

# **I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO ADMINISTRATIVO E GESTÃO PÚBLICA II**

**EDITH MARIA BARBOSA RAMOS**

**JANAÍNA RIGO SANTIN**

**JOSÉ SÉRGIO DA SILVA CRISTÓVAM**

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

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

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

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

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

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

**Representante Discente – FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

**Conselho Fiscal:**

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

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

**Secretarias:**

**Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

**Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

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

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

**Relações Internacionais para os demais Continentes**

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

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

**Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

**Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito administrativo e gestão pública II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Edith Maria Barbosa Ramos; Janaína Rigo Santin; José Sérgio da Silva Cristóvam – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-090-9

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# **I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO ADMINISTRATIVO E GESTÃO PÚBLICA II**

---

### **Apresentação**

O Grupo de Trabalho Direito Administrativo e Gestão Pública II reuniu-se no Encontro Virtual do CONPEDI, que aconteceu de maneira totalmente virtual e síncrona entre os dias 23 e 30 de junho de 2020, sob a temática “Constituição, Cidades e Crise”.

Em plena pandemia da Covid-19, a qual determinou a adoção de medidas de afastamento social para conter a disseminação do vírus, o CONPEDI reinventou-se. Contornando todas as adversidades deste momento tão difícil para a humanidade, fomos premiados com conferências, painéis e grupos de trabalho de excelência. Presentes, mesmo que fisicamente distantes, a alegria do reencontro ficou evidente nos debates, trocas e contribuições dos participantes do Grupo de Trabalho Direito Administrativo e Gestão Pública II.

Os trabalhos e debates desenvolvidos no GT produziram grande empatia entre os participantes, especialmente porque retrataram, de forma fidedigna, as grandes preocupações da sociedade brasileira contemporânea e sua agudização neste momento grave de pandemia. São elas: a) combate à corrupção e à improbidade administrativa; b) regulação e controle; e c) transparência e eficiência administrativa.

Os artigos deste ebook gravitam em torno das seguintes temáticas:

- 1. PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE E RELIGIÃO: NECESSIDADE EM DELIMITAR A ATUAÇÃO DO GESTOR PÚBLICO OU MERA PERFUMARIA?**
- 2. O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO À LUZ DO POSICIONAMENTO CONTEMPORÂNEO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**
- 3. A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ORIENTADA POR DADOS: GOVERNO ABERTO E INFRAESTRUTURA NACIONAL DE DADOS ABERTOS**
- 4. O PODER DE POLÍCIA ADMINISTRATIVA COMO INSTRUMENTO DAS GARANTIAS E DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

5. O PODER DISCRICIONÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A FLEXIBILIZAÇÃO INTERPRETATIVA DA SÚMULA VINCULANTE 13 DO STF
6. REFLEXÕES INICIAIS SOBRE POSSÍVEIS EXCESSOS DO PODER NORMATIVO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM TEMPOS DE PANDEMIA (COVID-19)
7. REFORMA ADMINISTRATIVA GERENCIAL E A (RE)INTERPRETAÇÃO DO DIREITO À PRIVACIDADE EMPRESARIAL FRENTE AO SIGILO FISCAL
8. INOVAÇÕES DO TERCEIRO SETOR BRASILEIRO: O PRINCÍPIO DA CIDADANIA E A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DAS RELAÇÕES PÚBLICO-PRIVADAS
9. MP 902/2019: RISCOS RELATIVOS AO FIM DA EXCLUSIVIDADE DA CASA DA MOEDA DO BRASIL NA FABRICAÇÃO DE MOEDA E PAPEL MOEDA
10. PROCESSO OU PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO: A PROCESSUALIDADE AMPLA COM RESPALDO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988
11. EXIGÊNCIA DE IMPLANTAÇÃO DE PROGRAMAS DE INTEGRIDADE NAS CONTRATAÇÕES PÚBLICAS: PROPOSIÇÕES DE UMA ANÁLISE JURÍDICO ECONÔMICA
12. COMBATE A CORRUPÇÃO NO BRASIL: A CIDADANIA COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DA DEMOCRACIA E DE CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS
13. IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA NO BRASIL: UM BREVE ESTUDO SOBRE A SUFICIÊNCIA DAS INOVAÇÕES DA LEI Nº 8.429/1992 A PARTIR DA ORIGEM E DAS ESPECIFICIDADES DO FENÔMENO
14. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO CÍVEL NAS AÇÕES DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA: REFLEXÕES À LUZ DA LEI Nº 13.964/2019
15. UM ENSAIO DOGMÁTICO SOBRE O § 1º DO ARTIGO 22 DA LINDB. A RESPONSABILIDADE DO GESTOR PÚBLICO EM CASOS DE TRAGÉDIAS ANUNCIADAS

16. UM OLHAR SOBRE A LEI MUNICIPAL Nº 8.583/2019 QUE INSTITUI A OBRIGATORIEDADE DE GARANTIA EM LICITAÇÕES NO ÂMBITO DA CIDADE DE DIVINÓPOLIS-MG, AVANÇAMOS?

17. DISCUSSÃO SOBRE AS RELAÇÕES ENTRE PODER PÚBLICO, CONCESSIONÁRIAS E USUÁRIOS NOS SERVIÇOS DE TELEFONIA

18. ANÁLISE CONTEXTUALIZADA DOS SERVIÇOS PÚBLICOS ESSENCIAIS EM FACE DA LEI Nº 13.460 DE 2017

19. A IMPRESCINDIBILIDADE DE EFICIÊNCIA NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PÚBLICO E O DIREITO AO HORÁRIO ESPECIAL PRATICADO POR SERVIDOR PÚBLICO QUE DESENVOLVE OUTRAS ATIVIDADES LABORAIS.

20. A CRISE ECONÔMICA DO FUNDO SETORIAL AUDIOVISUAL - FSA. POSSÍVEIS ESTRATÉGIAS REGULATÓRIAS PARA O SETOR AUDIOVISUAL NO BRASIL.

21. A ATUAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO SOBRE LICITAÇÕES PARA AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTOS E A IDENTIFICAÇÃO DE DESVIOS MEDIANTE SIMULAÇÃO DE DESONERAÇÃO DO ICMS

Com 22 (vinte e dois) artigos aprovados e 21 (vinte e um) efetivamente apresentados no GT, é possível constatar a presença quase que maciça dos inscritos no evento, o que demonstra que este formato de CONPEDI Virtual veio para ficar, como mais uma modalidade possível ao lado dos eventos presenciais.

Assim, por meio de novas formas de interação social proporcionadas pelas novas tecnologias de informação e comunicação, foi possível socializar os resultados das pesquisas desenvolvidas pela área de direito administrativo. Como resultado, será possível conferir neste ebook artigos científicos de elevada qualidade e pertinência acadêmica, com uma pluralidade de abordagens bastante originais e com inquestionável relevo prático.

Registramos os efusivos cumprimentos ao CONPEDI, pelo destacado empenho e a qualidade da organização desse primeiro encontro virtual - um espaço que proporcionou relevante momento de divulgação da pesquisa científica na área do Direito!

Assim, é com grande satisfação que apresentamos a comunidade jurídica a presente obra. Que todos possam se valer dos valiosos ensinamentos aqui presentes.

De Florianópolis (SC), de Passo Fundo (RS) e de São Luiz (MA), junho de 2020.

Prof. Dr. José Sérgio da Silva Cristóvam – Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Profa. Dra. Janaína Rigo Santin – Universidade de Passo Fundo (UPF)

Profa. Dra. Edith Maria Barbosa Ramos – Universidade Federal do Maranhão (UFMA)

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Administrativo e Gestão Pública II apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

**REFORMA ADMINISTRATIVA GERENCIAL E A (RE)INTERPRETAÇÃO DO  
DIREITO À PRIVACIDADE EMPRESARIAL FRENTE AO SIGILO FISCAL**  
**MANAGERIAL REFORM AND THE (RE)INTERPRETATION OF THE RIGHT TO  
CORPORATE PRIVACY IN AGAINST TAX SECRECY**

**Renan Braghin <sup>1</sup>**  
**Marlene Kempfer <sup>2</sup>**

**Resumo**

O direito constitucional à privacidade empresarial compreende a liberdade de manter sigilosas as informações e relações negociais que dizem respeito à pessoa jurídica. A relativização deste direito poderá ocorrer por determinação legal, a exemplo do Art. 195 do Código Tributário Nacional. Nesta hipótese a privacidade está protegida pelo sigilo fiscal conforme Art. 198 do mesmo Código. Este sigilo não é absoluto, pois há hipóteses para a troca de informações fiscais. Esta realidade normativa pode ser reinterpretada à luz dos pilares da EC nº 19/98 que fundamentam a Administração Pública Gerencial, em favor do controle social, para o fortalecer a democracia.

**Palavras-chave:** Sigilo e poder, Reforma administrativa do estado, Administração tributária, Sigilo fiscal

**Abstract/Resumen/Résumé**

The constitutional right to corporate privacy includes the freedom to keep information and business relationships concerning the legal entity confidential. Relativization of this right may occur by legal determination, as in Article 195 of the Brazilian National Tax Code. Hypothesis in which privacy is protected by tax secrecy according to Art. 198 of that Code. This secrecy is not absolute, because is possible to exchange tax information. This normative reality can be reinterpreted above the pillars of EC nº 19/98, which underpin the Managerial Public Administration, in favor of social control, to strengthen democracy.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Secrecy and power, Administrative reform, Tax administration, Fiscal secrecy

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina – UEL/PR. E-mail: contato@braghin.com.br.

<sup>2</sup> Doutora em Direito do Estado – Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professora do programa de Mestrado em Direito da Universidade Estadual de Londrina – UEL/PR.

## INTRODUÇÃO

A reforma gerencial brasileira, iniciada na década de 90 do século passado, mudou o paradigma de serviço público brasileiro. Os objetivos traçados no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995) apresentam-se ainda atuais para o exercício pleno da democracia republicana. Apesar disso, o serviço público de fiscalização e arrecadação de tributos parece manter-se alheio a esses objetivos, sobretudo em relação à promoção da transparência de seus atos e dados arquivísticos.

O objetivo da presente pesquisa promover uma discussão teórica sobre o papel do sigilo e da transparência na administração pública, nas diferentes formas de governos e avançar para indicar seus reflexos na administração tributária brasileira atual. O argumento principal é o de que o sigilo é e foi instrumento para o exercício da dominação, mas que deve ser superado diante da democracia republicana que tem em um dos seus pilares a transparência das informações públicas.

Em relação ao objeto, a pesquisa é classificada como descritiva e se apoia em procedimento bibliográfico, pois foi desenvolvida a partir de materiais publicados como livros e artigos. Quanto à lógica de pesquisa, este estudo é dedutivo, pois parte do princípio que a administração pública deve ser transparente.

A primeira seção dedica-se a uma a revisão do conceito de sigilo e transparência e sua relação histórica com o exercício do Poder, nas autocracias e democracias. Para tanto, partiu-se das hipóteses de que o sigilo das ações governamentais, mesmo nos regimes democráticos, é expressão de poder imperial do Estado e que a transparência para permitir o controle social, deve ser mais do que simplesmente divulgar ou permitir o acesso à informação. A segunda seção tem por foco analisar o movimento das reformas da administração pública, desde a burocrática patrimonial, passar pela weberiana e pela a reforma gerencial do século XX, sob o enfoque do caso brasileiro (EC 19/98), e alcançar os desafios para o século XXI. Na terceira seção destaca-se a função administrativa do Estado de arrecadar e fiscalizar tributos, intitulada de administração tributária, e sua relação com a privacidade empresarial e o sigilo fiscal, contrastando estes temas com a necessidade de adoção de técnicas gerenciais baseadas em *accountability*, governança e responsividade. Por fim, discute-se os limites das informações empresariais protegidas pelo sigilo fiscal e possibilidade de acesso das informações públicas mantidas pela administração tributária, enquanto condição democrática para o exercício do controle social.

## 1. A (IN)TRANSPARÊNCIA EM GOVERNOS AUTOCRÁTICOS E DEMOCRÁTICOS

O tema da (in)transparência no exercício do governo é observada sobre panoramas diametralmente opostos nos regimes autocráticos e democráticos. Norberto Bobbio afirma que a transparência é um dos valores para a condução da vida social no regime democrático, que importa no exercício do “poder público em público” (2018, p. 134) e permite o controle social dos atos praticados pelos representantes do poder no exercício do governo. Por outro lado, em regimes autocráticos, a partir de um recorte conceitual de que não há participação ou participação apenas formal de controle popular dos atos governamentais, a intransparência assume papel fundamental na condução dos assuntos públicos.

A monarquia absoluta é um exemplo histórico de regime de governo em que os atos do governante não precisam ser transparentes. Thomas Hobbes, em “O Leviatã” (1979) propõe que a monarquia absolutista é a melhor forma de governo, em oposição a aristocracia e à democracia antiga. Dentre as razões destacadas por Hobbes, duas são relevantes ao tema da intransparência. A primeira é que na “monarquia o interesse pessoal é o mesmo que o interesse público” (HOBBS, 1979, p. 66), o que faz com que todo ato do soberano seja expressão de virtude e praticado em busca do bem comum. A segunda razão é a de que o monarca pode receber conselhos “de quem lhe apraz, e quando lhe apraz” (HOBBS, 1979, p. 66), o que lhe permite ouvir de pessoas versada na matéria que pretende deliberar, com a antecedência que quiser e sob a condição de segredo.

No Absolutismo de Hobbes não há espaço para a opinião pública, tampouco há necessidade de transparência aos atos de governo que garanta algum controle social, porque a coincidência entre interesse pessoal do monarca e interesse público faz com que todos os atos do soberano sejam praticados em benefício do povo, uma vez que a “riqueza, o poder e a honra de um monarca provêm unicamente da riqueza, da força e da reputação de seus súditos” (HOBBS, 1979, p. 66). Hobbes também defende que o debate aberto, a exemplo do debate em assembleia, é menos eficiente que o conselho em segredo, vez que qualidade do debate é comprometido pelo elevado número de integrante e é inevitável que sejam defendidos os interesses pessoais dos oradores em vez do interesse público, afinal, “as paixões dos homens, que isoladamente são moderadas, como o calor de uma tocha, numa assembleia são como muitas tochas que inflamam umas às outras (especialmente quando sopram nas outras com discursos) até pegarem fogo ao Estado, sob pena de aconselhá-lo” (HOBBS, 1979, p. 89).

No final do século XVIII a publicidade ocupou a centralidade do debate político, principalmente em razão do pensamento de Immanuel Kant. Em “Resposta à pergunta: O que é o Esclarecimento?”, texto escrito em 1783, Kant o define enquanto a “saída do homem de sua minoridade, pela qual ele próprio é responsável” (1985, p. 1), condição de liberdade que o permita fazer “uso público da razão” (1985, p. 3). Com isso, Kant oferece oposição direta à intransparência do poder absolutista e propõe que haja condições de liberdade para que o homem possa expressar-se de maneira crítica. Para tanto, em “A Paz Perpétua” (originalmente publicado em 1795), Kant propõe a fórmula transcendental da publicidade segundo a qual “São injustas todas as ações que se referem ao direito de outros homens, cujas máximas se não harmonizem com a publicidade” (2008, p. 46), porque não há justiça na ação política que “deva permanecer inteiramente secreta se quiser ser bem sucedida” (2008, p. 47).

A publicidade está entre os valores do movimento iluminista que deflagrou as revoluções liberais do século XIX e o emergir, nos países do ocidente, de um constitucionalismo liberal de matriz democrática. Sob a característica de transparência, é consensual que a democracia moderna seja o regime de governo que tem a transparência enquanto regra e o sigilo enquanto exceção, porque não há quem defenda a total abertura das informações obtidas pelos órgãos públicos. Contudo, adverte Norberto Bobbio, em obra que discute o “futuro da democracia”, trata-se de “exceção que não deve fazer a regra valer menos, já que o segredo é justificável apenas se limitado no tempo, não diferindo neste aspecto de todas as medidas de exceção” (BOBBIO, 2018, p. 138).

Neste sentido, Bobbio argumenta que um dos exemplos mais aceitos exceção à transparência está no sigilo das informações obtidas pelo Estado em observância e tutela da privacidade e intimidade da vida individual dos cidadãos (2018, p. 159). O exercício da atividade estatal pressupõe o conhecimento de inúmeras informações que dizem respeito ao âmbito exclusivo daquilo que os particulares reservam para si. Embora estas informações sejam mantidas pelos órgãos e servidores públicos em razão do exercício de suas atividades, elas ainda conservam o seu caráter eminentemente privado, não configurando, em nenhum aspecto, informação acessível pelo primado da transparência dos atos públicos.

Também não seria conveniente exigir que o Estado divulgasse informações e estratégias que utiliza para combater o poder invisível que se volta contra ele. Em texto intitulado “O poder invisível”, originalmente publicado na imprensa italiana em 1980, Norberto Bobbio explica que o poder invisível é composto pelas organizações criminosas, seitas políticas secretas, grupos terroristas que se organizam “não somente para combater o poder público, mas

também para tirar benefícios ilícitos e extrair dele vantagens que não seriam permitidas por uma ação à luz do dia” (2015, p. 33). No texto “Democracia e Segredo”, publicado primeiramente em 1988, Bobbio utiliza o argumento de defesa da segurança enquanto justifica para o sigilo numa perspectiva internacional, por duas razões: “(1) a presença no sistema internacional de Estados não democráticos, nos quais o segredo é regra e não exceção; (2) o fato de que o sistema internacional em seu conjunto é um sistema não democrático” (BOBBIO, 2015, p. 69).

Vê-se que a falta de transparência no Estado democrático ora se relaciona com a proteção da privacidade e ora para a proteção da segurança, o que, em última análise, revela-se na proteção do próprio regime democrático. Isso não significa que a proposta democrática não possa ser instrumento para fins despóticos e contrários ao ideal de liberdade que está na gênese deste regime. A exemplo do que Bobbio chama de “poder onividente” (2018, p. 167), possibilidade potencializada com o avanço da tecnologia, que subverte a ideia de transparência “não mais ao rumo ao máximo controle do poder por parte dos cidadãos, mas ao contrário rumo ao máximo controle dos súditos por parte de quem detém o poder” (2019, p. 168).

Em sentido similar, Roberto Romano, ao tratar das esperanças e ilusões da transparência democrática, afirma não ser novidade alguma que historicamente haja pouca simetria entre os olhares, em que o poder público tudo vê das relações privadas, mas muitas vezes não deixa ser visto. Por isso, a disponibilização ampla de informações, por si só, não significa transparência com o qualitativo que merece a democracia liberal: “Quanto mais o público é inflacionado com informes e imagens, sem acesso ao juízo crítico e sem a coragem para decidir o próprio rumo, mais opaco se faz o mandado do imperante” (ROMANO, 2001, p. 48). Neste sentido, Roberto Romano cita o exemplo dos movimentos autoritários do século XX, quando a ideia da visibilidade em projeção ao espaço social para justificar a prática de “espionagem e o controle dos cidadãos pela polícia a serviço dos governantes” (2001, p. 49).

Com isso, embora visibilidade dos atos públicos esteja no cerne do pensamento democrático contemporâneo, ela também pode servir de base para propósitos autoritários, afinal, Romano adverte que, “Não raro, um discurso fascista utiliza palavras forjadas no campo democrático, e uma corrente socialista se deixa fascinar por termos de origem conservadora. Cautela semelhante deve ser empregada, no meu entender, com as fórmulas ao redor da transparência” (2001, p. 51-52).

## **2. REFORMA DO ESTADO E A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL BRASILEIRA**

Na obra *Construindo o Estado Republicano*, Bresser-Pereira (2009) identifica na modernidade, com o surgimento do Estado absoluto (século XVI), a imersão de um modelo de administração pública marcado por uma burocracia patrimonial. Esta forma de Estado representa um “produto de um acordo político entre a burguesia emergente e o monarca” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 38), para criar condições ao exercício do comércio, sob instituição que pudessem garantir o direito de propriedade e a força dos contratos. Em razão da indissociável união entre interesse público e interesse pessoal do monarca, “não havia distinção nítida entre patrimônio público e patrimônio privado” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 42), de modo que todo aparato estatal estava à serviço e à disposição do soberano. Corrupção e nepotismo são traços comuns deste período. O corpo de funcionários governamentais ostentava o privilégio da nobreza e exerciam a função burocrática patrimonial para cobrar impostos e administrar a justiça (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 42).

O advento do Estado Liberal, com as revoluções burguesas e das classes médias do século XVIII e a ascensão do pensamento político contratualista, proporcionou a abertura para a democracia parlamentar, que propunha a existência de um espaço social marcado por cidadãos, de racionalidade própria e distinta da figura do Estado. Com isso, “Parlamentos e constituições ganharam importância e, além do estado de direito, foi definitivamente estabelecida a liberdade negativa ou liberal” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 49). A ampliação do número de pessoas que conquistaram o direito de votar, tornaram-se cidadãos, fez aumentar a demanda Estatal por serviços e de estrutura para prestá-los. Com isso, o século XIX “foi também o século da reforma burocrática, através da qual o aparelho do Estado acabou assumindo um caráter totalmente moderno ou capitalista” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 50).

A reforma do serviço público, ou reforma burocrática, levou em consideração o pensamento de Max Weber (exposto na obra “*Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*”, de 1922). O paradigma burocrático é um importante avanço em face do patrimonialismo. Entre vários aspectos importantes, o pilar da igualdade perante a lei, rejeita privilégios individuais em prol do profissionalismo de seus servidores.

Uma das principais características do modelo de administração burocrático é a orientação pela técnica, que impõe que o servidor público possua acesso a conhecimentos que não são compartilhados por toda a coletividade. Por isso, Weber qualifica o serviço público em uma de dominação por meio da organização, configurada pela “vantagem do pequeno número” (1999, p. 196), em que as massas são subordinadas por uma minoria dominante capaz de

“comunicar-se internamente com rapidez especial, de dar origem, a cada momento, a uma ação social racionalmente organizada que serve para a conservação de sua posição de poder e de dirigi-la de forma planejada” (WEBER, 1999, p. 196).

Este tipo de domínio da técnica pelos servidores lhes permite reprimir muito facilmente as massas e essa estratégia se revela “plenamente eficaz quando os dominadores guardam segredo de suas intenções, das decisões e do conhecimento, atitude que se torna mais difícil e improvável com cada acréscimo” (WEBER, 1999, p. 196). A “dominação secreta” (WEBER, 1999, p. 196), do ponto de vista burocrático, depende da presença de manutenção dos interesses deste grupo de pessoas por meio de uma “relação associativa racional” (WEBER, 1999, p. 199), próxima ao espírito do capitalismo e livre “do amor, do ódio e de todos os elementos sentimentais, puramente pessoais e, de modo geral, irracionais, que se subtraem ao cálculo, na execução das tarefas oficiais” (WEBER, 1999, p. 213). Essa racionalidade, portanto, pressupõe que este grupo de técnicos atuam em consonância com o primado da igualdade perante a lei, exigindo uma “objetividade” racional formal da administração, em oposição ao livre-arbítrio e à graça da antiga dominação patrimonial” (WEBER, 1999, p. 216).

Com isso, Weber identifica que o poder dos governos de administração burocrática é grande e “procura aumentar mais ainda esta superioridade do profissional instruído, ao guardar segredo sobre seus conhecimentos e intenções” (1999, p. 225), e que “a administração burocrática é sempre uma administração que exclui o público. A burocracia oculta, na medida do possível, o seu saber e o seu fazer da crítica” (WEBER, 1999, p. 225).

O modelo burocrático foi considerado a forma mais eficiente de gestão pública até o final do século XX, quando, nos países desenvolvidos, a democracia evoluiu para se tornar o “regime político no qual o espaço público é uma realidade e o debate público formador de opinião tem um papel fundamental” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 78). Bresser-Pereira demonstra que, após a Grande Depressão de 1930 e a crise do Estado liberal-democrático, a luta e a propagação das ideias socialistas e a defesa dos direitos sociais proporcionaram “condições políticas favoráveis a uma maior intervenção do Estado na economia, à manutenção dos direitos sociais, ou a um sistema de bem-estar social” (2009, p. 79).

O modelo estatal passou para o Estado Social-Democrático e a democracia ganhou relevo social, com a proposta de diluir a concentração do poder centralizado nas elites e ampliar o espaço social para dar voz à opinião pública (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 83-84). A alteração do perfil do tamanho do aparelho estatal provocado pela passagem do Estado Liberal ao Estado Social-democrático revelou a ineficiência do modelo burocrático para o atendimento

das demandas dos cidadãos, que não mais se limitava à garantia de não interferência em seus direitos civil, exigindo a intervenção do Estado para lhes garantir educação, saúde, cultura, previdência, assistência social, pesquisa científica e outros direitos sociais. O serviço público no modelo burocrático “demonstrou ser ineficiente na prestação de serviços que os cidadãos-clientes começaram a exigir no século XX” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 108).

O Estado social-democrático, demasiadamente grande, era inconciliável com um sistema de administração burocrático e autocentrado, incapaz de acompanhar o dinamismo da economia por tendência excessivamente regulatória. Com isso, Bresser-Pereira destaca que “o ciclo de expansão do Estado declina e a privatização, a desregulação e outras formas orientadas para o mercado afloram e se tornam indispensáveis” (2009, p. 109). Aponta, também, que o processo de globalização de mercado foi significativo para o fracasso do Estado-nação, do modelo social-democrático e, conseqüentemente, a necessidade de rever a gestão pública burocrática. Neste panorama cresce o sentimento de que o setor privado possuía formas mais adequadas de gestão.

No Brasil, a reforma da gestão pública teve início com a publicação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995), com a proposta de “criar condições para a reconstrução da administração pública em bases modernas e racionais” (BRASIL, 1995, p. 6). O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado deixa claro que a qualidade do serviço público está relacionada às métricas de eficiência e efetividade, que importa saber se (i) as decisões tomadas pelo governo visam o interesse nacional e os objetivos da sociedade brasileira (BRASIL, 1995, p. 42); e, (ii) se as decisões estão sendo realmente cumpridas (BRASIL, 1995, p. 42). Este documento traçou os seguintes objetivos na implementação do modelo gerencial para os serviços públicos: promover a descentralização das atividades da burocracia e autonomia para que cada agência administre os recursos humanos, materiais e financeiros; realizar controle de resultados, preferencialmente, por indicadores qualitativos e quantitativos de desempenho; fortalecer práticas de mecanismos que privilegiem a participação popular na formulação e avaliação de políticas públicas e viabilizar o controle social das atividades estatais (BRASIL, 1995, p. 46).

O trabalho iniciado em 1995 resultou na promulgação da Emenda Constitucional n.º 19/1998. As bases da reforma gerencial brasileira se assentaram no pressuposto da existência de quatro setores do Estado: (i) núcleo estratégico; (ii) atividades exclusivas; (iii) atividades não exclusivas; (iv) atividade de mercado, bens e serviços. Tal proposta leva em conta o tipo de propriedade e o tipo de administração pública mais adequados para cada um dos setores

(BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 282) O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995) dispôs que o modelo de gestão deve se manter essencialmente burocrático, mas com técnicas gerenciais, somente em relação ao núcleo estratégico do Estado, que corresponde ao “Poderes Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público e, no poder Executivo, ao Presidente da República, aos ministros e aos seus auxiliares e assessores diretos, responsáveis pelo planejamento e formulação das políticas públicas” (BRASIL, 1995, p. 41). Em relação aos setores de atividades exclusivas, não exclusivas e de mercado, o modelo de administração deve ser gerencial, orientados pelo princípio da eficiência, e visando “a busca de uma relação ótima entre qualidade e custo dos serviços colocados à disposição do público. Logo, a administração deve ser necessariamente gerencial” (BRASIL, 1995, p. 41).

O gerencialismo brasileiro está alicerçado no ideal republicano de democracia, que pressupõe uma “sociedade civil ativa, uma cidadania participativa” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 270). Para tanto, além de reconhecer a eficiência e a qualidade do serviço enquanto valores centrais da gestão pública, a reforma gerencial exige que os administradores públicos devem ser responsáveis perante os políticos, perante a mídia e todos que “ocupam o espaço público, participam do debate público e adotam diversos mecanismos de controle social ou participação da cidadania” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 270). A reforma gerencial brasileira, portanto, somente se realiza pela democracia republicana, enxergando no destinatário do serviço público a condição de cidadão, oferecendo a ele os mecanismos de controle social (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 270-271).

Eli Diniz (2013), em estudo sobre os desafios para a construção de um de um novo modelo desenvolvimentista para o Brasil do século XXI, propõe que a retomada do desenvolvimento implica na necessidade de “aumentar a eficácia de alguns importantes mecanismos” do regime democrático, fundamentais ao aperfeiçoamento da gestão pública, que a autora retrata a partir revisão bibliográfica de autores estrangeiros, são eles: a *accountability*, governança e *responsiveness* (DINIZ, 2013, p. 17).

A *accountability*, explica Eli Diniz, compreende o “conjunto de mecanismos e de instituições de cobrança e de prestação de contas” (2013, p 17) que permita a responsabilização pública dos agentes do estado. A autora cita alguns exemplos bem sucedidos de controle externo e interno dos agentes públicos, tal qual os Tribunais de Conta da União e dos estados, a Controladoria Geral da União e o Ministério Público (2013, p. 17). A governança refere-se “às formas de gestão caracterizadas pela capacidade de construir interlocução com a sociedade” (2013, p. 17). Sua finalidade, na gestão pública, é “lidar com a dimensão participativa e plural

da sociedade, o que implica expandir e aperfeiçoar os meios de conexão de uma administração do complexo jogo de interesses de uma sociedade moderna” (DINIZ, 2013, p. 18).

Este modelo de gestão compartilhada geralmente se configura por conselhos comunitários e fóruns de participação, apresentando-se por um mecanismo eficiente de deliberação democrática para a adoção de medidas públicas com elevado nível de legitimidade social, além de ser uma importante forma de reduzir as possibilidades de captura da gestão pública pelos interesses escusos de grupos econômicos ou políticos. Por *responsiveness* compreende-se a “capacidade dos governos de responder às preferências dos cidadãos por meio das políticas públicas postas em prática” (DINIZ, 2013, p. 18), o que impõe a necessidade de ampliar os mecanismos de “vocalização e de transmissão das demandas” (DINIZ, 2013, p. 18).

### **3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: PRIVACIDADE EMPRESARIAL E SIGILO FISCAL**

As atividades de regulamentar, arrecadar e fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias competem à administração tributária, denominação designada a este setor da administração pública nos termos da Constituição Federal (Art. 37, XXII) e do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/1966, Título IV). A administração tributária exerce atividade exclusiva do Estado na busca do interesse público, conforme divisão proposta por Bresser-Pereira (2009, p. 285) e prevista no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995, p. 41). O modelo de gestão administrativa brasileiro propõe que as atividades exclusivas do Estado devam realizar os objetivos da administração pública gerencial, vale dizer, o controle posterior de resultados, competição administrativa e a adoção de mecanismos de participação popular e controle social (BRASIL, 1995, p. 46).

A função de regulamentar as leis tributárias que determina a forma de arrecadação e fiscalização é comumente alvo de críticas sob a denúncia de que se trata de um sistema complexo, opaco, repleto de atos normativos que são constantemente alterados e versado em linguagem técnica de difícil compreensão. A intransparência se faz presente também em muitos tribunais administrativos na medida em que não disponibilizam ao público a íntegra de suas decisões ou das soluções de consulta. Desta forma dificulta-se o cumprimento correto dos deveres tributários e fica reforçada a crítica de Alfredo Augusto Becker de que o Brasil representa um “manicômio jurídico tributário” (1963, p. 6).

A administração tributária é expressão do poder extroverso do Estado, no sentido de que sua ação interfere na esfera dos “indivíduos ou cidadãos que não fazem parte da organização do Estado em si, mas são membros do Estado-nação” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 284). Este poder extroverso é previsto no artigo 194 e parágrafo único do Código Tributário Nacional, que determinam que as pessoas físicas e jurídicas devem obrigatoriamente cumprir com a legislação tributária, que regula, em caráter geral, as competências e os poderes das autoridades administrativas.

Paulo de Barros Carvalho (2019) afirma que atividade extroversa da tributação, em especial, atua em “terreno sobremodo delicado, por tocar direitos fundamentais dos administrados, quais sejam o direito de propriedade e liberdade” (2019, p 684). Ainda que haja sobremaneira intervenção na propriedade e na liberdade, direitos individuais de primeira dimensão, é indispensável observar que qualquer atuação administrativa somente se justifica pelo primado da lei, tal qual estabelece o artigo 194 do CTN e, com muito mais força normativa, a Constituição Federal (artigos 37 e 150, I). Por isso, as competências administrativas devem possuir a legitimação democrática da legalidade, não se admitindo que “os súditos do Estado, estranhos aos serviços públicos da Administração, estejam sujeitos a cumprir deveres contidos em atos meramente administrativos” (CARVALHO, 2019, p. 685).

Neste sentido, o Código Tributário Nacional, que possui caráter de norma geral de direito tributário estabelece que não possui aplicação qualquer norma que exclua ou limite a atividade administrativa tributária no exercício de seu “do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los” (artigo 195, CTN). Neste sentido, se adotados os procedimentos legais, as empresas devem permitir que os servidores públicos ingressem em seus estabelecimentos e tenham acesso aos seus livros fisco-contábeis.

Vê-se que o artigo 195 do CTN põe em xeque eventual direito individual à privacidade empresarial, consistente no direito exclusivo de manter em sigilo eventuais operações, faturamentos e negócios, ao determinar que a administração tributária possui o dever de conhecer e examinar livros e qualquer documento empresarial. O argumento de lesão de direito de privacidade encontra reforço no §1º do artigo 145, da Constituição Federal, que, além de dar suporte ao princípio da capacidade contributiva, prescreve à Administração Tributária ordem para respeitar os direitos individuais em sua atividade de instituição, cobrança e fiscalização de impostos.

Paulo de Barros Carvalho defende que o artigo 195 do CTN “não encerra conteúdo de autoritarismo: é uma imposição inafastável do exercício do *dever* que a lei atribui aos agentes da Administração Tributária, e se reflete num desdobramento do princípio da supremacia do interesse público ao do particular” (2019, p. 686). Com efeito, uma vez que a atividade administrativa se realize nos estritos limites legais e aos limites interesse, não pode “sofrer embaraços ou enfrentar obstáculos que não os próprios limites cravados na Constituição, no catálogo dos direitos e garantias individuais” (CARVALHO, 2019, p. 686).

O próprio Código Tributário Nacional estabelece o modo de atender o direito à privacidade empresarial ao estabelecer, no artigo 198, proibição dirigida à Fazenda Pública, ou a seus servidores, de divulgar informações, obtidas no exercício da atividade tributária, a respeito da situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Atribui-se a este dispositivo a prescrição normativa da garantia do “sigilo fiscal”. Neste sentido, no Manual do Sigilo Fiscal (aprovado pela Portaria RFB n.º 3.541, de 7 de outubro de 2011), a Receita Federal do Brasil defende a ideia de sigilo fiscal pelas garantias individuais previstas no artigo 5º, X, da Constituição Federal, especialmente a inviolabilidade da intimidade e da vida privada.

As exceções ao sigilo fiscal estão numericamente previstas no Código Tributário Nacional e configuram hipóteses em que as informações fiscais podem ser divulgadas, ou transferidas, mediante sigilo, para outros órgãos da Administração Pública, para as administrações tributárias de outros entes federados, e para os Estados estrangeiros.

O §1º, do artigo 198, do CTN, dispõe que as informações protegidas pelo sigilo fiscal poderão ser fornecidas nas hipóteses: de requisição de autoridade judiciária; de solicitação de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que comprovada a instauração de processo administrativo, no órgão correlato, com a finalidade de investigar o cidadão-contribuinte pela prática de infração administrativa. A transferência de informações por requisição ou solicitação das autoridades elencadas neste dispositivo precisa se dar pessoalmente, mediante recibo que formalize o recebimento e assegure o sigilo (§3º, Art. 198, CTN). O §3º, do artigo 198, do CTN, autoriza a divulgação de informações relativas a representações fiscais para fins penais; inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública, e; parcelamentos ou moratória. O artigo 199, do CTN, trata da permuta de informações entre administrações tributárias dos demais entes federados e, seu parágrafo único, da permuta de informações tributárias com Estados estrangeiros. Nos dois casos é necessário que haja acordo entre os entes de direito público que permitam a transferência recíproca de informações.

O tema da legitimação democrática também deve ser abordado sob o aspecto da administração tributária brasileira, que pretende ser gerencial por imposição do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995). Para tanto, faz-se um recorte temático em relação ao chamado sigilo fiscal, retomando a proposta de Eli Diniz (2013) acerca dos vetores que deve adotar a administração pública que pretenda ser desenvolvimentista no século XXI: *accountability*, *governança* e *responsiveness* (DINIZ, 2013, p. 17).

Em relação à *accountability*, a reforma gerencial iniciada no Brasil foi muito eficiente para construir mecanismos de cobrança e prestação de contas que permitam a responsabilização dos servidores públicos. A legislação é coesa ao prever a punição dos servidores por eventuais infrações, nas esferas penal e administrativa, e instituições foram fortalecidas para exercer o controle externo, a exemplo dos Tribunais da Conta, Polícias, Controladorias e o Ministério Público.

A Governança só se realiza diante de uma administração tributária transparente. Neste sentido, Richard Bird (2013, p 183) propõe que a ideia de transparência tributária possui muitos pontos de vista, entre eles destaca: a necessidade de um sistema normativo simples e inteligível de modo que qualquer pessoa possa interpretar e cumprir, mas, reconhece que “a tributação é complicada principalmente porque o mundo é complicado. A linguagem complexa e diferenciada é necessária para enfrentar adequadamente a realidade da heterogeneidade do mundo e do público contribuinte” (BIRD, 2013, p. 184); e, um segundo ponto de vista destaca a “recente e popular opinião de que as empresas deveriam ser completamente transparentes sobre quanto estão pagando de tributo e para quem” (BIRD, 2013, p. 185), mas, reconhece que o principal problema relacionado a esta hipótese está nos efeitos concorrenciais indesejados que esta medida poderia gerar.

Para este segundo aspecto e analisando sua aplicabilidade no Brasil tem-se a barreira da regra do dever estatal do sigilo fiscal que protege a informação privada sobre a quantia que uma empresa paga de tributos. A fonte desta regra está no mencionado artigo 198 do Código Tributário Nacional que prevê a proteção de informações que estão fora da “situação econômica ou financeira” do sujeito passivo ou de terceiros, ou das informações “sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”.

Um terceiro aspecto da transparência tributária diz respeito ao conhecimento das pessoas a respeito da quantidade de tributos que pagam (BIRD, 2013, p. 187). Esta é uma preocupação bastante relevante em relação ao sistema tributário brasileiro, porque sua base de incidência recai sobre as cadeias de produção de bens de consumo, refletindo no preço da

mercadoria adquirida pelo consumidor final. No Brasil, há expressa disposição constitucional no §5º, do artigo 150 e na lei n.º 12.7481/2012 que determinam que o consumidor, contribuinte indireto ou de fato, seja informado em documentos fiscais sobre os valores aproximados dos tributos que influem na formação do preço das mercadorias ou serviços adquiridos.

Destaque-se o quarto recorte importante relacionada à transparência tributária que diz respeito à disponibilização, pela administração pública, de ferramentas tecnológicas que facilitem o controle social da gestão da atividade de fiscalização e arrecadação de tributos. É importante reconhecer os avanços tecnológicos para o exercício desta função administrativa no âmbito federal.

No início década de 1990, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, passou a tomar medidas para tornar os seus serviços mais acessíveis ao cidadão, com a disponibilização de programas na Internet que visam facilitar a entrega de declarações, escrituração digital, preenchimento de guias e acompanhamento da própria situação tributária pelo contribuinte. Esta inovação unifica informações e torna-as mais acessíveis para combater fraude fiscal (BRASIL, 2015). Estas medidas são extremamente importantes e necessárias para que a administração tributária possa “se certificar de que as pessoas cumprem as suas obrigações tributárias de acordo com a legislação fiscal” (BIRD, 2013, p. 179).

Todo esse esforço tecnológico para a troca de informações, no entanto, não significa maior transparência de informação pública. São ferramentas que se mostram muito eficientes para a fiscalização das atividades privadas dos contribuintes, em suas relações com o dever de pagar tributo. Não há nenhuma contrapartida a respeito das informações públicas que são coletadas a permitir um controle social, o que suscita o tema da responsividade (*responsiveness*).

Neste aspecto, John Braithwaite (2006, p. 887-889) propõe que a atividade interventiva do Estado sobre a economia deva ocorrer em medida responsiva à ação praticada, deve ser sensível às ações sociais. Para o âmbito tributário, por exemplo, diz-se que o Estado não é responsivo quando aplica severas penas à primeira infração tributária cometida pelo contribuinte que sempre demonstrou regularidade fiscal. Neste sentido, é preciso que as regras sejam sensíveis e responsivas aos diferentes perfis dos contribuintes quanto às condutas de cumprimento dos deveres tributários, isto é, mais lenientes com aqueles que possam ser objetivamente classificados por grupo de boa conduta e, por outro lado, mais severa com os infratores do grupo de reincidentes. Braithwaite (2006, p. 889-894) defende que a ação responsiva do Estado será mais assertiva se aprimorada a legitimação democrática por meio da

governança em rede, conceito dialógico de democracia que pressupõe a atuação em conjunto de atores públicos e privados, a fim de que possam deliberar sobre a coisa pública e, mais do que isso, responsabilizar uns aos outros. Proposta semelhante é apresentada por Bresser-Pereira, no que chama de “leque de mecanismos de responsabilização” (2009, p. 276), em que Estado, sociedade civil e mercado, devem compor o sistema de responsabilização do agir administrativo.

Todos os mecanismos de aperfeiçoamento do modelo gerencial de administração pública pressupõem o primado democrático da transparência e o pleno exercício do direito de acesso à informação, temática que impõe sejam definidos os limites de proteção do sigilo fiscal e a amplitude do acesso às informações fiscais obtidas pela administração tributária.

#### **4. LIMITES DO SIGILO FISCAL, ACESSO À INFORMAÇÃO E O CONTROLE SOCIAL**

A Constituição Federal de 1988 adotou o regime de governo democrático, que é a forma de organização governamental que tem a transparência enquanto regra e o sigilo enquanto exceção. As exceções devem estar previstas no ordenamento, de forma taxativa, e somente se justificam para garantir a proteção da privacidade, a intimidade, a vida individual dos cidadãos, ou para garantir a segurança, manutenção da paz de toda sociedade e do próprio Estado.

Desta forma, o primeiro plano de investigação das hipóteses de sigilo deve ocorrer a partir das normas de direito constitucional que prescrevem tal garantia. O texto constitucional brasileiro prescreve hipóteses em que garante a proteção por sigilo. São eles: (i) a inviolabilidade da intimidade, vida privada, honra e imagem das pessoas (Art. 5º, X); (ii) o sigilo de correspondência, comunicações e dados (Art. 5º, XII); (iii) sigilo de fonte jornalística, quando necessário ao exercício profissional (Art. 5º, XIV); (iv) sigilo das informações imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado (Art. 5º, XXXIII); e, (v) o sigilo dos votos dos jurados no Tribunal do Júri (Art. 5º, XXXVIII, “b”).

Um segundo plano de investigação das hipóteses de sigilo dá-se pela análise legislação infraconstitucional, que necessariamente deve atender as garantias constitucionais por razões de hierárquica. São os casos do sigilo bancário (Lei Complementar nº 105/2001) e o artigo 198 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) amplamente associado à garantia do sigilo tributário.

Com exceção do sigilo das informações imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado (Art. 5º, XXXIII), as demais hipóteses de sigilo, enunciadas pela Constituição Federal e previstas na legislação infraconstitucional, garantem direitos atinentes ao âmbito da privacidade dos indivíduos, definida por Tércio Sampaio Ferraz Junior (1992) enquanto a “faculdade de constranger os outros ao respeito e de resistir à violação do que lhe é próprio, isto é, das situações vitais que, por dizerem a ele só respeito, deseja manter para si, ao abrigo de sua única e discricionária decisão” (1992, p. 440), isto é, aquilo que “diz respeito ao seu modo de ser exclusivo no âmbito de sua vida privada” (1992, p. 441). Em síntese, a proteção da privacidade é um direito fundamental de liberdade, que impõe o agir negativo do Estado em face do particular.

Importante análise a respeito do artigo 198 do Código Tributário Nacional, ao impedir que a Administração Tributária ou seus agentes divulguem informação obtida sobre a “situação econômica ou financeira” do sujeito passivo ou de terceiros, ou as informações “sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”. Defende-se que deveria proteger apenas o que se estabelece na ordem do direito privado, ou seja, informações que relembram ao modo de ser do indivíduo, não garantindo um suposto direito subjetivo a um sigilo fiscal.

Destaca-se a crítica feita por CORRÊA e DE SANTI (2018) a respeito do uso da expressão sigilo fiscal, associada ao artigo 198 do CTN, de forma ampla, para justificar a proteção de informações que não correspondem a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros, ou das informações sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Exemplifica que a quantidade de tributos que o sujeito paga é um dado obtido pelo Poder Público que não se trata de informação acerca do modo de ser exclusivo do particular, que só a ele diria respeito, razão pela qual torna-se questionável defender a existência de um direito subjetivo de manter tal informação ao abrigo da decisão discricionária do órgão fazendário. Defendendo que a quantidade de tributos que o contribuinte paga é um dado obtido pelo Poder Público e que, por isso, não se trata de informação acerca do modo de ser exclusivo do particular, CORRÊA e DE SANTI (2018) entendem que não se trata de informação relativa ao âmbito da privacidade do contribuinte, sobretudo quando se constata que a relação tributária se estabelece no âmbito do interesse coletivo e configura o “dever fundamental de pagar impostos”, orientado pelo direito público, cujo vetor é o princípio da transparência (CORRÊA; DE SANTI, 2018, p. 25).

A Lei nº 12.527/2011 dispõe sobre o direito constitucional do cidadão de receber informações que constam em arquivos públicos, nos termos dos artigos 5º, XXXII, Art. 37º,

§3º, II e Art. 216, §2º. Porém, a respeito das informações tributárias, o Decreto n.º 7.724/2012, que regulamenta a lei, no artigo 6º, I, deixa claro que as disposições normativas que garantem o acesso à informação não se aplicam à hipótese do sigilo fiscal prevista na legislação. Com isso, relega-se exclusivamente ao artigo 198 e seguintes do CTN a disciplina do sigilo fiscal e suas exceções. Não há, com isso, uma definição clara do âmbito de proteção deste sigilo acerca das informações que devem ou não ser protegidas, ou, nos termos da lei, o que representam as informações sobre a “situação econômica ou financeira” do sujeito passivo ou de terceiros, e as informações “sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades” (Art. 198, CTN).

Investigando o tema, Daniel Leib Zugman (2013, p. 146) destaca questão sobre se algumas situações poderiam ser ocultadas sob a justificativa do sigilo fiscal: divulgar os nomes dos favorecidos e valores renunciados por benefícios fiscais; divulgar a situação de (in)adimplemento das empresas perante o fisco; divulgar a quantidade de tributo recolhidos pelas empresas. Para tentar dirimir estas dúvidas, ZUGMAN (2013) demonstra os resultados de pesquisa empírica realizada pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas – FGV, em que vinte e oito pedidos de informações foram dirigidos à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Entre as conclusões alcançadas, constatou-se que as negativas baseadas no sigilo fiscal “não conseguem explicar precisamente que tipo de informações são consideradas privadas (2013, p. 167), e que a “interpretação do sigilo fiscal é objeto de divergências entre diferentes entes federativos” (2013, p. 167).

Estabelece-se, com isso, uma área de incertezas a respeito da amplitude da proteção do sigilo fiscal. A ausência de um arquétipo bem definido a respeito dos limites do artigo 198 do Código Tributário Nacional relega às administrações tributárias e aos órgãos judiciários o agir discricionário e casuístico de decidir se a informação é ou não sigilosa. Este tipo de discricionariedade não condiz com os valores gerenciais da administração, ao contrário, assemelha-se ao modo de administração da burocracia weberiana, representada por uma “administração que exclui o público” (WEBER, 1999, p. 225).e que “oculta, na medida do possível, o seu saber e o seu fazer da crítica” (WEBER, 1999, p. 225).

A falta de clareza dificulta o exercício pleno da democracia e o controle social do agir administrativo. Bresser-Pereira (2009), ao argumentar que as maiores ameaças ao Estado republicano são a corrupção e a sonegação fiscal (2009, p. 141). Propõe que somente o aprofundamento democrático que combine controle social e controle pela mídia, com polícia e Ministério Público atuante, podem ser capazes de enfrentá-las. Atesta que a “reforma da gestão

pública é totalmente condizente com todas essas exigências” (2009, p. 141). A democracia depende da cooperação dos “cidadãos dotados de virtudes republicanas e capazes de cuidar do interesse público” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 142), pois o “controle social é, no nível organizacional, o mesmo que a democracia no nível político” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p. 278).

Em face do exposto, defende-se que o direito à privacidade empresarial na dimensão fiscal, deve ser reinterpretada diante dos pilares do republicanismo contemporâneo e da administração pública gerencial. É a transparência que possibilita o acompanhar da sociedade do dever fundamental de pagar impostos. Cumprir tal obrigação constitucional e legal por parte dos contribuintes é que viabiliza a existência do Estado e a efetividade de suas responsabilidades.

O direito à privacidade supra referida não deixa de ser um direito, especialmente daqueles imprescindíveis à segurança da atividade econômica, mas, precisa ser reinterpretado diante da importância de apresentar à sociedade dados que permitam avaliar o zelo dos contribuintes no cumprimento dos deveres tributários.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O Direito deve dialogar com a história e com a sociedade. Observar a experiência histórica possibilita pensar a trajetória do uso do sigilo dos atos públicos enquanto instrumento de poder e técnica de dominação de massas. Somente o ideal democrático é capaz de promover a sociedade civil participativa, uma vez que este regime pressupõe um governo aberto e transparente.

As formas gerencias de gestão representam um movimento tendente a fomentar a transparência e a tomada de decisões segundo o conceito de participação social, em que os destinatários dos serviços públicos deixaram de desempenhar uma posição passiva, como meros espectadores, passando a condição de cidadãos participantes das escolhas e controle da gestão pública.

É preciso que a implantação do modelo gerencial avance no âmbito da administração tributária brasileira. Para tanto, é importante definir os limites de proteção do sigilo fiscal, a saber com precisão qual deve ser a amplitude constitucional do direito de privacidade empresarial e que não pode ser revelada pois poderia gerar insegurança no âmbito das relações econômicas.

A abertura semântica do artigo 198 do CTN gera indesejável margem de discricionariedade para as administrações tributárias, o que, muitas vezes, resulta na decisão de atribuir sigilo acerca de informações da relação tributária de natureza pública, tal qual o dever cívico de pagar tributos. Este dever fundamental deve ser de controle social, que somente será viabilizado se a transparência for uma prática efetiva.

Diante destes argumentos defende-se a importância de reinterpretar a regra constitucional do direito à privacidade empresarial sob aspecto fiscal, especialmente, em face do atual momento do republicanismo que retoma os ideários da democracia participativa.

## REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BIRD, Richard. **Transparência e Tributação: Algumas Reflexões Preliminares / Transparency and Taxation: Some Preliminary Reflections**. Tradução de Daniel Leib Zugman. In: SANTI, E. M. D. D. **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013. p. 171-198.

BOBBIO, Norberto. **Democracia e Segredo**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 1º ed. São Paulo: Editora Unesp, 2015.

BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia: Uma defesa das regras do jogo**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 15ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Paz e Terra, 2018.

BRAITHWAITE, John. **Responsive regulation and developing economies**. World Development, v. 34, n. 5, Elsevier. 2006.

BELLINETTI, Luiz Fernando. **Limitações legais ao sigilo bancário**. Revista de Direito do Consumidor, v. 18, abr./jun. 1996.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil**. Memória da Receita Federal, 2015. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/memoria-da-receita-federal-1>. Acesso em 27 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988 .

BRASIL. Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. **Convenção sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 ago.2016.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Lei de Acesso à Informação**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 nov. 2011.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CORRÊA, André Rodrigues; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Transparência e legalidade como estratégias de valorização da atividade da autoridade tributária**. 1ª. ed. Max Limonad, 2018.

DINIZ, Eli. **Desenvolvimento e Estado desenvolvimentista: tensões e desafios da construção de um novo modelo para o Brasil do século XXI**. Revista de Sociologia e Política, v. 21, n. 47, 2013, pp. 09-20.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado**, In: “Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas”, ano 1, n. 1, Ives Gandra da Silva Martins (coordenador geral), São Paulo: Revista dos Tribunais, out./ dez. 1992, p. 439-459.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou Matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza Silva. Os Pensadores. 2º. ed., São Paulo: Abril Cultura, 1979.

KANT, Immanuel et al. **Resposta à pergunta: que é esclarecimento**. Textos seletos, v. 9, 1985.

KANT, Immanuel. **A Paz Perpétua. Um Projecto Filosófico**. Tradução de Artur Morão. São Paulo: Lusosofia Press, 2008.

PEREIRA, Luiz C. Bresser. **Construindo o Estado Republicano: democracia e reforma da gestão pública**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

ROMANO, Roberto. **O caldeirão de Medéia**. São Paulo: Perspectiva, 2001

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplicidade do Sistema Tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In:

SANTI, E. M. D. D. **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013. p. 497-523.

WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa; Revisão técnica de Gabriel Cohn.

Brasília: Editora Universidade de Brasília: São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 1999.

ZUGMAN, Daniel Leib. **Lei de Acesso à Informação Pública e Sua Aplicação na Administração Tributária Federal.** *In:* SANTI, E. M. D. D. Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013. p. 139-168.