jurídica de contestar e se defender de eventuais atos arbitrários do sistema computacional, e dos agentes públicos que, baseados nos algoritmos, executem suas funções.

Por isso, a transparência é condição a permitir o exercício pleno de direitos, sem a qual não há como limitar de fato o poder de tributar do Estado, e de garantir a liberdade do cidadão-contribuinte, principalmente em um cenário de constante evolução e inovação tecnológica.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ARAÚJO, Vinícius de Carvalho. A conceituação de governabilidade e governança, da sua relação entre si e com o conjunto da reforma do Estado e do seu aparelho / Vinícius de Carvalho Araújo – Brasília: ENAP, 2002.

BRASIL, Controladoria Geral da União – CGU. Portal da Transparência. Disponível em: <https://www.portaltransparencia.gov.br/sobre/o-que-e-e-como-funciona>. Acessado em 30 de julho de 2022.

CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário, 3ª ED. SARAIVA, 2019.

CALIENDO, Paulo. Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de Agentes Morais Artificiais. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2021.

FENWICK, Mark; WRBKA, Stefan. The Shifting Meaning of Legal Certainty. In: FENWICK, Mark; WRBKA, Stefan. (ed.) Legal Certainty in a Contemporary Context: Private and Criminal Law Perspectives. Springer Verlag, 2016.

HAN, Byung-Chul. Transparenzgesellschaft. Matthes & Seitz Berlin. 2012.

HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Teoria geral do direito digital: Transformação digital. Desafio para o Direito. Rio De Janeiro: Forense, 2021.

IRTI, Natalino. Per un dialogo sulla calcolabilità giuridica. In: CARLEO, Alessandra (a cura di). Calcolabilità giuridica. Bologna: Il Mulino, 2017.

LIETZ, Bruna; ENGELMANN, Débora; DAHLEM, João Pedro. Direitos fundamentais dos contribuintes, administração tributária e inteligência artificial. In: RDFT, 2020.

JAMBEIRO FILHO, Jorge; COUTINHO, Gustavo. Brazil's new integrated risk management solutions. In: WCO NEWS, 86.

JAMBEIRO FILHO, Jorge. Inteligência Artificial no Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina. RFB. 2015.

MICHENER, Greg; BERSCH, Katherine. Identifying transparency. In: Information Polity 18 (2013).

MEIJER, Albert. Transparency. In: BOVENS, Mark; GOODIN, Robert E. et. al. The Oxford Handbook of Public Accountability, 2014.

MERCURO, Nicholas; MEDEMA, Steven G. Economics and the law: From Posner to Post-Modernism and Beyond. 2nd Ed. Princeton Press, 2006.

PACKIN, Nizan Geslevich; LEV-ARETZ, Yafit. Learning algorithms and discrimination. In: BARFIELD, Woodrow; PAGALLO, Ugo. Research Handbook on the Law of Artificial Intelligence. Edward Elgar Publishing, 2018.

PINTO, Edson Pontes. Precedentes e algoritmos: uma abordagem de *law and economics*. In: BECKER, Daniel. et. al. Litigation 4.0: O futuro da justiça e do processo civil vis-à-vis as novas tecnologias. Thomson Reuters, 2021.

PINTO, Edson Pontes; CÔRREA, Nicolas Kruge. et. al. Worldwide AI Ethics: a review of 200 guidelines and recommendations for AI governance. Arxiv. Preprint. Disponível em: <https://arxiv.org/abs/2206.11922>. Acessado em 27 de junho de 2022.

PORTO, Alexandre Maristrello; GAROUPA, Nuno. Curso de Análise Econômica do Direito 2^a Ed., Editora Atlas, 2020.

PORTUESE, Aurelien; GOUGH, Orla; TANEGA, Joseph. The principle of legal certainty as a principle of economic efficiency. In: European Journal of Law and Economics, vol. 44.1, 2014.

REIS, Paulo Victor Alfeo. Algoritmos e o Direito. São Paulo: Almedina, 2020.

RODRIGUES, Karina Furtado. Desvelando o conceito de transparência: seus limites, suas variedades e a criação de uma tipologia. Cad. EBAPE.BR, v. 18, nº 2, Rio de Janeiro, Abr./Jun. 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria geral dos direitos fundamentais In: Curso de direito constitucional. 10^a ed. Saraiva, 2021.

ZENO-ZENCOVICH, Vincenzo, Legal Epistemology in the Times of Big Data (May 5, 2019). Legal Epistemology in the Times of Big Data, in S. Faro, G. Peruginelli (eds.), Law Via the Internet 2018. Knowledge of the Law in the Big Data Age, IOS Press 2019.

4. O aproveitamento do crédito de ICMS, de bens adquiridos para uso e consumo, nas operações de exportação

The utilization of icms credit of goods for use and consumption on exports operations



<https://doi.org/10.36592/9786581110963-04>

Luma Dianin Barbosa¹

David Borges Isaac²

RESUMO

A Constituição Federal confere imunidade a determinadas operações quanto ao ICMS. Dentre tais operações, destaca-se as exportações. Via de regra, as operações em que não incide o ICMS não têm o direito ao aproveitamento do crédito relativo às operações anteriores, benefício garantido em respaldo ao princípio constitucional da não-cumulatividade do crédito do ICMS. Contudo, às exportações não se aplica tal preceito, de forma que estas podem utilizar os créditos antecedentes em outras operações que forem sujeitas ao imposto, ou transferi-los a terceiros. Todavia, a Lei Complementar n. 87/96 restringe tal aproveitamento no tocante aos bens de uso e de consumo, impondo requisito temporário para que seja iniciada a aplicação do benefício. O presente estudo visa analisar as operações de exportação à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade, ponderando-se a inconstitucionalidade da referida lei, tendo em vista que o aproveitamento do crédito ICMS é constitucionalmente garantido às operações de exportação, não tendo a Carta Magna imposto qualquer restrição ao benefício.

Palavras-chave: ICMS. Princípio da Não-cumulatividade. Bens de Uso e Consumo. Exportações.

¹ Advogada graduada pela UNAERP (Universidade de Ribeirão Preto); <http://lattes.cnpq.br/3810121954294786>; lumadianin@hotmail.com

² Mestre em Direito e professor na UNAERP (Universidade de Ribeirão Preto); <http://lattes.cnpq.br/0889573438385388>.

ABSTRACT

The Federal Constitution guarantees immunity from "ICMS" (tax on goods and services) to certain operations. Among these it is worth to highlight the exports. As a rule, operations excluded from ICMS do not have the right to use the tax previously charged, a benefit supported by the constitutional principle of non-cumulative ICMS credit. However, such provision is not applied to exports that can use the credit from ICMS on other operations that are taxed or transfer it to other people. But the complementary law number 87/96 restricts this benefit when it concerns to goods of use or consumption imposing temporary requirement to its use. The present paper aims to analyse exports operations in the light of non-cumulative principle such as the unconstitutionality of the mentioned law once the use of ICMS credit is ensured by Constitution for exports operations and the Magna Carta does not impose any restriction to the use of the benefit.

Keywords: ICMS. Non-cumulative principle. Use and Consumption Goods. Exports.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal prevê o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte e de comunicação, conforme artigo 155, II. Tal imposto, denominado ICMS, não irá incidir em algumas operações, como é o caso da exportação, que será objeto do presente Estudo.

Ao ICMS aplica-se o princípio da não-cumulatividade, o qual é prescrito pela Carta Magna no artigo 155, parágrafo §2º, inciso I. O referido princípio possibilita ao contribuinte o aproveitamento dos créditos recolhidos em operações anteriores.

A Constituição Federal prevê algumas hipóteses de não incidência do ICMS, conforme estabelecido no artigo 155, parágrafo §2º, inciso X. Em regra, o princípio da não-cumulatividade não surtirá efeitos em tais casos, salvo nas operações de exportação, as quais, embora sejam imunes da incidência do ICMS, geram direito de aproveitamento de crédito ao exportador, que poderá utilizá-lo em outras operações sujeitas ao imposto, ou transferi-lo a terceiros.

A possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS nas exportações se deu por força na nova redação do artigo 155, parágrafo §2º, inciso X, "a" editado pela

Emenda Constitucional n. 42 de 2003. A Lei Complementar 87/96, conhecida como "Lei Kandir" reforça o princípio da não-cumulatividade e regulamenta o aproveitamento de crédito pelos contribuintes.

Contudo, a supracitada lei estabelece restrição temporal ao aproveitamento dos créditos concernentes aos bens de uso e de consumo, os chamados "créditos financeiros", por meio do artigo 33, inciso I, cuja data de início é frequentemente prorrogada.

O presente estudo tratará da possibilidade do aproveitamento de crédito do ICMS de tais bens nas operações de exportação à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade, tema cuja repercussão geral foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 704.815/SC e que consiste em objeto de divergência na jurisprudência.

1 O ICMS (IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO)

O ICMS é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e incide sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, recaindo inclusive nas operações ou prestações que se iniciarem no exterior, conforme estabelecido pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155, inciso II.

Ao mencionado imposto, a Constituição destinou algumas características gerais a serem observadas pelo ente tributante. Dentre elas, estabeleceu princípios inerentes, como o da não-cumulatividade, que será melhor estudado adiante; o da seletividade, que levará em conta a essencialidade dos produtos e serviços no momento de se auferir a alíquota do ICMS; além das hipóteses de isenção ou não incidência, que deverão, obrigatoriamente, ser observadas no momento da instituição do imposto pelos Estados ou DF. Tais princípios atuam, pois, como limitadores àqueles a quem compete o poder de tributar.

A Constituição estabeleceu a possibilidade de se regulamentar o ICMS por meio de normas infraconstitucionais, a exemplo de leis complementares. Ressalta-

se que estas devem observar os princípios constitucionais, imprescindíveis à regulamentação do imposto, de forma a não ultrapassar os preceitos preestabelecidos pela Carta Magna.

Quanto às hipóteses de incidência do ICMS, ensina Matteus Viana Neto (1997) que a Lei Complementar n. 87/96 concebeu definição mais nítida sobre o sentido dos termos operação, circulação e mercadoria, trazidos pela CF.

No tipo genérico, o negócio mercantil é, sem dúvida, a situação mais comum de incidência dessa norma. Mas, além das saídas de mercadorias decorrentes da compra e venda, há a doação, permuta, escambo, dádiva, etc. Ou seja, incide sobre todas as operações de circulação de mercadorias em direção ao consumo, que ocasionem, ou não, a transferência de propriedade ou de posse. Não importa se a saída seja decorrente da circulação física, jurídica ou econômica das mercadorias, mas sim, qualquer operação em direção ao consumo final promovida pelo contribuinte ou responsável. São excluídas do campo de incidência do imposto, por dedução lógica, as operações decorrentes de sinistro, furto, peculato, causa natural, enchente, etc.; as não incidência expressamente previstas na CF, e as outras, previstas no art. 3º da LC 87/96, sobre as quais o legislador complementar estabeleceu limitações ao poder-faculdade do titular da competência tributária (NETO, 1997, 26).

Assim, vê-se que o campo de aplicação do ICMS é de vasta abrangência. Diante disso, é fundamental que se preserve os preceitos constitucionais para a coesa aplicação do tributo. Anota-se que cabe, em regra, aos Estados e ao DF instituir o imposto, sendo possível que a União o faça de maneira excepcional, conforme artigo 154, inciso II, o que, contudo, não é objeto de análise do presente estudo.

2 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO CRÉDITO DE ICMS

A Carta Magna estabelece que ao ICMS aplica-se o princípio da não-cumulatividade, pelo qual, de acordo com o §2º, inciso I, do artigo 155, o imposto "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa

à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

Nestes moldes, tal princípio assegura ao contribuinte a compensação do crédito pago a título de ICMS em operações anteriores, descontando-se o montante em cada operação subsequente sujeita à incidência do tributo, ou em operações tributáveis diversas.

Salienta-se que o ICMS integra sua própria base de cálculo. Assim, caso não fosse observado o princípio da não cumulatividade, o montante cobrado em operação anterior iria integrar de forma indireta o valor da mercadoria a ser revendida ou do serviço. Isso, por conseguinte, acarretaria em um preço artificial, uma vez que seria prevalentemente constituído pelo ICMS, o que prejudicaria a fluidez do mercado (BERGAMINI, 2020).

Ainda, conforme leciona Matteus Viana Neto, embora o dispositivo constitucional seja omissivo quanto ao critério a ser utilizado para definir a natureza do crédito a ser compensado, de se entender que o benefício abarca tanto os créditos físicos, quanto os financeiros, visto que implica na soma destes. Veja-se:

Montante, na expressão, significa soma, importância, que tanto pode ser a soma do imposto pago nas aquisições de mercadorias e serviços vinculados à operações ou prestações subsequentes (crédito físico), ou então o total do imposto pago em suas aquisições (crédito financeiro) (VIANA NETO, 1997, p. 187).

Quanto aos créditos físicos, estes são gerados pelos bens que compõem o produto final a ser exportado, a sua matéria prima, não sendo estes objeto de discussão na divergência aqui estudada.

Já os créditos financeiros são aqueles que decorrem dos chamados bens incorpóreos, que, malgrado não integrem diretamente o produto final, influenciam de forma indireta no seu preço final, visto que são utilizados em sua cadeia de produção, ou seja, os bens de uso e de consumo do estabelecimento.

A Lei Complementar 87/96, conhecida como "Lei Kandir", foi editada para regulamentar as questões concernentes ao ICMS, dentre elas, a não-cumulatividade,

a qual foi reiterada nos artigos 19 e 20 da mencionada lei. Na sequência, postulou-se no artigo 20 que:

“Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

Dessarte, a lei reafirma o princípio da não-cumulatividade estabelecido pela CF/88, regulamentando-o. Impende destacar que à legislação complementar não compete limitar ou restringir o imposto, mas apenas regulamentá-lo.

No tocante aos princípios constitucionais, embora não constituam norma jurídica, operam como limitadores objetivos às normas infraconstitucionais. Assim aponta Adolfo Bergamini:

segundo a doutrina, os princípios jurídico-tributários não são normas jurídicas, propriamente, mas a fonte dos limites objetivos. É a partir desses limites objetivos que se torna possível extrair norma jurídica vertida em linguagem prescritiva implicacional (BERGAMINI, 2020, n.p).

Em respaldo à não-cumulatividade, o Direito Tributário instituiu a possibilidade de se compensar os créditos do imposto pago nas operações antecessoras. Consoante elucida Roque Antonio Carrazza (1998), o direito à compensação dos referidos créditos é de ordem subjetiva, inerente ao contribuinte, de forma que deve ser impositivamente observado, não podendo ser descumprido pela Fazenda Pública ou pelo Legislador, quando for cabível ao caso concreto.

Contudo, o referido princípio comporta exceções, nas quais não irá operar. Estas recaem, via de regra, nos casos de isenção ou não incidência do tributo, por força do inciso II, §2º, artigo 155, da CF, o qual determina a não compensação do crédito em operações futuras, bem como anulação do crédito resultante das

operações anteriores às mencionadas hipóteses.

De se pontuar, ainda, que a Constituição previu pessoas e situações nas quais o benefício do aproveitamento do crédito não irá recair, quais sejam, as hipóteses de isenção ou não incidência. Não há, por outro lado, qualquer restrição ou limite delineado pela Carta Constitucional ao uso de tal benesse pelo contribuinte a quem for assegurado tal direito. Posto isso, adianta-se que deve ser possibilitado ao contribuinte, inclusive, o aproveitamento dos créditos relativos a bens de uso e consumo, utilizados na cadeira de produção, ainda que de forma indireta.

Reduzindo o raciocínio à sua expressão mais simples, a aquisição de bens ou mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do contribuinte não foi considerada, pela Constituição, hipótese apta a acarretar a anulação, a, inda que parcial, do crédito relativo às operações ou prestações anteriores. O mesmo podemos dizer das aquisições de bens ou mercadorias para serem utilizados, pelo contribuinte, em seu processo industrial ou comercial. Todos estes créditos, sem exceção, poderão ser integralmente aproveitados. Obviamente, qualquer disposição em contrário contida na legislação do ICMS será inconstitucional, justamente por acutilar o princípio da não-cumulatividade (CARRAZZA, 1998, p. 196).

Dentre as referidas figuras portadoras de imunidade, destaca-se a exportação, nos termos do §2º, inciso X, alínea "a", do artigo 155, da CF/88, texto editado pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003.

3 A EXCEÇÃO NAS EXPORTAÇÕES

A Constituição Federal imunizou as operações de exportação, o que, na metodologia normal, impediria o direito do aproveitamento de crédito das operações anteriores. Todavia, apesar da imunidade, o texto constitucional, excepcionalmente, possibilitou a benesse às exportações com o intuito de fomentar o mercado externo.

No que concerne às imunidades tributárias, Luciano Amaro explana que:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma

especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo. O fundamento da imunidade é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (AMARO, 2012 p. 176).

Pois bem, a Constituição afasta as exportações do poder de tributar, conferindo-lhes imunidade tributária no tocante ao ICMS, consoante expresso no artigo 155, inciso X, alínea "a". No mesmo sentido, a Lei Complementar 87/96 reafirma o dispositivo constitucional em seu artigo 3º, inciso II:

Art. 3º O imposto não incide sobre

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
(...)

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Outrossim, o artigo 25, §1º, da Lei 87/96 reforça o direito de aproveitamento de crédito ICMS relativo às operações de exportação, assegurando ao contribuinte que os saldos credores acumulados decorrentes da cadeia produtiva do produto exportado, ainda que de forma indireta, sejam destinados a estabelecimento diverso do sujeito passivo, ou transferidos a terceiros contribuintes do mesmo Estado. Abaixo, o referido dispositivo, *in verbis*:

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

- I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;
- II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

Posto isso, vê-se que a própria Lei Complementar criou mecanismos para regulamentar a utilização dos créditos acumulados de ICMS, reforçando o texto constitucional quanto à importância de se conferir tratamento diferenciado às exportações, cuja cadeia produtiva gera muitos créditos, que influenciam diretamente nos preços finais dos produtos.

Com isso, a Constituição, amparada pela Lei Complementar, visa, com tal imunidade, possibilitar a manutenção de preços razoáveis dos produtos que serão exportados e inseridos no mercado internacional.

Realmente, o objetivo da norma constitucional em exame é favorecer as exportações de manufaturados brasileiros, fazendo com que cheguem ao mercado internacional com bons preços. Uma das fórmulas encontradas para isso foi justamente colocar a salvo de ICMS tais exportações (CARRAZZA, 1998, p. 237)

Conforme analisado anteriormente, em regra, o princípio da não-cumulatividade, com o consequente direito ao aproveitamento dos créditos antecedentes, não abrange os casos de imunidade ou isenção do imposto, devendo-se anular os créditos correspondentes às operações que precedem as hipóteses imunes ou isentas.

Todavia, às operações de exportação outorgou-se tratamento diferenciado quanto à possibilidade de se utilizar os créditos de operações anteriores que incidem na cadeia produtiva, justamente com o escopo de fomentar o mercado externo.

Malgrado a não incidência do ICMS nas exportações, a redação dada pela Emenda Constitucional n. 42/03 ao artigo 155, §2º, inciso II, da Constituição Federal, passou a garantir a manutenção e a compensação dos créditos cobrados em operações anteriores referentes àquelas destinadas ao exterior, enquadrando as

exportações como uma exceção à regra de que o princípio da não-cumulatividade não surte efeitos nas operações imunes ao ICMS.

Ou seja, os exportadores poderão aproveitar o crédito referente às operações precedentes compensando-o em outras atividades em que incidir o ICMS, ou transferindo-o a terceiros contribuintes.

4 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO I, DO ARTIGO 33, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96

Precipualemente, de se ressaltar que o princípio da não-cumulatividade do ICMS foi instituído pela Constituição Federal, cuja soberania se impõe sob todas as demais normas infraconstitucionais. Assim, uma vez disciplinado pela Carta Magna, o citado preceito só pode ser por ela limitado ou restringido.

A norma que a criou, qual seja a Constituição Federal, é a única que pode limitá-la. Entretanto, uma ressalva se faz necessária neste ponto, vez que o princípio da não-cumulatividade é norma constitucional de hierarquia superior às demais normas, sobretudo às que estipulam as suas exceções, motivo pelos quais estas devem ser interpretadas restritivamente. Em outras palavras, se o legislador constituinte pretendeu assegurar que a não-cumulatividade é a regra condutora do ICMS, as supostas exceções, obviamente, devem ser analisadas com reservas e cautelas. De mesmo modo, as normas infraconstitucionais tributárias que regem o ICMS devem, necessariamente, sujeitar-se ao princípio da não-cumulatividade, vez que são hierarquicamente inferiores à norma da não-cumulatividade, além de não criar mecanismos que na teoria observem o princípio da não-cumulatividade (JORGE, 2009, p. 115).

É certo que a Constituição reservou à lei complementar a disciplina do regime de compensação do imposto, além da possibilidade de prever hipóteses de manutenção de crédito relativamente às operações de exportação, de forma a concretizar a não-cumulatividade do ICMS, conforme artigo 155, parágrafo §2º, inciso XII, alíneas "c" e "f".

Todavia, a Lei Kandir, embora regulamente as questões concernentes ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, inclusive quando às exportações, inseriu dispositivo que restringe e limita tal aproveitamento, conforme previsão do artigo 33, inciso I, da Lei 87/96, o qual atualmente prevê o início do aproveitamento dos bens de uso e consumo a partir de 1º de janeiro de 2033.

Ao fixar limitação temporal ao aproveitamento de crédito dos bens de uso e consumo, referido dispositivo de Lei Complementar não está apenas disciplinando a compensação de crédito, tampouco criando uma hipótese de manutenção, mas sim, limitando e impedindo este benefício, impondo-lhe um requisito temporal, o qual vem sendo frequentemente prorrogado ao longo dos anos, em inobservância ao texto constitucional, que impõe o princípio da não-cumulatividade sem delimitar a natureza do produto, ou fixar prazos.

A controvérsia em relação ao aproveitamento e manutenção dos créditos de bens de uso e de consumo nas exportações foi tema de discussão no STF, consoante RE 704.815/SC. Na ocasião, o Relator Ministro Luiz Fux reconheceu a repercussão geral da matéria.

O recurso extraordinário em questão foi interposto pelo Estado de Santa Catarina em face de decisão que deu parcial provimento à apelação de n. 2008.077.475-2/0001.00, reconhecendo o direito da empresa apelante de aproveitamento de crédito decorrente dos produtos utilizados na produção da mercadoria exportada. Elucidou o Relator Desembargador Ricardo Roeslei (p. 19) que "o crédito do ICMS deve assim ser considerado aquele apurado em quaisquer operações relacionadas à cadeia produtiva, independentemente da sua origem", rebatendo a tese de perda arrecadatória delineada pelo Estado.

O Estado de Santa Catarina, por outro lado, alegou em sede de recurso extraordinário que a Constituição Federal reservou à lei complementar as matérias a respeito de compensação do crédito de ICMS, não tendo considerado a regra imunizatória das exportações absoluta e irrestrita. Nesse sentido, arguiu que, ainda que se trate de exportação, é necessário observar os ditames da Lei Complementar 87/96, já que a ausência de ressalvas no artigo 155, inciso X, alínea "a", não implica na possibilidade de aproveitamento absoluto do crédito.

Em fundamento à guarita do dispositivo infraconstitucional, figurou-se o disposto pelo artigo 155, inciso XII, alínea "c", da CF, que é o dispositivo que define que à lei complementar caberá regular o regime de compensação de crédito.

A Fazenda Pública sustenta, também, que o aproveitamento do crédito ICMS dos bens de uso e de consumo nas operações de exportação impactaria de forma negativa a arrecadação do estado, posto que a decisão favorável possibilitaria demandar, além dos créditos utilizados na cadeia de produção do produto a ser exportado, aqueles devidos em razão de aquisições anteriores, no período compreendido em cinco anos, que não foram aproveitados, com as devidas correções monetárias. Assim, a alegada retroatividade da decisão acarretaria em um desfalque econômico aos cofres públicos.

Na sequência, suscita o Estado que os prejuízos seriam enfrentados a longo prazo, uma vez que a possibilidade de se creditar dos bens de uso e de consumo concernentes às exportações iria gerar créditos altos, com a consequente perda na arrecadação tributária dos Estados:

Em termos práticos, a aplicação do artigo constitucional conforme a interpretação do tribunal *a quo* proporcionará brusca queda na arrecadação do imposto mais importante para o Estado, o ICMS, pelas empresas cuja atividade seja voltada basicamente para a exportação, conquanto tais empresas acumulam valores expressivos de crédito de ICMS em função de serem exportadas e se creditarem de insumos de produção através de autorização expressa na legislação tributária pertinente. Dessa forma, caso a tese exposta pela recorrida venha a lograr êxito, esse valor de crédito acumulado na conta gráfica do ICMS será ainda maior, especialmente ante o fato de que o acórdão assegurou à recorrida os créditos extemporâneos dos últimos cinco anos corrigidos pela SELIC. A consequência negativa no cenário da arrecadação será percebida por ocasião das transferências de créditos por parte dessas empresas exportadoras, pois quanto maior forem seus créditos de ICMS, maior a possibilidade de crescer o valor dessas transferências (STF, RE 704.815, 2010).

A questão ainda aguarda julgamento, de forma que a jurisprudência, ainda não possui entendimento unificado no tocante ao assunto. Todavia, sustenta-se que não

é razoável e nem proporcional impor os interesses econômicos fazendários em detrimento dos estímulos que a própria Constituição confere a determinadas pessoas e situações, no caso em tela, as exportações. Afastar o pleno aproveitamento do crédito seria afastar o fomento à concorrência no mercado externo, além de causar certa insegurança jurídica.

Alguns julgados entendem pela não aplicação do aproveitamento do crédito de ICMS dos bens de uso e consumo, nas exportações, em consonância à imposição temporal delineada no artigo 33, I, da Lei Complementar 87/96. O argumento utilizado é o de que o não aproveitamento do crédito de bens de uso e consumo não configura ofensa ao princípio da não-cumulatividade, como é o caso do entendimento majoritário do Estado de São Paulo. Veja-se:

MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – PRETENSÃO À MANUTENÇÃO E AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO POR SEUS ESTABELECIMENTOS, NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. MÉRITO – APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS – Escrituração e aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens de uso e consumo por estabelecimento exportador, com pagamento do imposto, na proporção das operações de exportação – Necessidade de observância do limite temporal estabelecido pelo artigo 33 da Lei Complementar n. 87/96 – Inexistência de ofensa ao princípio da não-cumulatividade – Emenda Constitucional n. 42/2003 que não altera este entendimento – Precedentes – Sentença denegatória da ordem mantida. Apelo não provido. (TJ-SP – AC: 10320576520188260053 SP 1032057-65.2018.8.26.0053, Relator: Spoladore Dominguez, Data de Julgamento: 08/04/2020, 13ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 08/04/2020).

Em outro prisma, há julgados que se manifestam no sentido de que o princípio da não-cumulatividade é norma constitucional, não cabendo ao legislador infraconstitucional limitar ou restringir sua aplicação, o que foi, inclusive, decidido pelo Tribunal de Santa Catarina, em maio de 2020, em sede de apelação cível. Nestes termos:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATORIA. TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA, SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO E BENS DE USO E CONSUMO APLICADOS NA CADEIA DE OPERAÇÕES. APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. CABIMENTO. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/2003. ARTIGO 33 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. AUSÊNCIA DE LIMITAÇÃO TEMPORAL AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES À EXPORTAÇÃO. PRESENTES. "1. A EC 42/2003, modificando o art. 155, §2º, X, a, da CF, trouxe uma inovação quanto ao sistema de crédito do ICMS pertinente às exportações. Instituiu disposição especialmente ampla, falando genericamente da manutenção e de aproveitamento do imposto havido nas operações precedentes. Ora, a não cumulatividade já era regra constitucional. Não haveria por que meramente reiterar o que já estava na Constituição. Se era sustentável que o regime original fosse no sentido de restringir a apropriação aos créditos físicos (não aos financeiros), nada haveria a ser dito a mais pela CF se não fosse seu objetivo dar novo perfil à atividade exportadora. Nesse caso, a Constituição se antecipou aos exportadores. Não há necessidade de interferência do legislador complementar nem ele pode impor restrições. 2. A restrição contida no art. 33, I, da LC 87/96 somente se aplica às operações internas; hipótese (aqui sim) de benefício fiscal cuja incidência pode se adequar à discricionariedade infraconstitucional. A partir daí, deve ser assegurado o direito do contribuinte de escrituração dos créditos de ICMS relativos às mercadorias adquiridas e destinadas ao uso e consumo na proporção da receita das operações de exportação em relação à receita líquida total" (TJ-SC – APL: 05011216420138240015 Canoinhas 0501121-64.2013.8.24.0015. Relator: Sônia Maria Schmitz, Data de Julgamento: 28/05/2020, Quarta Câmara de Direito Público).

Assim, coadunando com o acima exposto, é possível inferir que o inciso I do artigo 33, da Lei Kandir é inconstitucional, posto que restringe garantia assegurada pela Constituição em norma de eficácia plena e imediata, qual seja, o artigo 155, §2º, inciso X, "a", da CF. Em respaldo, a seguinte ementa:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO IMEDIATO DE CRÉDITOS ORIUNDOS DA

AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO PARA O ESTABELECIMENTO NA PROPORÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA DAS OPERAÇÕES. CABIMENTO. EXEGESE DO ART. 155, § 2º, X, a. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC MANTIDA. SUBSUNÇÃO DO CASO AO ART. 170-A DO CTN. NECESSIDADE. RECURSO DO ESTADO CONHECIDO E DESPROVIDO. REMESSA OFICIAL CONHECIDA E ACOLHIDA, EM PARTE. "Assim, tenho claro que com o advento da EC n. 42/03 pretendeu-se a plena eficácia da regra de imunidade com que se laureou as operações de exportação, doravante sem limitadores ou empecilhos. Do ponto de vista da eficácia e da aplicabilidade, segundo a formulação de José Afonso da Silva (Aplicabilidade das normas constitucionais, Malheiros, 2001, p. 91 e segs.), trata-se de norma de eficácia plena e de aplicabilidade imediata, em toda sua extensão, e, diante de sua colocação no plano constitucional, impassível de limitações. A Constituição não o fez; ao legislador infraconstitucional não cabe fazê-lo" (TJ-SC - APL: 03006816420158240053 Quilombo 0300681-64.2015.8.24.0053, Relator: Júlio César Knoll, Data de Julgamento: 18/02/2020, Terceira Câmara de Direito Público).

No mesmo sentido, é o entendimento uníssono do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Em recente decisão proferida em sede de embargos de declaração, o relator, Fernando César Zeni, manteve em seus exatos termos o acórdão de apelação que conservou a decisão proferida em primeira instância, reconhecendo o direito de aproveitamento de crédito ICMS de bens de uso e consumo nas operações de exportação. Veja-se:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIREITO AO APROVEITAMENTO. CRÉDITO SOBRE BENS DE USO E CONSUMO PELO ESTABELECIMENTO PRODUTIVO. MERCADORIAS E SERVIÇOS DESTINADOS A EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42/2003. ART. 155, § 2º, X, "A" DA CF. LIMITAÇÃO TEMPORAL DO ART. 33, I, DA LC Nº 87/1996. INAPLICABILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO. TAXA SELIC. ART. 38, DA LEI ESTADUAL Nº 11.580/96. OMISSÃO SANADA. ACOLHIMENTO DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS PARA O FIM DE COMPLEMENTAÇÃO DA DECISÃO. SEM ALTERAÇÃO DO JULGAMENTO.

RECURSO PROVIDO (TJPR - 1ª C. Cível - 0006884-12.2018.8.16.0190 - Maringá - Rel.: Juiz Fernando César Zeni - J. 18.05.2020).

Por ocasião, fundamentou que o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, de bens de uso e consumo, anteriormente colhidos devia ser mantido, porquanto o benefício se trata de direito constitucionalmente assegurado às operações de exportação, de forma ilimitada, não sendo aplicável a restrição contida em Lei Complementar. Segue:

A Constituição Federal estabelece que o ICMS não incidirá sobre as mercadorias destinadas à exportação, assegurando a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, sem limitar quanto à natureza dos créditos passíveis de aproveitamento. No entanto, a partir da EC nº 42/2003, toda operação anterior à exportação da mercadoria, seja relacionada intrinsecamente ao seu processo produtivo, seja destinada à aquisição de bens que componham o ativo permanente ou para o uso e consumo do estabelecimento, gera o direito ao crédito do imposto. Sendo assim, acerca da referida imunidade, foi firmado o entendimento de que o disposto no art. 33, I, da LC nº 87/96, não se aplica nestas operações, de acordo com o art. 21, § 2º, e art. 32, da mesma lei (TJPR - 1ª C. Cível - 0006884-12.2018.8.16.0190 - Maringá - Rel.: Juiz Fernando César Zeni - J. 18.05.2020)

Também, o Superior Tribunal de Justiça recentemente proferiu decisão no sentido de que o disposto no artigo 25, §1º, da Lei Complementar possui eficácia plena e não pode ser limitado ou restringido por nenhum outro dispositivo, sob pena de ferir o princípio da não-cumulatividade.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ART. 25, §1º, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS. NORMA DE EFICÁCIA PLENA. IMPOSSIBILIDADE DE RESTRIÇÃO POR LEI LOCAL. PRINCÍPIO DA NÃOCUMULATIVIDADE. A Corte Estadual adotou entendimento pacificado nesta Corte Superior, segundo o qual a aplicabilidade do disposto no art. 25, § 1º, da

Lei Complementar n. 87/96, que trata do aproveitamento de créditos de ICMS acumulados em decorrência de operações de exportação, trata-se de norma de eficácia plena, não sendo permitido à lei local impor qualquer restrição ou vedação à transferência dos referidos créditos, porquanto resultaria em infringência ao princípio da não cumulatividade (STJ, 1ª Turma, AgInt no REsp 1888109. Relatora: Min. Regina Helena Costa, 16/11/2020).

Diante disso, afirmar-se que o próprio STJ é enfático ao conformar princípio constitucional, afastando qualquer hipótese de limitá-lo ao restringi-lo, o que deve ser aplicado mormente quanto à limitação temporal imposta pela própria Lei Kandir.

Em, Roque Antônio Carraza disserta que:

é a própria Constituição que quer ver respeitados e bem-cumpridos seus grandes princípios. Muita vez, uma lei é inconstitucional não por ferir a letra expressa da Constituição, mas porque está em antagonismo com os princípios (ainda que implícitos) insertos neste Diploma Excelso. Há em nosso ordenamento jurídico, pois, mecanismos capazes de assegurar a prevalência dos princípios constitucionais, afastando ou negando aplicação, com força obrigatória geral, a normas jurídicas inferiores que os violem (CARRAZA, 2017, p. 61).

Como se vê, entendimentos recentes, bem como a doutrina majoritária, respaldam o direito ao aproveitamento de crédito de bens de uso e consumo em operações de exportações, fazendo-se, coerentemente, cumprir o texto constitucional, ao se afastar a incidência do artigo 33, inciso I, da Lei 87/96, que contraria a Carta Magna no tocante ao princípio da não-cumulatividade do ICMS por ela previsto.

Não há que se falar, portanto, em aplicação de dispositivo criado por lei complementar quando houver ofensa a princípio constitucional, no caso, o da não-cumulatividade, de forma que a hipótese de limita-lo ou restringi-lo é inconstitucional. Ainda de acordo com Carrazza:

Logo, a lei complementar não pode, sem reserva nem restrição, ir estabelecendo limites ou requisitos para que os contribuintes usufruam das vantagens que o

princípio da não-cumulatividade lhes dá. Muito ao invés, deve dispor de forma a assegurar-lhes o pleno exercício do direito de compensação que ele encerra (CARRAZZA, 1998, p. 190).

Em complemento, "no inciso I do artigo n. 33, a afronta à Constituição Federal é cristalina, haja vista a limitação do direito de crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, uma vez que referidos créditos sempre foram possíveis (JORGE, 2009, p. 84). Assim, respalda-se a soberania do texto constitucional, que não pode ser limitado por lei infraconstitucional.

Ainda, o supracitado autor coerentemente defende que o direito ao crédito independe da destinação da mercadoria e que as restrições da Lei Complementar acarretam em significativo aumento artificial do imposto sobre o produto, o que recai em desvantagens ao consumidor final.

Importante consignar, que estas restrições ao crédito colocadas pela Lei Complementar ferem também o espírito do princípio da não-cumulatividade, qual seja, o de evitar o aumento artificial da tributação nos impostos sobre consumo. O aumento da carga tributária por meio da impossibilidade de utilizar créditos como pagamento do ICMS, implica no repasse deste custo para a mercadoria e no aumento do imposto, fazendo com que o consumidor sofra os efeitos deste descumprimento das normas estatuídas pela Constituição Federal (JORGE, 2009, p. 86).

As operações de exportação, portanto, constituem uma exceção à exceção ao princípio da não cumulatividade, uma vez que mesmo imunes de ICMS foram beneficiadas com a possibilidade de se aproveitar o crédito das operações anteriores. Destarte, deve-se imperar a mesma ideia no tocante aos bens de uso e consumo, considerando, ainda, que a norma que frequentemente impõe a prorrogação do aproveitamento de crédito de tais bens constitui uma afronta ao princípio da não-cumulatividade, constitucionalmente assegurado às exportações.

Não bastasse, a vedação do aproveitamento de crédito de bens de uso e consumo por legislação complementar contraria os objetivos da não-cumulatividade, já que os produtos destinados a uso e consumo integram, ainda que

de forma indireta, o valor final do produto. Com isso, opera-se o aumento artificial do tributo, com o conseqüente aumento do valor da mercadoria a ser exportada.

Assim, o aproveitamento do crédito do ICMS que incide nos bens destinados à produção da mercadoria a ser exportada, ainda que de forma indireta, fomenta as operações de exportação, uma vez os preços menos elevados ampliam a possibilidade de se concorrer no mercado exterior.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, sustenta-se que o aproveitamento de crédito ICMS, de bens de uso e consumo, deve ser garantido às operações de exportação, não incidindo a limitação temporal estabelecida em Lei Complementar, aplicando-se, de imediato, o critério financeiro para o referido aproveitamento de crédito.

Frisa-se que a norma constitucional é superior à lei complementar. Malgrado a não observância do princípio da não-cumulatividade nas hipóteses de isenção ou não incidência do ICMS, a Constituição assegura às exportações o aproveitamento do crédito do referido imposto, ainda que a operação seja imune à tal incidência, o que configura uma exceção à mencionada regra de imunidade.

Neste diapasão, o texto constitucional não impõe qualquer restrição ao aproveitamento dos créditos de ICMS àqueles que possuem tal garantia. Ao contrário, este benefício opera como um incentivo, principalmente no caso das exportações, visto que possibilita a diminuição nos preços dos produtos exportados. A Lei Kandir, contudo, extrapola as designações de lei complementar ao impor limitação temporal ao aproveitamento dos créditos referentes aos bens de uso e de consumo utilizados na cadeia produtiva do estabelecimento.

O tema em estudo é objeto de divergência na jurisprudência. Apesar de grande parte dos tribunais entenderem que o artigo 33, inciso I, da Lei 87/96 não ofende o princípio da não-cumulatividade, postula-se que o dispositivo configura uma afronta à norma constitucional que assegura o aproveitamento de crédito às operações de exportação sem impor restrições.

Assim, infere-se que o dispositivo que trata da supracitada limitação é inconstitucional, posto que as normas constitucionais possuem eficácia plena e

aplicabilidade imediata, não sendo admitida sua restrição por norma de ordem infraconstitucional, no caso, a Lei Complementar n. 87/96.

Ademais, de se enfatizar que os bens de uso e consumo de alguma forma utilizados pelo exportador para auxiliar a produção dos produtos, interferem no preço final deste, ainda que de forma indireta. Assim, a norma que limita o aproveitamento dos chamados créditos financeiros prejudica o fomento às exportações e, conseqüentemente, prejudica a concorrência em mercado internacional. Além disso, vai de encontro aos objetivos da Constituição que garante imunidade às exportações, e, ao mesmo tempo, permite o aproveitamento de crédito ICMS a ser utilizado em outras operações.

Portando, impera-se a possibilidade do aproveitamento de crédito relativo a bens de uso e consumo nas exportações, ou seja, os créditos financeiros, em concordância com o princípio constitucional da não-cumulatividade, bem como com a necessidade de se incentivar a saída de produtos ao mercado externo. Garantia esta conferida pela própria Constituição ao não aplicar às exportações a regra da não aproveitamento de crédito de ICMS nas hipóteses de imunidade do imposto.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BERGAMINI, Adolfo. Coleção curso de tributos indiretos: Volume I ICMS. 4. ed. São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2020. Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/122Fif7N2lbLtttd3CWnJ01pw7mN-nhEMr/view>>. Acesso em: 18 out. 2021.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 19 out. 2021.

BRASIL. Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Lei Kandir. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 13 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 19 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no Recurso Especial nº 1888109 – RS. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, DF, 16 de novembro de 2020.

Disponível em:

<<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202000814932&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 28 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 704.815. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 14 fev de 2013. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral4622/false>>. Acesso em: 18 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina (3ª Câmara de Direito Público). Apelação cível n. 0300681-64.2015.8.24.0053. Apelante: Estado de Santa Catarina. Apelado: Cooperativa Central Aurora Alimentos. Relator: Júlio César Knoll. Quilombo, 18 de fevereiro de 2020, Terceira Câmara de Direito Público. Disponível em: <<https://esaj.tjsc.jus.br/cposgtj/search.do?numeroDigitoAnoUnificado=0300681-64.2015&foroNumeroUnificado=0053&dePesquisaNuUnificado=0300681-64.2015.8.24.0053>>. Acesso em: 19 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina (4ª Câmara de Direito Público). Apelação cível n. 0501121-64.2013.8.24.0015. Apelante: Estado de Santa Catarina. Apelado: Empresa Industrial e Comércio Fuck S/A. Relator: Sônia Maria Schmitz. Canoinha, 28 de maio de 2020. Disponível em: <<https://esaj.tjsc.jus.br/cposgtj/search.do?numeroDigitoAnoUnificado=0501121-64.2013&foroNumeroUnificado=0015&dePesquisaNuUnificado=0501121-64.2013.8.24.0015>>. Acesso em: 19 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo (13ª Câmara de Direito Público). Apelação Cível n. 1032057-65.2018.8.26.0053. Apelantes: Arcelormittal Brasil AS e outros. Apelado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Spoladore Dominguez. São Paulo, 08 de abril de 2020. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=13465456&cdForo=0>>. Acesso em: 19 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Paraná (1ª Câmara Cível). Apelação cível n. 006884-12.2018.8.16.01900. Apelantes: Estado do Paraná e Alisul Alimentos S.A. Apelados: Alisul Alimentos S.A e Estado do Paraná. Relator: Fernando César Zeni. Maringá, 09 de março de 2020. Disponível em: <<https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000012058951/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0006884-12.2018.8.16.0190>>. Acesso em: 25 nov. 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editora Ltda, 1998.

JORGE, Plínio Augusto Lemos. Não-cumulatividade no ICMS. 2009, Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098898.pdf>. Acesso em: 19 out. 2021.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008.

VIANA NETO, Matteus. ICMS, a Lei Complementar n. 87/96 interpretada. Leme: Editora de Direito Ltda, 1997.

5. Território, existência e resistência: limite para o poder de tributar face o direito à identidade¹



<https://doi.org/10.36592/9786581110963-05>

Anderson Júnior Ferreira Martins²

Sumário

1. Considerações Iniciais; 2. Esforços Hermenêuticos Sobre a Imunidade Tributária dos Territórios Quilombolas; 2.1 Fundamentos interpretativos; 2.2 Reconhecimento da imunidade implícita pelo Poder Judiciário; 3. Estabelecimento de Isenção de ITR pela Lei 13.043/2014; 4. Considerações Finais; Referências.

1 Considerações Iniciais

O direito fundamental a identidade pode ser extraído do texto constitucional, por meio de interpretação sistemática, ainda que de maneira implícita pela expressa e especial proteção à Dignidade da Pessoa Humana, que foi elevada a fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro pela Constituição da República³. Desta forma a identidade pessoal ou comunitária passou a ter especial proteção por parte do Estado conforme leciona Ingo Sarlet:

(...) temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido,

¹ Texto resultante da ampliação e atualização de resumo expandido apresentado ao Programa de pós-graduação em Direito da PUC/RS (Dinter FCR).

² Advogado; doutorando em Direito pela PUC-RS (Dinter FCR); mestre em Psicologia pela Universidade Federal de Rondônia; especialização em Direito do Trabalho e processual do Trabalho pela União das Escolas Superiores de Rondônia (UNIRON); Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Humanas, Exatas e Letras de Rondônia (FARO). E-mail: ryuggi@gmail.com. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/3589346568601390>.

³ Constituição Federal: "Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana;" (BRASIL, 1998).

um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos, mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida.⁴

Importa destacar, no entanto, que o Direito Fundamental à Identidade é multifacetado e possui elementos formal e substancial, sendo o primeiro de mais difícil modificação pelo indivíduo ou comunidade e o segundo de natureza mais plástica que vai se modificando com a evolução individual e/ou cultural⁵.

Salienta-se que, embora haja certa flexibilidade para modificação de questões culturais atinentes à cultura de determinados subgrupos da sociedade brasileira, há também uma especial preocupação da nossa Constituição com a pluralidade cultural do povo brasileiro, dotando de especial proteção aos indígenas e afro-brasileiros⁶. Esse reconhecimento faz surgir a necessidade de que o debate acerca da territorialidade desses grupos esteja intrinsecamente imbricado com a identidade

⁴SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**, p.59-60.

⁵ FARIAS, A. A. BOLESINA, I. **Direitos de Personalidade: O Direito à Identidade como Direito Fundamental**, p. 8

⁶ Constituição Federal: "Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

§ 1º **O Estado protegerá as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras**, e das de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional.

§ 2º A lei disporá sobre a fixação de datas comemorativas de alta significação para os diferentes segmentos étnicos nacionais.

§ 3º A lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura, de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público que conduzem à:

I defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

II produção, promoção e difusão de bens culturais; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

III formação de pessoal qualificado para a gestão da cultura em suas múltiplas dimensões; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

IV democratização do acesso aos bens de cultura; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005)

V **valorização da diversidade étnica e regional**. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 48, de 2005) (BRASIL, 1988).

cultural⁷.

Isso porque é comum aplicar a ideia de quilombo a algo relacionado ao passado. Distância temporal que faz atenuar a situação de opressão vivida por homens e mulheres afrodescendentes em posição de escravizados e em constante busca por liberdade social e cultural. Assim como sobre os seus descendentes - povos remanescentes -, que, comumente, vivem à marginalização, além do acesso das políticas públicas, de direitos e da propriedade das terras de quilombos.

No entanto, a luta constante e as terras ocupadas foram sendo reconhecidas nos textos constitucionais, principalmente com o disposto no artigo 68 da ADCT. Porém, ainda necessitando do acompanhamento técnico para demarcação dos territórios. E, com isso, realizar a identificação, demarcação e titulação destas áreas.⁸

Porém, na prática jurídica, o direito ao território para os remanescentes quilombolas, direito o qual figura todos os demais, ainda não é totalmente reconhecido. De tal modo que, a cultura deste povo é vista como patrimônio. Termo que reconhece o ser humano, mas que não atribui garantias de dignidade.⁹

A proteção aos afrodescendentes como componentes dessa identidade do povo brasileiro ainda mereceu especial destaque por meio da expressa menção nos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias para garantir também aos Quilombolas o seu direito à propriedade das terras onde estavam estabelecidos¹⁰. Para além disso, garantiu que o Estado buscaria preservar diversos elementos culturais como o seu modo de viver, de fazer, de existir em um espaço cultural¹¹

⁷ MONTEIRO, A. N. G.; TRECCANI, G. D. **A Tese do Marco Temporal da Ocupação Quilombola à Luz da Teoria da Integridade de Dworkin: Análise dos Votos da Adin 3239**, p.19.

⁸ SANTOS, L. G. dos. **Território quilombola: Artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Instituto Vale do Cricaré, Curso de Direito. São Mateus, 2019.

⁹ HELD, T. M. R. **O Direito Humano ao Território e Identidade Quilombola no Sistema Interamericano de Direitos Humanos**. Revista Libertas. Direito UFOP, Ouro Preto, v. 3, n. 2, pp 122-147, 2018.

¹⁰ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: Art. 68. Aos remanescentes das comunidades dos quilombos que estejam ocupando suas terras é reconhecida a propriedade definitiva, devendo o Estado emitir-lhes os títulos respectivos. (BRASIL, 1988).

¹¹ Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, **tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:**

I - as formas de expressão;

II - os modos de criar, fazer e viver;

III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas;

IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;

composto pelo território ao qual se reconhecia a propriedade permitindo o desenvolvimento de uma vida decente¹².

A referida proteção das terras quilombolas, embora possa ser encarada como um exagero por parte da constituinte que foi influenciada por movimento de defesa de minorias, não se constitui em direito desarrazoado a este grupo, especialmente quando considerada a sua vulnerabilidade histórica¹³ e estrutural¹⁴ que os coloca em larga desvantagem em relação à sociedade em geral.

O direito ao território possui algumas especificidades que foram reguladas pelo Decreto n. 4.887/2003, que estabelecem que algumas restrições/vantagens à propriedade do quilombo: a) o registro deve ser efetuado em nome da coletividade por meio de uma associação que represente a comunidade; b) a terra não pode ser vendida, doada, penhorada, arrendada ou adquirida por usucapião¹⁵.

Dessarte, essas especificidades da propriedade quilombola é importante pois o valor que estas terras possuem para outros seguimentos da sociedade que podem buscar sua apropriação para integrá-la ao sistema de produção capitalista/especulação imobiliária¹⁷, ainda que as custas de vidas de muitas pessoas, podendo causar o extermínio e/ou marginalização dessas comunidades considerando-as como descartáveis¹⁸. Ela se mostra essencial para a manutenção da diversidade cultural brasileira. Pois como salienta Daniel Sarmiento em seu

V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico. (...)

§ 5º Ficam tombados todos os documentos e os sítios detentores de reminiscências históricas dos antigos quilombos. (BRASIL, 1988).

¹²"(...) *Property rights have a similar purpose and result. This rights should also encourage us to redesign our regulatory and welfare programs, nor in order to eliminate dependency (which is futile), but to create the kind of dependency that fosters self-help and makes it possible for most people to lead decent lives.*" (HOLMES, S.; SUSTEIN, C. R. **The Cost of rights: why liberty depends on taxes**, p. 205.

¹³NASCIMENTO, A. **O Genocídio do Negro Brasileiro: processo de um racismo mascarado**. *Passim*.

¹⁴ALMEIDA, S. L. de. **O que é o racismo estrutural?** *Passim*.

¹⁵Art. 17. A titulação prevista neste Decreto será reconhecida e registrada mediante outorga de título coletivo e pró-indiviso às comunidades a que se refere o art. 2º, *caput*, com obrigatória inserção de cláusula de inalienabilidade, imprescritibilidade e de impenhorabilidade (BRASIL, 2003).

Parágrafo único. As comunidades serão representadas por suas associações legalmente constituídas.

¹⁶PRIOSTE F. G. V.; ALVES, C. C. N. CAMERINI J. C. B. **Quem tem Medo da Constituição Federal?** Quilombolas e o direito ao território, p. 300.

¹⁷HENGLER, C.I. de O; SALVADOR, M. A. **Quilombos Urbanos: A resistência cultural negra nas favelas de São Paulo**, p. 75.

¹⁸MBEMBE. A. **Necropolítica: biopoder soberania estado de exceção política da morte**. Revista Arte & Ensaio, p. 135.

parecer, ao se privar as comunidades quilombolas de seu território há risco de desintegração de sua identidade coletiva:

(...) Para comunidades tradicionais a terra possui um significado completamente diferente da que ele apresenta para a cultura ocidental hegemônica. Não se trata apenas da moradia, que pode ser trocada pelo indivíduo sem maiores traumas, mas sim do elo que mantém a união do grupo, e que permite a sua comunidade no tempo através de sucessivas gerações, possibilitando a preservação da cultura, dos valores e do modo peculiar de vida da comunidade étnica.

Privado da terra, o grupo tende a se dispersar e desaparecer, tragado pela sociedade envolvente. Portanto, não é só a terra que se perde, pois a identidade coletiva também periga sucumbir. Dessa forma, não é exagero afirmar que quando se retira a terra de uma comunidade quilombola, não se está apenas violando o direito à moradia dos seus membros. Muito mais que isso, se está cometendo um verdadeiro etnocídio.¹⁹

Tal abordagem representa sua importância por agir como ferramenta de ação afirmativa²⁰, adotando o direito territorial para as comunidades quilombolas como uma real expressão de valorização e reconhecimento destes grupos étnicos. E, com isso, possibilita que o negro, em sujeito e/ou comunidade, possa se posicionar positivamente na intenção de resgate e alcance dos seus direitos, da sua identidade e cultura de matriz africana.

Este cenário possibilita o auto reconhecimento e preservação da sua ancestralidade não de modo distante, mas participativo para a construção do que é o Brasil hoje. Empregando-lhes, por este motivo, um ideal de direitos e deveres como 'ser cidadão'. Não apenas como um grupo étnico-racial que fora escravizado, mas que contribuiu diretamente para que a formação social, cultura, costumes, valores e história que passam a ser observados por um prisma participativo, e não apenas subjugado ao crivo europeu e escravocrata. Uma vez que, pelo ideológico social, há uma tendência em projetar o 'ser civilizado' tendo como base os costumes europeus.

¹⁹ SARMENTO, D. **A garantia do direito à posse dos remanescentes de quilombos antes da desapropriação**, p. 4-5.

²⁰ MONTEIRO, I. L. **Introdução ao Pensamento Filosófico Africano**. Curitiba: InterSaberes, 2020, p. 31.

Diante dessas questões, e pensando o sistema tributário como um elemento do Estado Democrático de Direito que visa a promoção de justiça social²¹, bem como na imunidade tributária como uma relação jurídica entre o sujeito e a coisa (nesse caso entre a comunidade/associação e a coisa) para instrumentalizar os Direitos Fundamentais²², especificamente o Direito à Identidade, questiona-se: Se é possível considerar os quilombos imunes à tributação? Se o advento da lei n. 13.043/2014 é suficiente para sanar a discussão doutrinário-jurisprudencial sobre o tema com a concessão de Isenção de ITR sobre os quilombos e o perdão de penalidade? Se é possível pensar na imunidade em relação aos quilombos urbanos?

Para responder os questionamentos, realizou-se uma pesquisa de caráter bibliográfico documental, analisando a literatura jurídica sobre o tema por meio da pesquisa em livros e artigos científicos, realizando ainda uma análise das decisões de processos de comunidades quilombolas rurais que conseguiram decisão interlocutória que aplicou a imunidade tributária às propriedades dos quilombos, bem como as consequências da Lei n. 13.043/2014 sobre a lide em questão. Aplicou-se a interpretação sistemática para tentar dirimir a questão jurídica em comento.

2 Esforços Hermenêuticos Sobre a Imunidade Tributária dos Territórios Quilombolas

Inicialmente, é importante frisar sobre a análise do tema por uma ótica que evidencie estes sujeitos e a comunidade quilombola a partir de conceitos analíticos. Para tanto, aceita-se a definição sobre a legitimação social a fim de propor, categórica e juridicamente, o conceito de ser quilombola e os seus direitos, bem como seu território negro em relação às comunidades remanescentes de quilombos²³.

²¹ RAWLS, J. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo, Martins Fontes, 1997, p. 307 Citado Por SILVA, C. de A. **Tributação e Direitos Fundamentais** – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo, s.p.

²² TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação**: imunidade e isonomia. 3 ed, v. III, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 44-45 citado por SILVA, C. de A. **Tributação e Direitos Fundamentais** – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo, s. p.

²³ ANJOS, J. C. G. dos. **Remanescentes de quilombos**: reflexões epistemológicas. In: LEITE, Ilka Boaventura (Org). **Laudos periciais antropológicos em debate**. Florianópolis: Co-edição NUER/ABA, 2005.

Conforme o conceito de campo proposto por Pierre Bourdieu, diz: “campos correspondem a universos sociais com algum grau de autonomia, que constituem espaços de poder, compostos por relações de força, interesses, estratégias de mudanças ou manutenção.”²⁴ E, com isso, entende-se o direito de apropriação que o sujeito terá mediante o seu caráter em posicionamento social, político e do envolvimento inerente ao que compete o campo/território.

O território, então, não representa apenas um local de estar, mas sim, possui um contexto político e social na dinâmica de propriedade e uso da própria identidade étnica destes sujeitos²⁵. Em que aludem sobre luta, resistência e conquista. Um campo de união com o ancestral entre passado, presente e futuro. Na utilização destas terras para expressão cultural, social, religiosa e na manutenção da biodiversidade²⁶.

Questão relevante sobre o tema é a possibilidade de se reconhecer a imunidade tributária estabelecida de forma implícita pela Constituição Federal, uma vez que o poder de tributar é tradicionalmente visto como um fenômeno de soberania e manifestação de poder do Estado²⁷.

Ademais, essa hipótese por si só causa arrepios aos advogados públicos, auditores fiscais e demais profissionais ligados a arrecadação estatal: “A ideia de um modelo interpretativo fundado em princípios, ponderação e colaboração de poderes causa arrepios aos tributaristas tradicionais e parece ser exatamente o oposto de toda a luta histórica do direito tributário.”²⁸, que veem na possibilidade de estabelecer uma limitação ao poder de tributar do Estado pela via hermenêutica uma ameaça aos cofres públicos.

Importa afastar esse temor, pois não se visa a aplicação indiscriminada de imunidade tributárias a toda e qualquer atividade, uma vez que um Estado sem poderio financeiro/arrecadatório poria em risco todos os Direitos Fundamentais,

²⁴ BOURDIEU, P. **O poder simbólico**. Rio de Janeiro, Bertrand Brasil, 2003, p. 124.

²⁵ HAESBAERT, R. **Território e multiterritorialidade**: um debate. Revista GEOgraphia, Niterói, v. 9, n. 17, p. 19-46, 2007.

²⁶ MARIN, R. E. A. **Terras e afirmação política de grupos rurais negros na Amazônia**. In: Ó DWYER, Eliane Cantarino (Org.). Terra de quilombos. ABA – Associação Brasileira de Antropologia. Rio de Janeiro: Decania CFCH/UFRJ, 1995. p. 79- 94

²⁷ CALIENDO, P. **Neoconstitucionalismo e Direito Tributário**. p. 216.

²⁸ CALIENDO, P. **Neoconstitucionalismo e Direito Tributário**. p. 215.

conforme valiosas lições de Stephen Holme e Cass R. Sunstein²⁹.

Para garantir os Direitos Fundamentais se faz necessário que o Estado arrecade. Porém, em certo grau e situações também para preservá-los, se faz necessário que o Estado não tribute para poder promover seus valores fundamentais, especialmente quando eles são ambiciosos como os constantes na Constituição Brasileira: “objetivo constitucional de mudança social, mediante a erradicação da pobreza, da justiça social e da redistribuição de recursos”³⁰.

Portanto, para avançar nesse estudo é essencial pensar em quais elementos principiológicos e interpretativos se fundam as imunidades constantes na Constituição Brasileira, e, com base em qual dispositivos se pode pensar na possibilidade de imunidade tributária sobre a propriedade dos territórios quilombolas.

2.1 Fundamentos interpretativos

Segundo Celso de Albuquerque Silva, a limitação ao poder de tributar que fundamentam os preceitos imunizatórios constantes do artigo 150 da Constituição se fundamenta principiológicamente em dois pressupostos que podem ser combinados ou não a depender da imunidade analisada, são eles: “a) a promoção, proteção e efetivação de um direito/valor fundamental; b) o reconhecimento constitucional da ausência da capacidade contributiva”³¹. Os territórios quilombolas estariam presentes em ambos os fundamentos que possibilitam o reconhecimento da imunidade, nesse caso de forma implícita.

Em relação ao primeiro fundamento tem-se a natureza fundamental do Direito à Identidade, somada a especial proteção à propriedade dos quilombos conferida pelo artigo 68 da ADCT (também de natureza fundamento), que declarou a propriedade aos quilombolas, dependendo apenas de procedimento administrativo para emissão do respectivo registro. Portanto, a imunidade viria em socorro do

²⁹HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. *The Cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York, NY: Norton & Company, 2000.

³⁰CALIENDO, P. *Neoconstitucionalismo e Direito Tributário*. p. 218.

³¹SILVA, C. de A. *Tributação e Direitos Fundamentais – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo*. p. 9-10.

direito/valor fundamental à identidade coletiva e proteção da cultura brasileira.

Quanto à ausência de capacidade contributiva, tem-se que as comunidades quilombolas possuem áreas de grande extensão territorial onde é exercida a agricultura de subsistência³². Logo, grande parte da área remanesce sem cultivo, o que pode gerar um alto valor de Imposto Territorial Rural, uma vez que o sistema entende que se trata de área ociosa. O que não é o caso. Pois na verdade, essas áreas atuam e auxiliam na preservação do meio ambiente. Porém, o alto valor de imposto cobrado pode inviabilizar a permanência da comunidade no local, gerando dívidas impagáveis³³, principalmente diante da lógica de utilização da propriedade, que busca a manutenção da comunidade com sua alimentação e uma ligação afetiva-espiritual com a terra, e não de exploração e acúmulo de riquezas. Elemento que caracteriza os quilombolas como comunidade hipossuficientes.

Deste modo, assim como as instituições que realizam um trabalho social e não visam o lucro, os quilombos atraem a imunidade constante nas considerações de Ruy Barbosa Nogueira no sentido de que “no Estado Democrático de Direito jamais poderia o Constituinte juridicizar a desumanidade, ou sequer pensar em, por meio de abuso do poder de tributar, destruir as instituições humanitárias”³⁴. Há, dessa forma, fundamento em ambos os princípios que trazem a competência tributária negativa ao ente estatal.

A Constituição igualmente assegura uma imunidade implícita das terras dos remanescentes de quilombos. Essa zona delimitadora de competência negativa tributária, a exemplo do que ocorre com a imunidade recíproca, extrai sua legitimidade do dever estatal de defender, proteger e promover valores fundamentais e fundantes do Estado Democrático e do respeito que deve ao princípio da capacidade contributiva.³⁵

³² BATISTA, L. M. B.; CAVALCANTE, J. P. R.; FORMIGA, A. S de C. **Preservação da Cultura e os Conflitos Socioambientais**: Os Povos Quilombolas no Estado do Tocantins e o dilema entre Direitos Fundamentais e Sanções Ambientais.

³³BRASÍLIA. 21ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. **Decisão de Antecipação de Tutela** Autos n. 0072595-60.2013.4.01.3400.

³⁴ NOGUEIRA, R. B. *Imunidades*. 2 ed. São Paulo: 1992, p. 21 citado por SILVA, C. de A. **Tributação e Direitos Fundamentais** – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo. p. 11.

³⁵SILVA, C. de A. **Tributação e Direitos Fundamentais** – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo. p. 11.

Desta feita teríamos a possibilidade de aplicação da limitação de tributar referente ao artigo 150, inciso VI, alínea a) da CF/88 em relação ao primeiro fundamento, a saber, para a promoção do direito/valor “Direito Fundamental à Identidade Coletiva”, no sentido de que essa imunidade justamente permite que os entes federativos possam promover os Direitos Fundamentais, bem como as limitações à propriedade dos quilombos se assemelham às limitações dos bens dominicais. E, em relação ao segundo fundamento teríamos a aplicação do artigo 150, inciso VI, alínea c) da CF/88 por ausência da capacidade contributiva dos quilombos por similaridade com as instituições assistenciais sem fins lucrativos.

Outro adendo sobre taxas e impostos aos territórios de comunidades quilombolas surge no Decreto nº 143 de 2002, em seu artigo 215, que expressa o não reconhecimento constitucional ou infraconstitucional (respectivamente, imunidade e isenção – de tributos). Nesta leitura, ter a posse destas terras implica a necessidade do pagamento sobre as mesmas por alegação de não haver revisão legal³⁶.

Porém, é sabido da importância deste grupo étnico para a construção de toda a sociedade brasileiro, bem como seu peso patrimonial e cultural. Por este motivo, relata-se a formalização das isenções tributárias, com base em não se tratar de um direito a propriedade comum, em que possui um caráter mais público que privado – onde pressupõem o ato de impenhorabilidade, inalienabilidade e imprescritibilidade, conforme é estabelecido na legislação civil.

Sobressai, ainda, o fato de que estas terras não podem ser arrendadas, vendidas ou até mesmo loteadas.

No entanto, ao contrário do que fora atribuído às terras indígenas como patrimônio da União, o título das comunidades quilombolas foram registradas em títulos imobiliários, atribuindo-lhes, desta forma, a necessidade do pagar. Gerando altos custos de ITR para estes sujeitos que já possuem pouco rendimento e com maioria de agricultor familiar e de subsistência³⁷.

³⁶ MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros Editores LTDA, 2011, páginas 229-236.

³⁷ SANCHES, V. da S.; BERNARDI, P. L. **A Isenção de ITR e Proteção aos Direitos Fundamentais dos Quilombolas**. Toledo, Prudente Centro Universitário. 2017.

Estas dívidas de valores exorbitantes, chegando a casa dos milhões, passa a ser uma ferramenta que impede a posse dos remanescentes quilombolas às suas terras, muito embora já houvesse o reconhecimento em Lei. E por este motivo, a Comissão Pró-Índio (que age em questões da comunidade quilombola) interveio nesta razão e propõem uma nova análise da dívida. E, assim, da possibilidade de acesso à políticas públicas e também a isenção de ITR para os remanescentes quilombolas. Em que o senador Randolfe Rodrigues (PSOL/AP), propõem o projeto de lei 236/2014 para este fim. Apropriando-se do estudo do Procurador supracitado Celso de Albuquerque Silva³⁸.

2.2 Reconhecimento da imunidade implícita pelo Poder Judiciário

A questão da imunidade tributária foi levada à apreciação do poder judiciário de forma incidental em Ações anulatórias promovidas por associações de quilombolas do Pará obtiveram, porém, sucesso inicial da tese em decisão interlocutória das demandas³⁹. Analisando uma das decisões que faz remissão e transcreve a fundamentação pretérita, tem-se o seguinte quadro argumentativo adotado pelos magistrados de primeiro grau:

- Princípios e fundamentos da Constituição da República: proteção do patrimônio cultural nacional; pluralismo ético e cultural; dignidade da pessoa humana;
- Notória e indiscutível hipossuficiência dos quilombolas, negativa de efetividade do direito fundamental consagrado no art. 68 da ADCT;
- Dúvida sobre se a "propriedade" expressa no art. 153, VI da CF tem a mesma acepção jurídica no art. 68 da ADCT;
- O art. 68 da ADCT trata de uma propriedade que apenas existe pela sua coletividade, pelo seu todo. Não liga uma pessoa a terra; liga a história, os fatos remotos como quis a Constituição;

³⁸ SANCHES, V. da S.; BERNARDI, P. L. **A Isenção de ITR e Proteção aos Direitos Fundamentais dos Quilombolas**. Toledo, Prudente Centro Universitário. 2017.

³⁹ BRASÍLIA. 21ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. Decisão de Antecipação de Tutela Autos n. 0072595-60.2013.4.01.3400, julgado em 18 dez 2013.

- Forma não usual de aquisição de propriedade, que nem da vontade depende, e cuja renúncia quiçá seja eficaz;

Verifica-se que, embora sintéticas e sem discorrer de forma profunda a respeito de sua fundamentação para considerar aplicável o instituto da imunidade ao território quilombola (até por ser uma decisão liminar), as decisões se fundamentaram nos princípios que embasam o instituto [conforme referido no item 2.1].

A discussão doutrinária e judicial sobre o tema, no entanto, foi obstada pelo advento de legislação que estabeleceu a isenção de imposto territorial rural sobre os quilombos, sepultando importante discussão.

Porém a discussão sobre a imunidade do território quilombola é relevante também sobre os quilombos urbanos, que embora possam não se caracterizar imune pelo princípio da capacidade contributiva, remanesce a sua importância em relação ao fomento do Direito à Identidade Coletiva como direito fundamental a ser protegido pelo Estado Brasileiro, que seria aplicável aos tributos incidentes sobre a propriedade diverso do Imposto Territorial Rural.

3 Estabelecimento de Isenção de ITR pela Lei 13.043/2014

A Lei n. 13.043/2014 trouxe diversas modificações em matéria tributária, porém apenas uma é de interesse ao nosso estudo. A saber, a modificação da Lei n. 9.393/1996, adicionando o artigo 3º-A⁴⁰.

⁴⁰Art. 82. A Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 3º-A: (Vigência)

"Art. 3º-A. Os imóveis rurais oficialmente reconhecidos como áreas ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos que estejam sob a ocupação direta e sejam explorados, individual ou coletivamente, pelos membros destas comunidades são isentos do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.

§ 1º Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição na Dívida Ativa da União e o ajuizamento da respectiva execução fiscal, e cancelados o lançamento e a inscrição relativos ao ITR referentes aos imóveis rurais de que trata o caput a partir da data do registro do título de domínio previsto no art. 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Observada a data prevista no § 1º, não serão aplicadas as penalidades estabelecidas nos arts. 7º e 9º para fatos geradores ocorridos até a data de publicação da lei decorrente da conversão da Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, e ficam anistiados os valores decorrentes de multas lançadas pela apresentação da declaração do ITR fora do prazo."

A supramencionada modificação legislativa estabeleceu a isenção de ITR para as propriedades reconhecidamente ocupadas por quilombolas, dispensando a constituição de crédito por parte da Fazenda Nacional referente a este tributo, além de cancelar lançamentos do mesmo tributo referente aos quilombos. Estabelecendo, também, a liberação de multas e demais penalidades.

Destacamos que embora a referida lei estipulasse o cancelamento dos tributos já lançados, a Fazenda Pública não cessou de buscar o pagamento destes tributos, tendo, inclusive, mantido resistência as ações anulatórias referidas no item 2.2, sendo que a fundamentação da sentença, e, posteriormente do Acórdão da demanda passou a ser a concessão de isenção por meio da Lei 13.043/2014. Deixando de lado a questão da possibilidade de imunidade tributária implícita.

Considerações Finais

Entende-se possível a aplicação de imunidade implícita da propriedade dos territórios quilombolas, uma vez que os princípios norteadores do instituto da imunidade estariam presentes principalmente para a preservação do Direito Fundamental à Identidade Coletiva, ademais no caso dos quilombos rurais a hipossuficiência da comunidade estaria plenamente configurada, a ausência de capacidade contributiva.

A discussão sobre a imunidade implícita foi abruptamente interrompida, pelo menos na seara judicial, diante de posterior modificação legislativa que estabeleceu a isenção de ITR (Lei 13.043/2014) que era o tributo sobre o qual versavam as lides pendentes de julgamento quando da edição da supracitada norma.

Portanto, pelo menos em relação ao ITR, incidente sobre os quilombos rurais, tornou-se inócua a discussão sobre o tema, porém a preocupação doutrinária remanesce ante a existência de quilombos rurais, bem como a possibilidade de que as cidades avancem sua área rural sobre os quilombos que atualmente estão em zona rural das municipalidades.

Preservar as comunidades remanescentes quilombolas e impedir que sejam desapossadas é importante para manter os direitos fundamentais desse grupo

minoritário e da sociedade brasileira como a diversidade cultural, direito a memória e dignidade da pessoa humana.

O sepultamento prematuro da discussão a respeito da imunidade dos quilombolas foi negativa para a evolução da doutrina e jurisprudência sobre o tema, já que o reconhecimento da imunidade militar para a melhor estabilidade da temática, diante da maior facilidade de modificação da legislação infraconstitucional, retirando a isenção e permitindo a vulneração do Direito Fundamental à Identidade Coletiva das comunidades quilombolas urbanas e rurais.

Trata-se não apenas da aplicabilidade dos direitos estabelecidos em lei por questões administrativas e tributárias, mas também, para manutenção e reconhecimento da cultura e histórico destas comunidades. De outra forma, tendem à marginalização e a perda deste legado.

Torna-se, então, necessária a realização do reconhecimento territorial e as suas delimitações para que a seguridade destas comunidades quilombolas sejam preservadas. Fazendo-se valer a atuação do governo para que os órgãos e instituições afins deste exercício possam regulamentar e titular estas propriedades em favor dos remanescentes quilombolas. A saber que o quilombo está atrelado não somente ao passado, mas com o dever de atribuir garantias à sua existência e permanência no presente e no futuro.

A composição orgânica destas comunidades tem caráter próprio e livre dos conceitos ocidentais comuns. O que revela, sobretudo, que a análise sobre o tema deve ser por uma ótica igualmente diferenciada, a fim de atender e compreender o funcionalismo e as premissas que lhes conferem o direito ao uso destas propriedades, tanto pelo vínculo e herança histórico-cultural-espiritual, quanto pelo manejo destas terras de forma não predatória, com divisões do espaço de modo a atender a prática do cultivo, se agricultura ou pecuária, ou pelo parentesco, por exemplo.

Referências

ALMEIDA, S. L. de. **O que é o racismo estrutural?** Belo Horizonte: Letramento, 2018;

ANJOS, J. C. G. dos. **Remanescentes de quilombos**: reflexões epistemológicas. In: LEITE, Ilka Boaventura (Org). *Laudos periciais antropológicos em debate*. Florianópolis: Co-edição NUER/ABA, 2005;

BATISTA, L. M. B.; CAVALCANTE, J. P. R.; FORMIGA, A. S de C. **Preservação da Cultura e os Conflitos Socioambientais**: Os Povos Quilombolas no Estado do Tocantins e o dilema entre Direitos Fundamentais e Sanções Ambientais. In MIRANDA, J.; GOMES C. A. (Coord). **Diálogo Ambiental, Constitucional e Internacional** (E-BOOK). v. 7, 2019;

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: **Presidência da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 01 jul 2021;

_____. [Decreto 4.887 (2003)]. **Decreto Nº 4.887, de 20 de novembro de 2003**., DF: **Presidência da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4887.htm. Acesso em 01 de jul 2021;

_____. [Lei 13.043(2014)]. **Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014**., DF: **Presidência da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm. Acesso em 01 de jul 2021;

BOURDIEU, P. **O poder simbólico**. Rio de Janeiro, Bertrand Brasil, 2003;

BRASÍLIA. 21ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. **Decisão de Antecipação de Tutela** Autos n. 0072595-60.2013.4.01.3400, julgado em 18 dez 2013, Disponível em: https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/arquivo/login/index.php?sistema=red&download=1&proc_id=10004425008&cpw=33287763400210&secao=DF&proc=00725956020134013400&desc=Decis%C3%A3o%20de%20Antecipa%C3%A7%C3%A3o%20de%20Tutel. Acesso em 27 jul 2021;

CALIENDO, P. **Neoconstitucionalismo e Direito Tributário**. Revista da AJURIS – v. 40 – n. 129, mar 2013. p. 199-223. Disponível em: https://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11547/2/Neoconstitucionalismo_e_direito_tributario.pdf. Acesso em 13 set 2021;

FARIAS, A. A.; BOLESINA, I. **Direitos de Personalidade: O Direito à Identidade como Direito Fundamental**. S.L S.A Disponível em: <https://soac.imed.edu.br/index.php/mic/xiimic/paper/viewFile/1094/319>. Acesso em 12 set 2021;

HELD, T. M. R. **O Direito Humano ao Território e Identidade Quilombola no Sistema Interamericano de Direitos Humanos**. Revista Libertas. Direito UFOP, Ouro Preto, v.

3, n. 2, pp 122-147, 2018. Disponível em <https://periodicos.ufop.br/libertas/article/view/1288/1071> . Acesso em Julho de 2022;

HAESBAERT, R. **Território e multiterritorialidade**: um debate. Revista GEOgraphia, Niterói, v. 9, n. 17, p. 19-46, 2007;

HENGLER, C. I. de O.; SALVADOR, M. A. **Quilombos Urbanos**: A resistência cultural negra nas favelas de São Paulo. 2014. Disponível em: http://portal.unisepe.com.br/unifia/wp-content/uploads/sites/10001/2018/06/6quilombos_urbanos.pdf. Acesso em 16 ago 2021;

HOLMES, S.; SUSTEIN, C. R. **The Cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York, NY: Norton &Company, 2000;

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros Editores LTDA, 2011, páginas 229-236;

MARIN, R. E. A. **Terras e afirmação política de grupos rurais negros na Amazônia**. In: O'DWYER, Eliane Cantarino (Org.). Terra de quilombos. ABA – Associação Brasileira de Antropologia. Rio de Janeiro: Decania CFCH/UFRJ, 1995. p. 79- 94;

MBEMBE. A. **Necropolítica**: biopoder soberania estado de exceção política da morte. **Revista Arte & Ensaios**. n. 32. 2016. Disponível em: https://filosofia-africana.weebly.com/uploads/1/3/2/1/13213792/achile_mbembe_-_necropol%C3%ADtica.pdf. Acessado em 07 mai de 2021;

MONTEIRO, A. N. G.; TRECCANI, G. D. **A Tese do Marco Temporal da Ocupação Quilombola à Luz da Teoria da Integridade de Dworkin: Análise dos Votos da Adin 3239**. Revista de Direito Agrário e Agroambiental, Goiânia, v. 5, n. 1. 2019, p 18-39. Disponível em: https://pdfs.semanticscholar.org/30dd/28158bb1d73c5d9a4d1985ec8ac6e653400a.pdf?_ga=2.173422883.1074171712.1631514710-1913395293.1631514710. Acesso em 07 mai 2021;

MONTEIRO, I. L. **Introdução ao Pensamento Filosófico Africano**. Curitiba: InterSaberes, 2020;

NASCIMENTO, A. **O Genocídio do Negro Brasileiro**: processo de um racismo mascarado. 3 ed. São Paulo: Perspectivas, 2016;

PRIOSTE, F. G. V.; ALVES, C. C. N. CAMERINI J. C. B. **Quem tem Medo da Constituição Federal?** Quilombolas e o direito ao território. In SAUER, S. & ALMEIDA, W. (Org.). **Terras e Territórios na Amazônia**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2011, p. 345-360;

SANCHES, V. da S.; BERNARDI, P. L. **A Isenção de ITR e Proteção aos Direitos Fundamentais dos Quilombolas**. Toledo, Prudente Centro Universitário. 2017.

Disponível em:

<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/6367/6066>.

Acesso em Julho de 2022;

SANTOS, L. G. dos. **Território quilombola: Artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Instituto Vale do Cricaré, Curso de Direito. São Mateus, 2019. Disponível em:

<https://repositorio.ivc.br/bitstream/handle/123456789/125/Mon%20Luandra%20Gomes%20dos%20Santos.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em Julho de 2022;

SARLET, I. W. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004;

SARMENTO, D. **A garantia do direito à posse dos remanescentes de quilombos antes da desapropriação** [Parecer]. 09 out 2006. Disponível em:

<https://seppirhomologa.c3sl.ufpr.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/2360/DR%20DANIEL%20SARMENTO.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>. Acesso em 26 jul 2021;

SILVA, C. de A. **Tributação e Direitos Fundamentais – a questão da intributabilidade das terras ocupadas pelos remanescentes de quilombo**. 6ª Câmara de Coordenação e Revisão, MPF, 2011. Disponível em:

http://bibliotecadigital.mpf.mp.br/bdmpf/bitstream/handle/11549/83417/SILVA_C_A_T.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 20 jul 2021.

6. A Aplicação dos Efeitos da Denúncia Espontânea (artigo 138 do CTN) aos Acordos de Colaboração Premiada

The Application of the Effects of the Institute of Spontaneous Denunciation (Article 138 of the National Tax Code) to the Turn State's Evidence



<https://doi.org/10.36592/9786581110963-06>

*Tâmera Padoin Marques Marin*¹

O trabalho investiga a aplicação dos efeitos do instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, à colaboração premiada, regulamentada na Lei n. 12.850/13, especificamente quanto às autuações tributárias decorrentes dos ilícitos tributários elucidados a partir de acordos firmados com as autoridades criminais. A realização de acordos na esfera criminal se alinha à uma tendência de justiça negociada, onde o colaborador fornece informações relevantes ao Estado em troca de benefícios legais. Em razão da cláusula de repercussão dos ilícitos penais nas esferas cível, administrativa, tributária e disciplinar, a Receita Federal do Brasil pode acessar as informações confidenciais contidas nos acordos em relação aos crimes delatados, como, por exemplo, produto dos delitos de lavagem de dinheiro e corrupção, e, conseqüentemente, realizar autuações fiscais, onde incidem multas e juros. Não raro, tais ações fiscais chegam a montantes superiores ao que foi fixado a título de reparação do ilícito no acordo de colaboração, revelando aspectos de insegurança jurídica ao colaborador e alto risco de inadimplemento do que apurado pelo fisco, dada a possibilidade de os efeitos do acordo serem muito maiores do que o avençado com as autoridades criminais. Propõe-se a aplicação, nesses casos, dos benefícios da denúncia espontânea à colaboração premiada, excluindo-se, do montante da autuação, o valor da multa em relação ao débito, como forma de estimular a consensualidade, a reparação de danos causados por crimes do colarinho branco, a

¹ Doutoranda em Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS

previsibilidade dos efeitos dos acordos e a garantia de recuperação do tributo sonegado.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COLABORAÇÃO PREMIADA. ATUAÇÃO

The work investigates the application of the effects of the institute of spontaneous denunciation, provided for in Article 138 of the National Tax Code, to the turn state's evidence, regulated in Law n. 12.850/13, specifically regarding tax assessments arising from tax offenses elucidated from agreements signed with criminal authorities. The realization of agreements in the criminal sphere aligns with a trend of negotiated justice, where the investigated provides relevant information to the State in exchange for legal benefits. Due to the agreement of repercussion of criminal offenses in the civil, administrative, tax and disciplinary spheres, the Federal Revenue Service of Brazil can access the confidential information contained in the agreements in relation to the crimes committed, such as, for example, the proceeds of money laundering and corruption offenses, and, consequently, tax assessments. Often, such tax actions amount to amounts higher than that set in reparation for the illicit in the turn state's evidence, revealing aspects of legal uncertainty to the investigated and high risk of default than determined by the tax authorities, given the possibility that the effects of the agreement are much greater than that agreed with the criminal authorities. It is proposed to apply, in these cases, the benefits of spontaneous denunciation to the turn state's evidence, excluding, the amount of the action, the amount of the fine in relation to the debt, as a way to stimulate consensus, the reparation of damages caused by white collar crimes, the predictability of the effects of the agreements and the guarantee of recovery of the tax evader.

SPONTANEOUS DENUNCIATION. TURN STATE'S EVIDENCE. ACTUATION

Introdução

Por conta do aperfeiçoamento da legislação e das técnicas de investigação em relação aos crimes do colarinho branco, observam-se pontos de convergência

entre ramos do direito até então bastante distantes. Nesse trabalho, investiga-se a possibilidade de aplicação dos efeitos da denúncia espontânea, instituto previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, aos acordos de colaboração premiada, especificamente no que diz respeito aos créditos tributários constituídos a partir das informações apresentadas pelo colaborador.

Para tanto, será discorrido a respeito do acordo de colaboração, abordando conceito e principais características, bem como a possibilidade ou não de incidência tributária sobre o produto de crime (notadamente crimes do colarinho branco). A partir dessa análise, será feito um paralelo sobre os requisitos da denúncia espontânea frente à possibilidade de extensão de seus efeitos ao acordo criminal à seara tributária.

Na pesquisa, foi utilizado o método indutivo, por meio de análise bibliográfica, que corresponde à extração discursiva do conhecimento a partir de evidências concretas que possam ser generalizadas.

1. A colaboração premiada: antecedentes e previsão legal

A realização de acordos na esfera criminal se alinha à uma tendência de justiça negociada, onde o colaborador fornece informações relevantes ao Estado em troca de benefícios legais. A resolução negociada no Direito Penal não é novidade, e está prevista há algumas décadas no ordenamento jurídico, embora fosse com menor amplitude.

A primeira norma disposta a respeito do tema, foi a Lei nº. 7.492/86, que trata da aplicação da justiça penal premial aos crimes contra a Sistema Financeiro Nacional (artigo 25, §2º). A lei mais recente, é a Lei nº 12.850/13, que define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, e os meios de obtenção da prova, em especial, disciplina a colaboração premiada no âmbito de investigações (artigo 3º, inciso I, artigos 4º, 5º, 6º e 7º).

Não pode deixar de mencionar outros antecedentes normativos relevantes, como a Lei dos Juizados Especiais Criminais (Lei nº 9099/95), a Lei dos Crimes Hediondos (Lei nº 8.072/90), a Lei de Proteção à Testemunhas (Lei nº 9.807/99), a Lei de Lavagem de Capitais (Lei nº 9.613/98) e; a Lei Antidrogas (Lei nº 11.343/06).

Todos esses diplomas normativos estabelecem condições para aquele que praticou um crime, ofereça ao Estado provas contra si e recebe, em permuta à essa voluntariedade, benesses que consistem desde a diminuição de sanções até a isenção de penalidades.

A origem da colaboração premiada é noticiada na Idade Média, em razão do elevado valor da confissão naquele período, contudo, essa prova era obtida, notadamente, pelo emprego de técnicas de tortura. Foi no período iluminista que o Estado se distanciou da influência eclesiástica na produção da prova, porém, apenas no limiar do século XX, a “colaboração premiada passa a constituir uma das engrenagens do moderno e complexo sistema da ‘justiça negociada’”², em especial durante a conhecida Operação Mãos Limpas, na Itália.

A colaboração premiada pode ser conceituada como “uma técnica especial de investigação que estimula a contribuição feita por um coautor ou partícipe de crime em relação aos demais, mediante o benefício, em regra, de imunidade ou garantia de redução da pena”³. O Supremo Tribunal Federal decidiu que a colaboração premiada possui natureza de negócio jurídico processual personalíssimo com efeitos no direito material⁴.

Ela tem função, igualmente, de desbaratamento de grupos estruturados na prática de crimes, tendo em vista que “funciona como estímulo para que o agente que integra a ORCRIM, hermeticamente fechada, deixe suas atividades delitivas, como uma força centrífuga”⁵.

A estruturação e ampla utilização da colaboração premiada se deu nos países de origem *common law*, especialmente nos Estados Unidos, por meio da utilização do *plea bargaining*⁶. No processo penal americano, apenas 10% dos casos chegam à

² DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória**. In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. A prova no enfrentamento à macrocriminalidade. Salvador: Editora Jus Podivm, 2015, p. 440.

³ FONSECA, Cibele Benevides Guedes da. **Colaboração premiada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2017, p. 86.

⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Habeas Corpus 127.483**, relator ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 27/8/2015.

⁵ MENDONÇA, Andrey. **A colaboração Premiada e criminalidade organizada: a confiabilidade das declarações**. p. 319 in SALGADO, Daniel; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. A Prova no Enfrentamento da Macrocriminalidade. 3. edição. 2019. Salvador: editora Juspodivm

⁶ DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória**. In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. A prova no enfrentamento à macrocriminalidade. Salvador: Editora Jus Podivm, 2015, p. 441.

juízo *jury trial*, sendo que a maioria advém de acordos entre acusação e defesa (*plea of guilty*)⁷.

Na Europa o instrumento tem sido utilizado, sendo que, na Itália, a partir da década de 70, foi muito aplicado no combate ao terrorismo, posteriormente, na apuração de condutas ligadas às organizações criminosas de tipo mafioso e, atualmente, é previsto para alguns crimes comuns, como extorsão mediante sequestro⁸.

Além dos benefícios de ressarcimento célere ao erário, é importante destacar o caráter dissuasório do uso desse instrumento, posto que contribui para o desbaratamento da organização criminosa⁹. No Brasil, ao firmar o acordo de colaboração premiada, poderá obter o perdão judicial, a redução em até 2/3 (dois terços) da pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos desde que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal (artigo 3º da Lei nº. 12.850)¹⁰.

Em investigações envolvendo a prática de atos de corrupção por meio de organizações criminais, a colaboração premiada teve o uso ampliado no país, conforme notícias da mídia nacional, e, notadamente, no caso Lava-Jato, onde foram firmados 163 acordos de colaboração premiada com pessoas físicas, tendo obtido R\$11,5 bilhões de ressarcimento ao erário, conforme informações constantes em *site* do Ministério Público Federal¹¹.

Com relação aos efeitos da colaboração premiada, aponta-se que “as benesses contratadas constituem direito subjetivo do colaborador, caso sua

⁷ PEREIRA, Valdez Frederico. **Delação premiada. Legitimidade e procedimento**. Curitiba: Juruá editora, 2016, p. 46.

⁸ DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória**. In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. A prova no enfrentamento à macrocriminalidade. Salvador: Editora Jus Podivm, 2015, p. 441.

⁹ FONSECA, Cibele Benevides Guedes da. **Colaboração premiada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2017, p. 215.

¹⁰ BRASIL. Lei nº. 12.850, de 02 de agosto de 2013. **Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei no 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm>. Acesso em: 21/09/2021.

¹¹ BRASIL. Ministério Público Federal. **A Lava Jato em números no Paraná**. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/parana/resultado>>. Acesso em: 26/06/2018.

colaboração seja efetiva e produza os efeitos esperados, com a incidência dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança”¹².

Esse aspecto de segurança jurídica e de, portanto, previsibilidade das consequências do acordo é interessante sob o prisma do que se pesquisa nesse trabalho, considerando a possibilidade de que, em sendo realizado acordo na esfera criminal, o levantamento do sigilo gere a autuação tributária sobre o produto do ilícito.

2. Incidência tributária sobre o produto do ilícito e os casos de repercussão noticiados envolvendo a Receita Federal do Brasil

É comum que, nos acordos de colaboração premiada, haja cláusula prevendo a repercussão dos ilícitos penais nas esferas cível, administrativa, tributária e disciplinar, já que, após a fase da homologação judicial, tal documento seja compartilhado com diversas esferas de atuação estatal, dentre elas, a Receita Federal.

A Receita Federal do Brasil acessa as informações confidenciais contidas nos acordos sobre operações decorrentes de crimes delatados, como por exemplo, produto dos delitos de lavagem de dinheiro e corrupção. Isso porque, conforma previsão da Lei nº. 12.850/2013, após a homologação judicial, o sigilo do conteúdo dos acordos é levantado, podendo ser compartilhado entre diversas organizações estatais, bem como ser acessada pelos corréus.

Com base nessas informações compartilhadas, a Receita Federal poderá, com base nas informações prestadas pelo colaborador, realizar atuações relativamente aos tributos sonegados, notadamente, imposto de renda decorrente da disponibilidade fática ou jurídica de renda ou patrimônio amealhado em razão dos crimes trazidos à lume a partir do acordo na esfera criminal.

A partir disso, a primeira questão a ser enfrentada é aquela referente à possibilidade (ou não) de incidência de tributo sobre produto de crime. Segundo dicção do artigo 3º do Código Tributário Nacional, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não

¹² DA ROSA, Alexandre. **Delação Premiada como negócio jurídico**. Florianópolis/SC. Emais Editora e Livraria Jurídica. 2019. p. 55.

constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Há vozes no sentido contrário à tributação de rendas ilícitas, como Misabel de Abreu Machado Derzi, sob o fundamento de que "não seria ético, conhecendo o Estado a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título de tributo"¹³.

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres sustenta que, com base no princípio da isonomia tributária, que a tributação do lucro obtido a partir da realização de atividades ilícitas seria medida de justiça e juridicamente possível:

"...se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima"¹⁴.

Tomando como referência o adágio *pecunia non olet*, é de se concluir que a ilicitude originária não exclui dos fatos econômicos a revelação da capacidade jurídica tributável¹⁵.

O Superior Tribunal de Justiça, desde a década de 90 tem admitido a incidência tributária sobre patrimônio obtido com o tráfico de drogas, restando decidido pela possibilidade de incidência de tributos sobre rendimentos auferidos com atividade ilícita, independentemente da natureza civil ou penal, tendo em vista que "o pagamento de tributo não é uma sanção, mas uma arrecadação, decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita"¹⁶.

Nos parece claro que, a partir do posicionamento acima comentado, o Superior Tribunal de Justiça ressalta que não importa a origem da renda ou dos lucros obtidos

¹³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007.

¹⁴ Ricardo Torres. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. 2. Rio de Janeiro: Renovar. 2005. p. 372

¹⁵ Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 109. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

¹⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Habeas Corpus 7.444 – RS**. Relator Ministro Edison Vidigal. Julgado em 23/06/1998.

do contribuindo, sendo relevante para fins de autuação fiscal a sonegação das informações ao fisco.

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que “a exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética”¹⁷.

Outros países aplicam esse mesmo entendimento, conforme se observa em pesquisa realizada por Myrian Santiago (apud MARTINS)¹⁸, onde explica que, nos Estados Unidos, desde a apreciação do caso paradigmático *James v. United States de 1961*, “a tributação de atividades ilícitas é admitida, a exemplo de decisões de Tribunais alemães e italianos”.

Quanto ao Direito Comunitário, essa mesma autora pontua que o Tribunal de Justiça Europeu, em várias oportunidades, tem se posicionado contrário à sujeição do tráfico ilegal de determinadas mercadorias à tributação aduaneira e ao IVA.

No Brasil, em relação aos recentes acordos realizados no âmbito da Operação Lava Jato, a Receita Federal entendeu por tributar os colaboradores, mesmo após ponderações no sentido de que tal forma de autuação poderia desestimular a realização de acordos futuros¹⁹.

Isso ocorreu no acordo de colaboração premiada firmado pelo Ministério Público Federal com o doleiro Alberto Youssef, onde foi pactuada a devolução de R\$ 50 milhões de reais ao erário. Entretanto, posteriormente, com o compartilhamento de informações com a Receita Federal teve uma autuação fiscal de aproximadamente R\$ 1 bilhão reais²⁰.

¹⁷ STF, Primeira Turma, HC 77.530, 1998, in Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 109. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

¹⁸ MARTINS, Natanael. Limites à aplicação do princípio do *non olet*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>>. Acesso em: 30/08/2021.

¹⁹ TORRES, ANDRÉ. **Receita decide tributar dinheiro devolvido por delatores da Lava-Jato**. <<https://www.andretorres.adv.br/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato/>> Acesso em: 30/08/2021.

²⁰ DAYAN, Thiago. **Delação premiada e as atuações tributárias em face dos delatores**. Disponível em: <<https://www.olharjuridico.com.br/artigos/exibir.asp?id=881&artigo=delacao-premiada-e-as-atuacoes-tributarias-em-face-dos-delatores>>. Acesso em: 30/08/2021.

Outro ponto que suscita discussão a respeito da incidência tributária após a realização de acordos de colaboração premiada diz respeito aos casos em que, na avença, ficar disposto o perdimento integral dos bens ilícitamente adquiridos. Esse raciocínio surge porque, a partir de então, seria perdido (“confiscado”) o patrimônio oriundo do lucro da prática ilícita, conforme explica FISCHER:

Não poderá haver tributação sobre os valores, pois em tais casos não houve o incremento patrimonial injustificável, na medida em que, de fato, a disponibilidade dos valores nem fática nem juridicamente existiu com a perda decretada. Nessa situação, realmente, significaria cominar uma dupla imposição sobre o mesmo fato, violando-se, aí sim os princípios da igualdade, justiça fiscal e da moralidade²¹.

Contudo, ao contrário do que o sustentado acima, há posicionamento no sentido de que seria irrelevante a ilicitude subjacente ao proveito do crime, tendo em vista que o perdimento de bens ocorreu após sua movimentação e utilização, após a efetiva ocorrência de fatos gerados que não podem ser restituídos ao estágio anterior, já que tais bens foram dispostos pelo autor do crime²².

É de se constatar que o efeito da decisão que determina a autuação tributária é declaratório e não desconstitutivo, de forma que, mesmo que haja o perdimento de bens a partir do acordo de colaboração premiada, a ação fiscal terá efeitos anterior ao confisco, restando, portanto, válida, conforme adverte PAULSEN²³.

A matéria é objeto do tema nº 0863, do Supremo Tribunal Federal, que terá efeito de repercussão geral, onde no Recurso Extraordinário nº 736.090/SC se discute os limites da multa fiscal qualificada aplicada nos casos de sonegação

²¹ FISCHER, Douglas. **A possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera penal-tributária**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 264.

²² Paulsen, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 111. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

²³ PAULSEN, Leandro. **Intersecções do processo penal com o processo fiscal: circularidade, representação penal para fins fiscais, compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens, Súmula Vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 310.

tributária, fraude ou conluio, conforme previsão do art. 44, I, §1º, da Lei no 9.430/1996²⁴.

Essa situação apresentada revela que há pontos complexos no tocante aos efeitos da colaboração premiada. Sob a perspectiva do Direito Tributário, as consequências podem levar à dupla penalização do contribuinte (*ne bis in idem*), bem como revela que os acordos possuem custos elevados (compromissos firmados no ajuste e aqueles decorrentes da ação fiscal). Além disso, há aspectos de insegurança jurídica para aquele que colabora, em razão da multiplicidade de instâncias estatais atuando no momento posterior à realização do acordo em menção.

Apesar da incidência tributária ser legítima, considerando o caráter declaratório da decisão do fisco, soa razoável que haja algum benefício para aquele que voluntariamente confessa a prática ilícita perante as autoridades. Isto é, a exclusão da multa se apresenta como ponto de estímulo para que os acordos sejam firmados e se garanta o recolhimento do tributo sonegado.

Diante disso, há quem defenda "a inserção de cláusulas de paraquedas dourado nos contratos penais que envolvem a delação premiada, para assegurar um 'pouso suave' às partes envolvidas, trará mais segurança jurídica ao instituto da colaboração"²⁵. No caso, o "paraquedas dourado" seria a aplicação do instituto da denúncia espontânea, por analogia, aos acordos de colaboração premiada.

A denúncia espontânea está prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional e prevê que:

A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

²⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Tema de Repercussão Geral 0863**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748634742>>. Acesso em: 30/08/2021.

²⁵ LOPES JR, Aury. ROSA, Alexandre Morais. SILVA, PHillipe Benoni Melo e. **A noção de "paraquedas dourado" deve ser inserida nas delações premiadas**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-01/nocao-paraquedas-dourado-inserida-delacoes#author> Acesso em: 30/08/2021.

Na denúncia espontânea, o contribuinte “espontaneamente se apresenta à administração tributária como devedor de um tributo não informado”, sendo ato praticado na ausência de qualquer ato fiscalizatório²⁶. Pode ser definida como “uma modalidade de procedimento administrativo preventivo, através do qual o contribuinte informa à autoridade fazendária o cometimento de infração de natureza fiscal, se autodenunciando, excluindo sua responsabilidade tributária com o pagamento”²⁷.

Por conta dessas semelhanças entre os institutos colaboração premiada (do Direito Penal) e da denúncia espontânea (do Direito Tributário), tendo em vista que, em ambos, aquele que violou a legalidade, por vontade própria, confessa e busca reparar o ilícito e, em troca recebe diminuição de penas, tem sido apontada a possibilidade de aplicação dos efeitos previstos no artigo 138 do CTN aos acordos firmados com base no artigo 4º da Lei das Organizações Criminosas.

Seguindo esse entendimento, o colaborador, embora não fique dispensado de pagar o tributo devido, não seria autuado no montante referente à multa fiscal, considerando a voluntariedade em confessar a prática delituosa. Além disso, ao aplicar os institutos de forma interligada, não haveria controvérsia quanto à existência do débito tributário, restando apenas a obrigação quanto ao pagamento.

Há quem defenda a realização de uma interpretação conforme a Constituição e permitir que a colaboração premiada “seja instrumento funcionalmente equivalente à denúncia espontânea junto ao fisco, nos casos em que se confessa sonegação sem que esta esteja relacionada a um objeto direto de um outro crime, por si só, redimido”²⁸.

MARRAFON e DAYAN dizem que essa questão se relaciona com a redução da carga tributária do contribuinte, na medida em que recompensa e incentiva para obter o máximo de colaboração, considerando que “o objetivo final seria alcançar a

²⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. edição. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 600. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/>. Acesso em: 01/09/2021.

²⁷ CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do Direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 149

²⁸ MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. **Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada**. In **Revista Consultor Jurídico**, 13 mar 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opinio-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao>> Acesso em: 12/11/2019.

devida elucidação de ilícitos graves, tanto na esfera criminal quanto na esfera tributária"²⁹.

Considerações finais

Esse cenário apresentado revela os desafios da justiça negociada, num contexto de expansão das práticas consensuais, em várias áreas do direito, e a necessidade de se equacionar a atuação das diversas instituições de controle estatal. Com efeito, tais medidas visam a garantia de eficácia e a eficiência dos acordos firmados com o Estado, além de constituírem mecanismos de estímulo para aquele que feriu a legalidade, que pretende confessar condutas e reparar danos.

Não se pode perder de vista que trata de matéria em estágio de construção no ordenamento pátrio, porquanto não é comum a junção de dois institutos de universos tão distintos como o Direito Penal e o Direito Tributário. A temática do enfrentamento dos crimes de colarinho branco, notadamente os delitos tributários, com certeza compelirá os Tribunais à apreciação dos raciocínios ora expostos ante à aplicação de princípios constitucionais, em especial, o da segurança jurídica.

Referências Bibliográficas

BRASIL. Lei nº. 12.850, de 02 de agosto de 2013. **Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal; altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); revoga a Lei no 9.034, de 3 de maio de 1995; e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm>. Acesso em: 21/09/2021.

BRASIL. Ministério Público Federal. **A Lava Jato em números no Paraná.** Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/parana/resultado>>. Acesso em: 26/06/2018.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário.** 3. edição. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 600. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/>. Acesso em: 01/09/2021.

²⁹ Op. cit.

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do Direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DAYAN, Thiago. **Delação premiada e as atuações tributárias em face dos delatores**. Disponível em:

<https://www.olharjuridico.com.br/artigos/exibir.asp?id=881&artigo=delacao-premiada-e-as-atuacoes-tributarias-em-face-dos-delatores> . Acesso em: 30/08/2021.

DA ROSA, Alexandre. **Delação Premiada como negócio jurídico**. Florianópolis/SC. Emais Editora e Livraria Jurídica. 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2007.

DINO, Nicolao. **A colaboração premiada na improbidade administrativa: possibilidade e repercussão probatória**. In: SALGADO, Daniel de Resende; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A prova no enfrentamento à macrocriminalidade*. Salvador: Editora Jus Podivm, 2015.

FISCHER, Douglas. **A possibilidade de tributação de valores auferidos de forma ilícita, inclusive com repercussão na esfera penal-tributária**. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). *Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET*. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

FONSECA, Cibele Benevides Guedes da. **Colaboração premiada**. Belo Horizonte: Del Rey, 2017.

LOPES JR, Aury. ROSA, Alexandre Morais. SILVA, PHllipe Benoni Melo e. **A noção de "paraquedas dourado" deve ser inserida nas delações premiadas**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jun-01/nocao-paraquedas-dourado-inserida-delacoes#author>> Acesso em: 30/08/2021.

MARTINS, Natanael. **Limites à aplicação do princípio do non olet**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Natanael-Martins.pdf>>. Acesso em: 30/08/2021.

MARRAFON, Marco Aurélio; DAYAN, Thiago. **Aplicação dos efeitos tributários da denúncia espontânea na delação premiada**. In *Revista Consultor Jurídico*, 13 mar 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/opiniao-efeitos-tributarios-denuncia-espontanea-delacao>> Acesso em: 20/09/2021.

MENDONÇA, Andrey. **A colaboração Premiada e criminalidade organizada: a confiabilidade das declarações**. in SALGADO, Daniel; QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro. *A Prova no Enfrentamento da Macrocriminalidade*. 3. edição. 2019. Salvador: editora Juspodivm.

PAULSEN, Leandro. **Interseções do processo penal com o processo fiscal: circularidade, representação penal para fins fiscais, compartilhamento de provas sob sigilo, arresto e sequestro, perdimento de bens, Súmula Vinculante n. 24 e representação fiscal para fins penais.** In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (Org.). Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** São Paulo: Editora Saraiva, 2021. p. 109. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 01/09/2021.

PEREIRA, Valdez Frederico. **Delação premiada. Legitimidade e procedimento.** Curitiba: Juruá editora, 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Habeas Corpus n. 127.483.** Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 27/8/2015.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Habeas Corpus n 7.444 – RS.** Relator Ministro Edson Vidigal. Julgado em 23/06/1998.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Tema de Repercussão Geral 0863.** Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748634742>>. Acesso em: 30/08/2021.

TORRES, ANDRÉ. **Receita decide tributar dinheiro devolvido por delatores da Lava-Jato.** <<https://www.andretorres.adv.br/receita-decide-tributar-dinheiro-devolvido-por-delatores-da-lava-jato/>> Acesso em: 30/08/2021.

TORRES, Ricardo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário.** 2. Rio de Janeiro: Renovar. 2005.

7. Pandemia da Covid 19: uma lupa na assimetria fiscal da federação brasileira



<https://doi.org/10.36592/9786581110963-07>

*Tais Macedo de Brito Cunha*¹

SUMÁRIO

RESUMO. INTRODUÇÃO. 1. CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL. 2. DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS NO BRASIL: INTENSA DESCENTRALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS. 3. FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL: CONCENTRAÇÃO DE RECURSOS NA UNIÃO. 4. DAS DESIGUALDADES REGIONAIS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA: IMPRESCINDIBILIDADE DO SISTEMA DE TRANSFERÊNCIAS DE RECEITAS. 5. ENFRENTAMENTO DA PANDEMIA E TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS PELA UNIÃO AOS ESTADOS: O OBJETIVO DE REDUZIR AS DESIGUALDADES REGIONAIS ORIENTOU ESTE AUXÍLIO FINANCEIRO? CONSIDERAÇÕES FINAIS.

RESUMO

A União concentra a maior parte da arrecadação da Federação. Um argumento que respalda esta distribuição assimétrica dos recursos no federalismo brasileiro é o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de reduzir as desigualdades regionais. A concentração de mais recursos na União viabilizaria a distribuição entre as diferentes regiões do país de modo a efetivar o objetivo consagrado pela Constituição Federal. O presente artigo tem por objetivo analisar o federalismo fiscal brasileiro no contexto da pandemia da covid 19, buscando verificar se as transferências intergovernamentais realizadas para enfrentamento da pandemia contribuíram para o combate às desigualdades regionais e para o fortalecimento do pacto federativo. Do estudo, restou constatado que combater as desigualdades

¹ Doutoranda em Direito (PUC/RS). Mestre em Administração Pública (UNIR). Procuradora do Estado de Rondônia.

regionais não tem sido um vetor das transferências realizadas pela União, o que corrobora a necessidade de mudanças no federalismo fiscal do Brasil.

Palavras-chave: Federação. Federalismo Fiscal. Pandemia. Desigualdades Regionais.

INTRODUÇÃO

Diante da disseminação do novo coronavírus (SARS-CoV-2), a Organização Mundial da Saúde - OMS declarou, em 30 de janeiro de 2020, emergência de saúde pública de importância internacional - ESPII, categoria de alerta mais elevado contemplado no Regulamento Sanitário Internacional - RSI6.

O reconhecimento internacional da gravidade da doença impulsionou uma série de medidas em território nacional, voltadas ao combate e enfrentamento do vírus. Em 03 de fevereiro de 2020 foi editada a Portaria nº 188/GM/SMS, que estabeleceu o Centro de Operações de Emergências em Saúde Pública (COE-nCoV) como mecanismo nacional da gestão coordenada da resposta à emergência no âmbito nacional, com competência para articular-se com os gestores estaduais, distrital e municipais do SUS, na forma da previsão do art. 3º, II, da referida portaria.

Na sequência das medidas adotadas pela União, foi aprovada a Lei n. 13.979/2020, que dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional, bem assim a Lei Complementar 173/2020, que estabeleceu o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-Cov-2 (Covid-19), disciplinando o auxílio financeiro fornecido pela União aos Estados e Municípios, bem assim os critérios definidores da distribuição dos recursos entre os entes da Federação.

Das normativas editadas pela União, resta evidente a necessidade de coordenação e cooperação dos entes federativos no contexto de enfrentamento da pandemia. Com efeito, tratando-se de política pública de saúde, a atuação estatal pressupõe a união de esforços de todos os entes da federação brasileira, considerando a repartição constitucional de competências, que estabelece ser competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cuidar da saúde e assistência pública. Nas palavras do ministro Gilmar Mendes, “o

SUS é a materialização inequívoca daquilo que no Direito alemão se chama federalismo cooperativo”².

Entretanto, o enfrentamento conjunto e descoordenado da pandemia pelos entes da federação brasileira gerou diversos conflitos federativos, que foram parar nas sessões de julgamento do Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal e da forma federativa de Estado, consagrada como cláusula pétrea no texto constitucional.

Especificamente para discutir o respeito ao Federalismo e às suas regras constitucionais de distribuição de competência no contexto da pandemia, tem-se a ADPF 672, ADI 6343 e ADI 6341. Em seu voto no julgamento da ADPF 672, o ministro Alexandre de Moraes consignou que “o transcurso da pandemia no Brasil tem sido marcado por uma relação ruidosa entre os diversos níveis federativos, com reiterados casos de dissenso e irresignação entre diferentes formuladores de políticas públicas”. O tema passou a fazer parte dos noticiários diários da população brasileira.

Neste sentido, o contexto de enfrentamento à pandemia da COVID 19 colocou em evidência as assimetrias e tensões do federalismo brasileiro, expondo ao público em geral conflitos de competência entre União e entes subnacionais, bem assim a incapacidade financeira destes últimos para executarem suas competências de forma satisfatória sem repasses de recursos pelo ente federal.

Deste modo, dados do contexto da pandemia permitem uma avaliação acerca do funcionamento do federalismo brasileiro, em especial no que diz respeito ao federalismo fiscal, objeto do presente trabalho, que buscará nas linhas seguintes identificar se as transferências intergovernamentais realizadas para enfrentamento da pandemia atenderam os comandos constitucionais e contribuiram para reduzir as desigualdades regionais.

Para o propósito do presente artigo, serão abordadas as características do Estado Federal (1), evidenciando-se a necessidade da análise das competências materiais, legislativas e arrecadatórias das unidades federadas, bem assim da

² Voto no referendo na Medida Cautelar na ADI 6341/DF.

relação financeira entre os diversos entes da federação, para a adequada compreensão do federalismo brasileiro.

Na sequência, o estudo demonstrará que a divisão de competências entre os entes federativos no Brasil é marcado por intensa descentralização da execução de políticas públicas (2) e concentração de recursos na União (3). Em seguida, será tratado o tema das desigualdades regionais (4), que reforça a importância do sistema de transferências intergovernamentais de receita como instrumento imprescindível para materializar o comando constitucional que estabelece como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais.

Por fim, será analisado se a transferência de recursos financeiros pela União aos Estados no contexto de enfrentamento a pandemia buscou contribuir com a redução das desigualdades regionais (5), seguindo-se com as considerações finais.

1 CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL

As formas de estado indicam como o poder é distribuído dentro do Estado (ZIMMERMANN, 1999, pg. 13), sendo apontados classicamente três modelos: Estado unitário, Confederação e Federação.

O Estado Unitário é caracterizado pela concentração de poder e existência de uma única ordem jurídica. Ainda que possa haver descentralização administrativa, não há no Estado Unitário descentralização política (BONAVIDES, 2019, pg.166). Já a Confederação representa a união de Estados que mantém a sua soberania, podendo inclusive a qualquer momento deixar de integrar a Confederação. No Estado Federal, por seu turno, há descentralização política, integrando o Estado Federal entidades autônomas com ordenamento jurídico próprio.

A forma Federal de Estado é fenômeno moderno que teve origem nos Estados Unidos quando da elaboração da Constituição Federal de 1787, que resultou na desintegração da Confederação dos Estados Unidos. As unidades que integravam a Confederação abdicaram da sua soberania para formar um Estado Federal, verificando-se no caso estadunidense um federalismo por agregação, histórico que explica o modelo federal marcado pela descentralização nos Estados Unidos.

No Brasil o movimento foi oposto, o Estado que era unitário foi subdividido em unidades autônomas, tendo sido a Federação brasileira originada por desagregação, o que explica o maior nível de centralização no Brasil.

Em que pese não haver um modelo único de federalismo (BARACHO, 1986, pg.145), há características essenciais que devem estar presentes nas variedades de arranjos políticos que se enquadram como Estado Federal. Para Dallari (2019), as características comuns a todo Estado Federal são as seguintes: Constituição como base jurídica; nascimento de um novo estado; proibição de secessão; soberania da União e autonomia dos Estados-membros; competências próprias e exclusivas das unidades federadas; autonomia financeira da União e dos Estados; desconcentração do poder político; e nascimento de uma nova cidadania.

Das características elencadas, verifica-se que não basta a descentralização política para configuração de uma Federação. É dizer que não é suficiente que os governos subnacionais tenham ordens jurídicas próprias e possam eleger seus representantes com mandato próprio e insuscetíveis de ingerência dos demais níveis de governo. Paralelamente à descentralização política, a Constituição Federal deve garantir a descentralização de competências e a descentralização fiscal. Isso porque a real autonomia política pressupõe a existência de competências próprias e poder de decisão, além de autonomia financeira para implementar suas competências, merecendo destaque que eventual subordinação financeira entre os entes descaracteriza a própria autonomia política das unidades federadas.

Neste sentido, o estudo de um estado federal deve perpassar necessariamente pela análise das competências materiais, legislativas e arrecadatórias das unidades federadas, bem assim da relação financeira entre os diversos entes da federação, tema do federalismo fiscal.

2 DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS NO BRASIL: INTENSA DESCENTRALIZAÇÃO DA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

É unânime na doutrina que a divisão de competências é ponto fulcral do Estado Federal³, sendo o elemento definidor de um funcionamento harmônico ou desequilibrado da Federação.

As competências outorgadas pela Constituição Federal às unidades federadas dividem-se em competências legislativas, materiais ou administrativas, e arrecadatórias ou tributárias. Veja-se que cada uma das competências referidas corresponde a uma diferente dimensão de descentralização do Estado Federal. As competências legislativas evidenciam a descentralização política, as competências materiais ou administrativas evidenciam a descentralização de competência ou execução (implementação de políticas públicas), e as competências arrecadatórias materializam a descentralização fiscal.

A adequada compreensão do funcionamento de um Estado Federal pressupõe a análise de suas diferentes dimensões de descentralização. As descentralizações política, de competência e fiscal não se confundem e nem são derivadas uma da outra. Contudo, incoerências entre elas podem ser resultados de desequilíbrios na Federação e podem inviabilizar a materialização dos direitos consagrados na Constituição Federal.

Com efeito, uma descentralização de competência (execução) desacompanhada da descentralização fiscal pode inviabilizar o cumprimento pelo ente federado de suas competências materiais. Importante ainda a compreensão de que a implementação de políticas públicas (competência material) não reflete necessariamente o exercício de competências políticas (poder decisório). Neste ponto, cumpre destacar a distinção feita pela Marta Arretche "entre a designação formal de responsabilidades de governo (policy-making) e a autonomia para tomar decisões sobre essas mesmas políticas (policy decision-making)".

No que diz respeito à distribuição de competências, *"a Constituição de 1988 estruturou um sistema que combina competência exclusivas, privativas e*

³ Neste sentido, José Afonso da Silva (2014, pg. 102), Dallari (2019, pg. 24), Tavares (2013, pg. 873).

principiológicas com competências comuns e concorrentes, buscando reconstruir o sistema federativo segundo critérios de equilíbrio ditados pela experiência histórica" (SILVA, 2014, p. 481).

No âmbito das competências legislativas, a Constituição estabeleceu competências privativas à União no art. 22, sendo essas matérias passíveis de delegação, conforme previsão do parágrafo único do referido dispositivo. Aos municípios outorgou competência para os assuntos de interesse local (art. 30, I) e aos Estados competência residual (art. 25, §1º, da CF). Elencou, ainda, competências concorrentes entre União, estados e municípios (arts. 24 e 30, II).

Já no campo das competências administrativas e materiais, verificam-se as competências classificadas em exclusivas e comuns. Exclusiva *"é aquela na qual cada ente federativo têm seu campo de atuação próprio, excludente de qualquer outra entidade federativa"* (TAVARES, 2013, pg. 874). As competências exclusivas da União estão delimitadas no art. 21 da Constituição Federal e as dos Municípios encontram-se no art. 30. Para os Estados foi reservada uma competência residual, cabendo aos entes estaduais tudo que não for da União e dos Municípios, conforme dicção do art. 25, §1º, da CF.

Ainda no contexto das competências administrativas ou materiais, verificam-se as competências comuns, que são aquelas titularizadas de forma concomitante por todos os entes federativos, consubstanciando competências cumulativas, paralelas e simultâneas da União, Estados, DF e Municípios (TAVARES, 2013, pg. 875). Essas competências estão arroladas no art. 23 da Constituição Federal e são orientadas pelo princípio da predominância do interesse, devendo a União cuidar das questões de interesse nacional, os Estados das questões de interesse regional e os municípios das questões concernentes ao interesse local.

As competências comuns exigem, portanto, a materialização do federalismo de cooperação, pressupondo a união de esforços entre os entes federados para implementação dos direitos consagrados na Constituição Federal, sendo imperioso mencionar que a maioria das políticas sociais estão enquadradas pela Constituição Federal no âmbito das competências comuns, incluindo-se aí a política de saúde, objeto principal desta análise.

No contexto das competências comuns a União tem como papel principal a coordenação e o estabelecimento de diretrizes, enquanto os entes subnacionais são os principais provedores dos serviços prestados à população, sendo responsáveis pela efetiva execução das políticas públicas pertinentes. Neste sentido, inclusive, estão delimitadas as competências dos entes federados na Lei n. 8.080/1990, que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes. Sobre o tema, esclarece Medici o seguinte:

(...) cabe ressaltar que um dos princípios organizacionais básicos do SUS passou a ser o da descentralização, isto é, as ações de saúde passaram a ser co-responsabilidade da União, estados e municípios, cabendo às duas última esferas a primazia da prestação dos serviços, restando ao nível federal a definição da política nacional de saúde, bem como de suas normas, regulamentos e regras gerais (1996, pg. 314).

Da análise da Lei n. 8.080/1990, verifica-se que os estados e principalmente os municípios têm amplas responsabilidades na execução dos serviços de saúde, o que resulta, por consequência, em reforço de seus encargos e gastos públicos. Diante desta constatação, que identifica forte descentralização na execução das políticas públicas de saúde e, conseqüentemente, descentralização nos gastos para prestação dos serviços à sociedade, deve-se verificar se há a respectiva descentralização fiscal, necessária para o cumprimento satisfatório das competências atribuídas aos estados e municípios, bem como para garantir a autonomia financeira dos entes subnacionais e o equilíbrio do pacto federativo no Brasil.

3 FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL: CONCENTRAÇÃO DE RECURSOS NA UNIÃO

Federalismo fiscal é uma derivação financeira do federalismo político, importando na análise de como a federação funciona no aspecto financeiro. Neste sentido, o tema do federalismo fiscal envolve o estudo da captação e distribuição de

receitas públicas entre os entes da federação para o cumprimento de suas missões constitucionais.

Diversas são as formas de arrecadação de receita pelos entes públicos. Exploração de seus próprios bens, doação voluntária da iniciativa privada, empréstimos⁴, multas destinadas aos cofres públicos e arrecadação tributária são exemplos. Contudo, é a arrecadação tributária responsável pela maior parte da receita que viabiliza o financiamento das políticas públicas, podendo essa fonte de receita ser distinguida entre receitas tributárias originárias e receitas tributárias transferidas.

As receitas tributárias originárias são aquelas decorrentes do exercício da competência tributária que a Constituição Federal outorga aos entes da Federação. A autonomia política das unidades da federação pressupõe a existência de autonomia financeira e competência própria para arrecadação de receitas, sob pena de existir dependência e subordinação entre as unidades da federação, o que descaracteriza a própria essência do Estado Federal. Neste sentido, a Constituição Federal institui o Sistema Tributário Nacional, definindo as competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem assim as limitações deste poder.

A despeito de todas as unidades da federação possuírem competências tributárias próprias, as escolhas políticas-tributárias consagradas no texto constitucional revelam um "sistema tributário centrípeto, isto é, cujas forças prevaletentes apontam em direção ao ente federativo central" (ARABI, 2019, pg. 79).

Conforme esclarecimentos de Lima, "o governo federal arrecada quase 70% da carga tributária, os Estados, um pouco mais de 25% e os Municípios, um pouco mais de 6%. Após as transferências, a União fica com 58%, Estados com 25% e municípios com 18%" (2020, pg. 237). Os números revelam com clareza a concentração de receitas na União.

Com efeito, a agenda legislativa pós-1988 teve por objetivo o fortalecimento financeiro da União, adotando-se basicamente duas estratégias para este propósito:

⁴ Conforme disciplina do art. 32 da LRF, as operações de crédito contratadas pelos estados e municípios estão condicionadas a prévia aprovação do Ministério da Fazenda. Neste sentido, apenas a União tem autonomia para se endividar.

criação de contribuições não sujeitas à repartição com estados e municípios; e desvinculação de gastos e receitas da União (ARRETCHE, 2012, pg. 84). Além do fortalecimento das receitas destinadas à União, a matriz tributária brasileira permite o enfraquecimento da autonomia dos entes subnacionais por meio de decisões da União relativas às receitas tributárias transferidas.

Conforme mencionado, as receitas tributárias podem ser originárias ou transferidas, consistindo estas últimas nas receitas que são transferidas de uma unidade da federação para outra com o objetivo de reduzir as assimetrias da Federação brasileira. Dentre as classificações atribuídas às transferências intergovernamentais, que auxiliam na compreensão de como funcionam essas transferências, importa ao esclarecimento que ora se faz a distinção das transferências entre obrigatórias e voluntárias.

As transferências obrigatórias são aquelas que estão delimitadas no texto constitucional, que impõe a repartição de receitas tributárias. As transferências obrigatórias podem ser mediante participação direta na arrecadação ou mediante participação indireta. Há participação direta quando a Constituição Federal atribui a um ente percentual da arrecadação de tributo pertencente a outra unidade da Federação. É o exemplo da destinação aos Municípios de cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios. Já a participação indireta ocorre mediante a participação nos fundos estabelecidos pela Constituição Federal, que tem regras próprias de distribuição dos recursos entre os entes.

Sucedem que mesmo tratando-se de repartição de receita tributária obrigatória, decisões políticas da União podem frustrar a expectativa de receita dos Estados e Municípios. É o que ocorre quando a União implementa políticas exonerativas de impostos cuja arrecadação é destinada obrigatoriamente aos fundos constitucionais ou diretamente a Estados e Municípios (ARABI, 2019).

O tema da repercussão das políticas exonerativas da União nas receitas estaduais e municipais foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal no bojo do RE n. 705.423. No caso o Município de Itabi/SE pretendia que os valores correspondentes às renúncias fiscais que a União promovia em relação a impostos que eram destinados ao FPM integrassem a base de cálculo do repasse aos fundos, sob pena

da União renunciar valores que não lhe pertenciam. A tese não foi acolhida, concluindo o STF que a participação dos Municípios ocorria sobre a efetiva arrecadação, ainda que diminuídas por práticas exonerativas da União. Apesar dos entes subnacionais participarem da arrecadação de alguns tributos federais, a competência tributária continua sendo da União, que tem autonomia para estabelecer sua política tributária e conceder benefícios fiscais em relação aos seus tributos, ainda que essa decisão política tributária frustre a expectativa arrecadatória dos Estados e dos Municípios.

Em relação às transferências voluntárias, verifica-se uma subordinação ainda maior dos entes subnacionais em relação à União, já que neste caso a transferência ocorre de acordo com a vontade política de ocasião, além do repasse ser feito para utilização conforme prioridades estabelecidas pela União, que nem sempre coincidem com as necessidades locais.

O contexto exposto evidencia uma política tributária que privilegia o ente federal em detrimento das unidades subnacionais. Além da centralização das receitas na União, que tem aumentado o seu poder econômico por meio das contribuições, cuja receita não está incluída nas transferências obrigatórias estabelecidas pela Constituição Federal, a repartição de receitas tributárias pode ser impactada por decisões políticas-tributárias unilaterais da União.

Esse desequilíbrio do federalismo fiscal brasileiro apenas se compatibiliza com o federalismo de cooperação se a União usar seu poder econômico para reduzir as desigualdades regionais. No ponto, merece destaque que, conforme expressa previsão da Constituição Federal, constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF).

4 DAS DESIGUALDADES REGIONAIS DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA: IMPRESCINDIBILIDADE DO SISTEMA DE TRANSFERÊNCIAS DE RECEITAS

A diversidade sociocultural é uma das razões que fundamenta a necessidade da adoção da forma federativa de estado. Somente concedendo autonomia a partes

de uma nação é possível superar as dificuldades de reunir neste mesmo território características sociais e culturais diferentes (CONTI, 2010, pg. 18).

É natural que um país com as dimensões territoriais do Brasil seja caracterizado não apenas por diversidade sociocultural, mas também diversidade climática, geográfica, religiosa e biológica⁵, que evidenciam, por si só, que as diferentes regiões do Brasil requerem diferentes políticas públicas, o que reforça a importância da autonomia das unidades federadas.

Ocorre que diversidade não se confunde com desigualdade. Enquanto a diversidade revela a pluralidade e a presença de diferentes elementos, a desigualdade externa o desequilíbrio de forças e a existência de parte em situação de desvantagem.

Neste sentido, enquanto a diversidade sociocultural é uma característica natural em um Estado Federal, desigualdades regionais e sociais são indesejáveis e devem ser combatidas. Inclusive, vale lembrar que a Constituição Federal expressamente elenca a redução das desigualdades sociais e regionais como um objetivo da República Federativa do Brasil (art. 3º, III).

Deste modo, a Federação brasileira deve empreender esforços para garantir dignidade e qualidade de vida ao cidadão brasileiro independentemente da região em que ele resida. A realidade do Brasil, contudo, ainda é de grandes contrastes regionais de riqueza e desenvolvimento humano.

Dados apresentados no Radar IDHM⁶ confirmam que as disparidades interestaduais no Índice de Desenvolvimento Humanos Municipal são grandes, apontando que “apenas no Distrito Federal e nos estados das regiões Sul e Sudeste, os valores do IDHM eram superiores ao do país” (2019, pg. 08).

O Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - IDHM traduz a medida do grau de desenvolvimento humano das territorialidades brasileiras, e é composto por três dimensões: longevidade, educação e renda. A maior disparidade encontrada na pesquisa foi na dimensão renda: o índice atingiu 0,859 no Distrito Federal

⁵ Segundo o IBGE há seis biomas terrestres no Brasil: Amazônia, Cerrado, Caatinga, Mata Atlântica, Pantanal e Pampa.

⁶ Resultados calculados com informações produzidas pela Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio (PNAD) Contínua, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), nos anos de 2012 a 2017.

(equivalente a uma renda per capita de R\$1.681,05) e 0,623 no Maranhão (equivalente a uma renda per capita de R\$387,34). Esse resultado indica que a renda per capita no Distrito Federal é quatro vezes maior que a do Maranhão.

Em todas as dimensões do IDHM (longevidade, renda e educação) os Estados do sul e do sudeste estão classificados entre as dez primeiras colocações, evidenciando que essas regiões são as que possuem melhor desenvolvimento humano no país, conforme tabela elaborada por Atlas do Desenvolvimento Humano no Brasil, Pnud Brasil, Ipea e FJP (2020).

Também na arrecadação da receita tributária verifica-se grande disparidade entre os estados da federação brasileira. A partir de dados do IBGE e do Boletim de arrecadação de tributos estaduais disponibilizado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, foi elaborada a tabela abaixo, que revela que apenas estados do norte e do nordeste tiveram arrecadação per capita inferior a R\$2.000,00 (dois mil reais) em 2021. Vejamos.

Tabela 01: Arrecadação Tributária própria dos Estados (2021)

UF	Arrecadação/2021	População/2021 ⁷	Per capita
AC	R\$ 1,8 Bi	906.876	R\$ 1.984,8
AL	R\$6,00 Bi	3.365.351	R\$ 1.782,8
AP	R\$ 1,72 Bi	877.613	R\$ 1.937,0
AM	R\$ 14,54 Bi	4.269.995	R\$ 3.405,1
BA	R\$37,07 Bi	14.985.284	R\$ 2.473,7
CE	R\$ 17,53 Bi	9.240.580	R\$ 1.897,0
DF	R\$ 11,67 Bi	3.094.325	R\$ 3.771,4
ES	R\$ 17,21 Bi	4.108.508	R\$ 4.188,8
GO	R\$ 28,38 Bi	7.206.589	R\$ 3.938,0

⁷ https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/estimativa_dou_2021.pdf

MA	R\$10,95 Bi	7.153.262	R\$ 1.530,7
MT	R\$21,47 Bi	3.567.234	R\$ 6.018,6
MS	R\$16,20 Bi	2.839.188	R\$ 5.705,8
MG	R\$78,95 Bi	21.411.923	R\$ 3.687,1
PA	R\$20,71 Bi	8.777.124	R\$ 2.359,5
PB	R\$8,18 Bi	4.059.905	R\$ 2.014,8
PR	R\$ 47,03 Bi	11.597.484	R\$ 4.055,1
PE	R\$23,65 Bi	9.674.793	R\$ 2.444,4
PI	R\$ 6,42 Bi	3.289.290	R\$ 1.951,7
RJ	R\$ 58,17 Bi	17.463.349	R\$ 3.330,9
RN	R\$ 7,33 Bi	3.560.903	R\$ 2.058,4
RS	R\$51,32 Bi	11.466.630	R\$ 4.475,5
RO	R\$7,21Bi	1.815.278	R\$ 3.971,8
RR	R\$2,23 Bi	652.713	R\$ 3.416,5
SC	R\$34,26 Bi	7.338.473	R\$ 4.668,5
SP	R\$ 219,26 Bi	46.649.132	R\$ 4.700,1
SE	R\$ 4,65 Bi	2.338.474	R\$ 1.988,4
TO	R\$ 4,75 Bi	1.607.363	R\$ 2.955,1

Fonte: Lei Complementar n. 173/2020 e IBGE. Elaboração da autora.

Enquanto o Maranhão arrecadou com receitas tributárias próprias R\$1.530,7 (mil quinhentos e trinta reais e setenta centavos) por cidadão, a arrecadação per capita do Mato Grosso foi quase quatro vezes superior, no valor de R\$ 6.018,6 (seis mil, dezoito reais e sessenta centavos).

Diante desta realidade, as transferências intergovernamentais de receita surgem como instrumento imprescindível para materializar o comando constitucional que determina a redução das desigualdades regionais.

5 ENFRENTAMENTO DA PANDEMIA E A TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS PELA UNIÃO AOS ESTADOS: O OBJETIVO DE REDUZIR AS DESIGUALDADES REGIONAIS ORIENTOU ESTE AUXÍLIO FINANCEIRO?

O mundo foi surpreendido no ano de 2020 com a pandemia da COVID 19, que exigiu união de esforços para contenção da disseminação do vírus e redução do número de mortes.

O combate à pandemia aumentou a demanda de políticas públicas de saúde, exigindo mais recursos materiais, humanos e novas estratégias para o enfrentamento de um vírus que até então era desconhecido.

No que diz respeito às políticas públicas de saúde, a Constituição Federal consagrou a descentralização como princípio fundamental da atenção da saúde fornecida pelo serviço público. A execução das ações e serviços são responsabilidade dos Municípios e dos Estados, enquanto em relação a União prevalece a competência de cooperar técnica e financeiramente com as demais unidades da federação.

Neste cenário, era inevitável que o combate à pandemia iria aumentar a demanda de ações e serviços executados pelos Estados e pelos Municípios e, por consequência, iria exigir aumento do auxílio financeiro prestado pela União.

A Lei complementar 173/2020 estabeleceu o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus SARS-Cov-2 (Covid-19), disciplinando o auxílio financeiro fornecido pela União aos Estados e Municípios, bem assim os critérios definidores da distribuição dos recursos entre os entes da Federação.

Especificamente em relação aos Estado e o Distrito Federal, a LC 173/2020 previu auxílio financeiro no total de R\$ 37.000.000.000,00 (trinta e sete bilhões de reais)⁸, sendo R\$ 7.000.000.000,00 (sete bilhões de reais) vinculados para ações de saúde e assistência social⁹, e R\$ 30.000.000.000,00 (trinta bilhões de reais) sem vinculação específica desde que destinados para o enfrentamento à Covid-19 e para mitigação de seus efeitos financeiros¹⁰.

⁸ Art. 5º, I, a c/c Art. 5º, II, a da LC 173/2020.

⁹ Conforme previsão do art. Art. 5º, I, a.

¹⁰ Conforme previsão do art. 5º, II, a.

Em relação aos R\$ 7.000.000.000,00 (sete bilhões de reais) vinculados para ações de saúde e assistência social, a LC 173/2020 estabeleceu os seguintes critérios para distribuição de recursos entre os Estados e o Distrito Federal: I) 40% (quarenta por cento) conforme a taxa de incidência divulgada pelo Ministério da Saúde na data de publicação da LC 173/2020, para o primeiro mês, e no quinto dia útil de cada um dos 3 (três) meses subsequentes; II) 60% (sessenta por cento) de acordo com a população apurada a partir dos dados populacionais mais recentes publicados pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em cumprimento ao disposto no art. 102 da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Em síntese, a distribuição entre Estados e Distrito Federal teve como referência a taxa de incidência da covid e a população apurada em cada Estado, tendo este último critério maior peso (60%) em relação ao primeiro (40%).

Os R\$30.000.000.000,00 (trinta bilhões de reais) destinados aos Estados e Distrito Federal na forma do art. 5º, II, a, da LC 173/2020, foram distribuídos conforme valores definidos no anexo I da referida lei, expostos nas tabela abaixo que, considerando dados do IBGE de 2020, indica a representação per capita desta transferência em cada estado da Federação.

Tabela 02: Transferência per capita aos Estados e Distrito Federal dos R\$30.000.000.000,00 (trinta bilhões de reais) conferidos pelo art. 5º, II, a, da LC 173/2020.

UF	Valores transferidos conforme anexo I da LC 173/2020	População/2020 ¹¹	Per capita
AC	R\$ 198.356.805,66	894.470	221,7
AL	R\$ 412.368.489,19	3.351.543	123,0
AP	R\$ 160.595.485,87	861.773	186,3

¹¹ https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2020/estimativa_dou_2020.pdf

AM	R\$ 626.314.187,89	4.207.714	148,8
BA	R\$1.668.493.276,83	14.930.634	111,7
CE	R\$918.821.342,87	9.187.103	100,0
DF	R\$ 466.617.756,82	3.055.149	152,7
ES	R\$ 712.381.321,76	4.064.052	175,2
GO	R\$ 1.142.577.591,53	7.113.540	160,6
MA	R\$ 731.971.098,89	7.114.598	102,8
MT	R\$ 1.346.040.610,22	3.526.220	381,7
MS	R\$ 621.710.381,02	2.809.394	221,2
MG	R\$ 2.994.392.130,70	21.292.666	140,6
PA	R\$ 1.096.083.807,05	8.690.745	126,1
PB	R\$ 448.104.510,66	4.039.277	110,9
PR	R\$ 1.717.054.661,04	11.516.840	149,0
PE	R\$ 1.077.577.764,30	9.616.621	112,0
PI	R\$ 400.808.033,53	3.281.480	122,1
RJ	R\$ 2.008.223.723,76	17.366.189	115,6
RN	R\$ 442.255.990,95	3.534.165	125,1
RS	R\$ 1.945.377.062,19	11.422.973	170,3
RO	R\$335.202.786,54	1.796.460	186,5
RR	R\$ 147.203.050,38	631.181	233,2
SC	R\$ 1.151.090.483,87	7.252.502	158,7
SP	R\$ 6.616.311.017,89	46.289.333	142,9
SE	R\$ 313.549.751,96	2.318.822	135,2
TO	R\$300.516.876,67	1.590.248	188,9

Fonte: Ministério da Economia/Confaz e IBGE. Elaboração da autora.

Dos dados expostos na tabela acima, verifica-se que combater as desigualdades regionais não foi um critério que orientou a distribuição dos recursos previstos no art. 5º, II, a, da LC 173/2020.

Veja-se que, muito embora o Estado de São Paulo tenha arrecadação per capita própria superior à arrecadação per capita de todos os estados do nordeste, conforme evidencia a tabela 01 acima, a transferência per capita da União para São Paulo foi superior à transferência per capita dos estados do nordeste. Enquanto São Paulo recebeu R\$142,9 (cento e quarenta e dois reais e noventa centavos) por pessoa, cada cidadão do Ceará recebeu apenas R\$100,00 (cem reais).

A assimetria fiscal fica ainda mais escancarada quando se verifica que o estado que tem a maior arrecadação própria per capita também foi o estado que recebeu maior transferência per capita da União: estado do Mato Grosso, que arrecadou com receitas próprias em 2021 R\$ 6.018,6 (seis mil, dezoito reais e sessenta centavos) e recebeu R\$381,7 (trezentos e oitenta e um reais e setenta centavos) per capita da União, valor quase quatro vezes superior ao recebido pelo Estado do Ceará.

Além dos valores previstos na LC 173/2020, foi transferido aos Estados, Distrito Federal e Municípios o montante de R\$13.800.000.000,00 (treze bilhões e oitocentos milhões de reais)¹², cujos critérios de transferência foram estabelecidos na Portaria n. 1.666, de 1º de julho de 2020. Em relação à gestão estadual, os critérios adotados foram os seguintes: dados populacionais, números de leitos de UTI registrados nos Planos de Contingência dos Estados para o enfrentamento à pandemia do Coronavírus e a taxa de incidência da COVID-19 por 100 (cem) mil habitantes.

Conforme é possível verificar, nenhum critério voltado à redução das desigualdades regionais do país foi adotado para definir a distribuição de recursos do auxílio financeiro concedido pela União aos Estados no combate à pandemia. Regiões mais pobres e menos estruturadas para implementação das ações de saúde necessárias ao combate da pandemia não tiveram nenhuma compensação ou

¹² Medidas provisórias nº 969, de 20 de maio de 2020; nº 924, de 13 de março de 2020; nº 940, de 02 de abril de 2020; nº 947, de 08 de abril de 2020; e nº 976, de 04 de junho de 2020.

reforço do repasse em razão dessas suas particularidades. Muito pelo contrário, observa-se que os critérios adotados de dados populacionais e números de leitos de UTI findam por beneficiar regiões mais ricas e mais estruturadas, como a região sudeste.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pandemia da Covid 19 colocou em evidência os desequilíbrios da federação brasileira. Enquanto os entes subnacionais eram os principais responsáveis pela execução das políticas públicas de saúde necessárias para o combate à pandemia, as receitas estavam concentradas na União.

Essa assimetria do federalismo fiscal no Brasil, caracterizada pela maior concentração de recursos na União, deveria ser instrumento para redução das desigualdades regionais, objetivo fundamental da república federativa do Brasil.

Contudo, as transferências de recursos pela União aos Estados no contexto do combate à pandemia da covid 19 evidenciam que as desigualdades regionais não foram vetores deste auxílio financeiro. Esta constatação conduz à conclusão de que a concentração de recursos no âmbito federal não tem sido uma ferramenta adequada para a redução das desigualdades regionais e fortalecimento do pacto federativo, o que sinaliza a necessidade de mudanças no federalismo fiscal brasileiro.

REFERÊNCIAS

ARABI, Abhner Youssif Mota. **Federalismo brasileiro: perspectivas descentralizadoras** Belo Horizonte: Fórum, 2019.

ARABI, Abhner Youssif Mota. **Distorções federalistas na matriz tributária brasileira**. Migalhas, 12 de maio de 2017. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/matriz-tributaria/258672/distorcoes-federalistas-na-matriz-tributaria-brasileira>>. Acesso em 24 set. 2021.

ARRETCHE, MARTA. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV; Editora Fiocruz, 2012.

ATLAS BR. Tabela IDHM por territorialidades. Disponível em: <<http://www.atlasbrasil.org.br/ranking>>. Acesso em 22 jun. 2022.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro, Forense, 1986.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. Max Limonad: São Paulo, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 15-34.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Desequilíbrios no Federalismo Fiscal Brasileiro**. Int. Públ. - IP, Belo Horizonte, ano 22, n. 122, p. 229-247, jul./ago. 2020.

MEDICI, André Cezar. Descentralização e gastos em saúde no Brasil. In: AFFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. (Org.). **Federalismo no Brasil: Descentralização e Políticas sociais**. São Paulo: FUNDAP, 1996, p. 297-376.

RADAR IDH: evolução do IDHM e de seus índices componentes no período de 2012 a 2017. Brasília: IPEA: PNUD: FJP, 2019. ISBN:978-85-7811-350-6. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9150/1/Radar%20IDHM_evolu%C3%A7%C3%A3o%20do%20IDHM%20e%20de%20seus%20%C3%ADndices%20compone%20no%20per%20C3%ADodo.pdf. Acesso em 09 jun. 2020.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

STF. RE n. 705.423/SE, Rel. Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2016, publicado em 05/02/2018.

STF. ADI 6.341 MC-Ref., Relator Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 15/04/2020, publicado em 13/11/2020.

STF. ADI 6343 MC-Ref., Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/2020, publicado em 17/11/2020.

STF. ADPF 672 MC-Ref, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 13/10/2020, publicado em 29/10/2020.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 11 ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2013.

ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

8. O imposto sobre grandes fortunas como meio de viabilizar um sistema tributário progressivo no Brasil



<https://doi.org/10.36592/9786581110963-08>

Cláudio Rubens N. Ramos Júnior¹

RESUMO

O presente trabalho irá expor acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), mais especificamente de sua relação com um sistema progressivo e a viabilidade de sua cobrança no sistema tributário brasileiro. Inicialmente, será realizada uma abordagem sobre a atividade tributária do Estado e dos direitos fundamentais como freios para a atuação tributária desse ente. Também será colocado em voga, a falta de regulamentação pelo poder legislativo para dar cumprimento ao disposto no art. 153, inciso VII da Constituição Federal de 1988, além de apontarmos os principais argumentos contra e a favor da implantação do IGF no país, através de uma sucinta análise dos projetos de lei complementar que tramitaram e os que ainda tramitam no Congresso Nacional a fim de regulamentar a matéria. Em meio a discussão do atual modelo de tributar no Brasil, será realizado comparações entre o sistema tributário brasileiro e o sistema tributário de outros países e, por fim, se realizará uma exposição acerca da cobrança do imposto sobre riqueza no cenário internacional, trazendo à baila, os resultados da experiência de alguns países que o adotaram.

Palavras-chave: Imposto sobre Grandes Fortunas. Regulamentação. Sistema progressivo.

ABSTRACT

The present work will expose about the Tax on Large Fortunes (IGF), more specifically its relationship with a progressive system and the feasibility of its

¹ Advogado, Professor da Faculdade Católica de Rondônia e Faculdade de Rondônia, Mestre em Ciência Jurídica – Concentração em Direito Ambiental, Transnacionalidade e Sustentabilidade – pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI/SC), Mestre em Direito Ambiental e da Sustentabilidade pela Universidade de Alicante/Espanha (UA/ES), Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS). claudiorramos@gmail.com.

collection in the Brazilian tax system. Initially, an approach will be carried out on the tax activity of the State and fundamental rights as a brake on the tax performance of this entity. The lack of regulation by the legislative power to comply with the provisions of art. 153, item VII of the 1988 Federal Constitution, in addition to pointing out the main arguments against and in favor of the implementation of the IGF in the country, through a succinct analysis of the complementary bills that have been processed and those that are still being processed in the National Congress in order to regulate the matter. Amidst the discussion of the current model of taxation in Brazil, comparisons will be made between the Brazilian tax system and the tax system of other countries and, finally, an exhibition will be held about the collection of the wealth tax in the international scenario, bringing to the fore, the results of the experience of some countries that adopted. It

Keywords: Great Fortune Tax. Regulation. Progressive system.

INTRODUÇÃO

É cediço que a atividade tributária é inerente ao Estado, pois constitui meio hábil de angariar recursos para o financiamento da implantação de políticas públicas, afim de garantir direitos constitucionais e o bem-estar social. Logo, a atividade tributária e os direitos fundamentais, caminham lado a lado, seja como fim da atividade tributária de um Estado, seja como poder moderador, garantindo uma tributação eficiente, justa, que resguarda os princípios da capacidade contributiva, equidade, progressividade, respeitando os limites impostos pelo constituinte.

A tributação direta, como a que ocorre sobre a renda e o patrimônio, coaduna com tais princípios. Ocorre que, no Brasil, a tributação é predominantemente sobre produção, faturamento, bens e consumo, sistema marcado por uma alta carga tributária que propícia à desigualdade social, fortemente presente no Estado brasileiro. Nesse diapasão, o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF) tornou-se objeto de debate quando o assunto é reforma tributária, equilíbrio fiscal, progressividade tributária e justiça fiscal.

Ante a isso, é imperioso mencionar que o Imposto sobre Grandes Fortunas possui disposição constitucional no art. 153, VII, sendo que para ser cobrado é

necessária a criação de uma lei complementar e, apesar de vários projetos de lei que tramitaram e que ainda tramitam ao longo de mais de 32 anos nas casas legislativas, o fato é que a implantação do IGF ainda não restou pacificada na cabeça do legislador brasileiro.

Vários países passaram pela experiência de tributar a classe mais abastada da sociedade, apresentando resultados poucos satisfatórios quanto à arrecadação e distribuição de renda, outros nem tanto assim. O fato é que cada país tem peculiaridades que podem influenciar na maneira de tributar grandes fortunas e, conhecer da experiência internacional, pode ajudar o legislador brasileiro a definir se tal ferramenta é indispensável na busca de um sistema tributário progressivo e distributivo.

Diante do exposto, o presente estudo busca responder o seguinte questionamento: Quais os pontos positivos e negativos de uma possível implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil? Para responder a esta questão, tem-se como objetivo geral identificar os argumentos favoráveis e desfavoráveis frente a possibilidade de implantação do referido tributo no Brasil, através dos objetivos específicos: (i) buscar na literatura a experiência com o imposto em países da Europa: Espanha, Noruega, Suíça e Bélgica ; (ii) identificar quais foram os resultados da implantação nesses países e (iii) identificar os possíveis impactos que a implantação deste tributo poderia acarretar no Brasil.

Por fim, registra-se que a metodologia adotada deu-se pelo método indutivo, sendo utilizadas as técnicas do referente ², da categoria ³, dos conceitos operacionais⁴, da pesquisa bibliográfica⁵ e do fichamento⁶

² PASOLD, Cesar Luis. *Prática da Pesquisa Jurídica e metodologia da pesquisa jurídica*. p.241. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2007

³ PASOLD, Cesar Luis. *Prática da Pesquisa Jurídica e metodologia da pesquisa jurídica*. p. 229

⁴ PASOLD, Cesar Luis. *Prática da Pesquisa Jurídica e metodologia da pesquisa jurídica*. p. 229.

⁵ PASOLD, Cesar Luis. *Prática da Pesquisa Jurídica e metodologia da pesquisa jurídica*. p. 240

⁶ "PASOLD, Cesar Luis. *Prática da Pesquisa Jurídica e metodologia da pesquisa jurídica*. p.233

1. A TRIBUTAÇÃO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os direitos fundamentais surgiram em um cenário onde o homem em sociedade necessitava de garantias contra abusos do Estado, os quais atentavam contra sua liberdade, época em que a dignidade humana estava atrelada a autodeterminação. Nesse contexto, a evolução social redefiniu o conceito do que é humano e quais os seus direitos. Assim os direitos fundamentais, sob influência dos direitos humanos, também ganharam novos contornos.⁷

Toda atividade do Estado é pautada nos direitos fundamentais, e com a atividade tributária, não seria diferente. Logo, os mesmos direitos fundamentais que restringem a atuação desenfreada do Estado, servem de mola propulsora para que esse ente materialize a dignidade da pessoa humana. Nessa lógica, o Estado, adota maneiras de tributar capazes de estimular comportamentos compatíveis com desenvolvimento e aplicação de políticas públicas para redução das desigualdades sociais e garantir condições mínimas de subsistência.³

O Estado-social foi uma construção dos direitos fundamentais de segunda geração, pois o Estado frente ao desenvolvimento industrial, viu a necessidade de equalizar as forças oriundas das necessidades básicas dos cidadãos com as liberalidades econômicas que ditavam o modelo de produção industrial. Agora o Estado, não se preocupava apenas com a igualdade formal, mas também em garantir a igualdade material.³

Com a sociedade pós-moderna o desafio do Estado passa ser garantir os direitos fundamentais difusos e comuns a uma coletividade, visto que a indústria, naquele momento, já não expunha apenas seus trabalhadores aos riscos inerentes a sua atividade, mas a toda sociedade. A atividade empresarial pôs em voga o direito do cidadão a um meio ambiente equilibrado e à saúde, exigindo intervenção estatal afim de estimular condutas menos agressivas aos bens coletivos³

³ MORAIS, Carlos Yury Araújo. O dever Fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para alcançar a equidade na tributação da renda mundial. São Leopoldo/PI, 2014.p13

³ MORAIS, Carlos Yury Araújo. O dever Fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para alcançar a equidade na tributação da renda mundial. São Leopoldo/PI, 2014. p.19-21

Registra-se que o Estado do Bem-Estar Social, garantia direitos individuais e sociais pela atuação direta do Estado no mercado, ainda que de forma limitada, comercializando produtos e serviços, e, pelo recolhimento de tributos dos cidadãos com base no Princípio da Solidariedade.⁸

Acontece que o modelo de Estado implantado no século XVII, sofreu influências ideológicas ao longo dos anos, promovendo modificações em suas formas de atuar. Saímos de um Estado absolutista, para um Estado liberal de direito, com vistas a liberdade e igualdade formal. No entanto, concomitante aos novos riscos sociais, como desemprego de longa duração, o subemprego, proteção ao meio ambiente, desigualdade econômicas e sociais atreladas a economia vigente, surge a tendência neoliberalista, fragilizando o Estado do Bem-Estar Social. A defesa de um estado mínimo no campo econômico, movido pela tese de que o mercado autorregular-se-ia resultando em crescimento econômico e consequente redução das desigualdades sociais, restou frustrada por um processo de exclusão social, em patamares ainda não registados na história.⁹

A partir dessa perspectiva, o modelo de tributação também foi se remodelado às formas de atuação Estatal, ao ponto de implantar-se a neotributação, marco divisor entre uma tributação voltada para redistribuição de renda, com bojo na efetiva capacidade econômica, e, uma tributação como mero instrumento de troca pelos serviços públicos prestados; sem fundamento na solidariedade. E o resultado? Não poderia ser diferente: empobrecimento da população com baixo ou médio poder aquisitivo e mais desigualdade social.⁵

A tributação é indispensável ao Estado no desenvolver de suas ações e, para tanto, depende da contribuição de recursos por parte dos cidadãos, para financiar serviços e obras destinadas a todos os membros da sociedade. Em suma, são os contribuintes que possibilitam condições materiais para que o Estado propicie-lhes

⁸ RODRIGUES, Hugo Thamir; SCHMIDT, Marguid. A concretização do princípio da dignidade da pessoa humana como legitimadora da tributação no estado democrático de direito: solidariedade e neoliberalismo. Revista Jurídica vol. 04, n°. 45, Curitiba, 2016. p.154-179.

⁹ BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. São Leopoldo, 2007. p.33

⁵ BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. São Leopoldo, 2007, p. 84-85

viver em sociedade livre e justa, dignamente. Assim, é com o intuito de viabilizar os ideais de justiça social que o Estado impõe obrigatoriedade a uma determinada contribuição financeira. É através do pagamento de tributos diretos e indiretos que os membros da sociedade, de forma solidária, contribuem para garantir os direitos fundamentais constitucionais. Logo, pagar tributos é um dever fundamental.⁴

É de compreensão que é tarefa do Estado a atividade tributária, e que os direitos fundamentais são freios para atuação autoritária do Estado. Portanto, lógico é que, a tributação deve ser exercida pelo o Estado dentro dos limites impostos pelos direitos fundamentais, sob pena de ferir a dignidade da pessoa humana. Mais do que limitadores, tais direitos são esteio de uma atuação estatal com vistas a concretizar a dignidade humana e, nesse sentido, a atividade tributária mostra-se imperiosa na sua função extrafiscal, induzindo comportamentos com fito no desenvolvimento de políticas públicas afim de concretizar o mínimo existencial.

2. O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO

Constituição Federal de 1988, é significativa para consolidar o Estado do bem-estar social, pois ampliou direitos e garantias sociais, incentivando a aplicação de políticas sociais para reduzir as desigualdades sociais e conquistar o equilíbrio econômico no Brasil. Para tanto, exige-se um Estado atuante, que desenvolva políticas fiscais aptas a fornecer produtos ou serviços à sociedade, a distribuir renda de forma equilibrada, a gerar emprego, a estabilizar os preços e a promover o crescimento econômico no país.¹⁰

O tributo é a principal receita que mantém o Estado, permitindo a concretização de seus objetivos. É a partir da relação percentual entre o volume de tributos arrecadados e o total da riqueza produzida (Produto Interno Bruto – PIB)

⁴ RODRIGUES, Hugo Thamir; SCHMIDT, Marguid. A concretização do princípio da dignidade da pessoa humana como legitimadora da tributação no estado democrático de direito: solidariedade e neoliberalismo. Revista Jurídica vol. 04, n°. 45, Curitiba, 2016. p.154-179.

¹⁰ BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luíz Antônio. Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional. Ciências Sociais Unisinos, São Leopoldo, Vol. 54, N. 1, p. 126-133, jan/abr 2018. (p127-128)

que se mede a carga tributária de um país.¹¹ Conforme informações da Receita Federal, a carga tributária do Brasil no ano de 2017 foi de 32,43% do PIB.¹²

O sistema tributário nacional garante receitas a partir dos impostos, das taxas, dos empréstimos compulsórios, das contribuições especiais e das contribuições melhoria.⁷

A tributação no País é regida por princípios como a isonomia, capacidade contributiva e progressividade, mantendo relação uns com os outros. O princípio da isonomia é o que impede tratar desigualmente contribuintes que estejam em situação equivalente. Coaduna com este princípio, o da capacidade contributiva e progressividade.¹³

Reza a Constituição, em seu art. 145, § 1º¹⁴ que:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme 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.

Nesse sentido, a graduação conforme a capacidade econômica, tem relação com a variação do imposto para mais ou para menos a depender da capacidade do contribuinte de dispor de recursos econômicos. Sendo assim, por força da justiça social, os mais ricos contribuem progressivamente mais em comparação aos mais pobres.¹⁵

¹¹ PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 13 e 21

¹¹ PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.47

¹² Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>

¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018

¹⁴ BRASIL. 1988. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 19 jul. 2019

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário-. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018.

Entretanto, o que se pode observar é um sistema tributário distorcido, fruto de políticas fiscais que se distanciam cada vez mais dos objetivos da "Constituição Cidadã" de 1988. Assim conclui Quintela & Sergio¹⁶, ao propor um estudo sobre a instituição do imposto sobre grandes fortunas como um instrumento adequado para contribuir com a redução das desigualdades sociais e regionais no Brasil. Segundo estes autores, nas suas pesquisas verificaram ser consenso entre os estudiosos do tema que a política tributária sob o pretexto de buscar um "desenvolvimento econômico", favorece apenas as classes mais ricas do País. Esclarecem que no Brasil prevalece um sistema de tributação desigual entre os ricos e os pobres na medida em que se aplica uma tributação que leva em consideração o quanto a pessoa consome, em detrimento do quanto ela ganha. Trata-se de um modelo com aumentos desordenados de carga tributária no qual os cidadãos com renda baixa e média pagam diversos tributos. Falam de um sistema que caminha em sentido inverso, uma vez que contribui diretamente com os elevados índices de desigualdade social e de concentração de renda ao destinar grande parte da receita arrecadada com os cidadãos das classes menos favorecidas em benefício das pessoas físicas e jurídicas mais abastadas, através diversos incentivos e benefícios fiscais. Incentivos e benefícios que dificilmente são obtidos por um cidadão comum ou uma pequena organização não- governamental.

Fandiño & Kerstenetzky explicam o cenário tributário brasileiro a partir da seguinte hipótese: adotou-se medidas em consonância à expansão dos gastos sociais desde que seu financiamento não estivesse atrelado progressivamente aos mais ricos. Consideram que desde de a promulgação da Carta Magna regulamentou-se decisões e introduziu-se modificações na tributação da renda e do patrimônio que resultou em um sistema tributário cada vez menos progressivo e com receita cada vez mais dependente do recolhimento de tributos indiretos.¹⁷

¹⁶ QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. O Imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no Princípio da solidariedade federativa. Revista de finanças públicas, tributação e desenvolvimento, v. 6, n. 7, julho/dezembro, 2018, p. 33-68

¹⁷ FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: Direitos sociais sob tributação regressiva. Revista de economia política, vol. 39, nº 2 (155), pp. 306-327, abril-junho/2019, p.2

A arrecadação no Brasil, concentra-se na tributação sobre o faturamento, produção e consumo. Ao tributar bens e serviços, tributa-se de forma igual, pessoas que possuem rendas diferentes contribuindo para o aumento da concentração de renda. Doutro modo é o sistema de tributação sobre renda e o patrimônio, mais equitativo e progressivo.⁶

Com base nesses indicadores que o imposto sobre renda e patrimônio sempre estiveram em voga quando se fala em reforma tributária no País. Destaque se dar pelos vários projetos de leis que visam regulamentar a tributação sobre grandes fortunas (IGF) apresentados pelas casas do Congresso Nacional.

2.1 A Concentração de Riqueza no Brasil

Somos um país que mantém alto nível de concentração de renda. O nível e a evolução da desigualdade no Brasil mostram-se extremamente elevada e passíveis de preocupação segundo o último Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH) da Organização das Nações Unidas (ONU) visto que, os 10% do topo detêm entre 55-60 % do rendimento bruto.¹⁸

Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, concretizou um estudo sobre a concentração da renda entre o 0,01% aos 15% mais ricos no Brasil e, a partir de dados tributáveis, disponíveis entre os anos 1926 a 2013, delineou o comportamento da desigualdade de renda nesse período.¹⁹

SOUZA afirma que, em 2013, o milésimo e o centésimo mais ricos da população adulta receberam, nesta ordem, 10% e 23% da renda total. Já o décimo mais rico um pouco além de 51%.¹³

Em 2013, o 0,1% mais rico, detinha uma renda de mais de R\$ 2,8 milhões anuais, configurando uma renda média mensal de quase R\$ 235 mil. Enquanto o 1%

¹⁸ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Relatório do Desenvolvimento Humano 2019. Além do rendimento, além das médias, além do presente: Desigualdades no desenvolvimento humano no século XXI. 2019, p.110. disponível em < http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf> Acesso em: 02 jul. 2020.

¹⁹ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p. 220

mais rico, R\$ 636 mil por ano ou R\$ 53 mil mensais. Os 5% e 10% mais ricos, mantiveram, respectivamente, médias de R\$ 19 e 12 mil mensais.²⁰

O contraste na repartição da renda, torna-se ainda mais expressivo, se comparado à renda média de toda a população adulta (R\$ 26 mil anuais, aproximadamente R\$ 2,2 mil mensais).¹⁶

Destaca que a partir de 2006 houve discreto aumento da participação da renda nacional por todos os estratos, mas não observou tendente redistribuição nos últimos 20 anos, inclusive, com estabilidade dentro do centésimo mais rico.¹⁶

O fato é que de 2013 para cá, a concentração de renda no Brasil permanece praticamente inalterada, mantendo-se num nível elevado, o que nos coloca como o segundo país do mundo com maior concentração de renda.

2.2 Diferença na Tributação Entre Ricos e Pobres Pelo Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)

A carga tributária brasileira é composta principalmente pelo imposto indireto, nesse sentido, o imposto de renda (IRPF+IRPJ) representa entre 15% e 20% da carga tributária bruta total e cerca de 5% do PIB brasileiro. Mas, apesar da expansão considerável da carga tributária bruta total nas últimas décadas (10p.p), o imposto de renda só significou aproximadamente 15% desse aumento.¹⁶

Ademais, como já mencionado em tópico anterior, a prevalência de tributo sobre o consumo, tributação indireta, ressalta um sistema regressivo, que fere o princípio da capacidade contributiva, visto que os de menor renda pagam proporcionalmente mais tributos.

²⁰ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p. 220

¹⁶ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p.231

¹⁶ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p.232.

¹⁶ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p.265.

Um estudo pormenorizado do IRPF, revelará um modelo que favorece a concentração de renda, à começar pelo o número de contribuintes e declarantes. Embora nos últimos anos o número de declarantes tenha aumentado significativamente, é preciso observar que o número dos que pagam impostos não cresceu na mesma proporção.

O IRPF é a tributação sobre a renda auferida pelo indivíduo durante um período determinado. Toda essa renda deverá ser declarada, observando a discriminação específica de cada renda que possui tratamento diferenciado. Também é declarado, os gastos específicos que podem ser abatidos do montante total a ser pago (educação, saúde, dívidas, aposentadoria, e etc.). Afora as fontes de renda isentas de tributação, o que também diminui a renda tributável, sobre o montante tributável, são aplicadas alíquotas escalonadas, com vistas a apurar o montante devido. Ocorre que, nem a quantidade de faixas, nem os percentuais das alíquotas marginais máximas foram suficientes para aumentar a renda tributável.²¹

A alíquota máxima do IRPF é 27,5%, é abaixo do teto de muitos outros países, além do mais, o Brasil possui uma faixa de isenção muito alta. Em estudo comparativo, proposto pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Receita Federal¹⁴, em 2003, no Brasil, a faixa de isenção foi de 146% da renda per capita nacional, enquanto que a França e a Austrália, dentre os poucos países que adotam a isenção, as mantiveram, na ordem de 14% e 54%, de suas rendas nacionais per capita.¹⁷

O sistema de arrecadação do IR, incide apenas sobre o rendimento tributável e prevê alíquotas diferenciadas de acordo com as fontes de renda. Desta forma, enquanto sobre a renda do trabalho incidem alíquotas progressivas de 7,5% a 27,5%, sobre os rendimentos de capital incidem alíquotas que inicia em 22,5%, caindo até 15%. É ainda mais evidente a leniência sobre os rendimentos de capital quando nos

²¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos Tributárias 14. O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil. 2004, p.10. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>> Acesso em: 07 jul 2020.

¹⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos Tributárias 14. O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil. 2004, p.13. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>> Acesso em: 07 jul 2020.

deparamos com a isenção sobre os rendimentos de lucros e dividendos. Claro favorecimento tributário aos mais ricos.²²

Não bastasse os mencionados desequilíbrios na arrecadação do IRPF, a pessoa jurídica além de favorecida com isenções, também sofre baixa tributação, o que estimula o fenômeno da pejetização- quando um trabalhador se torna um prestador de serviço, atuando como pessoa jurídica – e da transformação do trabalho em capital, que recebe um tratamento diferente na hora de declarar o IR. Nessa sistemática, registra-se um tratamento diferente para contribuintes com o mesmo patamar de renda; uma violação ao princípio da equidade vertical e horizontal.²³

Também não podemos deixar de mencionar sobre a contribuição da evasão e elisão fiscal com a baixa arrecadação do IR. Quem mais se beneficia são os mais ricos, vez que são os que geralmente conseguem dispor de bons planejadores tributários, de bons contadores e advogados.¹⁶

2.3 A Não Correção das Tabelas do IRPF

É sabido o quanto o sistema tributário influi na distribuição de renda e que, os impostos diretos, são mais eficientes para atingir a progressividade. No entanto, o atual modelo de tributação de imposto de renda contribui para aumentar a desigualdade, uma vez que rompe com proposta de: quanto mais a pessoa ganha, mais deve pagar. Nesse diapasão, há espaço para discussão acerca do modo de correção aplicado às tabelas do IRPF, o qual aprofunda a concentração de riqueza em nosso país.

²² INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil. 2019, p.11. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf> Acesso em 08 jul 2020

¹⁶ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016, p.229

²³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos Tributárias 14. O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil. 2004, p.14. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>> Acesso em: 07 jul 2020.

A tabela de incidência do IRPF é ajustada pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), o que é injusto com os assalariados, visto que, o salário sofre reajuste com base na inflação, logo, a cada ano o contribuinte pagará mais imposto do que pagou no ano anterior, como também, a cada novo exercício, se enquadrará um número maior de contribuintes na faixa superior. Além do mais, desde 1996 não há aplicação dos ajustes anuais à tabela do imposto de renda, portanto esta defasagem também colabora com a desvalorização do salário mínimo.

No início do ano, o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO NACIONAL), em Nota Técnica (nº 16/2020), apresentou dados em relação ao índice de defasagem do imposto de renda, como também em relação a quantidade de contribuintes isentos. Afirma existir uma defasagem média acumulada de 103,87% na tabela do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) assim, a faixa salarial para a cobrança do tributo, que atualmente atinge quem ganha acima de R\$ 1.903,98 mensal, subiria para R\$ 3.881,65, deixando isentos todos os que recebem até esse valor por mês, que pelas projeções do estudo, significa cerca de 23 milhões de brasileiros.²⁴

No que tange às deduções, o desconto por dependente, por exemplo, que sem correção é de R\$ 189,59 por mês e de R\$ 2.275,08 por ano, subiria para R\$ 386,52 mensais ou R\$ 4.638,24 anuais. Com relação à educação, o valor de dedução permitido de R\$ 3.561,50 deveria aumentar para R\$ 7.260,83, com o objetivo de repor a defasagem inflacionária até o final do ano de 2020.²⁰

Uma das principais celeumas em relação ao IRPF, é a forma de correção da tabela pelo IPCA ao invés da inflação corrente, o que resulta numa importante redução nos rendimentos dos trabalhadores. Nesse sentido, é mister a correção

¹⁰ BRASIL. 1988. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 19 jul. 2019

²⁴ UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco Nº 16/2020. Aspectos da Falta de Atualização da Tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física: Tabelas Aplicáveis, Quantidade de Isentos e Estimativa do Impacto na Arrecadação. 2020, p. 5 e 24. Disponível em <<http://unafisconacional.org.br/UserFiles/2020/File/nt16.pdf>> Acesso em 10 jul. 2020

²⁰ UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco Nº 16/2020. Aspectos da Falta de Atualização da Tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física: Tabelas Aplicáveis, Quantidade de Isentos e Estimativa do Impacto na Arrecadação. 2020, p. 4-5. Disponível em <<http://unafisconacional.org.br/UserFiles/2020/File/nt16.pdf>> Acesso em 10 jul. 2020

anual da tabela atual com base na inflação, como também, a criação de mais faixas de rendimentos.

2.4 Não Houve Reforma Tributária no Ponto de Vista da Desigualdade em Renda

No presente estudo, exaustivamente, já comentamos sobre a insistência em se manter a predominância dos tributos sobre o consumo e o quanto a tributação indireta contribui para acentuar a desigualdade em renda no país. Também já trouxemos à baila que o imposto progressivo é mais justo, pois quem ganha mais paga mais, além do mais, a tabela que vigora atinge o trabalhador cuja renda sequer lhe permite o atendimento adequado de direitos básicos como os previstos no caput do artigo 6º da CF/88: "Art. 6º - São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição"¹⁰.

Portanto, nesse cenário de injustiça tributária, marcada por uma carga tributária altíssima e regressiva, em completo desrespeito aos princípios âncoras do sistema tributário (equidade, progressividade e capacidade contributiva), é salutar a reforma tributária.

Atualmente tramitam no Congresso Nacional a PEC 45 e 110 que tratam sobre a reforma tributária e, apesar de pareceres de órgão importantes como o SINDIFISCO NACIONAL e de vários estudos orientadores no sentido da necessidade de se preservar os princípios basilares do sistema tributário, as PECs em trâmite, estão voltadas, em suma, para simplificação tributária e em acabar com a "guerra fiscal" entre os estados. Não há uma perspectiva em priorizar a tributação de patrimônio e renda, logo não há preocupação com a distribuição de renda no Brasil.²⁵

²⁰ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁵ CAMARA DOS DEPUTADOS DO CONGRESSO NACIONAL. Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. Disponível em <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: 10 jul 2020.

Partindo da premissa que a tributação é uma das ferramentas eficientes para erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais, não seria ilógico concluir que se as tais propostas à Emenda à Constituição forem aceitas pelas casas legislativas, mais uma vez, será perdido a oportunidade de alcançarmos a tão sonhada justiça fiscal e social.

3.0 TRIBUTAÇÃO NO CENÁRIO INTERNACIONAL

Pelo relatório de Estatística de Receitas de 2018, a taxa média de imposto sobre o PIB da OECD foi de 34,3%, discreto aumento em relação a 2017 com 34,2%.²⁶

Sem diferença em relação a posição no ranking de 2017, a França teve a maior taxa de imposto sobre o PIB em 2018 (46,1%), seguido pela Dinamarca (44,9%), Bélgica (44,5%), Suécia (44,4%) e Finlândia (43,3%). Já o México e o Chile, destacaram-se pela menor relação imposto / PIB, com registro de 16,1% e 20,1%, respectivamente.²⁰

Em 2017, a maioria dos países da OCDE experimentaram um aumento de suas receitas através de impostos sobre rendimentos e lucros e, enquanto uma parcela mínima (apenas 7) teve sua receita, em maior parte, calcada em impostos sobre o consumo, incluindo o imposto sobre o valor agregado (IVA), o percentual arrecado com impostos sobre propriedade e folha de pagamento foi o menos significativo na maioria deles. No entanto, são as contribuições para a segurança social (CSCs) as responsáveis pela maior arrecadação da receita tributária da OCDE.²⁷

²⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

Os impostos sobre rendimentos e lucros são as principais fontes de receitas em 18 países da OECD e representaram, no ano de 2017, o referente a 34,0% de suas receitas tributárias, sendo que, na Austrália, Canadá, Dinamarca, Islândia, Irlanda, México, Nova Zelândia, Suíça e Estados Unidos, representaram mais que 40,0%²³

Em 2017, do total de impostos arrecadados, o correspondente a 23,9% foi sobre a renda pessoal, com destaque para a participação do imposto sobre a renda da Dinamarca (52,9%) e Chile (9,7%) no total de receitas tributárias.²³

Quanto à média dos impostos sobre os rendimentos da empresa, esse correspondeu a 9,3% do total de impostos arrecadados em 2017, com alguns países registrando menos que 5% (Estônia, Itália e Eslovênia), enquanto Chile (21,1%) e México (21,8%) registravam as maiores participações dos impostos sobre a receitas corporativas no total das receitas tributárias.²³

As contribuições para a previdência social, como parcela das receitas tributárias totais, em média, na OCDE, representaram 26,0% em 2017. Elas foram mais altas na República Eslovaca e na República Tcheca (43,9% e 43,0%, respectivamente). Por outro lado, tem a Austrália e a Nova Zelândia que não cobram contribuições para a segurança social.²³

A média da OCDE, na participação dos impostos sobre propriedades em relação a receita total de impostos é de 5,8%, no ano de 2017. Com 16,0% da receita total ficaram os Estados Unidos, contrastando com 0,7% que possuía a Estônia.²³

A OCDE obteve média de 32,4 % em 2017, para os impostos sobre o consumo, sendo que os impostos gerais sobre o consumo representam 20,8% da receita tributária total.²³

Cabe comentar que a receita apurada com impostos gerais sobre o consumo cresceu mais que com os específicos. Dentre os impostos gerais sobre o consumo, o imposto sobre valor agregado (IVA) tornou-se uma importante fonte de receita, representando 20,2% da receita tributária total, em 2017.²³

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁷ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

Por outro lado, tem outros países, como a Turquia (cerca de 22%), que tem parcela considerável de sua receita tributária relacionada aos impostos sobre bens e serviços específicos.²³

3.1 Tributação no Brasil X Tributação na OECD

Em 2018, o acréscimo de 1,3% do PIB associado a 4,2% de acréscimo da arrecadação tributária nos três níveis de governo resultou em um aumento na Carga Tributária Bruta (CTB) brasileira de 32,33%, no ano anterior, para 33,26%. E, a maior responsável por esse incremento (0,45 p.p) foi a receita proveniente de impostos sobre bens e serviços.²⁸

Dos tributos federais, as Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, resultaram em um aumento da arrecadação de 0,22 p.p. do PIB e o Imposto de Renda Retido na Fonte, representou um acréscimo de 0,13 p.p. do PIB. O FGST, no entanto, não contribui, visto que significou menos 0,13 p.p. do PIB. Dos tributos estaduais, destaque para o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS com acréscimo de 0,26 p.p do PIB.²⁴

Um trabalho conjunto entre o Centro de Estudos Tributários da Receita Federal do Brasil e a Coordenação-Geral de Estudos Econômicos Fiscais da Subsecretaria de Planejamento Estratégico da Política Fiscal da Secretaria do Tesouro Nacional permitiu realizar também comparações entre os valores de carga tributária nacional com as de países da OECD para o ano de 2017. Observou-se que o Brasil registrou em 2017 uma média tributária menor (32,3%) que da OECD (34,2%), e que somente 9 países apresentaram carga tributária inferior à do Brasil: Canadá (32,2%), Nova

²³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²³ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Revenue Statistics. 2019. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

²⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). 2020, p. 1. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020

Zelândia (32%), Letônia (30,4%), Lituânia (29,8%), Suíça (28,5%), Estados Unidos (27,1%), Coreia do Sul (26,9%), Turquia (24,9%) e Irlanda (22,8%).²⁹

Fazendo uma análise comparativa em relação a tributação por base de incidência, para a base "Renda" o Brasil tributa menos (7,0%) que a média de alguns países da OCDE (11,4%), enquanto que para a base "Bens e Serviços", tributa, em média, mais (14,3%) contra (11,1%) da OCDE.²⁵

O trabalho proposto por essa equipe, também concluiu que, entre os anos de 2008 a 2017, houve uma redução na carga tributária no Brasil, enquanto a carga tributária nos países da OECD se comportou de modo inverso. E mais, no que diz respeito a carga tributária do Brasil, as categorias que apresentaram redução foram "Bens e Serviços", "Renda, Lucros e Ganhos de Capital" e "Outros". Já as categorias que se registrou aumento foi a "Folha de Salário" e "Propriedade". Lembrando que, para o ano de 2017, nos países da OECD, as receitas provenientes dos impostos sobre a renda e as contribuições para a previdência social houveram aumentos significativos, as receitas provenientes do IVA apresentaram discreto aumento e as receitas dos impostos sobre a propriedade diminuíram.²⁵

A partir de dados divulgados pelo OECD sobre a Receita na América Latina e Caribe, no período de compreendido entre 1990 a 2018, o mesmo estudo proposto, pela Receita Federal do Brasil e a Coordenação-Geral de Estudos Econômicos Fiscais da Subsecretaria de Planejamento Estratégico da Política Fiscal da Secretaria do Tesouro Nacional, também realizou comparações entre a carga tributária brasileira com a média dos países da América Latina e Caribe. O trabalho concluiu que o Brasil apresenta carga tributária mais elevada, apesar do aumento

²⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). 2020, p. 1. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020

²⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). 2020, p. 1. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020

²⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). 2020, p. 1. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020

médio da carga tributária de 1,3 p.p nos países da América Latina e Caribe no período entre 2008 a 2017.²⁵

4. O IMPOSTO SOBRE RIQUEZAS NO CENÁRIO INTERNACIONAL E A POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

4.1 A Experiência Internacional

Tomando por base o estudo proposto por Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr., no qual aborda a aplicação de impostos sobre a Riqueza Líquida, no Brasil e em alguns países no mundo, depreende-se que o Imposto sobre Riqueza ou *Wealth Taxes* é o imposto sobre o valor líquido do patrimônio de uma pessoa, como também pode ser o cobrado sobre Heranças e/ou Doações, ou seja, impostos aplicados sobre o valor líquido dos ativos transferidos.³⁰

Além de incidir sobre o patrimônio líquido do indivíduo, de forma isolada ou do grupo familiar, há países que aplicam os *Wealth Taxes* sobre o patrimônio das empresas. Assim, do total do patrimônio reunido, exclui-se os ativos isentos de tributação além dos descontos concedidos, quando então, aplica-se alíquotas, via de regra, progressivas ao que exceder o limite de isenção. Quanto à base de cálculo, incide sobre o patrimônio acumulado em ações, em depósitos bancários e de poupança, em seguros, em investimento em ativos reais e empresas de capital fechado, em títulos financeiros, em imóveis urbanos e rurais, em automóveis, obras de arte, joias, barcos, aeronaves e outros bens de uso pessoal.²⁶

No âmbito internacional, observa-se que muitos países da Europa implantaram o IGF, mas também, que a maioria desistiu. Especificamente em relação aos países da OECD, na década de 1990, Áustria, Dinamarca, Alemanha, Países Baixos, Finlândia, Islândia, Luxemburgo, Suécia e Espanha adotavam o IGF, no entanto, em 2017, apenas França, Noruega, Espanha e Suíça permaneciam cobrando o imposto. Atualmente somente a Espanha, Bélgica, Suíça e Noruega tributam

³⁰ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. 2011, p. 9

³⁰ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. 2011, p. 9

grandes fortunas. Destaque para a Bélgica que optou pelo imposto recentemente (2018).³¹

A alta relação de custo-benefício, os riscos de fuga de capitais a tendência de revogação dos impostos sobre o capital e de queda nas alíquotas de imposto de renda com diminuição da progressividade fiscal na Europa no período em questão são fatores que estão por trás desse fenômeno de revogação em massa.²⁷

Numa análise acerca da cobrança do imposto sobre riquezas no cenário internacional, traçou-se um comparativo entre Espanha, Suíça, Noruega e Bélgica.³²

Na Espanha, o imposto sobre a riqueza manteve-se, inicialmente, entre o período de 1977 a 2008, quando a crise financeira global colocou a economia espanhola em recessão. Sendo restabelecido de forma temporária em 2011 com vistas a recuperar as finanças públicas, no ano seguinte, torna-se permanente.²⁸

A base tributável na Espanha são fortunas acima de € 700.000 com alíquota que varia entre 0,2% a 2,5%, quando o patrimônio líquido ultrapassar € 10,7 milhões. A isenção abrange as pessoas que vivem em Madri e sua receita representa cerca de 0,55% de todas as receitas tributárias no país.²⁸

Na Noruega a incidência do IGF ocorreu a primeira vez em 1892 e em 2017 representou 1,1% de toda a receita tributária do país.²⁸

³¹ BRAGA, João Pedro Loureiro; PIRES, Manoel. Experiência internacional do Imposto sobre Grandes Fortunas na OCDE. 2020. Disponível em < [²⁷ BRAGA, João Pedro Loureiro; PIRES, Manoel. Experiência internacional do Imposto sobre Grandes Fortunas na OCDE. 2020. Disponível em < \[³² BRAGA, João Pedro Loureiro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. 2020. Disponível em < \\[³² BRAGA, João Pedro Loureiro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. 2020. Disponível em < \\\[³² BRAGA, João Pedro Loureiro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. 2020. Disponível em <\\\]\\\(https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil.>. Acesso em 20 jul.2020.</p></div><div data-bbox=\\\)\\]\\(https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil.>. Acesso em 20 jul.2020.</p></div><div data-bbox=\\)\]\(https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/experiencia-internacional-do-imposto-sobre-grandes-fortunas-naocde#:~:text=O%20Observat%C3%B3rio%20de%20pol%C3%ADtica%20fiscal,adotadas%20por%20pa%C3%ADses%20da%20OCDE.&text=O%20debate%20sobre%20o%20IGF,o%20financiamento%20da%20a%C3%A7%C3%B5es%20governamentais.>. Acesso em 20 jul.2020.</p></div><div data-bbox=\)](https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/experiencia-internacional-do-imposto-sobre-grandes-fortunas-naocde#:~:text=O%20Observat%C3%B3rio%20de%20pol%C3%ADtica%20fiscal,adotadas%20por%20pa%C3%ADses%20da%20OCDE.&text=O%20debate%20sobre%20o%20IGF,o%20financiamento%20da%20a%C3%A7%C3%B5es%20governamentais.>. Acesso em 20 jul.2020.</p></div><div data-bbox=)

Riquezas acima de 1,4 milhões de coroas, algo em torno de €130.000, é que sofrem a incidência desse tributo, seja através de taxa única, de 0,15%, pelo governo central, como de taxa progressiva, na ordem de 0,7% a 0,85%, pelos municípios.²⁸

Quanto à Suíça, implantou o IGF pela primeira vez em 1840 e na prática trata-se de um dos principais impostos do país, visto que, além das grades fortunas, parte da classe média também é atingida. Aqui o limite de isenção de impostos para um casal sem filhos é de 50.000 francos suíços (US\$ 50.370) a 250.000 francos suíços (US\$ 251.856) e, por possuir um sistema tributário descentralizado cada governo local define sua taxa, a qual varia de 0,3% a 1% do patrimônio líquido dos contribuintes.³³

Nesse país, o lançamento do IGF é por autodeclaração, portanto passivo de subdeclaração e evasão fiscal. No entanto, o imposto é responsável por uma receita de cerca de 3,6% de toda a arrecadação tributária.²⁸

Na Bélgica aplica-se o imposto sobre a riqueza em ativos mobiliários a partir de € 500.000 com alíquota de 0,15% e, como trata-se de um imposto relativamente novo, ainda não há dados sobre a receita gerada e sua participação na arrecadação tributária total do país.²⁸

Diante da experiência internacional com a cobrança de impostos sobre a riqueza líquida resta claro que, em geral, a arrecadação representa uma parcela muito pequena das receitas tributárias. Também se verifica comportamentos diferentes nas receitas tributárias líquidas individuais dos países, fruto da maneira de tributar o IGF. Tais diferenças podem estar relacionadas com fatores como, por exemplo, classe de ativos tributados, cronograma e alíquotas de tributação, limites de isenção,

BRAGA, João Pedro Loureiro; PIRES, Manoel. Experiência internacional do Imposto sobre Grandes Fortunas na OCDE. 2020. Disponível em < [³³ BRAGA, João Pedro Loureiro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. 2020. Disponível em < \[³³ BRAGA, João Pedro Loureiro. Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil. 2020. Disponível em <\]\(https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil.>. Acesso em 20 jul.2020.</p></div><div data-bbox=\)](https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/experiencia-internacional-do-imposto-sobre-grandes-fortunas-naocde#:~:text=O%20Observat%C3%B3rio%20de%20pol%C3%ADtica%20fiscal,adotadas%20por%20pa%C3%ADses%20da%20OCDE.&text=O%20debate%20sobre%20o%20IGF,o%20financiamento%20da%20a%C3%A7%C3%B5es%20governamentais.>. Acesso em 20 jul.2020.</p></div><div data-bbox=)

o tratamento tributário das dívidas, bem como as possibilidades de evasão e sonegação, a distribuição de riqueza no país e os efeitos das políticas tributárias de outros países materializada na competição fiscal.²⁷

Quanto a incidência do IGF sobre a propriedade, não trata-se de prática consolidada entre os países da OECD, diferentemente dos impostos recorrentes sobre bens imóveis, forma comum de tributar a propriedade e que constitui importante fonte de receita.²⁷

No que se refere à alíquota utilizada nos países arrecadadores do imposto sobre a riqueza, são baixas e na maioria das vezes é progressiva.²⁷

4.2 Viabilidade da Instituição

Os entraves para tributação das grandes fortunas perpassam fatores complexos, como a definição do que é grandes fortunas, atingindo valores e princípios tributários.

Um dos argumentos a favor da implantação do IGF, é a elevada concentração de renda no Brasil. Conforme apontado no último Relatório do Desenvolvimento Humano da ONU, os 10% do topo detêm entre 55-60 % do rendimento bruto, configurando um ambiente favorável a tributação de grandes fortunas. Acontece que desse raciocínio surge o seguinte dilema, deve-se empregar alíquotas baixas em nome da vedação ao confisco, em contrapartida a receita sobre a arrecadação tributária total mostra-se pouco expressiva e portanto, contrária a promessa de aumento da receita pública com o IGF.

Ante isso, considerando que as grandes fortunas são acúmulo de patrimônio, produto da renda e de outros ganhos acumulados e, por hora, já tributados; que o acúmulo de patrimônio representa uma riqueza poupada ou investimento adiado, aptos a dar força à economia, a gerar mais riqueza, devendo ser valorizados e protegidos pelo Estado sob pena de acentuar a pobreza; que há elevado custo operacional e administrativo para a arrecadação do IGF frente a necessidade de verificação da autenticidade das declarações dos contribuintes. É inevitável se questionar: o IGF seria o único e melhor instrumento capaz de realizar a justiça social?

Acreditamos que tal objetivo seria alcançado pelo ajuste dos impostos sobre o patrimônio já existentes, à exemplo do imposto de renda.

Já havíamos comentado da baixa representatividade do imposto de renda na carga tributária bruta total (15%) e no PIB brasileiro (5%).

Diminuir a faixa de isenções e aumentar a quantidade de faixas, como também, os percentuais das alíquotas, contribuem para o aumento da renda tributável do imposto de renda. Tornar progressiva as alíquotas que incidem sobre rendimentos de capital e eliminar a isenção sobre os rendimentos de lucros e dividendo também é sinônimo justiça fiscal e, por fim, ação tão importante quanto as já comentadas, seria a de correção do índice de defasagem do imposto de renda.

É importante destacar que nenhuma medida isolada é capaz solucionar um problema tão complexo como o da tributação brasileira. No entanto, medidas como essas, podem ser uma maneira mais rápida e eficiente de trilhar caminhos rumo ao um sistema tributário progressivo.

4.3 Situação legislativa

Como já abordado, o IGF tem previsão constitucional, mas nunca foi regulamentado, portanto, nunca foi cobrado.

Em breve pesquisa na base de dados de ambas as casas legislativas constatou-se que o primeiro projeto de lei sobre IGF, foi o de autoria do senador Fernando Henrique Cardoso (PLP 162/1989), aprovado no Senado em 1989, mas rejeitado na Comissão de Tributação e Finanças da Câmara em 2000. Atualmente, tramitam no Senado 4 projetos (PLS 315/2015, PLP 183/2019, PLP 38/2020, PLP 50/2020, que tratam sobre a matéria.

Em que pese ter surgido vários projetos de leis propostos pela Câmara dos Deputados e Senado Federal, das discussões, até o momento, não restou pacificado o entendimento de que o IGF é a resolução para o problema fiscal e distribuição de renda no país. A cada novo projeto observamos que a justificção pela implantação e o embate da não aprovação são basicamente os mesmos.

Argumentos como as altas cargas tributárias existentes no país, confisco da propriedade por imposto, bitributação, desincentivo a poupança e ao investimento,

substituição por um imposto de renda mais progressivo, dificuldade de se tributar o patrimônio imobiliário e outras dificuldades administrativas, como altos custos, e irrisória tributação, insurgem contra o IGF.

Nos projetos sobre IGF, é nítida a dificuldade em definir o termo “grandes fortunas” e conseqüentemente de traçar-se o limite de isenção e sua base de cálculo. Nesse sentido houveram propostas que se basearam nos limites da legislação francesa. Outras que propuseram tributar acima de 50 milhões de reais, atualizado anualmente pela inflação. Mas a dificuldade de definir o sujeito passivo e a forma de como tributá-lo não parou por aí: houveram projetos que não abrangia as pessoas jurídicas no exterior com bens no país como também outros que a tributação seria dos ativos apenas de empresas estrangeiras em território nacional.

Frente as dificuldades de definição do sujeito passivo, da delimitação da base de cálculo e alíquotas, das incertezas quanto o sucesso ou insucesso do imposto sobre grandes fortunas, certo é que o debate acerca da implantação ganha força em momentos de crise, cenário propício para promessas vultuosas e de raso fundamento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Imposto Sobre Grandes Fortunas, parece não ser a ferramenta mais adequada para estabilizar as contas do país e promover a justiça fiscal, e podemos enxergar essa conclusão sob diferentes prismas.

A melhoria que o sistema tributário do País tanto necessita deve estar atrelada a um conjunto de soluções, se utilizando de impostos simples, com características progressivas capazes de atingir o patrimônio dos mais ricos. Nesse sentido, é válido aprimorar impostos sobre o patrimônio já existentes, como o imposto de renda, o tornando apto a repartir melhor o ônus da tributação e a aumentar receitas, refletindo no bem-estar social.

REFERÊNCIAS

BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luíz Antônio. Ciências Sociais Unisinos 54(1):126-133, janeiro/abril 2018 Unisinos - doi: 10.4013/csu.2018.54.1.12. **Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional**

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. São Leopoldo, 2007.

BRASIL. 1988. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 19 jul. 2019

BRAGA, João Pedro Loureiro; PIRES, Manoel. **Experiência internacional do Imposto sobre Grandes Fortunas na OCDE**. 2020. Disponível em < [BRAGA, João Pedro Loureiro. **Detalhando as experiências internacionais com IGF e as propostas no Brasil**. 2020. Disponível em < \[CAMARA DOS DEPUTADOS DO CONGRESS RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil – 2018 \\(Análise por Tributo e Bases de Incidência\\)**. 2020. Disponível em < <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020\]\(https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/detalhando-experiencias-internacionais-com-igf-e-propostas-no-brasil.>. Acesso em 20 jul.2020.</p></div><div data-bbox=\)](https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/posts/experiencia-internacional-do-imposto-sobre-grandes-fortunas-naocde#:~:text=O%20Observat%C3%B3rio%20de%20pol%C3%ADtica%20fiscal,adotas%20por%20pa%C3%ADses%20da%20OCDE.&text=O%20debate%20sobre%20o%20IGF,o%20financiamento%20das%20a%C3%A7%C3%B5es%20governamentais.>. Acesso em 20 jul.2020.</p></div><div data-bbox=)

O NACIONAL. **Reforma Tributária**: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. Disponível em < <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: 10 jul 2020.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. 2011

FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O paradoxo constitucional brasileiro: Direitos sociais sob tributação regressiva.** Revista de economia política, vol. 39, nº 2 (155), pp. 306-327, abril-junho/2019

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil.** 2019. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf> Acesso em 08 jul 2020. Receita federal do brasil Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/irpf-no-brasil>> Acesso em: 07 jul 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário.** 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018

MORAIS, Carlos Yury Araújo. **O dever Fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para alcançar a equidade na tributação da renda mundial.** São Leopoldo/PI, 2014.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2019. Além do rendimento, além das médias, além do presente: Desigualdades no desenvolvimento humano no século XXI.** 2019. p.110. disponível em <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf> Acesso em: 02 jul. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Revenue Statistics.** 2019. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/0bbc27da-en/index.html?itemId=/content/publication/0bbc27da-en#section-d1e52>> Acesso em 15 jul 2020

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen.** – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. **O Imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no Princípio da solidariedade federativa.** Revista de finanças públicas, tributação e desenvolvimento, v. 6, n. 7, julho/dezembro, 2018

RODRIGUES, Hugo Thamir; SCHMIDT, Marguid. **A concretização do princípio da dignidade da pessoa humana como legitimadora da tributação no estado democrático de direito: solidariedade e neoliberalismo.** Revista Jurídica vol. 04, nº. 45, Curitiba, 2016. pp.154-179

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil – 2018 (Análise por Tributo e Bases de Incidência).** 2020. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 15 jul 2020

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estudos Tributários 14. **O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil**. 2004

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em:
<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil**, 1926-2013. 2016 91f. Dissertação (Mestrado)- Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

UNAFISCO NACIONAL. Nota Técnica Unafisco Nº 16/2020. **Aspectos da Falta de Atualização da Tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física: Tabelas Aplicáveis, Quantidade de Isentos e Estimativa do Impacto na Arrecadação**. 2020. Disponível em<<http://unafisconacional.org.br/UserFiles/2020/File/nt16.pdf>> Acesso em 10 jul. 2020

9. Proteção de dados dos contribuintes: os impactos da LGPD nos sigilos fiscal e bancário



<https://doi.org/10.36592/9786581110963-09>

*Taina Daniele Werle*¹

RESUMO

A tecnologia e a globalização elevaram a importância da informação e em uma sociedade informacional, aquele que possui e que controla os dados, também detém o poder. A utilização de novas tecnologias pela fiscalização e a busca por uma administração tributária mais “digitalizada” ocasionam uma alteração, também, na forma como o fisco se relaciona com o contribuinte. A Constituição Federal indica como direitos fundamentais a proteção à privacidade – no que se incluem os sigilos de dados – e a proteção dos dados pessoais, entretanto, considerando que, atualmente, o sigilo fiscal e o sigilo bancário vem sendo cada vez mais relativizados em prol da fiscalização e arrecadação tributária, surgem indagações sobre a interação da LGPD com os demais regramentos vigentes que tratam da proteção das informações dos contribuintes. Este trabalho possuiu como objetivo tratar sobre o direito à privacidade e a proteção de dados dos contribuintes, sobretudo das informações protegidas pelos sigilos fiscal e bancário, bem assim sobre a aplicação da LGPD ao setor público e possíveis impactos desta na proteção ao sigilo fiscal e bancário. Após realização do estudo, concluiu-se que a LGPD se apresenta não só como instrumento de ampliação dos direitos do contribuinte, mas também como fundamento para exigir-se do fisco um rigoroso tratamento dos dados, modo a não serem violadas as garantias constitucionalmente previstas ao contribuinte.

Palavras-chave: Sigilo Fiscal; Sigilo Bancário; LGPD; Proteção de Dados.

¹ Pós-graduanda (LL.M) em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Advogada. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/956764875528022>. E-mail: tainadwerle@gmail.com.

ABSTRACT

Technology and globalization have increased the importance of information and in an informational society, the one who owns and controls the data also holds the power. The use of new technologies for inspection and the search for a more "digitized" tax administration also causes a change in the way the tax authorities relate to the taxpayer. The Federal Constitution indicates as fundamental rights the protection of privacy - which includes data secrecy - and the protection of personal data, however, considering that, currently, tax secrecy and banking secrecy have been increasingly relativized in favor of inspection and tax collection, questions arise about the interaction of the LGPD with the other regulations in force that deal with the protection of taxpayers' information. The objective of this work was to deal with the right to privacy and the protection of taxpayers' data, especially information protected by tax and banking secrecy, as well as the application of the LGPD to the public sector and possible impacts of this on the protection of tax and banking secrecy. After carrying out the study, it was concluded that the LGPD presents itself not only as an instrument to expand the taxpayer's rights, but also as a basis for demanding a rigorous treatment of data from the tax authorities, so as not to violate the guarantees constitutionally provided for the taxpayer.

Keywords: Tax Secrecy; Bank Secrecy; LGPD; Data Protection.

1. INTRODUÇÃO

O homem é um ser dotado de inteligência que tende a modificar, constantemente, o meio em que vive desenvolvendo tecnologias que, de maneira cada vez mais célere, afetam tanto a forma como as pessoas se relacionam entre si, quanto o modo como o Estado se relaciona com seus cidadãos, alterando a realidade do direito e sua aplicação.

Os avanços da tecnologia e a globalização trouxeram consigo a elevação da importância dos dados, passando estes a serem considerados como ativos de valor (SZAJNBOK, 2021, p. 177). Em uma sociedade informacional, onde "o mundo é data" (ROCHA, 2003, p. 1) e a informação se torna o elemento central para o

desenvolvimento econômico (BIONI, 2021, p. 3), na qual o homem se define pelo conjunto de informações sobre ele existentes, se caracteriza pelos seus dados pessoais registrados e se instrui pelos dados que recebe, quem possui e controla a informação, detém, também, o poder (ROCHA, 2003, p. 1).

Com base nessa conjuntura, inobstante a Constituição Federal garanta, como direito individual e cláusula pétrea, a proteção à privacidade, no que se incluem os sigilos de dados (BRASIL, 1988; FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 2; BRANDÃO FILHO e LANZILLO, 2021, p. 83), a necessidade de um regramento mais específico sobre o tema se tornou urgente, culminando na edição de uma lei ordinária mais precisa, específica e rigorosa, qual seja, a Lei nº 13.709/18, conhecida como Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (“LGPD”).

Adentrando na esfera tributária, cumpre informar que a proteção de dados dos contribuintes já era objeto de preocupação antes mesmo do advento da LGPD. Embora previsto o sigilo fiscal no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e apesar do sigilo bancário restar regulamentado na Lei Complementar nº 105/01 (BRASIL, 2001), o acesso a essas informações pessoais dos contribuintes vem sendo cada vez mais relativizado em prol da fiscalização e arrecadação tributária. Ademais, não são somente as informações protegidas por estes sigilos que são entregues aos entes públicos em cumprimento de obrigações. Por estas razões, surgem indagações sobre a interação da LGPD com os demais regramentos vigentes que tratam dos sigilos e proteção de dados dos contribuintes.

Possuiria a LGPD, uma vez em vigor, a capacidade de ampliar a esfera de proteção de dados dos contribuintes, mais especificamente no que se refere aos sigilos fiscal e bancário, de forma efetiva? Nesse ínterim, há alguma modificação no que tange à proteção dessas informações em razão da entrada em vigor da mencionada lei?

O sigilo fiscal e o sigilo bancário possuem grande relevância não apenas por se tratarem de direitos protegidos constitucionalmente, como protetivos à privacidade, mas também em razão da importância política e social que possuem (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 1-2). Assim, faz-se necessária uma análise do tema, modo a verificar se há ampliação – ou não – dos direitos de proteção de dados dos

contribuintes, principalmente no que toca à proteção do sigilo fiscal e do sigilo bancário, com o advento da LGPD.

À vista disso, a presente pesquisa possui como objetivo geral verificar a existência de ampliação dos direitos de proteção de dados dos contribuintes, mais especificamente no que tange à proteção do sigilo fiscal e do sigilo bancário, com o advento da LGPD. Para atingir o objetivo geral proposto, a pesquisa possui como objetivos específicos (i) revisar a bibliografia sobre o direito à privacidade e proteção de dados dos contribuintes, sobretudo das informações protegidas pelos sigilos fiscal e bancário; (ii) revisar a bibliografia acerca da LGPD e sua aplicação pelo setor público, mais estritamente, na área tributária; (iii) revisar a bibliografia sobre eventuais impactos da LGPD na relação jurídico-tributária e na proteção do sigilo fiscal e bancário; e, (iv) avaliar se houve, com base na análise realizada, ampliação ou não da proteção de dados, especialmente no que tange aos sigilos fiscal e bancário.

A pesquisa será descritiva e se desenvolverá através de revisão bibliográfica e documental, por meio do levantamento dos materiais bibliográficos (livros, artigos, decisões judiciais, leis e/ou atos normativos, se necessário) sobre o tema objeto da pesquisa. Ademais, a pesquisa seguirá o método dedutivo, partindo-se da análise geral da proteção à privacidade na esfera constitucional, para, em seguida, avaliar de forma mais estrita a proteção de dados do contribuinte na relação jurídico-tributária, a proteção ao sigilo bancário e fiscal e os eventuais impactos, sejam estes de ampliação ou não, de direitos em decorrência da entrada em vigor da LGPD.

2. O DIREITO À PRIVACIDADE E À PROTEÇÃO DE DADOS

Dentre os direitos fundamentais que protegem a dignidade e a personalidade humana, o direito à privacidade pode ser visto como um dos mais relevantes (SARLET, 2021a, p. 199). Este consiste, não somente no direito de estar e ser deixado só, em outras palavras, de poder viver sem que haja uma interferência do Estado ou de terceiros sobre aspectos da sua vida privada e familiar, mas também no direito de ter protegida a sua autonomia privada e respeitadas as informações que, em princípio, dizem respeito somente ao próprio indivíduo (SARLET, 2021a, p. 200).

Conforme leciona Ingo Wolfgang Sarlet, o direito à privacidade opera, inicialmente, no seu âmbito subjetivo, como um direito de defesa, ao passo que garante a não intervenção de terceiros no seu respectivo âmbito de proteção, e também como expressão da liberdade pessoal e do direito do indivíduo de dispor, como lhe aprouver, das informações atinentes à sua vida privada, sendo, também, um direito de autodeterminação do indivíduo (SARLET, 2021a, p. 200). Da perspectiva objetiva, entretanto, decorre o dever de proteção estatal contra intervenções na esfera privada, apresentando-se como uma garantia de fruição da privacidade (SARLET, 2021a, p. 201).

Não é de hoje que a proteção de dados e o direito à privacidade são foco de discussões, entretanto, não há como negar que, com as modificações, cada vez mais céleres, promovidas pelos avanços tecnológicos, a regulação do tema e a implementação de regras mais concretas para evitar a sua violação tornou-se ainda mais urgente (RODRIGUES, AZEVEDO e PEREIRA, 2021, p. 5-6).

Embora o termo "proteção de dados pessoais" tenha sido incorporado mais recentemente ao glossário jurídico, questões atinentes à proteção de dados em si já eram tratadas de forma ampla, antes, no âmbito do direito à privacidade (DONEDA, 2021, p. 29).

A Constituição Federal prevê em seu art. 5º, como direito individual e cláusula pétrea, a proteção à privacidade, no que se incluem os sigilos de dados (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 2). Assim sendo, o direito de ter seus dados protegidos também está intrinsecamente ligado aos direitos da personalidade, constitucionalmente garantidos, que abrangem as preocupações existentes quanto à privacidade, respeito à intimidade, honra e imagem dos indivíduos (RODRIGUES, AZEVEDO e PEREIRA, 2021, p. 4-5).

Atualmente, ainda há certa ambivalência na menção à privacidade e à proteção de dados, o que ocorre, de certa forma, pela leitura da proteção de dados como uma evolução do direito à privacidade e aplicação daquele conceito de forma mais específica do que este (DONEDA, 2021, p. 29). A proteção de dados pessoais, ainda que fortemente vinculada à privacidade e aos direitos individuais, passou a se estruturar de forma mais autônoma quando se verificou o risco ao indivíduo decorrente do processamento automatizado de dados (DONEDA, 2021, p. 22).

A tecnologia e a globalização intensificaram o valor e a relevância dada, por governantes e empresários, aos dados pessoais (SZAJNBOK, 2021, p. 177). A captação e o uso massivo de dados ocasionaram a criação de uma nova forma de capitalismo na qual a vigilância constante e o controle dos cidadãos possibilitam que, tanto os agentes governamentais quanto as empresas privadas, possuam grandes informações sobre os indivíduos, enquanto estes, donos dos dados, não estão cientes deste tratamento e/ou de quem está realizando-o (FRAZÃO, 2019a, p. 33-34).

Ademais, conforme pontua Ingo Wolfgang Sarlet, o avanço da digitalização não tem impactado tão somente o direito positivo, tendo "*também "contaminado" a dogmática e a metodologia jurídicas, além de estender os seus tentáculos para os domínios da administração pública e labor dos Tribunais*", razões pelas quais, inclusive, tem se falado em um processo de digitalização dos direitos fundamentais e do próprio direito como um todo, modo a promover, de certa forma, uma releitura dos direitos fundamentais (SARLET, 2021b, p. 40).

Nessa economia movida a dados, os problemas que se originam da exploração das informações pessoais são maiores do que a violação da privacidade, adentrando, também, na individualidade e autonomia das pessoas (FRAZÃO, 2019a, p. 34). Neste ambiente, tornou-se inevitável, portanto, a implementação de normas para conferir maior proteção aos dados pessoais (SZAJNBOK, 2021, p. 177).

A LGPD entra em cena para resgatar os direitos básicos dos titulares dos dados e, de certa forma, frear práticas abusivas utilizadas pelo "capitalismo da vigilância" (FRAZÃO, 2019a, p. 34), ampliando, adicionalmente, o conceito constitucional de privacidade em razão da nova realidade da sociedade atual, regida pela constante evolução tecnológica (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 6).

Da principiologia e normas fundamentais da LGPD extraem-se diversos direitos básicos dos titulares de dados, no que se inclui, mas não se limita, (i) ao direito ao tratamento adequado e de acordo com as finalidades informadas, (ii) à limitação ao tratamento mínimo necessário com abrangência a dados pertinentes e não excessivos; (iii) ao tratamento adstrito a propósitos legítimos, (iv) direito à informação clara e acessível sobre a realização de tratamento, (v) direito à segurança dos dados e (vi) direito à adequada prevenção de danos em razão do tratamento de

dados (FRAZÃO, 2019a, p. 35-36).

A proteção de dados apresenta-se como um direito fundamental autônomo, relacionado à liberdade e à dignidade humana (FRAZÃO, 2019a, p. 34; SARLET, 2021b, p. 47), não se resumindo a um direito à autodeterminação informativa nem podendo ser confundido com o direito à privacidade (SARLET, 2021b, p. 53).

Até pouco tempo atrás, a Constituição Federal, embora fizesse menção ao sigilo das comunicações de dados, não trazia, de forma expressa, um direito fundamental à proteção e de dados. Diante disso, como forma de reconhecê-lo como direito fundamental autônomo, em 11 de fevereiro de 2022 entrou em vigor a Emenda Constitucional nº 115, que incluiu, expressamente, a proteção de dados pessoais dentre os direitos e garantias fundamentais, assegurando sua proteção, inclusive, nos meios digitais – adicionando a alínea LXXIX ao art. 5º da Constituição Federal – e fixou a competência privativa da União para legislar sobre proteção e tratamento de dados pessoais (BRASIL, 1988).

A proteção de dados pessoais deve ser considerada sobre duas perspectivas, quais sejam, (i) a possibilidade de barrar o acesso de dados de um indivíduo que não foram autorizados, e (ii) a possibilidade de que, uma vez divulgados os dados por vontade própria, estes não sejam usados de maneira distinta da concedida, ou por pessoa não autorizada (RODRIGUES, AZEVEDO e PEREIRA, 2021, p. 5). Assim, a privacidade enquanto direito, serve tanto como garantia de resistência contra violações quanto para constranger os demais a respeitarem tal sigilo (FERRAZ JUNIOR, 1993, p. 440).

A noção tradicional de privacidade, que se restringia a proteger a intimidade e garantir o direito de ser deixado só, não se compatibiliza com a complexidade da sociedade atual (FRAZÃO, 2019b, p. 105), razão pela qual seus domínios foram ampliados para abranger, também, o controle sobre as informações pessoais, o direito ao acesso e acompanhamento dos dados disponíveis, a autodeterminação informativa, dentre outros (FRAZÃO, 2019b, p. 109).

Uma vez apresentado o cenário atual sobre o direito à privacidade e a proteção de dados, passamos a avaliar o sigilo fiscal e o sigilo bancário.

3. O SIGILO FISCAL E O SIGILO BANCÁRIO

A Constituição Federal menciona, em seu art. 5º, XII, que é inviolável o sigilo de dados, sendo necessário esclarecer, contudo, o que pode ser abarcado neste conceito (FERRAZ JUNIOR, 1993, p. 446; BRASIL, 1988).

Quando menciona sigilo de dados, a Cara Magna se refere aos dados informáticos que, armazenados de forma eletrônica, podem ser transferidos de forma privada para terceiros. Caso haja a interferência de alguém nessa transmissão, que não possui relação com a comunicação, ou seja, que efetua o acesso mediante ato próprio ou por ter recebido um acesso indevidamente, haveria, por exemplo, uma interferência nessa transmissão de dados, violando o seu sigilo (FERRAZ JUNIOR, 1993, p. 446).

A inviolabilidade do sigilo está intimamente ligada ao direito à privacidade, envolvendo-se, assim, com o direito que o indivíduo possui de manter fora do alcance de terceiros o que somente a ele diz respeito, ou ao âmbito do que se considera sua vida privada (FERRAZ JUNIOR, 1993, p. 439).

O sigilo bancário pode ser entendido como o direito de manter suas movimentações e/ou informações bancárias livres de violação arbitrária ou ilegal, seja por parte da administração pública, seja pela própria instituição financeira (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 3).

O sigilo fiscal, por sua vez, enquanto direito garantido constitucionalmente, se refere à proibição de divulgação de informações que o fisco possua em virtude do seu poder-dever de fiscalizar, dados estes relacionados à situação econômica e/ou financeira de indivíduos, bem assim sobre a natureza dos seus negócios e atividades (FERNANDEZ, 2015, p. 331).

No sigilo bancário, verifica-se uma relação preexistente entre o contribuinte e a instituição financeira que deve ser resguardada mediante a tutela da não divulgação dos dados pela entidade privada e da não comunicação, sem determinação legal adequada, das movimentações financeiras realizadas pelo contribuinte (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 3).

No sigilo fiscal, a relação é entre o indivíduo e o fisco, devendo ser garantido o não vazamento dos dados encaminhados pelo contribuinte para cumprimento de obrigações tributárias (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 3).

Inobstante os sigilos fiscal e bancário não estejam previstos expressamente na Constituição Federal, a sua proteção foi deduzida dos direitos à privacidade e à intimidade (SARLET, 2021a, p. 201). Necessário frisar a existência inicial de discussão sobre o caráter fundamental dos sigilos, fiscal e bancário, uma vez que, em razão da magnitude dos direitos e interesses envolvidos no acesso a essas informações, ainda mais quando se menciona o interesse público, conforme indica Ingo Sarlet, *"há quem encare com reservas o fato de se incluir na esfera dos direitos pessoais, além de um "direito ao segredo de ser", também um "direito ao segredo de ter" (SARLET, 2021a, p. 201).*

De qualquer sorte, ainda que haja objeções, doutrina e jurisprudência consagram os sigilos como direitos fundamentais (SARLET, 2021a, p. 201), razão pela qual as contas bancárias e as movimentações financeiras de um indivíduo não podem (ou ao menos não deveriam), ser livre e diretamente acessadas e/ou analisadas pelo fisco e/ou por terceiros (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 3).

A inviolabilidade do sigilo não visa proteger os dados em si, não é este, em verdade, o objeto protegido, mas sim a sua comunicação, a liberdade que o indivíduo possui de negar o acesso. A proteção estará voltada para a privacidade da troca de informações, contra terceiros estranhos à comunicação (FERRAZ JUNIOR, 1993, p. 447).

Vendo dessa forma, solicitar-se o acesso à movimentação bancária não significa que estará sendo pleiteada a interceptação das informações que são recebidas pelo banco, no momento em que a comunicação está ocorrendo, mas sim o acesso aos registros finalizados, aos dados que já foram armazenados (FERRAZ JUNIOR, 1993, p. 448).

De qualquer sorte, tais dados deveriam permanecer sigilosos a não ser que, em decorrência de situação excepcional, após decisão fundamentada que tenha avaliado a presença das circunstâncias excepcionais necessárias e que justifiquem a medida, fosse autorizada sua quebra. Ocorre que o direito ao sigilo fiscal e bancário está sendo, cada vez mais, relativizado (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 4) e os

contornos do direito à intimidade e à privacidade, direitos esses fundamentais na forma da Constituição Federal, passaram a ser questionados frente ao dever, também fundamental de pagar tributos, bem assim em decorrência da constitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que possibilitam que o fisco acesse dados bancários e fiscais dos contribuintes (OLIVEIRA, 2019, p. 180).

Era predominante na jurisprudência a ideia de que a quebra do sigilo fiscal e bancário somente seria possível mediante autorização judicial, sendo esse entendimento, inclusive, prevalente desde o surgimento das ideias modernas de concessão de proteção a esses dados. Deste modo, a administração pública somente acessaria essas informações se, após o devido processo, se verificassem os requisitos legalmente exigidos e fosse efetivamente necessária a consulta para garantir a investigação (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 4).

Atualmente, entretanto, as Cortes Superiores começaram a relativizar o acesso aos dados, tratando de forma menos rígida essas garantias individuais mediante uma interpretação pró-fisco dos dispositivos legais existentes. Nesse cenário, os dispositivos que permitiam a quebra do sigilo, começaram a ser interpretados também como autorizadores do traslado de informações – inicialmente sigilosas – entre autoridades governamentais, sem considerar que essa troca resultaria em violação de direitos desde que ambas as autoridades – cedente e cessionária – zelassem pelos dados envolvidos na operação (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 4-5).

O entendimento passou a ser de que a mera transferência de informações não desnatura o sigilo conferido às movimentações bancárias, já que não estaria sendo possibilitado o acesso a terceiros, ademais, o acesso pelo fisco aos dados financeiros estaria fundamentado na sua necessidade de verificação da capacidade contributiva (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 5).

Assim, a jurisprudência passou a aceitar que a administração pública acessasse diretamente os dados bancários e as informações financeiras dos contribuintes que constassem na base de dados das instituições financeiras, sem prévia autorização judicial e sem que isso configurasse violação aos direitos de privacidade e sigilo (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 6).

Conforme entendimento atual, o fisco pode, ainda, transferir os dados pessoais (sensíveis ou não) que estiverem em sua guarda para outros órgãos da administração pública, sendo desnecessária a intermediação do judiciário, sem que isso configure quebra do sigilo ou violação dos direitos do contribuinte, privilegiando-se o compartilhamento de dados de interesse público em detrimento das garantias individuais (FAVACHO e CASTRO, 2021, p. 145-147).

Neste cenário, diferencia-se o acesso aos dados bancários e/ou fiscais por autoridades do acesso destes pelo público em geral, até porque, no que tange à proteção dessas informações, seu acesso para cumprimento de uma ordem constitucional não estaria em desacordo com a lei. (OLIVEIRA, 2019, p. 194-195).

Além do mais, argumenta-se que a existência de um sigilo bancário e de um sigilo fiscal não acarreta a impossibilidade de haver acesso aos dados. Se assim fosse – impossibilitado qualquer acesso – sequer haveria razão para regulamentar o tratamento das informações (OLIVEIRA, 2019, p. 194-195). Defende-se que, para que possamos falar em existência de dados, é necessário que exista material disponível para análise, logo, se há um sigilo de dados, conseqüentemente, haveria a possibilidade de que estes sejam cadastrados, registrados, controlados e acessados, de certa forma, pela administração (OLIVEIRA, 2019, p. 194).

Isto posto, as regras protetivas ao sigilo fiscal possuem como destinatário o servidor, agente que acessará os dados e possui o dever funcional de zelar por sua não divulgação a terceiros. Há quem defenda, inclusive, que pela jurisprudência atual, não poder-se-ia mais falar em sigilo fiscal contra o fisco (OLIVEIRA, 2019, p. 194-195).

Sob este aspecto, a possibilidade de serem acessados os dados fiscais de um contribuinte em processo administrativo ou em procedimento fiscal não ocasionaria qualquer lesão à privacidade, dado que esta relativização seria legalmente permitida, não sendo necessária autorização judicial prévia para tal (OLIVEIRA, 2019, p. 196).

Dessa maneira, o sigilo fiscal abrangido pelo direito fundamental à privacidade seria o resguardado pelos servidores e/ou instituições que acessam estes dados, mediante autorização conferida pela lei e que não ocorreria somente de forma excepcional (OLIVEIRA, 2019, p. 196).

Pois bem. Antes de adentrar no próximo capítulo, necessário frisar que o fisco, através do cumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes, recebe também outros dados pessoais que, em um primeiro momento, poderiam ser vistos como não abarcados pelo sigilo fiscal e/ou bancário, por não se referirem à movimentações bancárias nem à situação econômica ou financeira do contribuinte ou aos seus negócios (CABRAL, 2021, p. 13).

Isso não quer dizer, contudo, que tais informações acessadas pela administração pública não estejam protegidas a partir da entrada em vigor da LGPD, conforme passaremos a tratar no próximo capítulo.

4. A LGPD E SUA APLICAÇÃO AO SETOR PÚBLICO

Antes de tudo, cumpre mencionar que a partir da análise do texto da LGPD, verifica-se que a mesma trata de norma geral de interesse nacional, a qual se submetem não só a União, mas também os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, conforme indica o art. 1º da referida norma (BRASIL, 2018; CABRAL, 2021, p. 9), logo, a administração pública, em geral, deve observar as regras atinentes à proteção de dados.

Não há novidade no fato da administração pública efetuar o tratamento de dados pessoais, principalmente considerando que esta atividade acaba sendo indispensável para a consecução da sua finalidade e múltiplas atribuições, a discussão se apresenta, contudo, diante das mudanças verificadas na forma de coleta e tratamento das informações pelo Estado, propiciadas pelas novas tecnologias e pelos novos métodos internalizados (WIMMER, 2021, p. 282; CABRAL, 2021, p. 12).

Nesta senda, a inviolabilidade do sigilo não serve (ou não deveria servir) somente aos particulares, mas também aos entes públicos que dela se beneficiam sob a justificativa de manter-se a segurança da sociedade ou do estado (FERRAZ JUNIOR, 1993, p. 445).

A administração tributária possui acesso a um grande fluxo de dados e informações dos contribuintes como meio de viabilizar a fiscalização e a própria atividade arrecadatória (FAVACHO e CASTRO, 2021, p. 142-143). Esse elevado poder

informacional está atrelado, em parte, à necessidade de concessão de dados pessoais para realização de determinadas políticas públicas, execução de serviços e/ou para programas sociais (RODRIGUES, AZEVEDO e PEREIRA, p. 8). Inobstante verifique-se a necessidade da administração de realizar o tratamento de dados para que cumpra com as suas funções, a eficiência administrativa acaba apresentando-se, de certo modo, como contraponto ao risco associado ao controle desses dados e manutenção do seu sigilo (CABRAL, 2021, p. 12).

Verifica-se, assim, cada vez mais, a existência de conflito entre o direito à privacidade do contribuinte e o dever da administração de fiscalizar (RIBEIRO, 2012, p. 289), atrito este que acaba sendo dilatado, de um lado, pela utilização de novas tecnologias – como a inteligência artificial – na fiscalização (ENGELMANN, LIETZ e DAHLEM, 2020, p. 190-191), e de outro, pela ampliação da proteção aos dados pessoais.

Cumpra salientar que se possibilita a realização de acesso a dados pessoais, sejam ele sensíveis ou não, de uma forma mais ampla pela administração pública, dado que o tratamento está autorizado sem a exigência de consentimento, para os casos em que se tratar de execução de políticas públicas e tutela da saúde pela administração pública, conforme dispõe o art. 7º da LGPD (BRASIL, 2018).

De qualquer forma, independentemente da não exigência de consentimento, os entes da administração pública, direta e indireta, em níveis federal, estadual e municipal, também se submetem aos mandamentos da LGPD, devendo observar as suas previsões (MEÓ e BOULOS, 2021, p. 69-70). Assim, importante avaliar, do mesmo modo, como o poder público está lidando com a proteção dos dados dos seus contribuintes, para que não se promova uma violação do seu direito fundamental à privacidade e ao sigilo (RODRIGUES, AZEVEDO e PEREIRA p. 2).

Conforme indicam Meó e Boulos, o Centro de Tratamento e Resposta a Incidentes Cibernéticos do Governo indicou, em 2019, a ocorrência de mais de nove mil incidentes envolvendo a segurança dos sistemas de órgãos da administração pública, dentre os quais, mais de dois mil se referiam a vazamentos de dados (MEÓ e BOULOS, 2021, p. 70-71).

O risco não está, apenas, no acesso simples aos dados de terceiros. A violação à privacidade ocorre, igualmente, quando se utilizam dos dados acessados para

alcançar determinado fim. Por exemplo, o acesso a um nome pura e simplesmente não afeta em si o direito de privacidade, o problema está na utilização e exploração por terceiros do nome. O problema não está em ter que prestar informações à administração, mas sim na apropriação dessas informações por terceiros (FERRAZ JUNIOR, 1993, p. 448-450).

Na esfera tributária, a relação entre a LGPD e esse ramo do direito é ainda mais tênue. Hodiernamente, conforme prevê a Constituição Federal em seu art. 145, §1º, a administração pública pode, nos limites legais, identificar o patrimônio, as atividades econômicas e os rendimentos do contribuinte, desde que o faça sem desrespeitar os direitos individuais. Essa coleta de informações ocorre, inclusive, mediante a entrega, pelo contribuinte, das inúmeras obrigações acessórias exigidas pelo fisco, que importam na entrega de dados como movimentações financeiras, indicação do patrimônio existente e de sua mutação, mapeamento de operações econômicas, padrão de consumo, dentre outros, e que são protegidas pela privacidade (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 8).

Adicionalmente, o Código Tributário Nacional traz, em seus artigos 194 a 200, regramentos sobre o tratamento de dados dos contribuintes, possibilitando o exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais, comerciais, industriais, dentre outros, pelas autoridades administrativa em procedimentos de fiscalização, modo a garantir o exercício da função do fisco e o acesso às informações necessárias (FAVACHO e CASTRO, 2021, p. 143).

Diante deste cenário, verifica-se que no âmbito do direito tributário, a LGPD não produz grandes inovações, principalmente se considerarmos que as regras por ela trazidas não impedem ou inibem o fisco das práticas atuais de utilização de dados, abarcadas pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal (FAVACHO e CASTRO, 2021, p. 155). Apesar da LGPD não alterar a fiscalização e o cumprimento de obrigações principais ou acessórias, estando dados pessoais de contribuintes em posse da administração tributária, por meio da mencionada norma, exige-se que a administração adeque a sua estrutura para tratar satisfatoriamente os dados coletados (CABRAL, 2021, p. 15).

A LGPD exige, em regra, para o correto tratamento dos dados, a existência de consentimento do seu titular, entretanto, conforme mencionado alhures, o fisco

surge como uma exceção desta regra ao passo que pode ser classificado dentre as hipóteses que o consentimento expresso não será requerido, conforme art. 7º da LGPD, em função da atividade administrativa desenvolvida (BRASIL, 2018). Conquanto o fisco possa servir-se da mencionada previsão legal para dispensar o consentimento, isso não significa que não deverá possuir um procedimento adequado para o tratamento desses dados e garantia da proteção dos direitos do titular (FAVACHO e CASTRO, 2021, p. 150).

Além do mais, as demais disposições da LGPD são aplicáveis à administração tributária, podendo o contribuinte valer-se dos direitos nela previstos para, por exemplo, demandar a correção de dados, postular a anonimização, bloqueio ou ainda a exclusão de dados não pertinentes ou tratados em desconformidade (CABRAL, 2021, p. 15).

Com a entrada em vigor da LGPD, a administração pública precisará se adequar, modificando, inevitavelmente, a sua estrutura e o seu funcionamento para cumprir o novo regramento. Será necessário, inclusive, investimento em tecnologia, modo a garantir a segurança dos dados que possui, na adequação e mapeamento dos processos para definição – e proteção – do fluxo das informações, bem assim em capacitação profissional e conscientização dos servidores, para que estes cumpram a lei (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 7).

Devemos frisar que a fiscalização, por si só, não ocasiona a invasão de privacidade. Bem assim, na sociedade atual, o tratamento de dados é elemento essencial para o monitoramento, pelo fisco, do patrimônio e da atividade econômica dos contribuintes (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 96). Porém, para evitar a ocorrência de lesão aos direitos do contribuinte, necessário que a vigilância seja controlada de forma rigorosa e cumpra com a finalidade, necessidade e proporcionalidade, preservando os direitos individuais de erros e do arbítrio da administração (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 97).

De acordo com o exposto anteriormente, sabe-se que o sigilo bancário não é um direito absoluto, podendo ser relativizado diante do interesse público, da justiça, ou ainda do interesse social. Bem assim, as informações que podem ser exigidas de instituições financeiras, ainda que protegidas por sigilo bancário, observando as cautelas necessárias e o procedimento adequado, podem ser acessadas pelas

autoridades e agentes fiscais (FERRAZ JUNIOR, 1993, p. 452). De qualquer sorte, necessário analisar, ainda, se haveria uma ampliação ou não dos direitos dos contribuintes e da proteção ao sigilo, após a entrada em vigor da LGPD.

5. LGPD E PROTEÇÃO AOS SIGILOS BANCÁRIO E FISCAL

Com o avanço das tecnologias e a sociedade cada vez mais globalizada, exige-se do fisco maior eficiência e efetividade na sua atuação, de modo que, para combater a fraude fiscal, sonegação, e a evasão, a administração tributária passa a utilizar-se de ações que envolvem inteligência e o uso combinado de algoritmos, tecnologia e conjuntos de dados (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 83).

Para que o estado possa efetuar devidamente a fiscalização, o acesso a dados é primordial. Por conseguinte, a coleta e monitoramento de dados, observando-se o sigilo e os direitos individuais, são importantes meios para que se atinja a arrecadação (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 83), até por que, as informações que são entregues pelos contribuintes ao fisco são as principais fontes da sua atuação (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 95). Deste modo, o sigilo no tratamento dessas informações é essencial para a proteção dos direitos fundamentais (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 95-96).

Ainda que o acesso a determinados dados dos contribuintes já fosse restringido por proteções específicas – como o sigilo bancário e fiscal – dado que a manutenção dessas informações como sigilosas amparava-se no direito à privacidade e à intimidade (CABRAL, 2021, p. 3), isso não significa que a LGPD não possa ampliar essa esfera de proteção.

A LGPD, enquanto lei ordinária, analisando de forma hierárquica, não possui força suficiente para alterar previsões constantes do Código Tributário Nacional, recepcionado no ordenamento como lei complementar, muito menos alterar previsões constitucionais. Logo, não poderá modificar as hipóteses em que a “quebra” do sigilo fiscal é autorizada, entretanto, pode regulamentar o uso, a proteção e o tratamento desses dados que estão sendo acessados pelo fisco, estejam estes abarcados ou não pelos sigilos (FAVACHO e CASTRO, 2021, p. 148-149).

Ainda que esta lei não adicione, em suas normas, a exigência de autorização judicial para eventual quebra do sigilo, estabelece uma lista de direitos que condicionam o tratamento das informações, modo a resguardar o contribuinte de abusos e/ou desvios de finalidade, ampliando assim, a sua esfera de proteção (FAVACHO e CASTRO, 2021, p. 153).

Em outras palavras, a LGPD pode interferir na tendência atual de flexibilização do sigilo em função de seus ditames exigirem um tratamento adequado das informações, servindo como uma proteção adicional à efetivação dos direitos à privacidade e à observância da proteção das informações pessoais (FAVACHO e CASTRO, 2021, p. 149).

O direito do contribuinte à privacidade deve ser resguardado, cabendo à administração pública seguir os princípios regulamentados na LGPD, zelando pelo cumprimento do sigilo e estabelecendo padrões técnicos e administrativos que garantam a segurança das informações que guarda em seu banco de dados, inclusive contra acessos sem autorização – ou discricionários – de servidores e/ou terceiros (FAVACHO e CASTRO, 2021, p. 151). Devem ser observados pelo fisco, também, os procedimentos do Decreto nº 4.489/02 e do Decreto nº 3.724/01 (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 98).

O tratamento de dados pelo fisco deve se atentar, principalmente, ao princípio da finalidade, que indica que a realização do tratamento está condicionada a existência de propósitos legítimos, específicos, explícitos, bem como que deve ser o titular da informação cientificado. Também devem ser respeitadas as hipóteses específicas para tratamento, conforme art. 7º da LGPD, quais sejam, para cumprimento de obrigação legal, execução de políticas públicas e/ou exercício regular de direitos em processo (administrativo, judicial ou arbitral) (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 99).

Desta forma, a LGPD reduz, de certo modo, os problemas originados pela disparidade existente entre o contribuinte, titular de dados, e o fisco, que os utiliza, apresentando-se como um instrumento para o cumprimento do direito ao sigilo de dados, bancários e fiscal, que vinham sendo flexibilizados na execução da atividade tributária (FAVACHO e CASTRO, 2021, p. 155).

Adicionalmente, no que se refere à transferência ou compartilhamento de dados bancários e fiscais entre órgãos da administração pública, uma vez que esta se classifica como tratamento de dados pessoais, nos moldes do que orienta o art. 5º, X, da LGPD, exige-se que o fisco possua uma base para o tratamento adequado desses dados, que cumpra os padrões mínimos para garantir a segurança das informações e observe, não só os fundamentos de proteção da LGPD, mas também os direitos nela conferidos aos titulares dos dados (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 10).

Sobre esse tema, necessário referir que, com o julgamento do Tema nº 225 pelo STF, definiu-se que não há quebra e sim transferência do sigilo, nos casos de compartilhamento de dados por agentes financeiros e pelo sistema bancário com o fisco, ainda que não haja prévia autorização judicial para tal. O compartilhamento, assim, seria legítimo para tratamento dos dados pelos órgãos que possuam competência para identificar o patrimônio, a renda e a atividade econômica, bem assim para controlar e gerir essas informações (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 97-98).

Conquanto a LGPD não tenha incluído de forma expressa os dados fiscais como dados considerados sensíveis, defende-se que estes deveriam ser assim tratados, uma vez que intrinsecamente ligados ao patrimônio, privacidade e rotina dos contribuintes (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 10).

Previamente à LGPD, não havia previsão legal expressa a ser aplicada no que se refere à proteção e ao tratamento específico desses dados. Com o advento da LGPD, por outro lado, passamos a ter um direito fundamental à proteção de dados que se verifica tanto na subjetivamente, protegendo dos riscos em face do tratamento de seus dados, quanto objetivamente, garantindo ao indivíduo o controle dos seus dados (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 10-11).

Adicionalmente, no que se refere ao sigilo fiscal, inobstante haja lei específica regulamentando a matéria, entende-se que esta não impede a aplicação da LGPD, dado que as informações bancárias e fiscais se configuram como dados relacionados à pessoa natural (FEDERIGHI e CHOW, 2020, pp. 8; 10). Destarte, a LGPD, lei geral e principiológica que regula o tratamento de dados pessoais, se aplica também ao sigilo fiscal e ao sigilo bancário, incluindo mais um nível de proteção (FEDERIGHI e CHOW, 2020, p. 10-11), bem como aperfeiçoa o tratamento de dados

peçoais pela administração tributária, apresentando-se como um reforço para a preservação dos direitos dos contribuintes (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 99).

Por conseguinte, para que o fisco possa, legitimamente, tratar os dados pessoais, necessário que a lei assim permita, que haja interesse público na informação, o acesso se dê por ambiente seguro, preserve-se o sigilo e o tratamento esteja vinculado à finalidade do órgão (BRANDÃO FILHO, LANZILLO, 2021, p. 97).

A nova realidade da administração tributária (que se utiliza da tecnologia), ocasiona uma alteração na forma como o fisco se relaciona com o sujeito passivo. Se por um lado a tecnologia permite que o fisco se mostre mais presente e a utilização de dados eletrônicos favoreça o aumento da eficiência arrecadatória, por outro, o nível de exposição dos contribuintes é elevado e o direito à privacidade pode ser lesionado, exigindo assim que a transparência, a ética e a boa-fé, ocasionalmente deixadas de lado, sejam efetivamente verificadas (RIBEIRO, 2012, p. 286; p. 288).

Se o mundo é digital, não há como o fisco não se atualizar para que também possa sê-lo, contudo, o direito tributário ainda precisará repensar determinados paradigmas e conceitos para que se adeque a essa nova realidade (RIBEIRO, 2012, p. 287).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nessa economia movida a dados, os problemas que se originam da exploração das informações pessoais não se limitam à violação da privacidade, afetando também a individualidade e autonomia das pessoas. Assim, a proteção de dados e o direito à privacidade, assuntos estes que já vinham sendo muito discutidos, acabaram exigindo uma regulação e implementação de regras mais concretas para evitar a sua violação, principalmente considerando-se os avanços tecnológicos e a sociedade cada vez mais “informacional”.

Atualmente, a proteção de dados apresenta-se como um direito fundamental autônomo, relacionado à liberdade e à dignidade humana, devendo a Lei Geral de Proteção de Dados ser observada tanto pelo setor privado quanto pelos órgãos da administração pública.

No que tange ao acesso aos dados dos contribuintes protegidos pelos sigilos, verifica-se que as Cortes Superiores começaram a relativizar o acesso às informações, tratando de forma menos rígida o sigilo fiscal e o sigilo bancário, garantias individuais, mediante uma interpretação pró-fisco dos dispositivos legais existentes.

Através dos novos entendimentos, passou-se a aceitar que a administração pública acessasse diretamente os dados bancários e as informações financeiras dos contribuintes que constassem na base de dados das instituições financeiras, sem prévia autorização judicial e sem que isso configurasse violação aos direitos de privacidade e sigilo.

Ocorre que a manutenção da proteção aos sigilos bancário e fiscal, ainda que através de uma interpretação, atual, mais voltada ao fisco, possui grande relevância jurídica, política e social, uma vez que abrangidos no direito fundamental à privacidade. Ademais, conforme mencionado alhures, a LGPD não possui aplicação apenas ao setor privado, uma vez que os riscos de violação também correm no setor público, cabe à administração pública se atentar para o cumprimento dos princípios constantes da referida lei.

Assim sendo, deve-se assegurar que, no desempenho das funções estatais, observem-se as normas vigentes, inclusive no que se refere à proteção à privacidade e aos dados, logo, para que haja o tratamento adequado das informações, necessário que haja interesse público, cumpram-se os princípios da eficiência, da publicidade, da finalidade, da adequação e da necessidade, bem assim, que o acesso se dê por ambiente seguro e preserve-se, adequadamente, o sigilo.

Diante de todo o exposto, conclui-se que, inobstante a existência de regramentos específicos, a vigência da LGPD e a necessidade de sua observância, inclusive, pela administração pública, revela-se não só como instrumento de ampliação dos direitos do contribuinte, mas também como fundamento para exigir-se do fisco um rigoroso tratamento dos dados, modo a não serem violadas as garantias constitucionalmente previstas ao contribuinte.

Adicionalmente, no que se refere ao sigilo fiscal e ao sigilo bancário, aplicam-se também as disposições da LGPD dado que as informações bancárias e fiscais se configuram como dados relacionados à pessoa natural, incluindo-se mais um nível

de proteção, em outras palavras, a LGPD apresenta-se como um reforço para a preservação dos direitos dos contribuintes.

Desta forma, a LGPD minimiza, em certo nível, os problemas originados pela disparidade existente entre o contribuinte, titular de dados, e o fisco, que os utiliza, surgindo como um instrumento para o cumprimento do direito ao sigilo de dados, bancários e fiscal.

REFERÊNCIAS

BIONI, Bruno Ricardo. **Proteção de Dados Pessoais - A Função e os Limites do Consentimento**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

BRANDÃO FILHO, Murillo Cesar de Mello; LANZILLO, Anderson Souza da Silva. Tratamento de dados pessoais e direito tributário: A privacidade na perspectiva fiscalização dos deveres fundamentais de pagar impostos e de individualização e identificação do indivíduo. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 7, p. 82-102, 2021. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/7860>. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 19 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 10 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 19 nov. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 fev. 2022.

CABRAL, Thales Francisco Amaral. A administração tributária e o direito fundamental à proteção de dados. **XLVII Congresso Nacional de Procuradores dos Estados e do Distrito Federal**. 2021. Disponível em:

http://congressoprocuradores.com.br/2021/media/com_submissoes/files/A-Administra----o-Tribut--ria-e-o-Direito-Fundamental----prote----o-de-dados-pessoais2021-09-20-10-17-22.pdf. Acesso em: 25 mar. 2022.

DONEDA, Danilo. Panorama histórico da proteção de dados pessoais. *In*: BIONI, Bruno; DONEDA, Danilo. et. al. (coord.). **Tratado de proteção de dados pessoais**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 22-39.

ENGELMANN, Débora; LIETZ, Bruna; DAHLEM, João Pedro. Direitos fundamentais dos contribuintes, administração tributária e inteligência artificial. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT**, v. 1, n. 3, p. 187-202, 2020. Disponível em: <http://www.rdft.com.br/revista/article/view/25/25>. Acesso em: 17 nov. 2021.

FAVACHO, Fernando Gomes; CASTRO, Maria Clara da Silva. Impactos da LGPD para o uso de dados do contribuinte em face da flexibilização do sigilo fiscal. *In*: **Direito Tributário e Financeiro II**. III Encontro Virtual do CONPEDI. Florianópolis, 2021. p. 137-157. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/276gsltp/nv45geax/sl6O40I856HSVEY4.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2021.

FEDERIGHI, André Catta Preta; CHOW, Beatriz Graziano. Os sigilos fiscal e bancário e a LGPD: Direito fundamental à autodeterminação informacional no âmbito do direito tributário. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, v. 89/2020, p. 231-256, jul. – set./2020.

FERNANDEZ, Mônica Tonetto. Sigilo fiscal e bancário. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo Do Campo**, ano 7, n. 9, 2015. p. 329-340. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/462>. Acesso em: 27 mar. 2022.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 88, p. 439-459, jan./dez. 1993. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67231>. Acesso em: 18 nov. 2021.

FRAZÃO, Ana. Direitos básicos dos titulares de dados pessoais. **Revista do Advogado – AASP**. Ano XXXIX, n. 144, 2019a, p. 33-46.

FRAZÃO, Ana. Objetivos e Alcance da Lei Geral de Proteção de Dados. *In*: TEPEDINO, Gustavo; FRAZÃO, Ana; OLIVA, Milena Donato. (coord.). **Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais e suas repercussões no Direito Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019b, p. 99-129.

MEÓ, Rodrigo Amaral Paula de; BOULOS, Henrique Maciel. A Lei Geral de Proteção de Dados (Lei 13.709/2018) e a Administração Pública – Desafios na Aplicação. *In*: FILHO, Eduardo T. (Coord). **A lei geral de proteção de dados brasileira: uma análise setorial (volume I)**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021.

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.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. A era do controle tributário e o Direito Fundamental à privacidade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 11, p. 279-300, jan./jun. 2012. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/172>. Acesso em: 9 nov. 2021.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Direito à privacidade e os sigilos fiscal e bancário. **Interesse Público - IP**, ano 22, n. 20, p. 1-27, jul./ ago. 2003. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/172/21047/38914>. Acesso em: 9 nov. 2021.

RODRIGUES, Ricardo Schneider; AZEVEDO, Larissa Nunes de Melo; PEREIRA, Larissa de Oliveira Félix Rodrigues. O direito fundamental à proteção de dados e o poder público: o caso do programa alagoano Nota Fiscal Cidadã. **Liinc em Revista**, [S. l.], v. 17, n. 1, p. e5695, 2021. DOI: 10.18617/liinc.v17i1.5695. Disponível em: <http://revista.ibict.br/liinc/article/view/5695>. Acesso em: 18 nov. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais em espécie. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021a. p. 178-367.

SARLET, Ingo Wolfgang. Fundamentos constitucionais: O direito fundamental à proteção de dados. *In*: BIONI, Bruno; DONEDA, Danilo. et. al. (coord.). **Tratado de proteção de dados pessoais**. Rio de Janeiro: Forense, 2021b. p. 40-78.

SZAJNBOK, Lucienne Michelle Treguer Cwikler. LGPD e a proteção de dados pessoais no âmbito da administração tributária brasileira. *In*: VEIGA, Fábio da Silva; BRITO, Paulo de; PIERDONÁ, Zélia Luiza. (coord.). **Future Law**. Vol. II. IberoJur: Portugal: IberoJur, 2021. p. 175-183.

WIMMER, Miriam. O regime jurídico do tratamento de dados pessoais pelo Poder Público. *In*: BIONI, Bruno; DONEDA, Danilo. et. al. (coord.). **Tratado de proteção de dados pessoais**. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 282-299.

