



## O SIGILO FISCAL ENQUANTO ÓBICE AO COMBATE DA EVASÃO TRIBUTÁRIA: CONTRADIÇÕES, ILEGALIDADES E ARBITRARIEDADES NA APLICAÇÃO DO INSTITUTO NO BRASIL

The Tax Secrecy as an Obstacle to Combat Tax Evasion: Contradictions, Illegalities and  
Arbitrariness Related to the Application of the Institute in Brazil

Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 24/2020 | p. 151 - 171 | Maio - Jun /  
2020

DTR\2020\7537

Filipe Casellato Scabora

Doutorando e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia,  
Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo  
(FEA-RP/USP). Graduado em Ciências Contábeis pela FEA-RP/USP e graduado em Direito  
pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP).  
filipecasellato@psaa.com.br

Flávio Felipe Pereira Vieira dos Santos

Graduando em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de  
São Paulo (FDRP/USP). flavio.felipe.santos@usp.com.br

Área do Direito: Tributário

Resumo: O sigilo fiscal é instrumento utilizado no ordenamento jurídico brasileiro com fins de restringir o acesso público às informações dos contribuintes tidas como sensíveis. Ocorre que, na prática, o referido instituto atende muito mais aos interesses do Fisco para ocultar decisões e procedimentos administrativos, fundamentações jurídicas e até mesmo o entendimento e interpretação histórica da administração pública a respeito da legislação tributária. O artigo em tela se propõe a discutir a real aplicação do sigilo fiscal no Brasil, destrinchando as ilegalidades, contradições e arbitrariedades que a rondam e estabelecendo uma conexão entre o nível de transparência da administração pública com o índice de evasão tributária.

Palavras-chave: Sigilo fiscal – Transparência – Evasão tributária – Direito tributário – Administração Pública

Abstract: The tax secrecy is an instrument adopted by Brazilian legal system to restrict the public access to taxpayer's sensible information. Notwithstanding, the above-mentioned institute has been widely used by the Tax Authorities to hide decisions and administrative procedures, including historical interpretation of the public administration on taxation. Therefore, the aim of this paper is to discuss the application of the tax secrecy in Brazil, unraveling the illegalities, contradictions and arbitrariness around it and establishing a connection between the level of transparency of the public administration with the tax evasion rate.

Keywords: Tax secrecy – Transparency – Tax evasion – Tax law – Public administration  
Sumário:

1.Sigilo Fiscal e Transparência dos Atos da Administração Pública - 2.As Contradições da Aplicação do Sigilo Fiscal dentro dos órgãos da Administração Tributária no Brasil - 3.Transparência e Evasão Fiscal - 4.Conclusão - 5.Referências bibliográficas

1.Sigilo Fiscal e Transparência dos Atos da Administração Pública

A expressão sigilo fiscal inexistente em qualquer parte do ordenamento jurídico pátrio. Na prática, trata-se de justificativa do fisco de ocultar informações dos contribuintes referentes às suas diversas atividades, a exemplo da publicação de decisões administrativas e inteiro teor de soluções de consulta, bem como para não divulgar para o público em geral dados dos contribuintes que, na interpretação das autoridades fiscais,



os prejudicariam, como informações financeiras, econômicas e publicidade de autos de infração.

O conceito supostamente teria origem no artigo 198 do Código Tributário Nacional (CTN (LGL\1966\26))<sup>1</sup>, o qual prescreve que é vedado à Fazenda Pública e seus servidores a divulgação de informação sobre a situação econômica ou financeira do contribuinte obtidas em razão de ofício.

Em um primeiro momento, são patentes a vagueza, a ambiguidade e a polissemia dos signos situação econômica ou financeira. Dessa forma, em uma acepção ampla, qualquer informação concernente à atividade empresarial do contribuinte poderia ser ocultada com base no "sigilo fiscal", incluindo eventuais autuações administrativas, benefícios fiscais, adesão aos programas de anistia ou de parcelamento, entre outros, porquanto se referem à atividade econômica ou financeira da empresa.

É importante consignar que as informações que o fisco oculta invocando o sigilo fiscal não se referem somente ao contribuinte, mas, ao mesmo tempo, à própria Fazenda Pública, no que dizem respeito aos lançamentos, autuações, decisões administrativas e à fiscalização em geral, inclusive no que tange aos fundamentos e razões de decisão e autuação.

Contudo, a redação do artigo 198 do CTN (LGL\1966\26) e, principalmente, a interpretação aplicada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) referente ao sigilo fiscal, não se coadunam a outros instrumentos normativos – inclusive à Constituição Federal – que versam sobre a transparência e o sigilo *latu sensu*; tampouco tal conceito é pacífico dentro da própria administração pública, conforme se explanará a seguir.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso XXXIII<sup>2</sup>, assegura a todos os cidadãos o direito às informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. Esse mandamento constitucional coloca como único óbice à publicidade das informações quando sua divulgação acarretar risco à segurança da sociedade e do Estado.

Nessa lógica, a Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2012) elenca, por meio de seu artigo 23<sup>3</sup>, o teor das informações que poderiam causar danos à sociedade e ao Estado, as quais podem ser resumidas em: (i) defesa e soberania nacional; (ii) relações internacionais; (iii) vida, segurança ou saúde da população; (iv) estabilidade financeira, econômica ou monetária do país; (v) pesquisa e desenvolvimento científico e tecnológico em áreas de interesse estratégico; e (vi) segurança das instituições, suas autoridades e seus familiares.

É importante dizer que tais informações devem ser classificadas em "reservadas", "secretas" ou "ultrasecretas", com prazos máximos de sigilo, nos termos do artigo 24, § 1º, e artigo 4º, inciso II, do mesmo diploma legal. A norma também consagra a publicidade como um preceito geral e o sigilo como exceção (artigo 3º, inciso I) e prevê que, ainda que não seja autorizado acesso integral à informação, é assegurado o acesso à parte não sigilosa, ocultando-se a parte protegida.

Em vista das normativas colacionadas, as quais possuem, senão superior, ao menos a mesma hierarquia do CTN (LGL\1966\26), e na qualidade de *lex posteriori*, cabe questionar: o artigo 198 do CTN (LGL\1966\26) impõe o sigilo sobre informações fiscais dos contribuintes e atuação da RFB? Se assim o for, tal dispositivo é recepcionado à vista do quanto é disposto na Constituição Federal e Legislação Complementar sobre o assunto? E, em atenção ao previsto nessas leis, como a publicidade de tais informações colocaria em risco a segurança do Estado e da sociedade?

Sobre a primeira questão, em leitura do artigo 198 do CTN (LGL\1966\26), verifica-se que há restrição de informações financeiras e econômicas dos contribuintes obtidas em



razão de seu acesso privilegiado. Entretanto, não há previsão que admita sigilo acerca do "ato administrativo público que é resultado da função de Estado que exerce na concretização e aplicação da legislação tributária"<sup>4</sup>. (Grifo nosso)

Significa dizer que, a despeito da proteção dada ao conteúdo dos dados dos contribuintes, esta não pode ser utilizada como mecanismo de ocultação da atuação fiscal no que se refere aos atos de lançamento decorrentes do exercício de sua atividade. Mesmo porque, por sua própria natureza, o lançamento se submete ao regime de direito público, devendo ser orientado pelo princípio da publicidade previsto no artigo 37 da Constituição Federal.

No que diz respeito à recepção, pela Constituição Federal, do dispositivo em escrutínio, à vista do disposto no artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal e no artigo 3º, inciso II; artigo 4º, inciso III; artigo 7º, inciso VII, § 2º, e no artigo 24 da Lei de Acesso à Informação, não se verifica conflito normativo. Isso porque a restrição do artigo 198 do CTN (LGL\1966\26) diz respeito somente às atividades de regime de direito privado do contribuinte.

Assim, a "situação econômica ou financeira" do contribuinte só seria protegida no âmbito da esfera privada, não se relacionando à sua situação fiscal. Quando uma operação fosse juridicizada por ato administrativo de lançamento tributário, esta deixaria a esfera do direito privado para ingressar no universo do direito público, devendo ser, portanto, publicizada, sobretudo quando tais informações servirem para incidência e formalização do crédito tributário<sup>5</sup>.

Além disso, não se encontram motivações razoáveis para a ocultação de informações econômicas e financeiras do contribuinte – quando estas atingirem a esfera do direito público – se tais dados não disserem respeito aos seus segredos industriais, estratégias de mercado e não acarretarem prejuízo na seara concorrencial. Trata-se de medida de interesse coletivo e social que empresas divulguem informações com conteúdo econômico-financeiro relevante, inclusive, com previsão de sua divulgação nos termos da Instrução Normativa 358/2002 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM)<sup>6</sup>.

Não se pretende a publicação dos gastos de uma pessoa física ou jurídica de direito privado, a divulgação de suas obrigações acessórias prestadas ou não, a violação de sua intimidade, honra e muito menos causar dano à sua imagem. O direito à privacidade e o princípio da transparência devem harmonizar-se para permitir a proteção de dados sensíveis, que efetivamente causem prejuízo à sociedade, ao Estado ou aos sujeitos de direito privado na esfera da sua intimidade ou atuação empresarial.

Entretanto, a aplicação do sigilo fiscal nos moldes realizados pela Fazenda Pública se dá de maneira arbitrária, revelando-se um mecanismo de obstrução do entendimento, pelo contribuinte e pela sociedade em geral, dos procedimentos de atuação da administração tributária, suas razões e fundamentações.

A Constituição Federal, logo em seu artigo 1º, determina que a República Federativa do Brasil tem como fundamento, entre outros, a livre iniciativa. O teor desse mandamento importa na exigência de que o Estado, por suas ações ou omissões, não obste a iniciativa privada de ofertar livremente seus produtos no mercado. Para que haja livre concorrência e iniciativa, é necessário o tratamento isonômico dos players pelo Estado, o que compreende, por óbvio, a isonomia fiscal entre os contribuintes, sobretudo considerando-se que a tributação é um dos principais componentes da formação de preços dos bens e serviços<sup>7</sup>.

Por essa lógica, a transparência do Fisco na atuação, lançamento, concessão de benefícios, anistias e parcelamentos e fundamentação de suas decisões é essencial para que os cidadãos como um todo tenham conhecimento do tratamento tributário concedido uns aos outros. Não há que se falar em prejuízo na exposição das estratégias tributárias. A uma, porque não é dever do Fisco proteger os segredos de elisão tributária. A duas,



porque se um sujeito passivo coloca em prática tática para reduzir sua carga tributária, esta também deve estar disponível para seus demais concorrentes, nos limites da legalidade.

Em um exemplo prático, é flagrante a violação da isonomia tributária quando o Fisco se nega a divulgar as condições de concessão de benefício fiscal a um terceiro contribuinte sob a justificativa de que tais informações estariam protegidas pelo sigilo fiscal, posto que não há qualquer prejuízo ao contribuinte, ao Estado ou à sociedade nessa publicidade e, ainda, revela um tratamento diferenciado pela RFB com os contribuintes.

Uma maior transparência fiscal permitiria agir como mecanismo para coibir arbitrariedades estatais, bem como para fortalecer ideais de república e democracia que são precípuas para um Estado Democrático de Direito. Além disso, há evidências de que a maior publicidade da conduta fazendária diminui a evasão fiscal, conforme será explorado em tópico oportuno. Por ora, há de se demonstrar que, mesmo dentro dos órgãos da RFB, a interpretação e a aplicação do sigilo fiscal são destoantes e, até mesmo, contraditórios entre si.

## 2.As Contradições da Aplicação do Sigilo Fiscal dentro dos órgãos da Administração Tributária no Brasil

Coadunando a interpretação de que o sigilo fiscal é uma normativa ambígua e de baixa densidade semântica, verifica-se que o próprio Fisco faz interpretação e aplicação diversa desse instituto dentro de sua estrutura organizacional e em diversos níveis. A regulamentação fazendária sobre o assunto, por vezes, acaba por criar restrições à publicidade que sequer estão previstas no artigo 198 do CTN (LGL\1966\26), o qual vale a pena reproduzir:

“Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

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

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.”

A Portaria RFB 2.344/2011 (LGL\2011\824)<sup>8</sup>, que disciplina o acesso às informações protegidas por sigilo fiscal constantes dos registros da RFB, dispõe, logo em seu artigo 2º, § 1º, inciso II, que a divulgação de dados sobre dívidas do contribuinte com a Administração Tributária não pode revelar valores de débitos ou créditos.



Contudo, como visto, o artigo 198 do CTN (LGL\1966\26) não estabelece tal ressalva, autorizando a publicação de informações referentes à Dívida Ativa sem maiores condicionantes. Em suma, a Portaria RFB retrocitada prescreve que apenas informações cadastrais não estão protegidas pelo sigilo fiscal, apesar de tal disposição, repise-se, não se encontrar no mencionado artigo 198.

No § 2º do mesmo dispositivo, há proibição dos servidores públicos de divulgar as informações mencionadas no § 1º, em razão do dever de sigilo funcional. Na prática, tal determinação proíbe a publicidade de qualquer informação não cadastral, conforme visto anteriormente, o que, em verdade, não é seguido pela própria Administração Tributária.

Como exemplo, citem-se as decisões de segunda instância proferidas no âmbito do contencioso administrativo tributário federal, as quais são tornadas disponíveis para o público externo em geral por força da Portaria MF 343/2015 (LGL\2015\12141), que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e cujo artigo 53, entre outros, estabelece a publicidade das sessões de julgamento e das decisões proferidas, que contém diversos detalhes da situação econômico-financeira dos contribuintes e, não raro, reproduzem as decisões de primeira instância que não são publicadas pelo Fisco.

Além disso, diversos estados divulgam, também, o inteiro teor das decisões da primeira instância administrativa-tributária, como é exemplo do artigo 25, § 15, da Lei 13.457/2009, que aprova o Regimento Interno do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT).

Além das previsões normativas, o Manual do Sigilo Fiscal, aprovado pela Portaria RFB 3.541/2011<sup>9</sup>, orienta a atuação dos servidores da Administração Tributária, vedando, em seu artigo 3º, interpretações contrárias ou incompatíveis com as definições Manual<sup>10</sup> em torno do conceito de sigilo fiscal.

Chama atenção o fato de que, mesmo sendo principal mecanismo para interpretação acerca do sigilo fiscal, o Manual não está disponível no sítio eletrônico da RFB – embora possa ser encontrado on-line, em fontes não oficiais –, tornando, curiosamente, sigiloso o entendimento oficial da RFB acerca do sigilo de informações fiscais.

Ainda que se admita que os destinatários da norma são os servidores da Administração Tributária para as atribuições de seu ofício, trata-se de documento cujo entendimento impacta a vida de todos os cidadãos e possui o condão de permitir a divulgação de informações com relevante impacto nas estratégias tributárias, econômicas e financeiras dos contribuintes. A manutenção de seu sigilo dá azo para que a Administração Tributária haja de forma arbitrária na classificação de informações enquanto sigilosas ou não, sobretudo ante notável ausência de uniformização do conceito de sigilo fiscal.

Além de reproduzir conceitos existentes em outros instrumentos normativos, como a Portaria RFB 2.344/2011 (LGL\2011\824), o Manual também cria restrições não previstas no artigo 198 do CTN (LGL\1966\26), instituindo, por exemplo, uma divisão entre sigilo fiscal e sigilo funcional que não se verifica em qualquer outra legislação<sup>11</sup>. Além disso, o Manual ainda apresenta outras restrições, como a extensão de sigilo funcional de informações sobre inscrição em Dívida Ativa, parcelamentos e representações fiscais para fins penais, a despeito do artigo 198 do CTN (LGL\1966\26) excepcionar a publicidade desses dados sem mais embargos.

Sobre dados agregados, cuja divulgação é permitida pela Portaria 2.344/2011 (LGL\2011\824), o Manual utiliza analogia para determinar que estes devem se referir a pelo menos quatro contribuintes a fim de que sejam publicizados<sup>12</sup>.

Da leitura dos instrumentos normativos citados, depreende-se que não é estabelecido qualquer critério lógico-jurídico que dê suporte às restrições impostas por atos administrativos ao teor do artigo 198 do CTN (LGL\1966\26). Não há qualquer





argumento ou supedâneo legal que coadune a interpretação extensiva realizada do dispositivo tributário; ou, em uma situação ainda mais extrema, na hipótese de exceções ao sigilo fiscal, estabelecer condicionantes para sua validade por meio de norma infralegal – como instruções normativas, portarias e editais –, principalmente quando a própria Lei Complementar – no caso, o CTN (LGL\1966\26) – não o faz (RE 658.874/PE).

A conduta do Fisco, nesse caso, reveste-se de caráter arbitrário, simplesmente invocando diplomas legais ao seu bel prazer para, injustificadamente, tornar ainda maior a “sombra” do sigilo fiscal sobre informações dos contribuintes que, conforme explicado, em nada causariam prejuízo à sociedade, ao Estado ou aos sujeitos de direito.

São outras, ainda, as ocasiões de aplicação arbitrária e contraditória do sigilo fiscal pelos órgãos da Administração Tributária. Nos processos de consulta formulados à RFB, por muito tempo publicou-se apenas a ementa e a fundamentação das respostas fiscais, impossibilitando plenamente o entendimento das razões de resposta do fisco, sob o argumento de que o sigilo fiscal protegeria informações dos consultantes. Recentemente, por meio da Instrução Normativa RFB 1.396/2013 (LGL\2013\8824), foram criadas as soluções de consulta com efeito vinculante, cujo inteiro teor é publicado no sítio eletrônico da RFB, suprimindo-se apenas os dados de identificação do consultante, mas a publicação parcial ainda acontece em algumas situações.

Isso significa que, dentro da própria RFB, há posições contraditórias legitimadas por atos normativos acerca da publicidade das soluções de consulta sobre a legislação tributária. Tal contradição se faz ainda mais evidente quando se denota que alguns entes, como os Estados de São Paulo, Bahia e Mato Grosso, por exemplo, publicam o inteiro teor de suas soluções de consulta, protegendo apenas os dados cadastrais do contribuinte.

Igualmente ocorre, como visto, com as decisões de primeira instância proferidas em processos administrativos fiscais e não publicadas pela RFB sob o argumento de que estariam protegidas pelo sigilo fiscal. Essa justificativa não se sustenta, entretanto, quando se verifica que as decisões de segunda instância no CARF são publicadas, sendo que não se faz qualquer diferenciação entre elas. No mesmo sentido, os Estados de São Paulo, Santa Catarina, Bahia, entre outros, disponibilizam decisões de primeira instância sem qualquer restrição ou supressão de informações. Uma vez mais, o entendimento institucional dentro da Fazenda Pública – em seus diversos âmbitos e segmentos – acerca do sigilo fiscal é inconsistente.

O Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (NEF/GV) tentou obter acesso às informações acerca de benefícios fiscais concedidos aos contribuintes, o que lhe foi negado, mais uma vez sob a justificativa de que tais dados estariam protegidos por sigilo fiscal<sup>13</sup>.

Todavia, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sustenta que informações sobre parcelamentos tributários – que são espécie de benefício fiscal – sejam públicas, e tanto assim o é que o contribuinte deve anuir com a publicidade dos atos normativos correspondentes. Dessa forma, não se revela razoável que, em um momento, a RFB negue acesso aos benefícios fiscais concedidos aos contribuintes e, em outro, imponha-se o dever de sua publicidade.

O NEF/GV também requisitou acesso a autos de infração específicos, recebendo a mesma resposta baseada no sigilo fiscal<sup>14</sup>.

O Parecer 2.458/2012<sup>15</sup> da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da PGFN tem função semelhante ao Manual do Sigilo Fiscal da RFB, mas é direcionada para os procuradores da PGFN. Ele dispõe que o sigilo fiscal se presta à proteção das operações e negócios dos contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, o que remete muito mais ao sigilo bancário e segredo de negócios do que ao sigilo fiscal propriamente dito.

Além disso, o referido Parecer cria restrições extraordinárias em relação ao artigo 198 do



CTN (LGL\1966\26), a exemplo da vedação sobre a divulgação do detalhamento dos valores inscritos na Dívida Ativa, sem apresentar qualquer argumentação para uma interpretação extensiva do dispositivo legal. Também é notável que tal disposição contraria o próprio Parecer da PGFN, na parte em que sustenta que o sigilo fiscal se refere apenas às operações e negócios dos contribuintes. Mister lembrar, igualmente, que a PGFN se posiciona a favor da publicidade dos parcelamentos especiais, inclusive, impondo tal dever aos seus contribuintes, conforme retroexposto.

A contradição é encontrada também no âmbito da própria RFB. Não fossem suficientes as críticas quanto à interpretação em relação ao sigilo fiscal, com a instituição do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) pela Lei 13.254/2016 (LGL\2016\216), o artigo 32 da Instrução Normativa RFB 1.627/2016 (LGL\2016\79139) e o artigo 33 da Instrução Normativa 1.704/2017 (LGL\2017\2437) foram além, estendendo o manto do sigilo fiscal, inclusive, para vedar o "compartilhamento com os Estados, Distrito Federal e Municípios", criando um regime ainda mais sigiloso para com os próprios órgãos que integram as diversas esferas da Administração Tributária<sup>16</sup>.

Apesar disso, é interessante notar que, a despeito de todas as contradições elencadas e da vagueza semântica do artigo 198 do CTN (LGL\1966\26), doutrina e jurisprudência não se debruçam precisamente sobre os critérios do conceito de sigilo fiscal, suas características e pressupostos, limitando-se a tratar do sigilo bancário<sup>17</sup>. Outros, ainda, entendem sigilo bancário e sigilo fiscal como expressões sinônimas<sup>18</sup>.

Da mesma forma, o CARF não discute, em suas decisões, a figura do sigilo fiscal e os limites para disponibilização de informações e documentos fiscais dos contribuintes detidos pelas instituições que integram a Administração Tributária<sup>19</sup>. O Supremo Tribunal Federal (STF) também se limita à discussão acerca do sigilo bancário ou, quando dos imbróglios envolvendo o sigilo fiscal, estes se dão no âmbito do Direito Penal, discorrendo acerca da legalidade ou ilegalidade de provas obtidas mediante quebra do sigilo fiscal, ou da possibilidade de a RFB solicitar dados sem a necessidade de requerimento jurisdicional<sup>20</sup>.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), embora também tenha majoritária jurisprudência tratando apenas do sigilo bancário ou da possibilidade de o Fisco obter tais informações sem tutela jurisdicional, já proferiu decisões norteadoras da definição de sigilo fiscal. No Recurso Especial 1.349.363/SP, a Primeira Sessão entendeu que, no caso de juntada de documentos protegidos por qualquer espécie de sigilo, o processo deve ser colocado em segredo de justiça.

Disso se extrai que, para o STJ, o sigilo fiscal está atrelado à proteção de outras hipóteses de sigilo, de modo que a matéria tributária em si não é acobertada por esse pretense instituto tributário. Nessas hipóteses, o STJ entende que o saldo bancário no limite do débito tributário, por exemplo, não é atingido pelo sigilo fiscal.

No Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 33.381/GO, a Corte entendeu que não há óbice à divulgação, pela Fazenda Pública, dos nomes dos sujeitos passivos com os respectivos montantes devidos inscritos em Dívida Ativa, independentemente de cobrança em curso mediante execução fiscal. Para suportar seu entendimento, os Ministros demonstraram que o artigo 198 do CTN (LGL\1966\26) autoriza a divulgação desse tipo de informação, bem como o Código Tributário do Estado de Goiás.

É interessante notar que tal entendimento se coloca em contrariedade à Portaria RFB 2.344/2011 (LGL\2011\824), já explorada anteriormente, a qual, contudo, não é enfrentada no relatório de voto do julgamento, uma vez que a controvérsia sub judice deu-se na esfera estadual.

Embora não contribuam robustamente para uma definição do sigilo fiscal, tampouco apresentem uma sistemática lógico-jurídica de sua aplicação, ao menos o STJ aponta que a publicidade, sempre que possível, deverá ser garantida quando os dados não



causem constrangimento ou dano ao contribuinte. Trata-se de premissa razoável, visto que o princípio da publicidade é basilar na orientação dos atos da administração pública.

No próximo tópico, buscar-se-á demonstrar que a maior transparência da administração pública acarreta um menor índice de evasão tributária e, a partir dessas premissas, em como o sigilo fiscal acaba por desestimular o adimplemento voluntário das obrigações para com a RFB.

### 3. Transparência e Evasão Fiscal

Há grande e interessante debate acerca das razões que levam o contribuinte a cumprir com suas obrigações tributárias, as quais, decerto, são diferentes das razões que o levam à evasão fiscal. Em um primeiro momento, parece lógico afirmar que a coerção do Estado, bem como a expectativa e o temor de severas sanções pecuniárias – ou mesmo criminais – levem o contribuinte ao adimplemento voluntário do seu débito para com a Fazenda Pública. Esse “contrato social” – parte inspirado em Rousseau, parte em Hobbes – daria conta de explicar o cumprimento da lei e da ordem tributária.

Entretanto, tome-se como exemplo o Brasil, país onde o contencioso tributário federal correspondia a 11% do PIB nacional em dados de 2014<sup>21</sup> e onde há aplicação de multas e juros exorbitantes sobre o valor do indébito fiscal, por vezes impugnados sob o argumento de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade em razão de seus percentuais desarrazoados. Poder-se-ia concluir pela ineficiência da administração pública para apurar e cobrar os tributos, mas, fosse assim tão ineficiente, o Fisco jamais alcançaria valor tão volumoso em sua “malha fina”.

Assim, é necessário engendrar por outras premissas para se compreender o fenômeno da evasão fiscal, seja no Brasil ou em outros Estados de Direito. Christian Daude e Ángel Melguizo<sup>22</sup> demonstram que quanto maior a percepção, pelos cidadãos, do bom uso de verbas públicas – arrecadadas mediante tributos –, mais bem aceita é a arrecadação, pois há a percepção dos benefícios produzidos pela arrecadação por meio dos serviços públicos prestados pelo Estado, ainda que a carga tributária seja elevada.

No sentido oposto, onde a tributação é desequilibrada com relação aos serviços públicos prestados, verifica-se um baixo índice de legitimidade fiscal – aqui entendida como a receptividade da atuação da Administração Tributária pelos contribuintes ou, ainda, a percepção positiva que estes têm em relação à conduta do Fisco. Isso porque os cidadãos não acreditam ou não percebem o emprego dos recursos tributados, o que os leva à evasão fiscal, seja para dar sobrevida às suas atividades empresariais, seja por se sentirem “enganados” ao não verem um retorno da arrecadação promovida pelo Estado.

A perspectiva de que os indivíduos sempre buscam a maximização do próprio interesse e realizam um juízo de ponderação entre a probabilidade de serem autuados e a de saírem isentos quando da evasão bem-sucedida dá origem à ideia de que quanto maior a coerção estatal, menor será o índice de evasão<sup>23</sup>. Nesse sistema, o contribuinte é visto pelo Fisco como um potencial fraudador, de modo que a Administração Tributária deveria se preocupar em identificar, controlar e punir exemplarmente aqueles que não cumprirem com suas obrigações tributárias<sup>24</sup>.

Outra corrente, entretanto, aponta um modelo menos coercitivo e mais cooperativo e transparente para influir no aumento do adimplemento fiscal espontâneo, por meio da moral e do compliance fiscal<sup>25</sup> – um levantamento realizado nos Estados Unidos, na década de 1960, demonstrou que 97% da receita total de arrecadação era proveniente de autoavaliação ou da aquiescência voluntária, o que levou o então diretor do Internal Revenue Service (IRS), Mortimer M. Caplin, a afirmar que a “principal missão [do IRS] é encorajar e alcançar mais conformidade voluntária”<sup>26</sup>. (Grifo nosso)

James Alm indica que há um número substancial de indivíduos que pagam tributos a despeito de incentivos financeiros e cuja motivação seria uma suposta “moralidade





tributária”, baseado em três pilares: i) atmosfera que envolve o cumprimento das obrigações tributárias, ou seja, se o contribuinte tem a percepção de que seus pares são ou não cumpridores das leis fiscais; ii) visão de que há um equilíbrio entre o montante arrecadado por meio de tributos e sua redistribuição, seja na forma de serviços públicos ou investimentos; e iii) preocupação das instituições estatais em atender as necessidades dos indivíduos<sup>27</sup>.

O pesquisador ressalta que, embora a coerção estatal seja um mecanismo importante e necessário na administração tributária, o problema da evasão fiscal, sobretudo em países subdesenvolvidos e emergentes, não pode ser resolvido somente na aplicação de sanções cada vez mais rigorosas e em políticas de medo que, por vezes, se revestem de um caráter arbitrário e de confisco – a título elucidativo, no Brasil, o STF, no julgamento do RE 833.106/GO, já reputou inconstitucional a parcela da multa punitiva que excede o valor do próprio tributo devido.

Em outras palavras, o que o autor propõe é que o contribuinte seja enxergado pelo que chama de “paradigma do serviço”, cujo programa é composto por ações dirigidas a diminuir as ambiguidades da legislação, estimular a cooperação entre o Fisco e o contribuinte, a transparência na fiscalização e autuação e o reconhecimento da capacidade contributiva e responsividade nas demandas do contribuinte.

O intuito é fazer com que o contribuinte, ao mesmo tempo em que se sinta reconhecido e respeitado pelos órgãos da Administração Tributária, também visualize que seus governantes se preocupam em mantê-lo informado, estejam atentos às suas demandas e entenda-se como parte de um grupo social com responsabilidades tributárias cujo cumprimento, efetivamente, lhe darão algum retorno.

Nesse contexto, o sujeito que incorrer em evasão fiscal será visto pelo restante do grupo como um ator anômalo e destoante do comportamento geral, e cuja eventual punição terá, mais do que um caráter meramente coercitivo e punitivo, viés pedagógico e exemplar aos demais.

Sobre o assunto, é oportuno lembrar as teorias de John Braithwaite acerca da justiça restaurativa, a qual abrange os conceitos de regulação responsiva e de vergonha reintegrativa. Esta última parte da premissa de que inculcar vergonha no indivíduo tem o condão tanto de prevenir o crime quanto de reintegrar o ofensor por meio de sinais de reprovação social indutivos de um sentimento de culpa, porém seguidos de atos de reaceitação, que interrompem a assimilação do papel social do criminoso, impedindo sua reincidência<sup>28</sup>.

Para que a vergonha reintegrativa surta efeitos, entretanto, é necessário que o crime praticado seja, efetivamente, assim visto pela sociedade como uma prática predatória e em malefício do coletivo. Nesse sentido, é notável que crimes econômicos e fiscais são “menos rejeitados” que ilícitos penais como roubo, estupro e homicídio, seja pela posição social, econômica e política de seus autores – normalmente de elevado poder aquisitivo –, seja pelo seu dano ser menos palpável e imediato na sociedade.

Essa visão menos pejorativa dos crimes fiscais, embora venha sofrendo mudanças – sobretudo em países como o Brasil, onde a mídia tem dado grande repercussão a operações da polícia federal contra os chamados “crimes do colarinho branco” –, é um dos obstáculos para que a vergonha reintegrativa de Braithwaite seja mais efetiva, sobretudo quando não acompanhada da reinserção social do criminoso. Sobre esta, por vezes, o que se vê é uma demonização do contraventor, com ataques e tentativas de supressão até mesmo dos seus direitos legais e constitucionais de ampla defesa.

Braithwaite também se atentou para essa tendência, e, assim, aponta a necessidade de o Estado modular sua atuação de acordo com a necessidade de resposta para a coibição do crime no caso concreto. Estabelece-se, assim, uma “pirâmide regulatória”, prescrevendo as reações estatais de forma gradativa, partindo-se da persuasão,



passando por advertências, sanções, suspensões e chegando-se até a incapacitação do sujeito por meio de revogações de licenças ou prisões, conforme as primeiras respostas estatais não forem surtindo efeito<sup>29</sup>.

De fato, pesquisas empíricas revelam que a adoção de tais medidas acarreta o desenvolvimento do tax compliance, aumento da moralidade tributária pelos contribuintes e maior legitimidade fiscal do Estado<sup>30</sup>, tendo como consequência a diminuição da evasão tributária.

No Brasil, exemplo interessante de tentativa de maior transparência de dados fiscais foi a Medida Provisória (MP) 685, de 21 de julho de 2015, que, para além de condições especiais de parcelamento, instituiu verdadeira obrigação acessória para divulgação de informações referentes aos negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributos junto à RFB nas hipóteses, em suma, de planejamento e elisão tributária.

Entretanto, é notável que a referida MP, para além de trazer uma tentativa de transparência unilateral – obrigando apenas o contribuinte à divulgação de informações fiscais, e sem qualquer imposição de dever semelhante em relação ao Fisco –, ainda esbarrava em uma série de condições desproporcionais ao sujeito passivo, a exemplo da declaração de atos jurídicos práticos sem “razões extratributárias relevantes”, negócio jurídico “não usual” e atribuição de status de consulta à legislação tributária de negócios jurídicos não ocorridos.

O que se observou, em verdade, foi a tentativa de aumento do poder coercitivo do Fisco travestida de maior transparência fiscal (ainda que apenas em relação ao contribuinte), visando, na prática, maior controle sobre o planejamento tributário empresarial e até mesmo buscando dificultar e obstaculizar tal conduta.

Ao teor desse debate acerca das práticas da administração pública-fiscal ao tratar o contribuinte como um potencial infrator ou como ente cooperado, a MP 685/2015 (LGL\2015\5551), a despeito de sua justificativa como ferramenta de incentivo à transparência no âmbito fiscal, encaixa-se mais como outra tentativa de aumento do poder autárquico do Fisco e supressão das faculdades do sujeito passivo para fins de elisão tributária. Tanto é que, ao final, acabou expirando e não foi convertida em Lei face a forte resistência de setores organizados da sociedade.

#### 4. Conclusão

Se maior transparência da conduta do Fisco é medida que acarreta em sua maior legitimação e percepção de responsividade para com o contribuinte e a sociedade em geral, tendo como consequência a diminuição da evasão tributária, infere-se que o sigilo fiscal, ao menos da forma como é aplicada pela Fazenda Pública no Brasil, acaba por configurar grande empecilho para a concretização desta meta.

De fato, não há razão lógica para a ocultação de informações e dados que não ameacem ou causem dano à posição concorrencial de empresas, ou à imagem e honra de pessoas físicas. A divulgação de decisões administrativas, das condições de concessão de benefícios fiscais, inteiro teor soluções de consulta e outros atos administrativos exarados pela Administração Tributária não necessariamente afetaria de forma negativa os resultados financeiros e econômicos de sujeitos de direito, tampouco sua imagem pública.

Noutro giro, a publicidade dessas informações traria maior segurança jurídica e confiança dos contribuintes nos procedimentos administrativos-fiscais, por externar as razões e fundamentações da conduta fazendária, bem como propiciaria um ambiente de maior estabilidade no mercado, uma vez que outras informações dos contribuintes seriam públicas.

Ao mesmo tempo, não é lógico somar tanto esforço normativo para a proteção de



informações cuja publicidade é, efetivamente, indiferente aos seus titulares, ao menos sob a ótica fiscal. Não há argumento racional que sustente a ocultação de benefícios fiscais concedidos a terceiros, do inteiro teor de soluções de consulta cujos efeitos são vinculantes para todos os contribuintes, decisões de primeira instância administrativa e, sobretudo, de orientações de interpretação e aplicação de um instituto cujos efeitos são do interesse de toda a sociedade.

Em verdade, fosse invocado isoladamente e sem grande cautela, o artigo 198 do CTN (LGL\1966\26) tornaria o sistema jurídico impraticável, posto que toda decisão judicial ou administrativa lida com informações econômicas ou financeiras, como contratos, termos de penhora, notas fiscais, entre outros, as quais poderiam ser abarcadas pela "proteção" à "divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades".

Chama a atenção, igualmente, que o sigilo fiscal seja aplicado de diferentes formas em relação ao Fisco e ao contribuinte. Em um momento, a justificativa da Administração Tributária para a aplicação de sigilo sobre dados dos contribuintes é a proteção de informações econômicas e financeiras que poderiam expô-los negativamente, o que acarreta a negativa de que os demais cidadãos tenham acesso a essas informações.

Em outra ocasião, o que se oculta é o procedimento adotado pelo próprio Fisco nos atos de lançamento e autuação, permitindo, na prática, eventuais mudanças na interpretação da aplicação da lei tributária, ao interesse arrecadatário da RFB ou do Poder Executivo, sem se preocupar em cair em contradição, haja visto que a conduta fazendária está convenientemente protegida pelo manto do sigilo fiscal.

Das declarações de auditores fiscais e empresários sobre o assunto, percebe-se que, do lado do Fisco há grande incerteza acerca dos limites de aplicação do sigilo fiscal, sem enfrentamento do caso concreto, de modo que, para evitar sanções administrativas e penais, os atores fazendários preferem "pecar pelo excesso", ante ausência de segurança jurídica no assunto. De outro lado, os contribuintes entendem que o acesso à informação não pode prejudicar a inovação ou suas estratégias de negócio<sup>31</sup>.

Trata-se de um problema de assimetria informacional, onde a odisseia da administração pública em manter sigilo de grande parte do contencioso fiscal dá azo ao vazamento seletivo de informações, sob contextos nem sempre confiáveis, tornando-as "valiosas". Dessa forma, dados incompletos e "recortados" dão uma visão limitada da situação macrotributária do contribuinte, mas que, em razão da volatilidade do mercado, podem causar pânico e caos econômico-financeiro, além de influenciar a precificação e o conceito de valor dessas empresas<sup>32</sup>.

Por sua vez, para Joseph Stiglitz<sup>33</sup>, a democratização e a transparência dos dados promovem um fluxo de informações que, em razão de seu caráter público, perdem o "valor de troca" que poderiam ter, gerando maior estabilidade e orientando condutas mais acertadas e bem fundamentadas.

A manutenção do sigilo fiscal, da forma como é feita no Brasil, apenas parece interessar aos contribuintes com tradição de sonegação ou, visto pelo outro lado, à Administração Tributária, para tomada de decisões arbitrárias motivadas por simples caráter opinativo e desprovidos de lógica jurídico-argumentativa, estando os agentes fazendários guiados por metas arrecadatórias e/ou pressionados pela perspectiva de poderem ser administrativa e penalmente responsabilizados pela divulgação de informações sensíveis. Qualquer das hipóteses é inadmissível em um Estado de Direito.

## 5.Referências bibliográficas

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. Tax morale and tax evasion in Latin America. Georgia State University, Working Paper, n. 07-04, 2007. Disponível em:



[<http://econpapers.repec.org/RAS/pal49.htm>]. Acesso em: 21.10.2019.

APPY, Bernard; MESSIAS, Lorreine. Litigiosidade tributária no Brasil. O Estado de São Paulo, 17.03.2014. Disponível em: [<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,litigiosidade-tributaria-no-brasil-imp-,1141652>].

BIRD, Richard. Smart tax administration. The World Bank, n. 36. 2010.

BRAITHWAITE, John. Crime, shame and reintegration. New York: Cambridge University, 1999.

BRAITHWAITE, John. Restorative Justice and Responsive Regulation. New York: Oxford University, 2002.

BROOKS, John. Aventuras empresariais. Rio de Janeiro: Best Business, 2016.

CUMMINGS, Ronald; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; MCKEE, Michael; TORGLER, Benno. Tax morale affects tax compliance: evidence from surveys and artificial field experiment. Journal of Economic Behavior & Organization, n. 70, 2009.

DAUDE, Christian; MELGUIZO, Ángel. Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America. OECD Development Centre Working Papers, OECD Publishing, Paris, n. 294, set. 2010.

MACIEL, Everardo. Considerações Finais. Trabalho apresentado na 45ª Assembleia Geral do CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Equador, abril de 2011. Disponível em: [[www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2011/Espanol/e-book\\_asamblea\\_2011.pdf](http://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2011/Espanol/e-book_asamblea_2011.pdf)]. Acesso em: 07.05.2020.

MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

SANTANA, Silvio Luis Leite; REZENDE, Amaury José. Corporate tax avoidance and firm value: evidence from Brazil. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 13, 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal. 1. ed. São Paulo: Ed. RT, 2014.

SIQUEIRA, R. B.; NOGUEIRA, J. R.; SOUZA, E. S. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. Revista Brasileira de Economia, v. 55, n. 4, 2001.

STIGLITZ, Joseph. Self-selection and Pareto efficient taxation. Journal of Public Economics, v. 17, n. 2, mar. 1982.

ZUGMAN, Daniel Leib. Processo de Concretização Normativa e Direito Tributário: transparência, justificação e zonas de autarquia do sigilo fiscal. Tese (Mestrado) – Faculdade de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2014.

---

1 Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

2 Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos: [...]



XXXIII- todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; [...].

3 Art. 23. São consideradas imprescindíveis à segurança da sociedade ou do Estado e, portanto, passíveis de classificação as informações cuja divulgação ou acesso irrestrito possam: I – pôr em risco a defesa e a soberania nacionais ou a integridade do território nacional; II – prejudicar ou pôr em risco a condução de negociações ou as relações internacionais do País, ou as que tenham sido fornecidas em caráter sigiloso por outros Estados e organismos internacionais; III – pôr em risco a vida, a segurança ou a saúde da população; IV – oferecer elevado risco à estabilidade financeira, econômica ou monetária do País; V – prejudicar ou causar risco a planos ou operações estratégicos das Forças Armadas; VI – prejudicar ou causar risco a projetos de pesquisa e desenvolvimento científico ou tecnológico, assim como a sistemas, bens, instalações ou áreas de interesse estratégico nacional; VII – pôr em risco a segurança de instituições ou de altas autoridades nacionais ou estrangeiras e seus familiares; ou VIII – comprometer atividades de inteligência, bem como de investigação ou fiscalização em andamento, relacionadas com a prevenção ou repressão de infrações.

4 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka: alienação e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. 1. ed. São Paulo: Ed. RT, 2014. p. 156.

5 *Ibidem*, p. 157-158.

6 BRASIL. Instrução Normativa CVM 358, de 3 de janeiro de 2002. Dispõe sobre a divulgação e uso de informações sobre ato ou fato relevante relativo às companhias abertas, disciplina a divulgação de informações na negociação de valores mobiliários e na aquisição de lote significativo de ações de emissão de companhia aberta, estabelece vedações e condições para a negociação de ações de companhia aberta na pendência de fato relevante não divulgado ao mercado, revoga a Instrução CVM 31, de 8 de fevereiro de 1984 (LGL\1984\190), a Instrução CVM 69, de 8 de setembro de 1987 (LGL\1987\311), o art. 3º da Instrução CVM 229, de 16 de janeiro de 1995 (LGL\1995\953), o parágrafo único do art. 13 da Instrução CVM 202, de 6 de dezembro de 1993 (LGL\1993\1), e os arts. 3º a 11 da Instrução CVM 299, de 9 de fevereiro de 1999 (LGL\1999\1302), e dá outras providências. Brasília, DF, jan./2002.

7 SIQUEIRA, R. B.; NOGUEIRA, J. R.; SOUZA, E. S. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. *Revista Brasileira de Economia*, v. 55, n. 4, 2001.

8 Art. 2º São protegidas por sigilo fiscal as informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades, obtidas em razão do ofício para fins de arrecadação e fiscalização de tributos, inclusive aduaneiros, tais como: I – as relativas a rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial; II – as que revelem negócios, contratos, relacionamentos comerciais, fornecedores, clientes e volumes ou valores de compra e venda; III – as relativas a projetos, processos industriais, fórmulas, composição e fatores de produção. § 1º Não estão protegidas pelo sigilo fiscal as informações: I – cadastrais do sujeito passivo, assim entendidas as que permitam sua identificação e individualização, tais como nome, data de nascimento, endereço, filiação, qualificação e composição societária; II – cadastrais relativas à regularidade fiscal do sujeito passivo, desde que não revelem valores de débitos ou créditos; III – agregadas, que não identifiquem o sujeito passivo; e IV – previstas no § 3º do art. 198 da Lei 5.172, de 1966 (LGL\1966\26). § 2º A divulgação das informações referidas no § 1º caracteriza descumprimento do dever de





sigilo funcional previsto no art. 116, inciso VIII, da Lei 8.112, de 1990 (LGL\1990\46).

9 BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Manual do Sigilo Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2011.

10 Art. 3º Os servidores da RFB, no desempenho de suas atribuições, deverão observar as orientações constantes do Manual. Parágrafo único. São inaplicáveis, no âmbito da RFB, eventuais interpretações que sejam contrárias ou incompatíveis com as do Manual.

11 ZUGMAN, Daniel Leib. Processo de Concretização Normativa e Direito Tributário: transparência, justificação e zonas de autarquia do sigilo fiscal. Tese (Mestrado) – Faculdade de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2014. p. 58.

12 No fornecimento de dados econômico-fiscais de forma agregada, para que não haja possibilidade de identificação de contribuintes, a RFB entende que as informações devem se referir, no mínimo, a quatro sujeitos passivos, a exemplo do que orienta o § 3º do art. 2º da Portaria SRF 306, de 22 de março de 2007 (LGL\2007\739), que dispõe sobre a divulgação de dados estatísticos de importações.

13 ZUGMAN, Daniel Leib. Op. cit., p. 67-69.

14 Ibidem, p. 69-70.

15 Disponível em:

[<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/24582012>]. Acesso em: 20.10.2019.

16 A redação desses dispositivos, em conjunto com o art. 7º, §§ 1º e 2º, da Lei 13.254/2016 (LGL\2016\216), foram objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.729/DF, que aguarda julgamento no STF.

17 ZUGMAN, Daniel Leib. Op. cit., p. 53.

18 MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 246-256.

19 ZUGMAN, Daniel Leib. Op. cit., p. 72-73.

20 Idem.

21 APPY, Bernard; MESSIAS, Lorreine. Litigiosidade tributária no Brasil. O Estado de São Paulo, 17.03.2014. Disponível em: [<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,litigiosidade-tributaria-no-brasil-imp-,1141652>].

22 DAUDE, Christian; MELGUIZO, Ángel. Taxation and more representation? On fiscal policy, social mobility and democracy in Latin America. OECD Development Centre Working Papers, OECD Publishing, Paris, n. 294, set. 2010. p. 9.

23 CUMMINGS, Ronald; MARTINEZ-VASQUEZ, Jorge; MCKEE, Michael; TORGLER, Benno. Tax morale affects tax compliance: evidence from surveys and artificial field experiment. Journal of Economic Behavior & Organization, n. 70, 2009. p. 448.

24 BIRD, Richard. Smart tax administration. The World Bank, n. 36, 2010. p. 4.

25 MACIEL, Everardo. Considerações Finais. Trabalho apresentado na 45ª Assembleia Geral do CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). Equador, abril de 2011. Disponível em: [[www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2011/Espanol/e-book\\_asamblea\\_2011.pdf](http://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2011/Espanol/e-book_asamblea_2011.pdf)].



---

Acesso em: 07.05.2020.

26 BROOKS, John. Aventuras empresariais. Rio de Janeiro: Best Business, 2016. p. 105.

27 ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge. Tax morale and tax vasion in Latin America . Georgia State University, Working Paper, n. 07-04, 2007. Disponível em: [<http://econpapers.repec.org/RAS/pal49.htm>]. Acesso em: 21.10.2019.

28 BRAITHWAITE, John. Crime, shame and reintegration. New York: Cambridge University, 1999.

29 BRAITHWAITE, John. Restorative Justice and Responsive Regulation. New York: Oxford University, 2002.

30 BRAITHWAITE, John. Restorative Justice and Responsive Regulation. New York: Oxford University, 2002.

31 ZUGMAN, Daniel Leib. Op. cit., p. 90-93.

32 SANTANA, Silvio Luis Leite; REZENDE, Amaury José. Corporate tax avoidance and firm value: evidence from Brazil. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 13, 2016. p. 114-133.

33 STIGLITZ, Joseph. Self-selection and Pareto efficient taxation. Journal of Public Economics, v. 17, n. 2, mar. 1982. p. 213-240.