XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2023 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
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 - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

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

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-861-5
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central "Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento". Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho "DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I", realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

BIG BROTHER FISCAL: A FISCALIZAÇÃO TRIBUTARIA NO AMBIENTE DIGITAL DIANTE DOS DIREITOS FUNDAMENTEIS DO CONTRIBUINTE.

FISCAL BIG BROTHER: TAX SUPERVISION IN THE DIGITAL ENVIRONMENT IN THE FACE OF FUNDAMENTAL RIGHTS OF THE TAXPAYER

Simone Gomes Leal
Tiago Cappi Janini

Resumo

Resumo: Com a evolução da tecnologia da informação, a Administração Pública possui instrumentos de controle que facilitam a gestão tributária e aumentam o seu poder de fiscalização, caracterizando o "Grande Irmão Fiscal". O problema que orienta esta pesquisa é: quais são os limites jurídicos impostos à Administração Tributária no uso das novas tecnologias na fiscalização dos contribuintes? quais são os limites jurídicos para a Administração Tributária utilizar as novas tecnologias na fiscalização dos contribuintes? O objetivo consiste em estudar esses mecanismos eletrônicos na fiscalização tributária diante do seu possível conflito com os direitos fundamentais do contribuinte, sobretudo o direito de privacidade e intimidade. Para isso, a partir do método dedutivo, utilizando-se da pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, analisar-se-á o ciberespaço como ambiente para concretização de relações jurídicas, as obrigações acessórias tributárias eletrônicas e as suas consequências em face dos direitos fundamentais do contribuinte. Por fim, a hipótese apresentada mostrou-se afirmativa no sentido de que os direitos fundamentais do contribuinte são balizas que orientam a fiscalização virtual.

Palavras-chave: Palavras-chave: fiscalização tributária, Ciberespaço, Direitos fundamentais, Tecnologia da informação

Abstract/Resumen/Résumé

Abstract: With the evolution of information technology, the Public Administration has control instruments that facilitate tax management and increase its supervisory power, characterizing the "Big Fiscal Brother". The problem that guides this research is: what are the legal limits for the Tax Administration to use new technologies in the supervision of taxpayers? The objective is to study these electronic mechanisms in tax surveillance in view of their possible conflict with the taxpayer's fundamental rights, especially the right to privacy and intimacy. For this, from the deductive method, using bibliographic, legislative and jurisprudential research, cyberspace will be analyzed as an environment for the realization of legal relations, electronic tax ancillary obligations and their consequences in the face of the fundamental rights of the taxpayer. Finally, the hypothesis presented was affirmative in the sense that the fundamental rights of the taxpayer are beacons that guide virtual surveillance.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Keywords: tax inspection, Cyberspace, Fundamental rights, Information technology

.

Introdução

O surgimento da internet e a evolução dos meios de comunicação estão transformando o modo de viver em sociedade a ponto de se afirmar que se está diante de uma revolução ou nova era: a da Informação. O progresso tecnológico permite que a sociedade conviva em rede, interconectada, alterando o modo de os seres humanos se relacionarem. As atividades econômicas, socais, políticas, culturais e jurídicas são materializadas pela internet. As condutas interpessoais, antes concretizadas em um ambiente social geográfica e temporalmente identificado, passam a se efetivar no ciberespaço, assíncrono e ubíquo.

O direito é atingido por esse fenômeno transformador da convivência humana. Há uma ampla interconexão entre o direito e o ciberespaço. A inesgotável evolução da tecnologia da informação aplicou-se no campo do direito tributário. Novos fatos jurídicos tributários apareceram. Porém, o que chama a atenção atualmente é a crescente demanda pela concretização das obrigações acessórias no ciberespaço. Nesse sentido, realiza-se um corte metodológico, optando-se por examinar os atos produtores de normas que introduzem as obrigações acessórias eletrônicas no sistema jurídico, principalmente diante dos direitos fundamentais do contribuinte.

Com a criação de diversas obrigações acessórias eletrônicas, a Administração Tributária aumenta seu poder de fiscalizar o contribuinte, coibindo, cada vez mais, as hipóteses de sonegação fiscal. Esses instrumentos de controle, que facilitam a supervisão e a gestão tributária, caracterizam o “Grande Irmão Fiscal”. A partir do método dedutivo, utilizando-se da pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, o principal problema a ser respondido é: quais são os limites jurídicos impostos à Administração Tributária no uso das novas tecnologias na fiscalização dos contribuintes?

A presente investigação tem por objetivo geral averiguar o conflito do uso das novas tecnologias para fiscalizar os contribuintes sem tolher seus direitos fundamentais. São seus objetivos específicos: analisar o ciberespaço como ambiente para concretização de relações jurídicas; descrever as obrigações acessórias tributárias eletrônicas e examinar a fiscalização eletrônica e suas consequências em face dos direitos fundamentais do contribuinte.

1 O ciberespaço e sua inter-relação com o direito

Nas últimas décadas grandes avanços vêm ocorrendo, sobretudo na área da informática, com o surgimento de novas fontes de energia, técnicas de produção, tecnologia de transportes, em razão do aprimoramento dos meios de comunicação, gerando uma verdadeira (r)evolução no modo de vida das pessoas.

Diante do desenvolvimento da internet e dos meios de transmissão da informação, há uma transformação de nossa cultura material realizada "[...] pelos mecanismos de um novo paradigma tecnológico que se organiza em torno da tecnologia da informação" (CASTELLS, 2001, p. 49).

Esse gigantesco impacto no viver em sociedade pode ser observado a partir do cotejo entre a velocidade de transmissão da informação no final do século XVIII e início do século XIX com os tempos atuais. Naquela época, a mensagem, para chegar ao seu destinatário, demorava mais de cem dias, como demonstra a passagem histórica narrada por Laurentino Gomes (2007, p. 124):

> Devido à precariedade das comunicações com o interior da colônia, a notícia da morte do rei D. José I, em 1777, levou três meses e meio para chegar a São Paulo. Duas décadas e meia mais tarde, a Província de São Pedro do Rio Grande (atual Estado do Rio Grande do Sul), demorou três meses e treze dias para saber que Portugal e Espanha estavam em guerra. Quando a notícia chegou, no dia 15 de junho de 1801, fazia nove dias que o confronto terminara, com a derrota de Portugal. Sem saber da trégua, o capitão-de-armas do Rio Grande, Sebastião Xavier Veiga Cabral da Câmara, imediatamente declarou guerra aos vizinhos espanhóis e à frente das tropas portuguesas tomou uma vasta área, desde o território das Missões, no oeste da capitania, até o Rio Jaguarão, no sul. Desse modo, por falta de comunicação, Portugal acabou vencendo no Brasil uma disputa de havia perdido na Europa [...].

Situação inimaginável atualmente. Há um novo paradigma para a comunicação humana, derivado da evolução tecnológica e das inovações na transmissão da informação, especialmente com o crescimento da internet e das possibilidades de conexão. Nasce a sociedade em rede, um ambiente em que pessoas de todos os países, das mais diversas etnias, culturas e linguagens trocam informações processadas digitalmente em uma rede de computadores interconectada, sem que tenham uma forma estável no tempo e no espaço, sem respeito a qualquer espécie de fronteira. Aparece um mais um ambiente de convívio social: o ciberespaço.

Pierre Lévy (2003, p. 17) define o ciberespaço como o

> […] novo meio de comunicação que surge da interconexão mundial dos computadores. O termo especifica não apenas a infra-estrutura (*sic*) material da comunicação digital, mas também o universo oceânico de informações que ela abriga, assim como os seres humanos que navegam e alimentam esse universo.

Importa alertar que o ciberespaço, apesar de relacionado intimamente com a internet, não deve com ela ser confundido. A *web* é a infraestrutura de comunicação que sustenta o ciberespaço, em que se montam diversos ambientes, como os fóruns, os *chats*, o correio eletrônico, as redes sociais. Todavia, como alerta Giovanni Alves (2003, p. 123), o ciberespaço não tende a ficar restrito à internet, devendo representar "[...] as *redes de fluxo de informação* (*e de virtualização*) capazes de, no caso das *redes interativas*, mediar a interação sócio-humana, ou, no caso das *redes controlativas*, de se apropriar de informações sócio-humanas".

Com a internet é possível se comunicar, trabalhar, estudar, comprar, vender, negociar, divertir-se, interagir com outras pessoas. O ciberespaço é o ponto de encontro da sociedade em rede. Desse modo, os padrões de comportamento humano estão se transformando. A relação espaço/tempo torna-se ubíqua e assíncrona. O espaço perde a referência tradicional da fisicalidade; a localização geográfica torna-se irrelevante. O tempo linear dá lugar a uma estrutura atemporal, com relatos instantâneos dos acontecimentos.

O ciberespaço, portanto, permite novos tipos de relações interpessoais, impensáveis tempos atrás. O progresso da internet provoca profundas alterações nos relacionamentos sociais. Surgem diferentes maneiras de conviver, de interagir, de organizar-se em comunidades, implicando desafios ao mundo "real". As relações econômicas, sociais, políticas, culturais e jurídicas são transformadas e precisam ser repensadas. O sistema jurídico, então, convive com comportamentos humanos não previstos, necessitando regulamentá-los. Institutos jurídicos concretizam-se no ambiente virtual.

A necessidade de regulamentar as condutas sociais concretizadas no ambiente digital implica em uma estruturação das normas jurídicas formando um microssistema jurídico. A tradicional e obsoleta codificação como fonte normativa para a resolução de todos os conflitos sociais precisa ser superada diante das complexidades da Sociedade da Informação. Nesse sentido, Caio Macedo e outros (2023, p. 08) aduzem que no âmbito digital, "[...] um cenário que reclama pela identificação de um microssistema para a proteção de dados e utilização da inteligência artificial" (Macedo; *et. al.*, 2023, p. 08) e outras tecnologias disruptivas.

Não são apenas as condutas sociais que são influenciadas pela recente (r)evolução digital. As informações fornecidas pela rede são de fácil acesso. Com isso, o controle realizado pelo Poder Público passa a ter novas perspectivas, com maior campo de observação e

fiscalização, além de rapidez no processamento dessas informações. Essas novas tecnologias permitem que os cidadãos sejam constantemente vigiados. O Panóptico[1] previsto por Bentham agora possui seu lado virtual, com o agravante de não necessitar de edificações específicas. A vigilância ocorre no ambiente virtual e o processamento das informações se dá via inteligência artificial. Mais dados coletados, mais dados processados.

Explicam Martín e Calatayud (2010, p. 208) que a vigilância, graças às ferramentas tecnológicas, torna-se ubíqua, ocupando todos os espaços da vida pública e privada:

> No modelo panóptico de vigilância foucaultiano o indivíduo sabia que era vigiado, na sociedade de controlo, graças a essa ubiquidade da vigilância, o cidadão esquece que é vigiado, o não lhe importa, pois a vigilância está implícita em tarefas tão cotidianas como fazer uma chamada telefônica, passar em um estabelecimento onde tem instalada uma câmera de vigilância, pagar com o cartão de crédito, ou passar no controle de segurança do aeroporto.

É o caso das câmeras de vigilância de edifícios e o controle que exercem nos espaços urbanos. Porém, essa vigilância virtual não fica restrita a essas observações. Todo movimento que se faz na rede mundial de computadores deixa rastros, que são seguidos sem que o cidadão tenha conhecimento. Principalmente com a disseminação das redes sociais na internet, a vida privada e a intimidade são amplamente expostas com a divulgação de informações pessoais, acessíveis por todos os membros da comunidade virtual.

No romance "1984", publicado no ano de 1949, George Orwell previu uma sociedade totalmente dominada por uma tremenda ditadura, em que todos os indivíduos poderiam ser observados pelo Grande Irmão (Big Brother). "Você era obrigado a viver – e vivia, em decorrência do hábito transformado em instinto – acreditando que todo som que fizesse seria ouvido e, se a escuridão não fosse completa, todo movimento examinado meticulosamente" (ORWELL, 2009, p. 13). Não havia meios de se escapar da vigilância do Grande Irmão. Todos os movimentos e sons emitidos, em qualquer hora e lugar, pelas pessoas eram conhecidos pelos governantes. A "teletela", o instrumento que o Grande Irmão utilizava para observar a todos, estava sempre ligada e seu volume podia ser regulado, mas não desligado completamente. Além de acompanhar os passos dos cidadãos, a teletela interagia com seus subordinados, como demonstra o trecho:

[1] Jeremy Bentham (2008) propõe um modelo de construção de um edifício para manter sob inspeção um certo número de pessoas, de tal maneira que possa ser utilizado em diferentes propósitos: casa de correção, penitenciárias, escolas, hospícios, hospitais, etc. Tem como ideia principal a observação constante das pessoas inspecionadas.

> ‘Smith’, berrou a voz rabugenta na teletela. ‘6079 Smith W! Isso mesmo, você! Incline-se mais, por favor! Você não está dando tudo o que pode. Não está se esforçando. Incline-se, por favor! Assim! Agora está melhor, camarada. Posição de descanso, todo o pelotão. Olhem para mim (ORWELL, 2009, p. 49).

Com o estágio das tecnologias da informação e da comunicação, a realidade se confunde na ficção imaginada por George Orwell, com os Estados e as Big Techs transformando-se no Grande Irmão. Cada vez mais os cidadãos são vigiados, sem mesmo ter o conhecimento dessa atuação do Poder Público. As informações que podem ser obtidas na internet, nas câmeras de vigilância, nos rastreamentos de celulares se assemelham àquelas que o Partido tinha por meio da teletela.

O direito vem incorporando esses novos conceitos de vigilância e tem se utilizado desse arsenal de informações disponíveis na rede mundial de computadores no seu processo de produção de normas. Um principal exemplo refere-se ao uso dos rastros digitais como meios de prova. É fácil encontrar exemplos de aceitação pelo Poder Judiciário de postagens no *Facebook* como provas.

O direito tributário se aproxima do ciberespaço. Primeiro no que diz respeito ao surgimento de novas condutas que desencadeiam a cobrança de tributos. Nasce a tributação sobre o comércio eletrônico, por exemplo. Nesse âmbito, o ciberespaço atinge a regra-matriz dos tributos, proporcionando fatos jurídicos inexistentes tempos atrás. Outra interconexão entre o ciberespaço e o direito tributário encontra-se no ato de aplicação das normas. A constituição do crédito tributário, em seus diversos aspectos, é formalizada por meio de *softwares* e transmitida *on line*. O surgimento das obrigações acessórias eletrônicas ilustra bem o uso do ciberespaço pelo direito tributário. Desse modo, a fiscalização tributária encontra um fecundo âmbito para investigar com maior precisão e agilidade os contribuintes.

Nesse contexto, buscar-se-á identificar quais as influências que o ciberespaço exerce na fiscalização tributária e sua relação com os direitos fundamentais do contribuinte. Antes, porém, analisar-se-ão, brevemente, as obrigações acessórias tributárias.

2 As obrigações acessórias tributárias

A fenomenologia da incidência de normas tributárias não tem como único objetivo a constituição do crédito e o seu pagamento. Outros fluxos normativos se desencadeiam no subsistema tributário. Duas são as espécies de obrigações tributárias destacadas pelo CTN: a denominada “principal” que consiste no pagamento do tributo (art. 113, § 1º) e a “acessória”

cujo objeto é a prestação de informações à Administração Tributária (art. 113, § 2º). Para os propósitos deste artigo, enfatizar-se-á a obrigação acessória.

As obrigações acessórias são formadas por uma relação jurídica em que o contribuinte se encontra obrigado a prestar informações ao fisco, relatando os eventos que interessam à arrecadação ou à fiscalização dos tributos. Decorrem de normas jurídicas tributárias que

> [...] impõem aos administrados (contribuintes e terceiras pessoas a eles relacionadas) uma série de encargos, de conteúdo não-patrimonial, tais como apresentar declarações, escriturar e exibir os livros contábeis, suportar inspeções no local onde desenvolvem suas atividades comerciais, introduzir, em pontos certos do País (nas repartições alfandegárias) as mercadorias importadas, não transportar mercadoria desacompanhada da nota fiscal correspondente etc. (CARRAZZA, 2010, p. 209-10).

Em dois tipos classificam-se as obrigações acessórias: (i) as que formalizam o crédito tributário, (lançamento por homologação ou autolançamento), e (ii) as que relatam algumas informações ao Fisco (obrigações acessórias em sentido estrito). No primeiro caso, o contribuinte é obrigado, pela legislação tributária, a constituir o crédito tributário pelo lançamento por homologação ou autolançamento, nos moldes do art. 150 do CTN. Nessa hipótese o tributo é materializado por uma norma individual e concreta construída pelo particular. Não se confunde com o lançamento tributário, previsto no art. 142 do CTN, de competência exclusiva da autoridade administrativa.

As obrigações acessórias em sentido estrito, por sua vez, têm por objeto as prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Não formalizam o crédito tributário. Sua finalidade é fundamentar a produção de uma norma individual e concreta que constituirá o crédito tributário: são meios de prova. Representam "[...] meio indispensável para traduzir a situação fiscal do contribuinte" (JARDIM, 2014, p. 283). Nesse contexto, as obrigações acessórias trazem informações que auxiliarão a fiscalização a (re)construir o fato jurídico tributário, apontando o tributo a ser recolhido pelo contribuinte.

Conforme distinção apresentada por Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 834-5), as obrigações acessórias em sentido estrito são (i) de conformação fáctica e (ii) de conformação de regime. As obrigações de conformação fáctica têm como função fundamentar a produção da norma individual e concreta que constitui o crédito tributário; são meios de prova. Já as de conformação de regime estão voltadas para a fiscalização, controle e manutenção dos regimes especiais concedidos pela Administração.

Percebe-se, desse modo, que as obrigações acessórias ou constituem o crédito tributário

ou funcionam como meio de provas para a sua futura constituição ou fiscalização. Ambas as espécies podem ser produzidas virtualmente. Todavia, nesta investigação dedica-se atenção às obrigações tributárias acessórias em sentido estrito, verdadeiros enunciados probatórios eletrônicos. O contribuinte irá inserir enunciados probatórios no sistema jurídico que fundamentarão a produção de normas individuais e concretas, cujo escopo é formalizar o crédito tributário.

Com a evolução dos meios de comunicação e de transmissão de informação, as obrigações acessórias estão cada vez mais digitais, formalizadas por meio de *softwares*. Basta ingressar no *site* da Receita Federal do Brasil para encontrar os programas de computador que o contribuinte deve utilizar para transmitir informações para o Fisco. Tudo feito virtualmente.

Há, atualmente, um grande número de obrigações acessórias eletrônicas prescritas na legislação tributária que utilizam a linguagem de programas de computadores para a sua elaboração e a internet como meio de transmissão aos órgãos fiscalizadores. É nesse ambiente inovador que surge o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), um banco de dados formado com as informações fiscais apresentadas pelos contribuintes a partir das obrigações acessórias eletrônicas. Um grande avanço na informatização da relação entre Fisco e contribuinte.

3 O Big Brother Fiscal

Com a evolução do ciberespaço, tendo o ambiente digital cada vez mais ingressando em nosso cotidiano, a Administração Pública passou a substituir o suporte em que as obrigações acessórias são elaboradas. Sai o papel, entram as mídias eletrônicas. São documentos eletrônicos utilizados como meio de prova para a constituição do fato jurídico tributário. A informatização das obrigações acessórias tem como escopo tornar a gestão tributária mais eficiente.

A Emenda Constitucional nº 42 de 2003, com a finalidade de tornar a gestão tributária mais eficiente, inseriu o inciso XXII no art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil determinando às Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastrados e de informações fiscais.

Tempos depois, editou-se o Decreto 6.022/07, que instituiu o SPED. Trata-se de um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de

livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações. É por meio do SPED, portanto, que o contribuinte passa a apresentar diversas obrigações acessórias ao Fisco, que antes eram produzidas em papel. A emissão desses documentos é concretizada por meio eletrônico, levando-se em consideração a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil) regulamentada na Medida Provisória nº 2.200-2/2001.

Observa-se que o SPED é fomentado pelos dados apresentados pelos contribuintes, que serão armazenados e geridos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, permitindo o intercâmbio de seu conteúdo entre os órgãos fazendários e fiscalizadores em toda a esfera política. Seu papel fundamental consiste na rígida organização e armazenamento dos dados fiscais fornecidos pelos cidadãos. Eis a informatização da relação entre contribuinte e fisco.

As informações fiscais elaboradas pelo contribuinte e armazenadas no SPED permite que sejam compartilhadas por seus usuários, dentro do limite de suas competências. Há uma nítida intenção de se criar um grande banco de dados com informações fiscais dos cidadãos possibilitando uma constante troca de informações entre as Administrações Federais, Estaduais e Municipais. Desse modo, os dados fiscais relativos ao IPI, imposto de competência da União, poderá ser acessado por um Estado membro para fiscalizar como esse cidadão está recolhendo o seu ICMS. Há uma constante troca de informações fiscais entre os entes políticos para se evitar qualquer forma de sonegação fiscal.

O SPED teve início com três grandes projetos: a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica Nacional (*e*-NF). Atualmente, o ambiente SPED conta com diversas obrigações acessórias eletrônicas: o Conhecimento de Transporte eletrônico (CT-*e*); a EFD desmembrou-se em EFD – ICMS/IPI; EFD-contribuições e EFD-Reinf; *e*-financeira; *e*-social; etc.

Essa exigência de obrigações acessórias digitais não está restrita ao SPED. A e-financeira, instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.571/15, é uma obrigação tributária acessória eletrônica, constituída por um conjunto de arquivos digitais que visam prestar informações referentes às operações financeiras de interesse da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Trata, portanto, de uma obrigação acessória em que os bancos informam entre outras operações, o saldo no último ano das contas e aplicações financeiras de seus correntistas, movimentações financeiras, rendimentos brutos acumulados mês a mês, transações em moeda estrangeira e cotas de consórcio.

Aduz Tiago Cappi Janini que

> A Revolução Digital apresenta inúmeros benefícios facilitadores da fiscalização tributária, evitando-se com mais rigor a sonegação fiscal, principalmente em razão da capacidade de armazenamento, de acesso e de pesquisa da informação. Porém, ao fazer uso essas ferramentas, a Administração Tributária não pode atropelar os direitos individuais dos cidadãos.

O conflito entre os dados armazenados digitalmente e os direitos fundamentais é exposto por Celso Lafer (2011, p. 12):

> Uma das consequências desta nova realidade e do cruzamento das informações digitalmente armazenadas que enseja é a crescente dificuldade de opor resistência ao devassamento da vida privada, de preservar o sigilo de dados bancários e fiscais, da correspondência proveniente de e-mails, de manter o segredo profissional e o sigilo das comunicações diplomáticas.

A informatização das obrigações acessórias possibilita que a Administração Tributária tenha um maior número de informações ao seu dispor e permite que sejam processadas rapidamente, assegurando uma fiscalização mais eficiente. Cada vez mais o Big Brother Fiscal acompanha os passos do contribuinte, identificando onde compra suas matérias-primas, como processa seus produtos, quem são seus empregados, quando e para quem vende suas mercadorias, qual o trajeto dessa mercadoria. Diante disso, surge o problema: há limites jurídicos à fiscalização digital?

4 Os direitos fundamentais dos contribuintes e a fiscalização digital

Observou-se que o ciberespaço se tornou um ambiente em que são realizadas condutas humanas. Graças à internet, compartilham-se informações com o mundo inteiro a qualquer instante. O direito tem um novo foco regulador. Com a irritação advinda da *web*, o sistema jurídico posiciona-se, criando normas e estipulando efeitos jurídicos, qualificando as ciberconduta como lícitas ou ilícitas. Entretanto, os atos concretizados no ambiente eletrônico também devem respeitar os direitos fundamentais do ser humano.

Essas novas condutas digitais proporcionam questionamentos acerca dos direitos fundamentais, principalmente em cotejo com a proteção dos dados (art. 5º, XII, CF) e com a inviolabilidade da intimidade e da vida priva (art. 5º, X, CF). A chamada Web 2.0, nascida com o desenvolvimento de mecanismos sofisticados de difusão de informações, tem contribuído para um estreitamento crescente do círculo privado na medida em que possibilita a penetração na intimidade da pessoa, mesmo quando localizado fisicamente em lugares distintos. Com a Web 2.0, o usuário acessa a rede não apenas em busca de informação, mas também constrói e deposita dados. As redes sociais, tais como *Facebook*, e os *blogs* são exemplos desse fenômeno.

Com isso,

> [...] o universo *web* deixa de ser um lugar passivo para se converter em um espaço social muito dinâmico em que se estão realizando alterações na gestão dos recursos e aplicações informáticas. Essas oferecem ao usuário um universo integrado, uma espécie de 'vivenda virtual' na qual se pode expressar sua opinião, obter opiniões de terceiros, mostrar-se a si mesmo (MARTÍNEZ, 2010, p. 86).

Há uma enorme quantidade de dados digitais que ficam armazenados, principalmente em servidores em poder de terceiros. Com poucos cliques já se obtêm muita informação pessoal na rede, que constitui uma fonte reveladora da intimidade dos indivíduos. Nesse contexto, surgem as indagações: esses avanços tecnológicos lesam os direitos fundamentais da inviolabilidade da intimidade e dos dados pessoais? As informações digitais estão devidamente protegidas pelos direitos e garantias fundamentais? É possível limitar o uso da internet para garantir a honra e a intimidade dos cidadãos?

É evidente que o avanço das tecnologias de informação tem contribuído sobremaneira para o desenvolvimento de úteis ferramentas para o combate à sonegação fiscal. Observar todos os momentos da vida dos contribuintes diminui consideravelmente as formas de burlar a legislação tributária. Todavia, a fiscalização digital tem limites traçados pelo próprio sistema jurídico. O aparecimento do Grande Irmão Fiscal não pode permitir atos abusivos e autoritários, constrangendo os cidadãos, como fazia na ditatura imaginada por George Orwell.

O contribuinte encontra-se obrigado cada vez mais a formalizar os deveres instrumentais em ambiente virtual, depositando uma vasta gama de dados fiscais na rede. Esse ato realizado no ciberespaço está encampado pelos direitos fundamentais do contribuinte, não podendo, a Administração Fazendária, com anseios arrecadatórios, destruir essas proteções constitucionais.

Existem normas constitucionais que impõem direitos e outras que inserem deveres aos indivíduos. É certo que tais direitos e deveres hão de conviver no sistema jurídico. Essa coexistência, todavia, não é sempre pacífica. Há conflitos, colisões entre eles que precisam ser resolvidos, principalmente no plano pragmático do direito. Desses possíveis conflitos decorrem duas constatações: (i) os deveres fundamentais devem ser exigidos com respeito aos direitos e garantias fundamentais; e (ii) os direitos fundamentais não servem de amparo para obstar o cumprimento dos deveres fundamentais. Tais assertivas têm ampla repercussão na esfera tributária: (i) a fiscalização tributária e os tributos devem ser exigidos obedecendo ao estatuto do contribuinte; e (ii) os direitos fundamentais do contribuinte não devem ser usados como escudo para evitar o pagamento de tributos ou obstar a fiscalização tributária, mas apenas como mecanismos de defesa contra uma tributação arbitrária e abusiva.

No prisma do direito tributário, o contribuinte tem de cumprir, basicamente, dois deveres junto ao fisco. O primeiro deles, que não interessa profundamente a este estudo, é o dever fundamental de pagar tributos, implicitamente previsto no texto constitucional. Já o segundo, intimamente relacionado com os deveres instrumentais, expresso no § 1º do art. 145 da CF, consiste não somente na obrigação de apresentar as declarações e demais documentos exigidos pela administração fazendária, mas também no dever de os cidadãos suportarem a fiscalização tributária. No âmbito constitucional, geral e abstrato, esses deveres convivem com os direitos fundamentais do contribuinte. A partir do instante em que se inicia a positivação normativa aparecem os conflitos; afirma-se, por isso, que a harmonia entre direitos e deveres deve estar presente em toda cadeia normativa. Em momento algum pode haver sobreposição, a ponto de aniquilar seus efeitos jurídicos.

Conforme Tiago Cappi Janini e Ana Luiza Godoy Pulcinelli (2016, p; 350)

> [...] a atividade de fiscalização consiste em (i) (re)construir o fato jurídico tributário, tanto nos casos de constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa por meio do lançamento (art. 142 do CTN), quanto na hipótese em que o contribuinte deveria formalizar o crédito tributário pelo autolançamento (art. 150 do CTN) e não o fez, ou (ii) verificar se as informações apresentadas pelo contribuinte nas obrigações acessórias são verdadeiras.

Desse modo, utilizar-se do estatuto do contribuinte com a finalidade de fugir da tributação ou da fiscalização é forma de ruptura do sistema jurídico. A real finalidade dos direitos fundamentais do contribuinte é possibilitar uma justa tributação e fiscalização, e não as evitar. Do mesmo modo, os deveres, embora acarretem a restrição de direitos, não supõem normas permissivas de intervenção do Estado, atropelando as garantias fundamentais.

Nesse contexto, os direitos fundamentais do contribuinte surgem como importantes parâmetros para ajustar a fiscalização digital com a dignidade dos cidadãos. A Administração Tributária não é livre para realizar qualquer tipo de investigação e de qualquer forma. Há barreiras que não podem ser rompidas, principalmente os direitos fundamentais. As práticas evasivas hão de ser coibidas sem violar leis e direitos. Humberto Medrano Cornejo explica (1997, p. 75-6):

> No mundo contemporâneo não se discute a prerrogativa que tem o Estado de exigir aos particulares o pagamento de tributos, mas tal atribuição e o correlativo dever dos contribuintes se encontram disciplinados pelo Direito, a fim de impedir – essencialmente através de normas constitucionais – o confisco ou exação arbitrária, mediante a aplicação de determinados princípios que tendem a garantir o que, de maneira sintética, poderia se denominar justiça na tributação.

As atividades de instituição, cobrança e fiscalização de tributos não podem atropelar os

direitos fundamentais do contribuinte. A Constituição da República Federativa do Brasil, no § 1º do art. 145 aduz que a atuação do Estado só é lícita quando respeitados os direitos individuais e nos termos da lei.

O excessivo número de obrigações acessórias contribui para alimentar e ampliar vigilância do Grande Irmão Fiscal, proporcionando temores ao ser humano, corrompendo sua dignidade interferindo na tomada de decisões acerca de viver a própria vida. Gilberto Giacóia (2001, p. 20) alerta para os impactos dessa obsessão investigativa no ambiente digital:

> [...] está o homem contemporâneo a se definir como um eterno desconfiado, submetido a permanente processo de vigília, devassador de sua intimidade física e psíquica, transformando-o em refém de seu próprio tempo, dominado pelo método da angústia e pela situação de desalento a que se encontra, presentemente, entregue.

Nesse sentido, as obrigações acessórias eletrônicas quando pensadas pela Administração Tributária não podem vilipendiar os direitos fundamentais dos contribuintes. Entretanto, essas garantias não devem ser usadas como escudo para evitar o pagamento de tributos ou obstar a fiscalização tributária. São mecanismos de defesa do contribuinte contra uma tributação arbitrária e abusiva. É o que demonstra Roque Carrazza (2009, p. 438-9):

> As pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária e sem obstáculo algum, diante dos contribuintes. Muito pelo contrário: em suas relações com eles, submetem-se a um rígido regime jurídico. Assim, regem suas condutas de acordo com as regras que veiculam os direitos fundamentais e que colimam, também, limitar o exercício da competência tributária, subordinando-o à ordem jurídica.

Observa-se, portanto, que o Big Brother Fiscal tem de observar fielmente os direitos fundamentais do contribuinte. A Administração Tributária não pode, sob o pretexto de evitar a sonegação fiscal, investigar o contribuinte sem respeitar as diretrizes constitucionais, tais como a intimidade, a privacidade, o sigilo de dados, a inviolabilidade de domicílio, dentre muitos outros.

Conclusão

A internet e o avanço dos computadores deram origem às obrigações acessórias eletrônicas, que são as relações jurídicas que exigem do contribuinte a realização de um documento fiscal para fins de fiscalização e arrecadação tributário que passa a ser materializado no ciberespaço, por meio de softwares específicos e transmitidos *on line* para a Administração Tributária.

Na esfera tributária, deveres exigidos dos contribuintes podem ser identificados, basicamente, em dois grandes grupos: (i) dever de pagar tributos; e (ii) dever de suportar e colaborar com a fiscalização tributária. Nessa última classe destaca-se o estudo obrigações acessórias eletrônicas do contribuinte, como obrigações de fazer ou não fazer, exigidas do sujeito passivo tributário cujo escopo está relacionado com a fiscalização tributária., materializadas no ambiente digital.

De um lado, o ordenamento jurídico tributário outorga à Administração Pública poder de fiscalização tributária. Assim, tem o dever de averiguar se o contribuinte está cumprindo corretamente suas obrigações tributárias, aí incluídos os deveres instrumentais eletrônicos. Tal atividade, porém, tem de conviver harmoniosamente com os direitos fundamentais. Os direitos fundamentais do contribuinte, por sua vez, são enunciados prescritivos constitucionais que têm por finalidade limitar a positivação das normas tributárias, assegurando uma cobrança de tributos justa e digna. São verdadeiros limites à exigência das obrigações acessórias e à fiscalização digital.

Todavia, importa alertar que os direitos fundamentais não podem ser utilizados como proteção para realização de condutas ilícitas pelos particulares, sobremodo aquelas que visam a sonegação de tributos. O cidadão tem de cumprir seus deveres, porém de forma justa e digna. Desse modo, deve haver uma justa harmonia entre a fiscalização tributária e os direitos fundamentais do contribuinte.

Tem-se como consequência jurídica da instituição de obrigações acessórias eletrônicas que afrontem o estatuto do contribuinte a sua inconstitucionalidade. A produção de deveres instrumentais de conformação fáctica em desacordo com os direitos fundamentais gera prova ilícita, inadmissível no sistema jurídico.

Por fim, importa sublinhar que os direitos fundamentais do contribuinte não são barreiras instransponíveis para instituição e exigência dos deveres instrumentais eletrônicos. Apenas atuam como parâmetros jurídicos para que o contribuinte não tenha obrigações abusivas e injustas exigidas pela Administração Tributária.

Referências

ALVES, Giovanni. Ciberespaço como cooperação complexa – notas sobre trabalho, técnica e civilização. In: MACHADO, Jorge Alberto S. (org.). *Trabalho, economia e tecnologia*: novas perspectivas para a sociedade global. São Paulo: Tendenz; Bauru: Praxis, 2003, p. 121-140.

BENTHAM, Jeremy. *O panóptico*. 2. ed. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2001.

CORNEJO, Humberto Medrano. "La tendencia inquisitiva en el derecho tributario". In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba:* direito tributário. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 74-88.

GIACÓIA, Gilberto. Invasão da intimidade. *Revista Argumenta Journal Law*, Jacarezinho - PR, n. 01, p. 11-24, jan. 2001. Disponível em: http://seer.uenp.edu.br/index.php/argumenta/article/view/1/1. Acesso em: 10 set. 2023.

GOMES, Laurentino. *1808*: como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a história de Brasil e Portugal. São Paulo: Editora Planeta do Brasil, 2007.

JANINI, Tiago Cappi. A e-financeira, o direito de fiscalização e os direitos fundamentais dos contribuintes. *Revista Brasileira de Direito IMED*, v. 13, p. 256-272, 2017. Disponível em: https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/1885/1197. Acesso em: 20 set. 2023.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. "Obrigação acessória e materialidade do crédito do contribuinte. Efeitos da retificação das obrigações acessórias relativas ao crédito do contribuinte após a lavratura do auto de infração". In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *O direito tributário*: entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014. p. 273-296.

LAFER, Celso. Vazamentos, sigilo, diplomacia: a propósito do significado do WikiLeaks. *Política Externa*, v. 19, n. 04, p. 11-17, mar./abr./maio 2011. Disponível em: http://www.ieei-unesp.com.br/portal/wp-content/uploads/2011/03/Vazamentos-sigilo-diplomacia-a-proposito-do-significado-do-WikiLeaks-Celso-Lafer.pdf. Acesso em: 17 ago. 2023.

LÉVY, Pierre. *Cibercultura*. 2. ed. 4. reimpressão. São Paulo: Editora 34, 2003.

MACEDO, Caio Sperandeo de; *et al*. *Microssistema jurídico do ambiente digital*. São Paulo: Ed. dos Autores, 2023.

MARTÍN, Adán Nieto; CALATAYUD, Manuel Maroto. Redes sociales en internet y 'data mining' en la prospección e investigación de comportamientos delictivos. *In*: LOMBARTE, Artemi Rallo; MARTÍNEZ, Ricard Martínez (coord.). *Derecho y redes sociales*. Pamplona: Civitas, 2010. p. 207-257.

MARTÍNEZ, Ricardo Martínez. Protección de dato personales y redes sociales: un cambio de

paradigma. In: LOMBARTE, Artemi Rallo; MARTÍNEZ, Ricardo Martínez. *Derecho y redes sociales*. Espanha: Civitas, 2010, p. 83-115.

ORWELL, George. *1984*. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

PULCINELLI, Ana Luiza Godoy; JANINI, Tiago Cappi. A Fiscalização Tributária e seus Limites: Uma Análise a Partir do Princípio da Legalidade e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 2, p. 347-365, 2016. Disponível em: https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1414/pdf. Acesso em: 22 set. 2023.