

III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente:

Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Liziane Angelotti Meira; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-328-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. . Direito tributário. 3. Financeiro. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar no III Encontro Virtual do CONPEDI.

O direito tributário e financeiro atualmente ganhou importante destaque nos debates acadêmicos, o que se reflete no volume e qualidade de trabalhos apresentados. Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado, com temas que envolvem aspectos primordiais do direito tributário, especialmente: isenção tributária a templos religiosos; assistência mútua em matéria tributária; reforma tributária; tributação oculta e as consequências para a aplicação do princípio da capacidade contributiva; e vedação de privilégios fiscais odiosos.

Uma parte da discussão se voltou a questões especiais da tributação, os artigos e os debates versarem sobre: externalidade ambiental, direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e extrafiscalidade; tributação verde, análise da atividade agropecuária e o papel das políticas tributárias sustentáveis para diminuição de externalidades ante as queimadas e desmatamentos crescentes; incentivos fiscais como medida de saúde; o estímulo da redução do imposto autorizada no convênio ICMS no. 153/2019 e sua compatibilidade com o sistema tributário nacional; mutação constitucional do conceito de mercadoria e circulação de mercaria para a incidência do ICMS.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o processo tributário e o aspecto de transparência entre fisco e contribuintes, abordando trabalhos sobre: impactos da LGPD para o uso de dados do contribuinte em face da flexibilização do sigilo fiscal; transparência e proteção de dados dos contribuintes: os custos sociais e os limites jurídicos para a implantação da LGPD e do governo digital no âmbito da administração tributária; a privacidade na perspectiva fiscalização dos deveres fundamentais de pagar impostos e de individualização e identificação do indivíduo; a execução fiscal como instrumento de arrecadação tributária; reflexos dos princípios processuais na atividade probatória do processo administrativo fiscal.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos mais atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas quanto à proteção de dados e à responsabilidade do ente tributante.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (FGV-EPPG)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICPA)

**TRANSPARÊNCIA E PROTEÇÃO DE DADOS DOS CONTRIBUINTES: OS
CUSTOS SOCIAIS E OS LIMITES JURÍDICOS PARA A IMPLANTAÇÃO DA
LGPD E DO GOVERNO DIGITAL NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

**TRANSPARENCY, AND THE PROTECTION OF TAXPAYER'S PERSONAL
DATA: SOCIAL COSTS, AND LEGAL LIMITS FOR LGPD & DIGITAL
GOVERNMENT IMPLEMENTATION WITHIN THE SCOPE OF TAX
ADMINISTRATION**

**Henrique Silva de Oliveira ¹
Adrielle De Cirqueira da Silva ²**

Resumo

O artigo problematiza a compatibilização entre custos sociais e orçamentários (Holmes; Sunstein) na implantação de projetos de proteção de dados pessoais no âmbito da administração tributária (sigilo fiscal), as tensões entre fisco e contribuintes, e perdas sociais sinalizadas. Parte de pesquisa exploratória de doutrina e julgados do STF acerca do sigilo fiscal, à luz da LGPD/LGD, testando as hipóteses: adequado projeto de implantação (riscos próprios da gestão de dados dos contribuintes); observância das normas da LGPD (artigos 23 a 32), e das normas gerais tributárias; observância de princípios de racionalidade da tributação (Neumark), e das dimensões da transparência (Schauer).

Palavras-chave: Proteção de dados pessoais, Transparência fiscal, Sigilo fiscal, Custos dos direitos, Setor público

Abstract/Resumen/Résumé

This article inquires compatibility between social costs and public budgeting (Holmes; Sunstein) in the implementation of personal data protection projects within the scope of tax administration (fiscal secrecy), tensions between authorities & taxpayers, and social losses. It starts from an exploratory research (legal literature and Brazilian Supreme Court judgments on fiscal secrecy), going through the LGPD/LGD. It tests hypotheses: adequate implementation (risks inherent in the management of taxpayers' data); observance of the LGPD rules (articles 23 to 32), and the general tax rules; observance of the principles of rationality in taxation (Neumark), and the dimensions of transparency (Schauer).

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Personal data protection, Fiscal transparency, Fiscal confidentiality, Cost of rights, Public sector

¹ Mestre em Direito Público e doutorando - Universidade Federal da Bahia. Professor universitário e advogado. Salvador - Bahia - Brasil. prof.hsoliveira@gmail.com

² Bacharela em Direito - Centro Universitário Estácio da Bahia - e Pós-graduanda em LGPD e em Direito Público - Faculdade Legale. Salvador - Bahia - Brasil. adriellecis@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

Debater sobre transparência e sobre sigilo, e ainda sobre as ambiguidades na implantação de um programa de proteção de dados pessoais urdido sob as normas da Lei nº 13.709, de 14/08/2018¹, alterada pela Lei nº 13.839, de 08/07/2019², não parece oferecer reflexões inovadoras. Mesmo diante da recentemente editada Lei nº 14.129, de 29/03/2021³. Nada obstante, muito já se escreveu e ainda se escreve seja sobre “transparência” (ou, mais especificamente, sobre “transparência fiscal”), seja sobre “sigilo fiscal”, seja sobre LGPD, cuja implementação e absorção social ainda está em curso.

Parece que um dos temas deste início de século são as ambiguidades decorrentes do direito de proteção àquilo “que não se mostra em público, do que não se informa a todos nem deve ou precisa ser transparente, por dizer respeito às exigências vitais de cada indivíduo, impostas pela necessidade de sobrevivência, que circunscreviam o âmbito do privativo” (FERRAZ JÚNIOR, 2012), em contraponto ao dever de Estado e Sociedade “agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento [...] desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva [...] [, devendo] o Estado [...] revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura [...]” (TORRES, 2015, p. 128).

Frederik Schauer, por sua vez, afirma que “transparência, ao que parece, está em qualquer lugar, ou pelo menos é tratada em qualquer lugar. [...]” (2010, p. 1340), fazendo referência a volumosos estudos sobre o tema, e sua menção em setores como a administração pública, o setor hipotecário, crédito ao consumo e à produção, transações financeiras, governança corporativa (postulada pelos acionistas), regulação corporativa (postulada pelas sociedades por ações), os procedimentos judiciais, tecnologia da informação (e os “códigos-fonte abertos”), grupos internacionais de direitos humanos, entre outros.

A despeito de um clamor tão generalizado por transparência, e a despeito de vivermos um momento em que a vida humana é pari-passu analiticamente transubstanciada em dados, armazenados e aplicados por cada vez mais sofisticados sistemas de tecnologia digital da informação e comunicação, e de Internet das coisas, que rapidamente os propagam (“viralizam”, como se diz coloquialmente), e de imediato interferem na nossa vida, é válido

¹ Cujas ementas anunciavam, originalmente, tratar-se do “marco legal da Internet”.

² Em conjunto, tratadas a miúdo pela sigla “LGPD”, de “lei geral de proteção de dados”, uma das alterações promovidas por meio da Lei nº 13.839, de 08/07/2019.

³ Adiante referida como “LGD” (Lei do Governo Digital), que propõe a dispor sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública.

questionar: ainda resta espaço para a preservação da privacidade? Qual é o conteúdo jurídico do sigilo, do segredo, da intimidade e da privacidade na atualidade?

Tércio Sampaio Ferraz Júnior é quem uma vez mais clarifica a questão, ao afirmar que a proteção da liberdade informatizada (liberdade em reciprocidade) implica proteção da comunicação, e não do agente isolado (FERRAZ JÚNIOR, 2015, p. 108). Justifica-se, assim, a criação de densos e complexos sistemas de extração, tratamento, manutenção e divulgação (seletiva) de dados, para que se preserve a inviolabilidade não dos dados, mas da comunicação dos dados.

Insista-se: então a (pós-)modernidade implica abdicar dos direitos fundamentais de intimidade e privacidade? Parece-nos que não, por pelo menos dois motivos óbvios: a) um menoscabo da proteção da individualidade não se justifica ante os diversos atos normativos, publicados ao redor de todo o globo (na esteira da GPDR⁴ europeia); b) admite-se correntemente um “direito à autodeterminação informativa” como parte integrante da proteção de dados pessoais e conexo ao dever de segredo tributário (PICA, 2016), o que também inspira a LGPD (art. 2º, inciso II); c) esta, por sua vez, determina à administração pública o dever de manutenção de dados “em formato interoperável e estruturado para o uso compartilhado, com vistas à execução de políticas públicas, à prestação de serviços públicos, à descentralização da atividade pública e à disseminação e ao acesso das informações pelo público em geral” (art. 25), alinhando-se com a noção de “transparência ativa”, com a disponibilização de dados independentemente de solicitações (art. 4º, inciso XI; art. 29; e art. 36 da LGD).

Percebe-se, portanto, que a tensão entre o que é sigiloso, privativo, íntimo, preservado, e como tal deve ser protegido, de um lado, e aquilo que deve ser público, transparente (e não opaco), estar pronto para a divulgação e compartilhamento, em lugar de se vulgarizar, torna-se ainda mais sutil e delicada.

Nessa senda, cumpre refletir: qual é a medida de legitimidade, sob o aspecto das finanças públicas, de criação de complexos sistemas, com a inserção de diversos atores e recursos, para uma tal proteção que viabiliza, pelo reverso, um célere compartilhamento de dados dos administrados, em particular dos contribuintes⁵? Qual é a legitimidade em se impor ao contribuinte que tolere o custo (orçamentário) de um dever de revelação que implica, em última

⁴ *General Data Protection Regulation* (Regulamento Geral de Proteção de Dados): Diretiva sobre a proteção de dados na aplicação da lei e outras regras relativas à proteção de dados pessoais na União Europeia. Para maiores informações, ver página oficial do projeto: <https://gdpr-info.eu/>. Acesso em 13 abr. 2021.

⁵ Usa-se aqui a expressão em seu sentido mais amplo, próximo à noção corrente de *taxpayer*, como se faz amiúde em Portugal, no sentido de todo aquele que arca com o ônus financeiro do tributo, seja direta, seja indiretamente, escapando do rigor técnico do art. 121 da Lei nº 5.172, de 26/10/1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

análise, um incremento do aparato normativo arcado, em última análise, pelo contribuinte? Qual é o *trade-off* para o contribuinte em arcar com a carga fiscal para implantação de um sofisticado sistema de proteção de dados pessoais do contribuinte pela administração pública, se este valor de privacidade e intimidade já se houver esvaído pelo uso dos tempos, ou pela prática corriqueira, consolidada em entendimentos da alta cúpula do Poder Judiciário? Qual o ganho (individual e social), em curto e médio prazo, diante do incremento de custos transacionais na implantação da LGPD?

Dito de outro modo: como compatibilizar o princípio da transparência fiscal (que pressupõe a exibição de dados, inclusive dos administrados-contribuintes), o sigilo fiscal (que pressupõe preservação desses dados); e a racionalidade / economicidade das despesas públicas (NEUMARK, 1974)? As exigências da LGPD para o setor público não implicam uma pressão contra essa economicidade?

Pretende-se neste artigo, senão responder, lançar luzes para as questões acima propostas a partir de três elementos: a) uma aproximação à doutrina dos custos dos direitos (HOLMES; SUNSTEIN, 2019); b) um exame exploratório, sem qualquer pretensão de exaurimento, da dogmática justributária, jusfilosófica e jusconstitucional em torno dos conceitos como “transparência fiscal”, “transparência ativa”, “eficiência pública”, “sigilo fiscal”, e “proteção de dados pessoais” na LGPD e na LGD (particularmente, os dados pessoais dos contribuintes); c) uma aproximação despreziosa da prolífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), em torno do sigilo fiscal. Pretende-se delinear um esboço de critérios para uma adequada “análise de riscos”, sob a ótica da LGPD e da LGD, a fim de dar ensejo à melhor racionalidade possível na implantação da LGPD e do Governo Digital pela administração tributária.

2 OS CUSTOS DOS DIREITOS À PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS E À MANUTENÇÃO DE SISTEMAS TRANSPARENTES

Stephen Holmes e Cass Sunstein (2000) têm por premissa que os direitos, de qualquer espécie, somente são “direitos jurídicos” se estiverem apropriadamente amparados pelos aparatos (às vezes invisíveis, ou não refletidos) do Estado. Este se sustenta primordialmente dos impostos arcados pelos contribuintes. Sustentam que uma sociedade só atingirá seus objetivos de bem comum quando os cidadãos experimentarem a percepção de que suas obrigações (inclusive tributárias) serão recompensadas através de um sentimento de vantagem mútua.

Segundo os autores, o “custo dos direitos” é um tema enigmático, pois o termo possui significado variada e inexoravelmente controverso. A fim de focar na análise do tema proposto neste artigo, aproximamo-nos da noção de **custos** como aquilo assim previsto no orçamento público (HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 15 - 26), e da noção descritiva de **direitos** (jurídicos), como “filhos da lei”, ou seja, interesses importantes de indivíduos ou grupos que podem ser confiavelmente protegidos se utilizados os instrumentos do governo (HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 11 - 15).

Para os autores, todos os direitos são positivos, contrariando a tradicional dualidade doutrinária entre direitos positivos (os que exigem uma ação estatal para serem colocados em prática), e os direitos negativos (os que não se exige uma ação do Estado para exercê-los). A obra se propõe, portanto, a reconstruir o conceito, demonstrando que todos os direitos dependem dos recursos orçamentários (HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 43).

Atualmente, as atividades estatais, estão ao alcance de todos os cidadãos/contribuintes e devem ser mais acessíveis e compreensíveis a todos. Os atos administrativos visam à transparência para a tomada de decisões, não havendo espaço para decisões ocultas, anteriormente tomadas em votações secretas. Os custos regulatórios são impostos aos cidadãos/contribuintes de forma direta ou de forma indireta – neste último caso quando os tributos são impostos às empresas, as quais repassam-nos preços dos serviços públicos prestados.

A CF/88 é recheada de referências a um dever de transparência por parte da administração pública⁶. Ora, quem arca com os custos de todo esse sistema protetivo de garantidor desses direitos e liberdades? O contribuinte, certamente.⁷

⁶ São exemplos: : acesso à informação, dever dos órgãos públicos de prestar informações de interesse particular ou coletivo, como integrantes do núcleo dos direitos fundamentais – art. 5º, incisos XIV e XXXIII; compartilhamento de cadastros e informações fiscais pelas administrações tributárias – art. 37, inciso XXII; acesso à informação como meio de participação do usuário na administração pública – art. 37, § 3º, inciso II, do art. 37; cuidado para que, no exercício da publicidade dos atos do Poder Judiciário, preserve-se tanto a intimidade do interessado e o interesse público à informação – art. 93, inciso IX; a minudência dos dados que devem estar presentes nos instrumento do orçamento público, art. 165, particularmente o registro centralizado de projetos de investimento contendo, dentro outros, “estimativa de custos e informações sobre a execução física e financeira” – art. 165, § 15; a proteção tutelada pela administração pública das informações requisitadas por autoridades estrangeiras – art. 181; § 6º; o direito a acesso às informações relativas à gestão de planos de entidades de previdência privada – art. 202, § 1º; o dever de transparência e compartilhamento de informações no âmbito do Sistema Nacional de Cultura – art. 216-A, § 1º, inciso IX, e § 2º, inciso VII; a liberdade de informação no âmbito da comunicação social – art. 220, caput; e § 1º etc).

⁷ Afinal, “[...] direitos são invenções institucionais mediante as quais as sociedades liberais procuram criar e manter as precondições necessárias para o desenvolvimento individual e também para resolver problemas comuns, solucionando conflitos e facilitando respostas inteligentes e coordenadas a desafios, calamidades e crises que atingem a todos. Se os direitos são meios de auto-organização coletiva e precondições para desenvolvimento pessoal, sua garantia e proteção é naturalmente custosa.” (HOLMES; SUNSTEIN, 2020, p. 216).

José Casalta Nabais (2007, p. 165) reflete a respeito dos custos financeiros públicos dos direitos. Partindo da premissa de que todos os direitos têm custos públicos, pois não há direitos gratuitos, tanto os clássicos direitos e liberdades como os modernos direitos sociais, contêm ínsita a ideia de custo público, seja direto (visível) ou indireto (de diminuta ou mesmo nula visibilidade). Na verdade, os custos dos direitos sociais concretizam-se em despesas públicas com imediata expressão na esfera de cada um dos seus titulares, uma esfera que assim se amplia na exata medida dessas despesas. Uma individualização que torna tais custos particularmente visíveis tanto do ponto de vista de quem os suporta, isto é, do ponto de vista do estado, ou melhor dos contribuintes, como do ponto de vista de quem deles se beneficia, isto é, do ponto de vista dos titulares dos direitos sociais. A isto, Fritz Neumark (1970, p. 232 - 265) nomeou de “postulado de redistribuição”, ou seja, o princípio de redistribuição tributária da renda e do patrimônio, que integra o segundo eixo dos princípios de uma política fiscal justa e economicamente equilibrada: os princípios de tributação político-sociais e éticos. Já o Superior Tribunal de Justiça⁸ enxergou no art. 70 da CF/88⁹ o postulado da economicidade, na busca de um sistema mais funcional.

O contribuinte deve dispor de condições reais, factíveis e necessárias para o controle social da gestão fiscal – esta é a grande temática da LGD. Para exercer sua cidadania, é fundamental que seja garantido seu direito ao acesso à informação¹⁰, pois, somente com acesso a informações transparentes, adequadas e tempestivas, é admissível acompanhar e fiscalizar atividade tributária do Estado, em todas as suas etapas. E a oferta dessas informações deve ser segura. Ora, mais uma vez deve-se destacar: tudo isso tem custo, e quem arca com tal custo, no final das contas, é o contribuinte.

Portanto, a fim de garantir a transparência, a CF/88 tem evoluído, e a legislação que se propõe a concretizar suas disposições tem-se tornado cada vez mais densa, complexa e

⁸ O Superior Tribunal de Justiça, antes da Emenda Constitucional no 19, de 1998, considerava a eficiência um dever do administrador, como um princípio constitucional implícito da administração pública (BRASIL, 1996).

⁹ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional no 19, de 1998).

¹⁰ Não por outro motivo, o Brasil editou a Lei nº 12.527, de 18/11/2011 (LAI), que se propõe a regular o acesso à informação de que trata o inciso XXXIII do art. 5º da sua Constituição vigente (CF/88), e o inciso II do § 3º do art. 37 da mesma CF/88. Juntamente com a LGD e com a LGPD ora em exame, creem os autores deste trabalho que se encontram as bases de uma ampla política pública, em nível infra-constitucional, de proteção e gestão da transparência dos dados tutelados pelo poder público no Brasil.

intrincada. Eis mais um paradoxo: a garantia da transparência pressupõe mecanismos intrincados e nebulosos, que a LGD busca tornar translúcidos por meio da “desburocratização, inovação, transformação digital e da participação do cidadão”. Incrementa-se a transparência na administração pública tributária, conclamando-se à participação direta do contribuinte na fiscalização e nas decisões referentes a arrecadação dos tributos, também de como serão utilizados, tais recursos públicos advindos deles. Não é preciso dizer novamente: quem arca com o custo de toda essa intrincada e complexa rede de proteção da transparência, e dos meios burocráticos para desburocratizar a opacidade dessa teia complexa não é outra pessoa: o contribuinte.

Os direitos têm custos. Desse modo, é imprescindível mensurar valores dos cofres públicos para implementação da Proteção de Dados Pessoais e do Governo Digital, tendo em vista serem instrumentos recentemente sancionados (a despeito de se encontrarem em um continuum de densificação desses direitos, garantias e liberdades à transparência). De um lado, tem-se o criticismo na cobrança dos tributos, e, do outro, o poder estatal, o qual depende dessa solidariedade contributiva¹¹ do cidadão/contribuinte para execução de atividades, a exemplo, a implementação da LGPD e do Governo Digital.

Ao analisar essa linha teórica, não é difícil observar que os custos dos cofres públicos são suportados por um princípio da solidariedade – quiçá, da fraternidade (FONSECA, 2019) – no pagamento de tributos, para melhorias esperadas pelos cidadãos/contribuintes. Nesse sentido, cabe ao estado a obrigação de implementar a LGPD em seus órgãos, para que sejam protegidos os dados pessoais, daqueles aos quais, mantém a máquina engrenada financeiramente.

A não implementação da LGPD pode gerar um desgaste financeiro maior para o Estado do que o custo para sua implementação, tendo em vista que, embora o Poder Público seja isento das penalidades previstas, há o risco de sanções regulatórias que podem ser impostas ao setor público, podendo trazer resultados financeiros maiores do que as multas milionárias dispostas pela LGPD. Por outro lado, uma implantação inadequada pode gerar custos de médio e longo prazo, e teor previamente incomensurável.

¹¹ É célebre o fundamento no “princípio da solidariedade” que o STF promoveu ao decidir em favor da cobrança da contribuição previdenciária incidentes sobre proventos de aposentadoria (BRASIL, 2005), o que redundou em recente alusão à solidariedade para firmar o posicionamento, em sede de repercussão geral, da cobrança da contribuição previdenciária sobre os rendimentos do trabalho do aposentado que retorna a, ou permanece na ativa (BRASIL, 2019).

3 AVALIANDO RISCOS E CUSTOS EM TORNO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL, A LGPD E O GOVERNO DIGITAL

A “análise de riscos” é o processo de compreender a natureza e determinar o nível de risco, de modo a subsidiar a sua avaliação e tratamento (ABNT, 2018). O risco é um encargo tanto da exequibilidade como da medida das consequências. Nesse aspecto, o nível de risco é evidente pela combinação da exequibilidade de ocorrência dos fatos e das sequências resultantes no caso de materialização desses fatos, ou seja, do impacto nos objetivos.

Há ferramentas específicas para a gestão de riscos para órgãos públicos, para garantir a implementação da LGPD, cabendo mencionar: a) NBR ISO 27001:2013 (ABNT, 2013)¹²; b) NBR ISO 27701:2019¹³; c) NBR ISO 27002:2013¹⁴; e d) NBR ISO 27005:2019¹⁵. Por razões óbvias, o estudo e compreensão desse sistema técnico-normativo ultrapassa os limites e as possibilidades deste trabalho¹⁶.

Todavia, o debruçar sobre linhas interpretativas acerca dos dispositivos LGPD conduz à perspectiva de sua aplicação no setor público. Há regras que foram criadas exclusivamente para o setor, como a transparência, o compartilhamento de dados pessoais, bases autorizadas do tratamento de dados pessoais exclusivas para órgãos e entidades públicas, e que se consorciaram com as disposições da LGD. Traços como a previsão de distintas sanções a depender do regime concorrencial ou não da entidade pública devem ser interpretados conjuntamente com a noção de transparência ativa¹⁷.

A LDA apresenta extenso rol medidas para a busca da eficiência e melhoria da transparência, com observância e respeito à LGPD. Paradoxalmente, suas disposições nada trazem sobre a fonte de custeio dessas medidas. Ora, todas as medidas ali previstas para abertura

¹² Seu objetivo: “Esta Norma especifica os requisitos para estabelecer, implementar, manter e melhorar continuamente um sistema de gestão da segurança da informação dentro do contexto da organização. Esta Norma também inclui requisitos para a avaliação e tratamento de riscos de segurança da informação voltados para as necessidades da organização.” (ABNT, 2013a).

¹³ Seu objetivo: “Este documento especifica os requisitos e fornece as diretrizes para o estabelecimento, implementação, manutenção e melhoria contínua de um Sistema de Gestão de Privacidade da Informação (SGPI) na forma de uma extensão das ABNT NBR ISO/IEC 27001 e ABNT NBR ISO/IEC 27002 para a gestão da privacidade dentro do contexto da organização.” (ABNT, 2019).

¹⁴ Seu objetivo: “Esta Norma fornece diretrizes para práticas de gestão de segurança da informação e normas de segurança da informação para as organizações, incluindo a seleção, a implementação e o gerenciamento de controles, levando em consideração os ambientes de risco da segurança da informação da organização.” (ABNT, 2012b).

¹⁵ Seu objetivo: “Este documento fornece diretrizes para o processo de gestão de riscos de segurança da informação.” (ABNT, 2019).

¹⁶ Para uma leitura introdutória, recomenda-se o trabalho de Frank Ned Santa Cruz de Oliveira (2020)

¹⁷ Como se lê no art. 29 da LGD: “Art. 29. Os dados disponibilizados pelos prestadores de serviços públicos, bem como qualquer informação de transparência ativa, são de livre utilização pela sociedade, observados os princípios dispostos no art. 6º da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018”.

e proteção de dados custam dinheiro – leia-se, custam horas de trabalho e parcela da renda dos contribuintes.

É necessário estabelecer a relação jurídica oriunda do Poder Público e do indivíduo titular dos dados pessoais, no tratamento de dados pessoais pelo Poder Público¹⁸, sempre marcada pela desigualdade de poder. A administração tributária é investida da competência de lidar com grande volume de dados pessoais dos contribuintes em seus bancos de dados, por ser dotado de poderes para execução de seus deveres. A tensão entre fisco e contribuinte em torno desses dados é sempre presente, e verificável no volume acentuado de conflitos em torno de dados dos contribuintes.

De resto, a transparência é variável (SCHAUER, 2000, p. 1345), o que implica dizer que há graus de transparência. Encontrar o grau adequado de transparência, em relação tanto às aspirações sociais¹⁹ e necessidade de exercício de direitos fundamentais, quanto à capacidade econômica e à propensão da própria sociedade na realização da despesa, é uma questão de sintonia fina, de debate sobre os princípios que devem nortear a distribuição do dinheiro arrecadado pelo governo na imposição e garantia dos direitos jurídicos, e a definição sobre quem decide quanto de recurso deve ser empenhado para atender à demanda de direitos desse ou daquele grupo (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 215).

Paradoxalmente, a transparência é essencial para essa tomada de decisão. Sem informação adequada, o povo não poderá decidir sobre como melhor alocar recursos sobre a transparência. O que acarreta a reflexão de que a adoção de graus variáveis de transparência deve observar um planejamento de longo prazo, em etapas – do contrário, muito recurso será despendido com transparência, para resultados pouco conclusivos.

Em decorrência da ampla relação entre Estado e cidadãos, no que diz respeito a coleta de dados não padronizados, sequer transparentes, haja vista o risco da violação, pelo Estado, de direitos e garantias fundamentais do titular, demandou regulação específica para minimizar tais riscos. Todavia, as fontes de custeio dessa estrutura não são transparentes, paradoxalmente ao que preconizam. Já se sabe: no final do dia, que arcará com elas é o contribuinte.

É possível notar que a LGPD e a LAI se inspiram na transparência da atividade pública, no qual o cidadão, pessoa natural, tem a possibilidade de exercer a defesa de seus direitos e

¹⁸ Conforme art. 23 da LGPD.

¹⁹ Confira-se na passagem: “[...] como questão de rotina, os direitos não são somente criados, mas são também extintos. A mudança dos obstáculos ao bem-estar humano e das estratégias legislativas efetuam uma reconfiguração da liberdade, pois todos os direitos jurídicos são, ou aspiram ser, direitos de bem-estar – tentativas políticas e judiciais de alcançar o bem-estar humano em contextos sociais mutáveis. Quando essas tentativas não dão certo, como às vezes ocorre, os direitos são, e têm que ser, criados, suspensos, reconfigurados e atribuídos a outras pessoas.” (HOLMES; SUNSTEIN, 2019, p. 217).

garantias fundamentais contra o estado. Nessa hipótese, a LGPD vê o risco marcado pela assimetria de poder, em desfavor do cidadão e traz imposição de igualdade na atividade de tratamento de dados pessoais dos cidadãos, realizados pelo Estado²⁰.

Ora, na questão em apreço fica claro que tanto a suspensão, quanto a proibição da atividade de tratamento, ainda que parcialmente (e, com maior razão, quando de modo total), postergam a possibilidade de atuação para o Estado fiscalizador. O não cumprimento às regras impostas pela LGPD, também para os entes públicos, ocasionam riscos punitivos administrativos. E todo risco é um preço. Quem paga por ele, já se sabe: o contribuinte.

Nesta senda, convém precisar que este trabalho tem em mira os riscos em torno do princípio da transparência fiscal, em cotejo com o dever de a administração tributária preservar e observar o sigilo fiscal, ponderando que toda estrutura construída para sustentar a transparência das informações custodiadas pelo poder público e a proteção dos dados pessoais dos indivíduos envolvidos recai, sempre e sempre, sobre as costas do contribuinte.

3.1 CONSIDERAÇÕES BÁSICAS SOBRE O SIGILO FISCAL

Sigilo fiscal é uma das facetas do sigilo tributário, e se caracteriza pela proibição da divulgação, por parte dos agentes da administração tributária, de toda e qualquer informação ou dado sobre a situação econômica ou financeira dos contribuintes ou, de terceiros, e sobre a natureza e o estado de seus negócios e atividades, informações e dados esses obtidos no exercício da administração tributária (HABER NETO, 2018, p. 177; MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 259). Somente se justifica o uso de dados e informações dos administrados, pelos prepostos da administração tributária, para o exercício das funções inerentes à administração tributária (SHOUERI, 2021, p. 496).

²⁰ O teor do art. 23, caput, da LGPD, tem por antecipação o atendimento como intenção de finalidade pública, tendo como aspecto legal, o complemento de tratamento de dados pelo poder público, contido no art. 7º, inciso III, desta mesma Lei, que já prevê autorização de tratamento de dados para execução de políticas públicas. A LGPD, em seus arts. 26 e 33, reforça a necessidade de prévia publicação, para conhecimento dos encarregados de tratamento de dados, sendo respeitados os princípios de dados pessoais dispostos no art. 6º do mesmo diploma normativo. Caso ocorra vazamento de dados pelo setor público, os encarregados responsáveis serão informados pela ANDP para regulamentar tal infração. Há considerar, que existem duas leituras possíveis no § 3º do art. 52: na primeira, o Poder Público é isento de penalidades cabíveis, suas entidades e órgãos ficam eximidos da pena de multa simples ou diária; na segunda, que tais exonerações não são expressamente determinadas, apenas limita o legislador, reconhecendo as demais penalidades para ser aplicadas ao Poder Público. O artigo supracitado destaca o risco de sanções regulatórias que podem ser impostas ao setor público, podendo trazer resultados financeiros maiores do que as multas milionárias dispostas pela LGPD. Leva-se em consideração, o gerenciamento de risco decorrente de amplitude da máquina pública, sendo o Estado o maior provedor de dados pessoais ao cidadão e inegavelmente o agente que mais realiza operação de tratamento de dados pessoais.

O sigilo é um “instrumento fundamental” (WASSERMAN, 2010, p. 73) que visa a garantir, proteger e viabilizar o exercício de direitos dos cidadãos (ex.: voto secreto), e em última análise, a proteção do próprio Estado Democrático de Direito, cuja segurança deve ser tutelada em face de violações que os coloquem em risco. A inviolabilidade do sigilo, portanto, é *conditio sine qua non* para a existência de alguns direitos, como a intimidade, ou seja, presente a inviolabilidade do sigilo não significa que haja intimidade.

O direito à privacidade do sigilo e do segredo de dados está preservado por força de norma constitucional²¹. No Código Civil há cláusula geral²² que conclama, ser inviolável a vida privada da pessoa natural, e o juiz, a requerimento do interessado, deverá adotar as providências necessárias para impedir ou fazer cessar ato contrário a esta norma. Já o CTN contempla disposição²³ sobre ser vedada a divulgação de informação (obtida em razão do ofício dos agentes da administração tributária) sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros, ou sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades – cabendo até responsabilização criminal (leia-se: cabendo responsabilização criminal, e administrativo-funcional).

Tais previsões legais objetivam garantir a proteção dos dados “sensíveis” de pessoas, físicas ou jurídicas, contra acesso de sujeitos não-autorizados, sejam informações referentes a sentimentos, hábitos e costumes, relações familiares, situações econômicas, nos quais o conhecimento e/ou divulgação por estranhos possam representar um perigo real ou potencial ao direito fundamental à privacidade.

O direito ao sigilo de dados não pode ser violado por dispositivo legal, sob quaisquer alegações que não tenham previsão normativa para tal, com fundamentação que decorra diretamente da CF/88. Do contrário, o direito fundamental a ao sigilo, à intimidade e à privacidade perderiam conteúdo normativo.²⁴

Contudo, o STF manteve normas que abrandam o direito ao sigilo, valendo-se de outros princípios como “igualdade” e “capacidade contributiva” (BRASIL, 2016)²⁵. Também decidiu

²¹ CF/88, art. 5º, incisos XII, XXXIII, XXXVIII (alínea “b”), LXXII (alínea “b”, *a contrario sensu*); art. 93, inciso IX (*a contrario sensu*); art. 136, § 1º, inciso I, alíneas “b” e “c”, *a contrario sensu*); art. 139, inciso III, *a contrario sensu* etc.

²² Lei nº 10.406, de 10/01/2002, art. 21.

²³ CTN, art. 197.

²⁴ Decidiu o STF, ao julgar violação de sigilo fora das hipóteses legais: “[...] 1. Além da reserva de jurisdição, é possível ao legislador definir as hipóteses fáticas em que a atuação das autoridades públicas não seriam equiparáveis à violação do sigilo a fim de assegurar o funcionamento regular dos correios. 2. Tese fixada: “sem autorização judicial ou fora das hipóteses legais, é ilícita a prova obtida mediante abertura de carta, telegrama, pacote ou meio análogo.” 3. Recurso extraordinário julgado procedente. [...]” (BRASIL, 2020).

²⁵ “[...] Fixação de tese em relação ao item ‘a’ do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: ‘O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos

que o compartilhamento de dados entre a Receita Federal do Brasil e a Unidade de Inteligência Financeira (UIF, sucessora do COAF) pode-se dar, contanto que formalizada em procedimento administrativo (BRASIL, 2019).²⁶

Ora, a preservação deste sigilo fiscal, para muito antes da LGPD, já implicava imensuráveis custos: a manutenção de uma cultura do sigilo, desde a seleção, o treinamento e a capacitação contínua de pessoal; a adoção de boas práticas de preservação do sigilo fiscal; a concepção, implantação, manutenção e operação de sistemas de tratamento de dados que, ao mesmo tempo, viabilizem a prática da atividade administrativa tributária, e inviabilizem a divulgação do sigilo. Portanto, o “risco de revelar” dados pessoais é conhecido, inerente à administração tributária²⁷. Todavia, tal risco não se revela de forma clara nos orçamentos públicos, e haja dúvidas sobre as ações contínuas para a sua mensuração, atenuação e gestão. Desnecessário lembrar as contribuições que a falha de um modelo iluminista de mensuração de riscos históricos implica para o conceito de sociedade de risco mundial (BECK, 2015, p. 208), e em que o agente deve deixar de ser visto como um ente isolado em relação a outros, mas como um ente comunicativo em uma rede de conexões (FERRAZ JÚNIOR, 2015, p. 108).

3.2 PERDAS SOCIAIS: DESPESAS PÚBLICAS, CUSTOS DE TRANSAÇÃO, REDUÇÃO DA LIBERDADE E DA PRIVACIDADE

Uma das principais incumbências da organização econômica é sistematizar as ações dos indivíduos a fim de reduzir os custos de transação e, dessa forma, promover a estabilidade econômica desejada, nesse sentido é fundamental compreender como ocorre a transação e qual o comportamento dos indivíduos que transacionam.

O enfoque da teoria dos custos de transação está na busca da maximização de resultados eficientes, a partir do comportamento dos indivíduos dentro de uma organização e da forma como estes são coordenados (AZEVEDO, 2000).

cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal’.”

²⁶ “[...] Fixação das seguintes teses: 1. É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil - em que se define o lançamento do tributo - com os órgãos de persecução penal para fins criminais sem prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional; 2. O compartilhamento pela UIF e pela RFB referido no item anterior deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios. [...]”

²⁷ CTN, arts. 198 e 199.

Para haver o cumprimento da eficiência, eficácia e efetividade nas políticas públicas, os gestores públicos necessitam de um conjunto de informações gerenciais, que na atual condição, não é permitido a tomada de decisão sem o conhecimento de diferentes possibilidades de ação, seus custos e seus benefícios.

Nota-se a necessidade de se utilizar um sistema de informação de custos capaz de contribuir nas decisões, tais como: terceirizar determinado serviço/atividade ou produzir internamente, alugar ou comprar, realizar comparações a respeito dos custos de atividades ou serviços iguais produzidos por órgãos públicos diferentes, tendo como objetivo conhecer e fomentar a melhora do desempenho de seus dirigentes.

Impondo regras de controles administrativos, não seria diferente, no que se refere a implementação da LGPD, ainda que seja uma benesse para a sociedade, a parcela que correspondente do tributo na composição do preço (sendo este um serviço), no qual, para implantar esse programa, supõe-se haver necessidade de uma nova estruturação, programas de software adequados, treinamento para qualificação de adequação da nova Lei aos profissionais dos Órgãos, contratação do Encarregado²⁸, etc.

Mesmo que a ordem jurídica assegure o direito de propriedade ao contribuinte, e imponha transferências forçadas de parcela dessa propriedade ao ente estatal, é imperioso recordar sempre que toda e qualquer ação gera ônus ao contribuinte, aumentando, dessa forma, a percepção de essência econômica, na qual a teoria dos custos deve ser mitigada para tais avaliações, visando um menor custo de repasse para o contribuinte, sem alterar as melhorias de propostas instituídas na implementação da LGPD.

Com a evolução da Internet, fortalecer as regras e procedimentos de proteção no controle de dados, proporcionando uma maior segurança aos órgãos e aos contribuintes, buscando a redução dos custos de transação, ou seja, os custos de informação. Dito isto, a tecnologia da informação fornece agilidade e rapidez de transmissão e processamento das informações, modernizando e ampliando a capacidade das tomadas de decisão inerentes ao controle fiscal, isso não quer dizer liberdade total a essas informações de dados, ao contrário, com a implementação da LGPD a restrição de liberdade e privacidade, tal qual, do contribuinte e da administração pública, ficam em maior evidência para proteção contra vazamento de dados.

²⁸ LGPD, art. 5º, inciso VIII: “encarregado: pessoa indicada pelo controlador e operador para atuar como canal de comunicação entre o controlador, os titulares dos dados e a Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD).”

Neste sentido, a implementação para os procedimentos de proteção de dados relativos às informações e às transações do contribuinte com a Fazenda Pública (e vice-versa) pela Internet, parte do princípio da suposição de elevação dos custos para o contribuinte.

No estudo da Economia com relevância das perdas sociais, de forma teórica, as transações da organização pública, no que diz respeito a estrutura administrativa da arrecadação de tributos, tornou-se evidente a relação dos agentes públicos com os contribuintes, onde apresentam uma particularidade para redução dos custos de informação.

Portanto, tendo em vista as abordagens sobre uma perspectiva integrada, entre as contribuições, custos e redução da liberdade e da privacidade, é relevante dizer que existe espaço para o desenvolvimento da LGPD, ainda que existam meandros mediante questões de despesas públicas, os quais, sob uma ótica econômica, vigora a diminuição destas despesas para o melhor efetivação e retorno à sociedade.

Ainda assim, a experiência recente nos demanda refletir: um sigilo ou segredo pode implicar custos sociais futuros incomensuráveis. Basta recordar o quanto custou ao Estado a) criar mecanismos sigilosos para persecução política, no período militar; b) arcar com o volume de horas de trabalho de seus agentes na negociação de acordos sociais para a edição da Lei de Anistia²⁹, como um pressuposto para a redemocratização; c) instituir, em um momento subsequente, a Comissão Nacional da Verdade³⁰ a partir de dados revelados com a LAI.

Não que se negue a relevância social de cada um desses eventos, a seu tempo, mas feitas as abstrações morais, é de se perguntar: quem mais, senão o contribuinte (muitos deles vítimas dessas ações do Estado), arca com tantas idas e vindas em torno dos segredos oras mantidos, oras revelados? Sim, sim, talvez o maior custo não seja do contribuinte, individual ou coletivamente considerado. Talvez o maior custo seja da sociedade, que nessas idas e vindas do Estado, não consegue se reunir em torno de ideias e aspirações comuns.

²⁹ Lei nº 6.683, 28/08/1979.

³⁰ Cf. em <<http://cnv.memoriasreveladas.gov.br/>>. Acesso em 16 abr. 2021. Lamentavelmente, a verdade sobre os custos da comissão da verdade não nos parece que haja sido tão transparentemente divulgado, como o valor transparência, transparência, demandaria. E aqui cabe uma reflexão sobre a segunda dimensão da transparência, como Democracia (ao lado das outras aspirações da transparência: transparência como regulação, transparência como eficiência, e transparência como epistemologia), para Frederik Schauer: não se trata apenas de um meio para controle da corrupção (primeira dimensão), mas de um meio (segunda dimensão) para permitir que a população não necessariamente acerte, mas que também erre (SCHAUER, 2000).

4 LGPD, LGD E SEUS REFLEXOS SOBRE DADOS E INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE

A LGPD tem como o seu principal objetivo regulamentar a maneira como as organizações poderão utilizar os dados pessoais no Brasil, estabelecendo uma sequência de direitos individuais aos titulares dos dados pessoais³¹. Na LGPD recomenda-se³² a manutenção de registro das operações realizadas com o tratamento de dados pessoais, visto que esse mapeamento é essencial para a correta mitigação dos riscos, e para a prestação de contas.

A ideia de “proteção” busca garantir que o cidadão possa dispor meios para exercer efetivo controle sobre seus dados, assegurando um ambiente equilibrado, em torno do tratamento de dados pessoais, para evitar que danos aos cidadãos sejam evitados. A autoridade nacional de proteção de dados (ANPD)³³ poderá estabelecer normas complementares sobre a definição e as atribuições do encarregado, inclusive hipóteses de dispensa da necessidade de sua indicação, conforme a natureza e o porte da entidade ou o volume de operações de tratamento de dados.

Para o desenvolvimento das atividades relacionadas ao tratamento de dados pessoais, todos os órgãos e entidades públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista atuantes como controladores deverão nomear um encarregado para o tratamento desses dados, em todas as esferas de governo e da federação, pois tratam dos dados pessoais tanto de contribuintes como de servidores e empregados públicos, os quais se enquadram na definição de dados pessoais sensíveis.

Logo, o encetamento de uma política transparente de como empregar soluções, diante da ocorrência de incidentes de segurança é de suma importância. Tais incidentes devem ser comunicados à ANPD e ao titular dos dados, pelos órgãos supracitados, sempre que o incidente de segurança "possa acarretar risco ou dano relevante aos titulares", conforme previsto no caput do art. 48 da LGPD.

Para avaliação de risco, devem ser ponderadas as diretrizes de adequação para o tratamento de dados pessoais, que deverão ser mantidos em formato interoperável e estruturado para o uso compartilhado, com vistas à execução de políticas públicas, à prestação de serviços

³¹ Na LGPD, art. 5º, incisos I e II, “dado pessoal” é “informação relacionada a pessoa natural identificada ou identificável”, e dado pessoal sensível é “dado pessoal sobre origem racial ou étnica, convicção religiosa, opinião política, filiação a sindicato ou a organização de caráter religioso, filosófico ou político, dado referente à saúde ou à vida sexual, dado genético ou biométrico, quando vinculado a uma pessoa natural.

³² LGPD, art. 6º, inciso X.

³³ Definida na LGPD, art. 3º, inciso VIII, como “órgão da administração pública responsável por zelar, implementar e fiscalizar o cumprimento desta Lei em todo o território nacional.”

públicos, à descentralização da atividade pública e à disseminação e ao acesso das informações pelo público em geral³⁴.

A LGPD impõe a igualdade na atividade de tratamento de dados pessoais dos cidadãos, realizados pelo Estado. Conclui-se que é necessário o cuidado das operações de tratamento de dados pessoais, sobretudo no âmbito público, por ser detentor de uma grande base de dados, onde, vem marcado por uma assimetria de poder, em desfavor do cidadão.

Volta-se, uma vez mais, à reflexão baseada em Frederik Schauer (2000, p. 1348): se a transparência se faz em graus e é uma forma de controle (e regulação), e se a mesma se exerce por delegação (à ANPD), o modelo exige uma regressão *ad infinitum* de mecanismos de controle de transparência – e este “buraco sem fundo” em prol da abertura dos dados da administração pública (e tributária) para exibir os dados que custodia (por hipótese, dados dos cidadãos) é arcado, lembre-se, em última análise, pelo cidadão. O cidadão é o mantenedor do alçó da sua liberdade, e torna-se refém da necessidade de gastar mais. Quanto maior a necessidade de ter informações sobre quem controla e regula a transparência, maior deve ser a sua propensão (e capacidade econômica) para gastar com o aparato necessário a esse controle.

A lei foi criada para fixar princípios e regras para o tratamento de dados pessoais (operação realizada com dados pessoais, tais como: coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração).

O fisco, apesar de ter autorização para tratamento de dados pessoais sem a necessidade de consentimento do titular (uma acomodação, portanto, entre o princípio da “autodeterminação informativa” e o princípio da “necessidade” na LGPD), terá que ser transparente, deixando claro ao contribuinte as opções em que o tratamento poderá ser feito sem a necessidade de autorização, sempre mediante a indicação de um encarregado. Os agentes de tratamento devem adotar medidas técnicas e administrativas aptas a proteger os dados pessoais de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou difusão.

A ordem jurídica garante aos cidadãos, exercer direitos em relação àqueles que tratam seus dados, dessa forma, os agentes devem estar preparados para cumprir, mediante bases legais, a sua função, respeitando os direitos e garantias nela previstos. Nesse aspecto, no que concerne ao Direito Tributário a LGPD trouxe impactos significativos em relação aos dados

³⁴ LGPD, art. 25.

dos contribuintes. Basta lembrar a edição de ato da Receita Federal restringindo o acesso a dados disponibilizados na Internet no portal da Nota Fiscal Eletrônica³⁵.

É sabido que todos os dados da NF-e, circundam pelos sistemas da SEFAZ (Secretaria da Fazenda) e da CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), o que faz com que esses órgãos precisem se adequar à nova legislação, com a intenção de proteger os dados dos contribuintes. Após a LGPD entrar em vigor, mesmo dispondo da chave de acesso da NF-e, o cidadão só terá acesso a informações parciais, e para a leitura completa ser realizada, é necessária apresentação do certificado digital dos autores do documento³⁶.

Diante da existência uma variedade de normas setoriais que obrigava o Setor público a cuidar da privacidade de dados, o cidadão tinha acesso a toda informação passível de publicidade sobre proteção da Administração Pública, analisada com base no sigilo, a LGPD, traz a figura do Encarregado, para contrapor, trazendo em suas atribuições a preservação dados pessoais e sensíveis que estão em bases públicas. Conclui-se que, o caráter de complementariedade dessas duas figuras traz reflexos positivos sobre a segurança das informações de dados dos contribuintes.

Todavia, cabe sempre afirmar: quanto custa (e a quem) serve a proteção dos dados? Quem paga por esse custo, quem arca com mais esse direito, já se sabe: é o cidadão. Resta-lhe buscar, a partir da transparência e em nome da democracia que esta busca tutelar, errar menos em suas escolhas – ou melhor, evitar escolhas ruins de seus representantes – para que aquele princípio de racionalidade e economicidade das políticas interventivas (Neumark, 1970) seja atingido. Enfim, para que os custos sociais com o controle da transparência sejam tão efetivos quanto as aspirações sociais do presente e, na medida da sua previsibilidade, do futuro.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho, revisitou-se uma antiga máxima: aspirações sociais derivam direitos jurídicos; e direitos jurídicos demandam despesas públicas orçamentárias. É um truísmo de

³⁵ Conforme Portaria de nº 4.255, de 27/08/2020, que altera o processo para a disponibilizar a terceiros, os dados (de acordo com a LGPD) e informações presentes na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e). Anteriormente, por força da Portaria nº 2.189/2017, não havia processo de análise de risco para disponibilização desses dados.

³⁶ O que é positivo, sob o aspecto da proteção de dados, mas gera custos de transação facilmente demonstráveis. Conhecer volume de operações, ou ter acesso fácil aos dados de uma nota fiscal podem ser o único meio de prevenir riscos fiscais ou comerciais. Estudos acadêmicos a partir desses dados ficam dificultados. A restrição de acesso aos dados das notas fiscais é um preço, o qual será internalizado pelos agentes envolvidos. Assim, o custo social da restrição ao acesso de dados (e proteção da privacidade dos contribuintes) será a soma dos mecanismos de segurança no tratamento dos dados, mais os custos de transação internalizados.

Finanças Públicas, mas como se mostrou nem sempre os executores de políticas públicas são razoáveis em observá-lo, quando de suas formulações institucionais ou organizacionais. Curiosa e paradoxalmente, o meio para deter-se informação e exercer-se a democracia é a tutela da transparência com a proteção do sigilo.

Seja para proteger a transparência, seja para tutelar o sigilo, existem custos orçamentários. Para além de custos orçamentários, financeiros, existem custos sociais (como, por exemplo, com a polarização excessiva da sociedade e o entrave ao desenvolvimento social).

Fez-se, assim, um exame inicial de disposições que atos normativos relativamente recentes – LAI, LGPD, LGD –, investigações em torno da análise de riscos no tratamento de dados, em cotejo com velhos institutos, como o do sigilo fiscal e os princípios constitucionais da proteção da privacidade e da intimidade, e da transparência (enquanto um valor sistêmico e em certa medida universal, em um Estado Democrático de Direito).

Longe de responder sobre a medida das escolhas sociais entre sigilo e transparência, e de propor soluções para redução entre os conflitos entre fisco e contribuintes no entorno dessas escolhas, o estudo voltou-se a lançar luzes sobre essa que se entende ser uma das questões deste início de século: a dialética entre intimidade/privacidade, de um lado, e a transparência, de outro lado. E entre as aspirações sociais e seus custos, com um especial enfoque sobre a proteção no tratamento dos dados dos contribuintes, sem desmerecer que sem sua manipulação (judiciosa, adequada) não se pode atingir justiça tributária, tampouco uma relação mais harmoniosa entre fisco e contribuintes.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 27001:2013: tecnologia da informação, técnicas de segurança sistemas de gestão da segurança da informação requisitos**. Rio de Janeiro, 2013a. Disponível em: <<http://www.abnt.org.br/noticias/6669-abnt-nbr-iso-27701-e-lancada-na-abnt>>. Acesso em: 05/03/2021.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 27002:2013: tecnologia da informação, técnicas de segurança código de prática para controles de segurança da informação**. Rio de Janeiro, 2013b. Disponível em: <<https://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=306582>>. Acesso em: 05/03/2021.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 27005:2019: tecnologia da informação, técnicas de segurança, gestão de riscos de segurança da informação**. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em:

<<https://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=429058>>. Acesso em: 05/03/2021.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 27701:2019 Versão Corrigida 2020: técnicas de segurança, extensão da ABNT NBR ISO/IEC 27001 e ABNT NBR ISO/IEC 27002 para gestão da privacidade da informação, requisitos e diretrizes.** Disponível em: <<https://www.abntcatalogo.com.br/norma.aspx?ID=437612>>. Acesso em: 05/03/2021.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. **NBR ISO 31000:2018: gestão de riscos, princípios e diretrizes.** Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1fdNcTyTZ3Qs7LpGYf_g4-a054fVtiC6b/view>. Acesso em 15/04/2021.

BECK, Ulrich. **Sociedade de risco mundial: em busca da segurança perdida.** Lisboa (Portugal): Ed. 70, 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 5.590.** (RMS 5.590). Administração pública. Servidor público. Vencimentos. Proventos. Acumulação. Sexta Turma. Rel. Min. Vicente Cernicchiaro. Brasília/DF, 26 de abril de 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105** (ADI 3.105). Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Tribunal Pleno. Rel. p/ Acórdão Min. César Peluso. Brasília/DF, 18 de agosto de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.116.949/PR.** (RE 1.116.949). Constitucional e Penal. Prova obtida por meio de abertura de encomenda postada nos Correios. Direito ao sigilo de correspondência. Inadmissibilidade. Reserva de lei e de jurisdição. Recurso extraordinário que se julga procedente. Tribunal Pleno. Rel. p/ Acórdão Min. Edson Fachin. Brasília/DF, 18 de agosto de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.314/SP.** (RE 601.314). Direito Tributário. Direito ao sigilo bancário. Dever de pagar impostos. Requisição de informação da receita federal às instituições financeiras. Art. 6º da Lei Complementar nº 105/01. Mecanismos fiscalizatórios. Tese: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. Tribunal Pleno. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília/DF, 24 de fevereiro de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.224.327 / ES** (ARE 1.224.327 / ES RG) Recurso extraordinário com agravo. Direito Previdenciário. Aposentado. Retorno ou

permanência no trabalho. Cobrança de contribuição previdenciária. Possibilidade. Princípio da solidariedade. Existência de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Tribunal Pleno. Rel. Min. Presidente. Brasília/DF, 26 de setembro de 2019.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo bancário: privacidade e liberdade. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Sigilos bancário e fiscal: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 85 - 109.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. Disponível em: <https://www.terciosampaioferrazjr.com.br/publicacoes/sigilo-de-dados>. Acesso em: 28/03/2021.

FONSECA, Reynaldo Soares da. **O princípio constitucional da fraternidade: seu resgate no sistema de justiça**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla, a partir do original *The cost of rights*, 1999. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, ano 5, n. 20, p. 165, out./dez. 2007.

NETO, Michel Haber. **Transparência fiscal & sigilo tributário**. Curitiba: Juruá, 2018.

NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Traducción de José Zamit Ferrer, desde el original Grundsätze gerecht und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

OLIVEIRA, Frank Ned Santa Cruz de. **Gestão de Riscos no Direito Fundamental à Privacidade de Dados Pessoais no Processo Judicial Eletrônico / Diário de Justiça Eletrônico**. 2020. (dissertação, de mestrado em computação aplicada). Departamento de ciência da computação, Universidade de Brasília, 2020.

PICA, Luís Manuel Lopes Branco. **O direito à autodeterminação informativa dos contribuintes e a proteção dos dados pessoais em matéria tributária**. 2016. Dissertação (mestrado em direito tributário e fiscal). Escola de Direito da Universidade do Minho, Braga, Portugal, 2016.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. Sigilos bancário e fiscal. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. **Sigilos bancário e fiscal**:

homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 127 - 138.

WASSERMAN, Raphael. **A obtenção e o emprego de informações pela administração tributária em face das normas de sigilo.** 2010 (dissertação, mestrado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, São Paulo, Brasil, 2010.