

ENTRE A TRANSPARÊNCIA E O SIGILO FISCAL: UM ESTUDO DOS LIMITES A PARTIR DA SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

BETWEEN TRANSPARENCY AND TAX SECRECY: A STUDY OF THE LIMITS FROM THE BRAZILIAN FEDERAL REVENUE SECRETARIAT

Alex Marco Gama Magnavita 1
Ana Rita Silva Sacramento 2
Fabiano Maury Raupp 3
Denise Ribeiro de Almeida 4

Resumo: O artigo tem como objetivo avaliar a transparência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, segundo critérios de visibilidade e inferabilidade, em harmonia com os limites impostos pelo sigilo fiscal. O estudo foi estruturado a partir de duas linhas de investigação: dimensão ativa e passiva. Foi desenvolvida uma pesquisa exploratória e descritiva, por meio de estudo de campo e documental, com abordagem qualitativa. A pesquisa concluiu que a transparência, nas suas dimensões ativa e passiva, possui restrições de visibilidade e inferabilidade. O que existe em alguns casos é a transparência nominal e, em outros, uma insuficiente transparência na atribuição e gestão do sigilo. A divulgação dos parcelamentos tributários concedidos e das representações fiscais para fins penais, bem como o atendimento às demandas por informações, devem ser aperfeiçoados.

Palavras-chave: *Transparência. Ativa. Passiva. Visibilidade. Inferabilidade. Sigilo Fiscal.*

Abstract: The article aims to evaluate the transparency of the Special Secretariat of the Federal Revenue of Brazil, according to criteria of visibility and inferability, in harmony with the limits imposed by tax secrecy. The study was structured from two lines of investigation: active and passive dimension. An exploratory and descriptive research was developed, by means of a field and documentary study, with a qualitative approach. The research concluded that transparency, in its active and passive dimensions, has visibility and inferability restrictions. What exists in some cases is nominal transparency and, in others, insufficient transparency in the allocation and management of secrecy. The disclosure of the tax installment plans granted and of the tax representations for criminal purposes, as well as the response to demands for information, should be improved.

Keywords: *Transparency. Active. Passive. Visibility. Inferability. Fiscal Secrecy.*

- 1 Mestre em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5378093084626214>. ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-6655-2919>. E-mail: alexmagnavita@hotmail.com
- 2 Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Professora na Universidade Federal da Bahia (UFBA). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5150371885207600>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6739-5711>. E-mail: anasacramento@ufba.br
- 3 Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Professor na Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5713468691984238>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9533-2574>. E-mail: fabianoraupp@hotmail.com
- 4 Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Professora na Universidade Federal da Bahia (UFBA). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1893210065186765>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2813-1411>. E-mail: deniserib@gmail.co

Introdução

O princípio constitucional da publicidade pode ser analisado por, no mínimo, dois enfoques. O primeiro refere-se à publicação na imprensa oficial das leis e atos administrativos como requisito necessário à validade ou eficácia. O outro diz respeito à transparência da atuação governamental na execução dos seus projetos, programas ou de qualquer forma de laboração. Todos os administrados devem tomar conhecimento da coisa pública, posto que são os titulares dos direitos e destinatários da ação estatal.

Lastreadas nesse princípio, e em outros, diversas normas buscaram dar efetividade à transparência da administração pública, a exemplo da Lei Complementar n. 101/2000, da Lei Complementar n. 131/2009, e da Lei n. 12.527/2011. Anos depois o Decreto n. 8.777/2016 instituiu a política nacional de dados abertos do poder executivo federal, que trata da forma de disponibilização de dados para que possam ser aproveitados sem restrição ao controle social. Um dos objetivos literais do Decreto é o aprimoramento da cultura de transparência pública.

Mesmo diante destes esforços, não é incomum que se identifiquem percepções difusas na sociedade brasileira acerca da transparência dos órgãos da administração pública, especialmente daqueles que integram a área tributária, como ocorre com o objeto empírico do estudo em tela: a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Para Zugman (2014), a regulamentação produzida pela Receita Federal sobre sigilo fiscal não permite concluir a razão de alguns atos serem considerados públicos e outros não, criando restrições à transparência que não estão previstas no Código Tributário Nacional (CTN), dificultando a compreensão do dispositivo.

Gil (2020) afirmou que existe divergência na interpretação e aplicação de dispositivos legais, até mesmo constitucionais, que determinam o mais amplo acesso às informações públicas, e que vêm sendo interpretados de maneira alargadas pelos órgãos de administração tributária para proteger bens jurídicos não expressamente tutelados por normas legais ou constitucionais. O autor defende que não se trata de ignorar o direito à privacidade do contribuinte, que representaria importante manifestação dos direitos da personalidade, mas proibir o uso “conveniente e desmedido da expressão sigilo fiscal, supostamente escondida, na interpretação da Administração Tributária, no artigo 198 do CTN, a fim de se esquivar do controle social dos seus atos” (Gil, 2020, p. 71). Zugman (2014) denominou esse uso expandido do sigilo fiscal como justificativa para a negativa de prestação de informações como “zona de autarquia”.

Pressupõe-se que não obstante os limites decorrentes da imposição do sigilo fiscal e de outras espécies de sigilo, a RFB tem como explorar suas ações para promover avanços na transparência. Assim, o presente trabalho se propôs a investigar a seguinte pergunta de pesquisa: Como se caracteriza a transparência da Secretaria Especial da RFB em harmonia com os limites impostos pelo sigilo fiscal? Para tanto, tem-se como objetivo avaliar a transparência da Secretaria Especial da RFB, segundo critérios de visibilidade e inferibilidade, em harmonia com os limites impostos pelo sigilo fiscal.

O estudo mostra-se relevante visto a necessidade de investigação sobre potencialidades e limites para o exercício da transparência pública em órgãos de administração tributária sob a ótica e a tutela dos sigilos impostos, em especial do sigilo fiscal. Diversas obras de juristas constitucionalistas ou tributaristas, a exemplo de algumas referidas neste trabalho (Ferraz Júnior, 1993; Funck, 2008; Moraes, 2018), buscam ampliar o conceito e a abrangência deste instituto. Colaboram com a visão dogmática do fisco para tal direcionamento, com o interesse dos próprios contribuintes na menor circulação de informações a eles afetas e com a visão equivocada que muitos profissionais do direito têm sobre o tema, quase sempre voltada para a ótica dos direitos individuais sobre interesses coletivos, quando o debate é travado sobre sigilo fiscal.

O trabalho pretende colaborar com a busca de uma nova visão sobre essa temática, bem como contribuir com as administrações tributárias, em especial a RFB, na compreensão que pode incrementar a transparência. O sigilo fiscal não se confunde com sigilo sobre a divulgação da atuação institucional do órgão. A transparência é obrigação e pode trazer vantagens na persecução dos objetivos de órgãos da administração tributária.

Fundamentos Teóricos

Transparência pública

A moderna concepção do Estado democrático comporta o domínio da informação sobre duas óticas, conforme Bobbio (1987). Se por um lado o cidadão detém mais informações sobre a administração pública, o ente público também tem mais informações sobre o cidadão. É o sentido de privatização do público e publicização do privado. Qualquer que seja a definição de democracia, não se pode deixar de considerar em seu sentido a visibilidade e/ou transparência do poder (Bobbio, 1986).

Segundo Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015), a transparência é um conceito em construção e mesmo que “seja cada vez mais encontrado na literatura acadêmica, seu significado ainda permanece fluido. Em parte, isso se deve ao fato desse conceito ser usado em diferentes aspectos relacionados ao fluxo das informações” (Zuccolotto; Teixeira; Riccio, 2015, p. 4). Para os autores, transparência não pode ser confundida com *accountability*, já que esta vai além da transparência e exige, além da prestação de contas e da publicidade dos governos, a existência de mecanismos institucionais de controle da administração pública. Nesta ótica, a transparência da administração pública seria uma das dimensões da *accountability*.

Interessa para o estudo a abordagem da transparência quanto à iniciativa (ativa e passiva), e quanto às dimensões conceituais (visibilidade e inferabilidade). A transparência ativa, segundo Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015), consiste na difusão periódica sobre a gestão estatal. São ações voluntárias ou de obrigações legais impostas aos entes estatais para que divulguem informações de interesse da sociedade. A transparência passiva, segundo os mesmos autores, refere-se à obrigação do Estado em conceder a todos os cidadãos, que o requeiram, acesso tempestivo aos documentos oficiais, salvo aqueles protegidos de alguma forma de sigilo.

A outra classificação considerada, elaborada por Rodrigues (2020), baseia-se na conjugação de duas dimensões: visibilidade e inferabilidade. Para a autora, a transparência não é um valor absoluto e, neste sentido, cada instituição pública possui um grau possível de provimento de informações de acordo com a sua própria realidade e tipo de política. Não se pode atribuir o mesmo conceito de transparência para informações disponibilizadas com graus tão díspares de visibilidade e inferabilidade. A visibilidade diz respeito à facilidade de obtenção da informação, sua localização, formato, clareza da disposição dos dados, visualização, etc. Inferabilidade refere-se à possibilidade de construção de inferências, análises, avaliações e conclusões com as informações disponibilizadas. A autora defende que esses elementos são, ontologicamente, os definidores da própria existência da transparência. De acordo com o modelo conceitual criado por Rodrigues (2020), dependendo da maior ou menor restrição de visibilidade e de inferabilidade, a transparência pública pode ser classificada como plena, nominal, condicionada e na atribuição e gestão do sigilo, conforme o Quadro 1.

Quadro 1 . Transparência segundo níveis de restrição de visibilidade e inferabilidade

Nível de restrição dos elementos secundários	Mais restrição (visibilidade)	Menos restrição (visibilidade)
Mais restrição (inferabilidade)	(4) Transparência na atribuição e gestão do sigilo	(2) Transparência nominal
Menos restrição (inferabilidade)	(3) Transparência condicionada	(1) Transparência plena

Fonte: adaptado de Rodrigues (2020, p.10).

A transparência plena existe quando não há restrições de visibilidade e inferabilidade. Existe divulgação ativa de informações plenamente disponíveis para acesso do cidadão. A inferabilidade existe sempre que determinado público-alvo tem suas necessidades informacionais atendidas de forma simplificada (Rodrigues, 2020). A transparência nominal existe quando se restringe a inferabilidade de uma informação e se mantém a sua visibilidade. Para Rodrigues (2020), esse tipo

de transparência não representa um literal descumprimento da legislação vigente, embora possa ocultar uma má vontade da burocracia em prestar a informação. A transparência condicionada existe quando a visibilidade de uma informação é restrita, sem que assim seja a sua inferibilidade. Nesse tipo de transparência o acesso à informação fica condicionado a um pedido do cidadão. O quarto nível foi denominado pela autora como transparência na atribuição e gestão do sigilo. Neste caso, tanto a visibilidade quanto a inferibilidade de uma informação são restritas. O desafio é a busca do equilíbrio entre políticas públicas democraticamente legítimas e os segredos necessários para a sua existência.

Em se tratando da transparência pública de instituições que possuem grande quantidade de informações legalmente e democraticamente protegidas por sigilo, segundo Rodrigues (2020), o caráter processual torna-se imperioso, já que o cidadão não pode ter acesso direto aos documentos. Necessária também se torna uma avaliação criteriosa dos processos de sigilo para que possa avaliar o correto estabelecimento do sigilo e da temporalidade. É o que a autora chamou de verificabilidade.

Sigilo fiscal

A ordem jurídica brasileira se inquieta com um aparente conflito, de natureza constitucional, entre a publicidade ou acesso amplo a informações produzidas no relacionamento entre Estado e sociedade e o sigilo ou restrição aos dados e fatos vinculados às pessoas físicas e jurídicas e às atividades desenvolvidas (Castro, 2009). Embora não esteja garantido expressamente no texto da Carta Magna de 1988, o sigilo fiscal, na visão majoritária dos especialistas, estaria abrangido como uma espécie tutelada na garantia de inviolabilidade do direito à vida privada e à intimidade das pessoas, direitos fundamentais dos cidadãos, constitucionalmente garantidos no inciso X do artigo 5º. Alguns especialistas defendem a tese de que o sigilo fiscal poderia estar garantido no inciso XII do artigo 5º, ou no § 1º do artigo 145 da supracitada Carta.

No sentido da necessidade de proteção à privacidade humana, não se pode deixar de considerar que as informações, quer sejam bancárias ou fiscais, em poder das instituições financeiras ou em órgãos de administração tributária, constituem parte da vida privada da pessoa física ou jurídica (Moraes, 2018). A inviolabilidade do sigilo de dados (artigo 5º, XII) é correlata ao direito fundamental à privacidade (artigo 5º, X). Estaria em questão o direito de o indivíduo excluir do conhecimento de terceiros aquilo que só a ele é pertinente e que é exclusivo de sua vida privada. Desta forma, é imperativo explicitar a correlação entre sigilo e privacidade (Ferraz Junior, 1993).

Funck (2008) afirma que os bens jurídicos tutelados em garantias para a administração tributária não se sobrepõem ao direito ao sigilo fiscal, e que a norma descrita no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, limita a atividade da administração tributária ao subordiná-la aos direitos individuais, o que claramente inviabiliza a teoria segundo a qual ao se confrontar direitos constitucionalmente amparados, sigilo e fiscalização tributária, o segundo se sobrepõem em virtude da relevância dos bens jurídicos protegidos.

A própria Receita Federal do Brasil, segundo o Manual do Sigilo Fiscal (2011, p. 14), cria uma auto vedação quando estabelece que não é permitida qualquer iniciativa que facilite a divulgação de informações fiscais. Outrossim, a expressão retrata fielmente a visão que a administração tributária federal, que não é diferente das demais administrações tributárias, tem sobre o tema.

Para a delimitação da abrangência do sigilo fiscal, outros dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, devem ser observados: a função social da propriedade (artigo 5º, inciso XXIII); o direito de acesso à informação (artigo 5º, inciso XXXIII); o direito de petição (artigo 5º, inciso XXXIV); a publicidade dos atos processuais (artigo 5º LV); e a ordem econômica (artigo 170). A análise da delimitação do sigilo fiscal passa pelo reconhecimento de sua natureza parcialmente constitucional, alicerçado no direito à inviolabilidade da intimidade e da vida privada. A adequada compreensão do objeto de proteção constitucional da intimidade e da vida privada é condição antecedente e necessária para o debate em torno do sigilo fiscal (Castro, 2009).

Como não existe previsão literal na Constituição Federal relativa ao sigilo fiscal, a sua definição preponderante surgiu da interpretação do disposto no artigo 198 do Código Tributário

Nacional, Lei n. 5.172/1966. Como a função tributária não é a única função do Estado, a norma jurídica que impõe o sigilo fiscal para a administração tributária prevê a sua flexibilização para que as informações detidas possam ser compartilhadas com outros órgãos públicos no interesse do Estado. Neste sentido, o próprio artigo 198, § 1º, da Lei n. 5.172/1966, prevê exceções ao sigilo fiscal.

De acordo com o inciso I do supracitado parágrafo, não há impedimento ao fornecimento das informações em atendimento à requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça. Está legalmente autorizada a fazenda pública a atender aos pedidos destas autoridades. A exceção do inciso II do mesmo parágrafo, as 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, requer uma análise mais acurada. Deve ser comprovada a existência da condição necessária à prestação da informação.

De acordo com o § 2º do mesmo artigo, as informações devem ser repassadas através de processo regularmente instaurado e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. A autoridade administrativa requisitante passa a ter uma obrigação pessoal de guardar sigilo (Schoueri, 2019).

De igual forma, o § 3º também prevê exceções ao sigilo fiscal. No inciso I são excepcionadas as representações fiscais para fins penais. Apesar da exceção, o Manual do Sigilo Fiscal afirma que o CTN não autoriza a iniciativa de divulgação indiscriminada de tais informações e que a divulgação das representações fiscais para fins penais deve observar orientações, limites e procedimentos disciplinados em atos da autoridade administrativa. O inciso II dispensa o sigilo fiscal das inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública, que no caso da União é de competência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Os órgãos da administração tributária, quando provocados por terceiros detentores de interesses jurídicos legítimos e necessitando de informação fiscal, em especial registro de débitos, para utilização nas situações previstas no ordenamento jurídico, devem fornecer a informação solicitada (Castro, 2003). No inciso III existe a exceção do sigilo fiscal para os casos de parcelamento e moratória. Para os parcelamentos, desde a promulgação da Lei n. 11.941/2009, incluindo o artigo 14-E na Lei n. 10.522/2002, determinou-se a divulgação na internet de informações sobre os parcelamentos concedidos pela RFB e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Disciplinando a matéria, a Portaria RFB n. 1891/2019, no seu artigo 20, estabeleceu a divulgação mensal em seu sítio dos parcelamentos concedidos, com informações sobre o valor parcelado, o número de parcelas e o número de inscrição do beneficiário no CNPJ ou no Cadastro de Pessoas Físicas. Outra exceção ao sigilo fiscal, prevista no próprio CTN, está no artigo 199 que diz que a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Percurso Metodológico

A pesquisa empreendida tem abordagem qualitativa e foi desenvolvida em dois eixos: transparência ativa e transparência passiva. Considerando a tipologia apresentada por Vergara (2004), também deve ser classificada, quanto aos fins, como exploratória e descritiva. Em relação aos meios, a pesquisa foi de campo e documental.

Para avaliar a transparência ativa, foram coletados dados sobre a divulgação de informações, no sítio da RFB (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>), relativas aos parcelamentos tributários concedidos no âmbito da RFB e as representações fiscais para fins penais enviadas ao Ministério Público Federal. As consultas foram feitas em 29 de setembro de 2021 e 07 de dezembro de 2022. A análise se deu através da observação direta na internet e os resultados identificados foram confrontados com os requisitos de divulgação previstos nas normas que estabelecem a obrigatoriedade de publicização das informações.

A Lei n. 11.941/2009 tornou obrigatória a divulgação de informações sobre parcelamentos.

Determinou que mensalmente a RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulguem em seus sítios os demonstrativos dos parcelamentos concedidos no âmbito de suas competências. A obrigatoriedade de divulgação pode ser considerada um avanço da transparência pública da RFB, já que o CTN apenas permitiu a divulgação dessas informações como exceção ao sigilo fiscal sem, contudo, obrigar os órgãos de administração tributária a fazê-la. A Instrução Normativa RFB n. 1.891/2019 detalhou o valor parcelado, número de parcelas e número de inscrição do beneficiário no cadastro CNPJ ou CPF como informações a serem divulgadas, sendo a periodicidade de divulgação mensal.

Sobre a obrigatoriedade e formas de divulgação das informações sobre representação fiscal para fins penais (RFFP) por órgãos federais de administração tributária, a Portaria RFB n. 1.750/2018, no seu artigo 16, de forma inédita, disciplinou a questão. Foram definidas as seguintes informações a serem divulgadas de forma mensal: número do processo de RFFP; nome e número de inscrição no CPF ou CNPJ dos responsáveis pelos ilícitos objeto da RFFP; nome e número do Cadastro Nacional da Pessoa Física da Pessoa Jurídica relacionada ao fato; tipificação legal do ilícito penal e data de envio ao MPF.

À época, nota da RFB (<https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/receita-federal-publica-norma-sobre-representacao-fiscal-para-fins-penais>) afirmou que a disponibilização desses dados baseou-se no inciso I, § 3º, artigo 198, da Lei n. 5.172/1966 do Código Tributário Nacional, pelo qual não é vedada a divulgação de informações desta natureza, combinado com o disposto na Lei n. 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), tratando-se da afirmação da transparência fiscal, já que o CTN não obrigou a divulgação desses dados, apenas os excepcionou do rol de dados sigilosos. A coleta dos dados, neste caso, consistiu na verificação da divulgação das informações no sítio da RFB, conforme determinado pela norma acima reproduzida, através da observação direta. A primeira consulta foi feita em 06 de outubro de 2021, e a segunda em 08 de dezembro de 2022.

Em se tratando da transparência passiva, buscou-se avaliar o atendimento das demandas por informações através do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC), no portal Fala.BR do governo federal, já que não existe um serviço próprio da RFB. Nesta vertente, a análise restringiu-se às demandas por informações cujo domínio e o consequente atendimento fossem privativos ou afetos à RFB.

Foram elaborados dois blocos de pedidos de informações. No primeiro bloco foram elaborados oito pedidos cujas informações requisitadas não pudessem ser categoricamente consideradas pela RFB como sujeitas ao sigilo fiscal, já que a simples negativa de fornecimento sob tal alegação empobreceria a pesquisa. Para enquadramento das informações com esse perfil, a pesquisa valeu-se da Portaria RFB n. 2344/2011, que detalhou quais informações guardariam sigilo fiscal, na visão da RFB. No segundo bloco de requisições de informações, com quatro demandas, a pesquisa repetiu pedidos de informações já feitos por Zugman (2014), cujos acessos foram peremptoriamente negados pela RFB sob alegação de sigilo fiscal.

Zugman (2014) solicitou à administração pública federal, por meio do Sistema Eletrônico do Serviço de Informações ao Cidadão, documentos e informações para que pudesse observar a concretização de normas tributárias, a exemplo de soluções de consulta sobre interpretação da legislação tributária, decisões proferidas em processos administrativos fiscais, benefícios fiscais e outros temas. E em todos os pedidos o acesso foi negado pela RFB com base no argumento que seriam protegidas por sigilo fiscal.

A opção por formular pedidos de informações idênticos aos já formulados em pesquisa anterior decorre do fato de a pesquisa anterior ter sido concluída em 2014, quando o sistema Fala.BR, da CGU, sequer existia. A adesão do Ministério da Economia e da RFB a este sistema ocorreu a partir de 28 de agosto de 2020 (Brasil, 2022b). Era necessário aferir se a adesão da RFB, através do Ministério da Economia, ao sistema centralizado de acesso às informações públicas geridos pela CGU, além do tempo decorrido desde a pesquisa anterior, teriam alterado a transparência passiva da RFB. O sistema Fala.BR permite maior controle dos prazos de atendimento às solicitações de informações, prorrogações de prazos, recursos nas hipóteses de negativa de autorização de acesso aos dados requisitados, controles estatísticos de atendimentos ou recusas, e outras formas de controle da transparência do órgão público em cumprimento às normas estabelecidas pela LAI.

Os instrumentos e técnicas utilizados para a coleta e análise dos dados foram selecionados com o intuito de favorecer o atingimento do objetivo desta investigação, cuja síntese, juntamente com os conceitos-chave utilizados, pode ser visualizada no modelo de análise exposto no Quadro 2.

Quadro 2 . Modelo de análise

Dimensões	Indicadores	Fontes de dados	Instrumento de coleta de dados	Técnica de análise de dados
Transparência ativa	Critérios de visibilidade e inferabilidade das informações divulgadas	Informações divulgadas no sítio da RFB na rede mundial de computadores	Observação direta do sítio da RFB na internet	Análise descritiva das divulgações segundo os critérios indicadores
Transparência passiva	Critérios de visibilidade e inferabilidade das informações prestadas ou a sua negativa	Respostas da RFB/ME às demandas feitas através do Serviço de Informação ao Cidadão (SIC) do sistema Fala.BR	Pedidos de informações formulados no sistema Fala. BR da CGU na internet	Análise descritiva das respostas segundo os critérios indicadores

Fonte: Elaboração própria (2022).

Análise dos Resultados

Transparência ativa

As constatações aqui apresentadas resultaram do confronto entre a observação direta ao sítio da RFB e os requisitos de divulgação exigidos pela norma legal segundo os critérios de visibilidade e inferabilidade. Verificou-se que as informações sobre parcelamentos concedidos estão mal posicionadas no sítio da RFB na internet, o que torna difícil acessá-las. O caminho percorrido até a informação é longo e pouco intuitivo.

No que se refere à periodicidade de divulgação das informações, ficou constatada que a obrigatoriedade de divulgação mensal relativa aos parcelamentos deferidos pela RFB estava sendo observada e deixou de ser. Na observação feita em 29 de setembro de 2021, o registro no sítio na internet informava que os dados foram atualizados em 24 de agosto de 2021. Na segunda pesquisa, feita em 07 de dezembro de 2022, as atualizações deixaram de cumprir a obrigatoriedade legal. As informações sobre parcelamentos apresentaram defasagem na divulgação de quatro meses (agosto 2022 a dezembro 2022), sete meses (maio 2022 a dezembro 2022), e até mais de um ano (outubro 2021 a dezembro 2022).

Sobre as informações disponibilizadas na internet, ficou constatado que em todas as opções de consulta sobre parcelamentos, as informações de divulgação obrigatória (valor parcelado, número de parcelas e número de inscrição do beneficiário no cadastro CNPJ ou CPF) estão publicadas no sítio da RFB. Em algumas opções, como a terceira opção de consulta (Quantitativo de Parcelamentos Não Previdenciários concedidos por mês – a partir de junho de 2012), não aparece a informação sobre CNPJ ou CPF, já que o objetivo da consulta é apenas consolidar os valores parcelados por mês/ano, sem detalhar quais contribuintes efetivaram os parcelamentos.

Também observou-se que a forma mais completa de divulgação de informações sobre parcelamentos está na consulta sobre relação de adesões validadas no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), que está na sexta opção de consulta. Em relação a estes parcelamentos, são feitas divulgações adicionais não exigidas pela norma legal, que dão completude à informação. Foram acrescentadas as informações sobre nome/razão social, código na unidade administrativa da RFB à qual vincula-se o contribuinte, número que identifica o parcelamento,

situação do parcelamento (já liquidado ou ainda em curso), modalidade do PERT (PERT I, PERT II, PERT IIIa, PERT IIIb, PERT IIIc já que estes programas especiais de parcelamentos foram criados em momentos e condições distintos), valor da dívida consolidada sem redução, valor da redução, valor da dívida consolidada, prestações concedidas, prestações pedagógicas, prestações restantes, amortização demais créditos, amortização pagamento, saldo principal e saldo atualizado. Na outra aba, que trata dos parcelamentos previdenciários, foram agregadas informações sobre nome e identificação do cadastro específico do INSS (ID_CEI), identificação da modalidade do parcelamento através de código e do fundamento legal, número do parcelamento especial, data de validação da adesão, identificação da unidade do INSS à qual vincula-se o contribuinte, e lista de processos relacionados ao parcelamento.

Infere-se, em relação aos parcelamentos concedidos, que a transparência ativa, por determinação legal, está sendo parcialmente exercida. A periodicidade obrigatória de divulgação das informações deixou de ser cumprida, o que foi percebido na observação feita em 07 de dezembro de 2022. Além disso, a localização das informações no sítio da RFB não é favorável, já que o caminho a ser percorrido é pouco intuitivo, de difícil acesso ao cidadão. De forma exemplificativa, embora exista uma via de acesso (*link*) na página da RFB denominada “Acesso à Informação”, este não é o caminho para se chegar nos parcelamentos concedidos. Além disso, a multiplicidade de acessos e a forma de apresentação dos dados dificultam o processamento, a compreensão e a utilização destes.

As consultas em relação às representações fiscais para fins penais (RFFP) encaminhadas ao MPF foram feitas no sítio da RFB em 06 de outubro de 2021 e em 08 de dezembro de 2022. Foi perceptível a dificuldade para acessar os dados desejados. O caminho foi desvendado após cerca de uma hora de pesquisa. A primeira opção de consulta (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>), “as representações fiscais para fins penais são formalizadas quando o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Ler mais”, retornou informações sobre a Portaria n. 1.750/2018 e sobre os dados que passaram a ser divulgados, além de uma breve descrição do que são as representações. Destaca-se que após acesso ao sítio da RFB, o caminho percorrido até a disponibilização da informação era: Acesso à informação > Ações e Programas > Combate à Sonegação > Combate à Fraude Tributária > Operação Deflagrada > RFFP MPF. A segunda opção de consulta resultou na íntegra da Portaria n. 1.750/2018. Na terceira opção de consulta estavam as informações objeto da divulgação “Relação dos Contribuintes Representados no Período (...)”.

Verificou-se que a periodicidade mensal de divulgação das informações relativas às representações fiscais para fins penais encaminhadas ao MPF está sendo observada. Na consulta feita em 06 de outubro de 2021 foram observados os dados dos contribuintes representados, com envio ao MPF, no período de 14 de novembro de 2018, data de início da vigência da portaria, até 31 de agosto de 2021. Cumprindo o que determina a portaria, os dados foram atualizados em 10 de setembro de 2021. As informações são disponibilizadas em arquivos em formato PDF, de forma cumulativa, ou seja, novas representações encaminhadas vão sendo acrescentadas às informações anteriores.

Cumprindo o que determina a portaria, para cada contribuinte representado estão disponíveis as seguintes informações: nome, CNPJ, CPF, identidade ou passaporte, nº do processo de Representação fiscal, área, unidade da RFB, encaminhamento da RFB, data do encaminhamento, responsável (pessoas representadas) com dados de nome, cargo/vinculação, CPF/ identidade/ passaporte e as informações sobre a tipificação do ilícito penal que, em tese, teriam cometido.

Embora as informações sobre representações fiscais para fins penais estejam sendo divulgadas como prevê a norma legal, a localização da informação no sítio da RFB não parece a mais adequada. O caminho anterior, que já era pouco intuitivo, piorou. A segunda pesquisa, efetuada em 08 de dezembro de 2022, comprovou as alterações topológicas até a obtenção das informações sobre RFFP divulgadas. Além disso, a economia de informações estabelecida pela portaria dificulta a inferibilidade dos dados sobre as RFFP.

Considerando os grupos de informações estudados, a pesquisa inferiu que a transparência da RFB, na sua dimensão ativa, apresenta restrições de visibilidade e inferibilidade. Adotando a classificação proposta por Rodrigues (2020), essa transparência é nominal e, portanto, incipiente. Apesar das informações estarem disponíveis na internet, o que poderia sugerir facilidade de acesso,

a localização da informação é inadequada e as atualizações dos dados passaram a ser mais escassas, no caso dos parcelamentos concedidos, o que determina uma maior restrição da visibilidade. Além disso, a forma como as informações são divulgadas não permite uma razoável assimilação pelo cidadão, o que sugere, segundo Zuccolotto, Teixeira e Riccio (2015), pouco processamento, utilização e compreensão pelos receptores, já Rodrigues (2020) denomina isso na sua classificação de “mais restrição” da inferabilidade. A falta de padronização na disposição dos dados e de atualização das informações divulgadas sobre parcelamentos tributários prejudicam a análise e a comparação entre as diversas espécies de parcelamentos, em prejuízo da inferabilidade.

Transparência passiva

Todas as oito requisições de informações do primeiro bloco foram feitas e respondidas através do sistema Fala.BR. Os prazos das respostas às demandas variaram de 11 (onze) a 22 (vinte e dois) dias. Sete respostas foram dadas dentro do prazo inicial de 20 (vinte) dias previsto no artigo 15, § 1º, do Decreto n. 7.724/2012. Um dos atendimentos foi feito em 22 (vinte e dois) dias sem que houvesse a comunicação de prorrogação de prazo prevista no artigo 16 do mesmo decreto. Os 20 (vinte) dias de prazo podem ser prorrogados em mais 10 (dez), desde que haja comunicação prévia com justificativa feita ao requerente da informação. No Quadro 3 apresenta-se a análise intrínseca (conteúdo) das respostas em atendimento às demandas por informações do primeiro bloco.

Quadro 3. Resumo do atendimento aos pedidos do primeiro bloco de informações

Pedidos de informações	Decisão segundo resultado da pesquisa	Justificativa do Órgão
1º pedido	Acesso negado	Pedido genérico e que exige trabalho adicional (Portaria SE/ME n. 1.142/2019, artigo 28, I e IV e Decreto n. 7.724/12, artigo 13, I e III)
2º pedido	Acesso parcialmente concedido	Parte do pedido exige trabalho adicional (Decreto n. 7.724/12, artigo 13, III) Parte do pedido compromete atividades de inteligência ou fiscalização em andamento (Lei n. 12.525/11, artigo 23, VIII)
3º pedido	Acesso negado	Pedido exige tratamento adicional de dados (Decreto n. 7.724/12, artigo 13, III)
4º pedido	A resposta indicou sítios na internet onde constariam as informações.	A resposta inserida no Fala.BR indicou 4 (quatro) endereços na internet para obtenção das informações demandadas
5º pedido	Acesso negado	Pedido exige tratamento adicional de dados (Decreto n. 7.724/12, artigo 13, III)
6º pedido	Acesso negado	Pedido exige tratamento adicional de dados (Decreto n. 7.724/12, artigo 13, III)
7º pedido	Acesso concedido	Resposta inserida no Fala.BR através de nota com planilha anexa
8º pedido	Acesso negado	Pedido desproporcional ou desarrazoado (Decreto n. 7.724/12, artigo 13, II)

Fonte: Elaboração própria (2022).

Dos oito pedidos de acesso à informação, quatro foram negados com o argumento de que o atendimento exigiria trabalho adicional, conforme previsto no Decreto n. 7.724/12, artigo 13, III, e Portaria n. SE/ME 1.142/2019, artigo 28, IV. Em um deles foi também utilizado o argumento do pedido ser genérico, conforme Decreto n. 7.724/12, artigo 13, I, e Portaria n. SE/ME n. 1.142/2019, artigo 28, I.

Um dos pedidos que foi negado o acesso sob o argumento de ser desproporcional ou

desarrazoado, conforme previsto no Decreto n. 7.724/12, artigo 13, II. Dois outros tiveram atendimento parcial, embora não da forma como foi solicitada, sob argumento de que parte do pedido exigiria trabalho adicional (Decreto n. 7.724/12, artigo 13, III) ou comprometeria atividades de inteligência ou fiscalização em andamento (Lei n. 12.525/11, artigo 23, VIII). Em resposta a um destes, apenas foram indicados sítios onde poderiam ser obtidas as informações. Apenas um dos pedidos teve atendimento na forma como foi solicitada à RFB.

Embora os pedidos do primeiro bloco não tratassem de informações sujeitas ao sigilo fiscal, conforme já abordado anteriormente, e que sequer foi alegado nas negativas de fornecimento total ou parcial das informações, o argumento de que as respostas aos pedidos exigiam trabalho adicional foi recorrente. É possível que o hermetismo do órgão de administração tributária, influenciado pela existência do sigilo fiscal, afete o exercício da sua transparência mesmo quando os dados a serem divulgados não comportem tal sigilo. Nestes casos, descortina-se a utilização de outros argumentos para a negativa do fornecimento das informações.

Para corroborar tal suposição, destaca-se a opção dada pelo Decreto n. 7.724/2012 para suprir a negativa de fornecimento da informação nos casos alegados de que o atendimento exigiria trabalho adicional. Nesse caso, o parágrafo único do artigo 13 assim determinou

Na hipótese do inciso III do caput (pedidos que exijam trabalho adicional), o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados (Brasil, 2012, n.p).

Nas negativas de fornecimento ou fornecimento parcial de informações demandadas, cujo argumento utilizado pela RFB tenha sido que os pedidos exigiam trabalho adicional, não foi dada esta opção ao demandante da informação. Isso se dá, provavelmente, pela influência da Portaria SE/ME n. 1.142/2019, que estabeleceu procedimentos relativos às atividades de ouvidoria no Ministério da Economia (ME), onde se insere a RFB, e também tratou de assuntos relativos ao fornecimento de informações conforme determinado pela LAI. A Portaria, no artigo 28, inciso IV, faculta o não atendimento quando o pedido demandar trabalhos adicionais para produção da informação. Porém, não previu a solução dada pelo Decreto n. 7.724/2012 para situação idêntica para suprir a negativa de fornecimento da informação, que seria indicar o local onde se encontrariam as informações a partir das quais o requerente poderia realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.

Todas as quatro requisições de informações do segundo bloco foram feitas e respondidas através do sistema Fala.BR e, de igual forma, os recursos. Duas respostas foram dadas em 21 (vinte e um) dias. Uma resposta foi dada em 4 (quatro) dias e outra em 31 (trinta e um) dias. Nesse último caso não houve o atendimento do prazo legal de vinte dias prorrogáveis por mais dez, no total de trinta, já que a prorrogação não foi comunicada previamente ao requerente com justificativa.

As respostas aos recursos de primeira e segunda instância apresentados no quarto pedido foram dadas, respectivamente, em 6 (seis) e 7 (sete) dias, superando em 1 (um) e 2 (dois) dias o prazo legal, conforme artigo 15, parágrafo único, da Lei n. 12.527/2011 e artigo 21, caput e parágrafo único, do Decreto n. 7.724/2012. No Quadro 4 apresenta-se a análise intrínseca (conteúdo) das respostas em atendimento às demandas por informações do segundo bloco.

Quadro 4. Resumo do atendimento aos pedidos do segundo bloco de informações

Pedidos de informações	Decisão segundo resultado da pesquisa	Justificativa
1º pedido	Acesso negado na forma solicitada. Não foram fornecidos os inteiros teores das decisões em processos administrativos fiscais, apenas indicados endereços na internet para acesso às ementas das decisões.	Sigilo Fiscal Direito Fundamental do artigo 5º X, da Constituição Federal (direito à intimidade e vida privada)
2º pedido	Acesso negado Foram indicados endereços na internet para acesso a informações sobre o tema, porém não na forma solicitada.	Pedido exige trabalho adicional (Decreto n. 7.724/12, artigo 13, III)
3º pedido	Acesso negado	Para evitar quaisquer prejuízos de cunho fiscal ou legal aos beneficiários de desonerações tributárias. Indisponibilidade da informação
4º pedido	Acesso parcialmente indicado (informação incompleta) A resposta indicou sítios na internet onde constariam parte das informações solicitadas (soluções das consultas) e não os pedidos de consulta formulados	Após os recursos de primeira e segunda instâncias foi alegado: Sigilo Fiscal (Decreto n. 7.724/12, artigo 6º, I) Pedido exige trabalho adicional (Decreto 7.724/12, artigo 13, III)

Fonte: Elaboração própria (2022).

Neste segundo bloco de pedidos, a pesquisa repetiu solicitações já feitas em pesquisa de Zugman (2014), cujos acessos foram negados pela RFB sob alegação de sigilo fiscal. A pesquisa anterior foi concluída em 2014, quando o sistema Fala.BR, da CGU, sequer existia. Dos quatro pedidos de acesso a informações, três foram negados, e um, o quarto, teve o acesso parcial indicado para busca em sítios, o que foi considerado pela pesquisa como informação incompleta.

A negativa de prestação de informações sob o argumento de sigilo fiscal, apontado por Zugman (2014) na sua pesquisa como argumento exclusivo, aqui não se repetiu de forma predominante, embora a negativa de acesso às informações tenha ocorrido de igual forma. A negativa sob argumento de sigilo fiscal ocorreu, de forma direta, nas respostas ao primeiro e ao quarto pedidos de acesso às informações. No quarto pedido, com respostas aos recursos de primeira e segunda instâncias e sempre acompanhada de outro argumento. No primeiro pedido, concomitante com o argumento de preservação da intimidade e vida privada (direito fundamental do artigo 5º, X, da Constituição Federal), e no quarto com o argumento que o pedido exigiria trabalho adicional (Decreto n. 7.724/12, artigo 13, III).

O sigilo fiscal foi apontado de maneira indireta na resposta ao terceiro pedido. A resposta que negou o acesso às informações justificou a negativa para evitar quaisquer prejuízos de cunho fiscal ou legal aos beneficiários de desonerações tributárias. Foi também alegada a indisponibilidade da informação.

A negativa de fornecimento de acesso às informações sob argumento de que o pedido exigiria trabalho adicional (Decreto n. 7.724/12, artigo 13, III), muito utilizado nas respostas aos

pedidos do primeiro bloco de informações, aqui ocorreu na metade das respostas, integralmente na resposta ao segundo pedido, e no quarto pedido nas respostas aos recursos de primeira e segunda instâncias.

A pesquisa também buscou avaliar a observância por parte da RFB do cumprimento do atendimento aos recursos previstos na LAI no caso de negativa do acesso à informação, cuja operacionalização é no próprio sistema Fala.BR. Para elaboração dos recursos, foi escolhido o quarto pedido de acesso às informações, que no sistema Fala.BR é denominado “manifestação”, posto que a resposta foi considerada pela RFB como “conclusiva” e a decisão de “acesso concedido”. Como a pesquisa entendeu que a resposta da RFB foi “incompleta”, foi elaborado o recurso de primeira instância, em 11 de maio de 2022, ao Subsecretário-Geral da RFB, que é a autoridade hierarquicamente superior àquela que exarou a decisão impugnada, conforme previsto no artigo 15, parágrafo único, da Lei n. 12.527/2011, e no artigo 21 do Decreto n. 7.724/2012.

O tipo de recurso foi classificado como “informação incompleta”, e no campo “justificativa” foi descrito que a informação prestada foi incompleta, uma vez que o pedido de informação foi feito nos seguintes termos: “Solicito acesso às consultas tributárias dos contribuintes formuladas à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nos anos 2020 e 2021 e respectivas respostas”. Ou seja, foi solicitado acesso aos pedidos formulados pelos contribuintes (dúvidas existentes) e respectivas respostas (soluções de consulta), sendo fornecidos endereços de internet para acesso às “soluções de consultas” e à legislação. Portanto, a informação prestada foi incompleta.

Em 17 de maio de 2021 foi dada a resposta indeferindo o recurso de primeira instância, através da Nota Cosit/Sutri/RFB n. 163/2022, chancelada por despacho decisório do Subsecretário-Geral da RFB, assinado em 16 de maio de 2022.

A pesquisa discordou da decisão ao recurso de primeira instância, elaborando o recurso de segunda instância, em 25 de maio de 2022, ao Secretário Especial da RFB, que é a autoridade hierarquicamente superior àquela que exarou a decisão impugnada, que foi o recurso de primeira instância, conforme previsto no artigo 15, parágrafo único, da Lei n. 12.527/2011, e no artigo 21, parágrafo único, do Decreto n. 7.724/2012. Nesse segundo recurso os argumentos da pesquisa foram elaborados em virtude da conclusão explicitada na resposta ao primeiro recurso que indeferiu o pedido: necessidade de preservação do sigilo e necessidade de trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações.

O tipo de recurso foi classificado como “justificativa para o sigilo insatisfatória/não informada”, e no campo “justificativa” foi descrito que mesmo que existissem informações protegidas por sigilo fiscal em todos ou alguns dos pedidos de solução de consulta, a própria Lei n. 12.527/2011 daria a solução para o caso no § 2º do artigo 7º: “quando não for autorizado acesso integral à informação por ser ela parcialmente sigilosa, é assegurado o acesso à parte não sigilosa por meio de certidão, extrato ou cópia com ocultação da parte sob sigilo.” Essa solução não foi considerada. Além disso, quando houver a negativa de fornecimento de informações ao cidadão com alegação de necessidade de “trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações”, o próprio artigo 13 do Decreto n. 7.724/2012, alegado na resposta, no seu parágrafo único, resolve a questão dizendo: “na hipótese do inciso III do caput, o órgão ou entidade deverá, caso tenha conhecimento, indicar o local onde se encontram as informações a partir das quais o requerente poderá realizar a interpretação, consolidação ou tratamento de dados.” O que não foi observado pela RFB.

A resposta ao recurso de segunda instância foi dada em 01 de junho de 2022, através da Nota Cosit/Sutri/RFB n. 189/2022, chancelada por despacho decisório do Secretário Especial da RFB, assinado em 31 de maio de 2022. A nota tem conteúdo semelhante à nota que indeferiu o recurso de primeira instância.

A pesquisa comprovou que a adesão do Ministério da Fazenda e, conseqüentemente, da RFB, ao sistema Fala.BR, da CGU, a partir de 28 de agosto de 2020, alterou as justificativas da negativa de fornecimento das informações demandadas no exercício da transparência passiva. Os idênticos pedidos de acesso à informações feitos à RFB no curso da pesquisa de Zugman (2014) foram negados sob argumento da existência de sigilo fiscal, em todos os casos. Na presente pesquisa, as negativas de acesso foram justificadas de formas diversas, com outros argumentos previstos na LAI e no respectivo decreto regulamentador.

Quando o argumento utilizado na negativa é a existência de sigilo fiscal não se pode esquecer que o que está protegido por esse sigilo são 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, portanto, o que não está neste campo não pode ser invocado como sujeitas à proteção deste instituto. Quando o documento de acesso reivindicado pelo cidadão contiver partes sigilosas e partes não sigilosas, estas últimas podem ser fornecidas sem que haja descumprimento das regras legais, o que inclusive é determinado pela LAI.

Adotando a classificação proposta por Rodrigues (2020), essa transparência poderia ser considerada como deficiente na atribuição e gestão do sigilo. Caso a RFB atendesse a maior parte das demandas por informações no sistema Fala.BR, a transparência poderia ser classificada, segundo a classificação da autora, como transparência condicionada. Com o predomínio da negativa de fornecimento das informações fica reduzida a sua inferabilidade. O desafio é a busca do equilíbrio entre políticas públicas democraticamente legítimas e os segredos necessários para a sua existência. A gestão desse tipo de transparência e sigilo pode legitimar o processo democrático, se bem efetuada, ou contradizê-lo.

A decisão que classifica a informação como sigilosa deve ser fundamentada, dela constando o assunto que versa, os critérios usados para a classificação, indicação da norma legal que justificou a classificação, o prazo estabelecido para o sigilo, e a perfeita identificação da autoridade que o estabeleceu (Oliveira, 2019). Além disso, também deveriam ser justificadas as decisões que negam o fornecimento de informações sob argumentos de que o pedido exige trabalho adicional ou tratamento adicional de dados, ou cujo pedido é desproporcional ou desarrazoado. A pesquisa também identificou o que Zugman (2014) denominou de “zona de autarquia”, ou seja, a utilização de diversas justificativas para a negativa da prestação de informações sem uma fundamentação adequada.

Considerações Finais

O artigo teve por objetivo avaliar a transparência da Secretaria Especial da RFB, segundo critérios de visibilidade e inferabilidade, em harmonia com os limites impostos pelo sigilo fiscal. Considerando os grupos de informações estudados, concluiu-se que a transparência da RFB, nas suas dimensões ativa e passiva, possui restrições de visibilidade e inferabilidade. Algumas vezes o que existe é a transparência nominal e, em outros casos, uma insuficiente transparência na atribuição e gestão do sigilo. A divulgação dos parcelamentos tributários concedidos e das representações fiscais para fins penais encaminhadas ao MPF, bem como o atendimento das demandas por informações feitas através do sistema Fala.BR, devem ser aperfeiçoados.

Como aspectos a serem aperfeiçoados em relação à transparência ativa, recomenda-se: fazer atualizações mensais; estabelecer como padrão de divulgação de informações sobre parcelamentos tributários concedidos o modelo adotado na divulgação de informações do Pert (Programa Especial de Regularização Tributária); quanto às informações sobre representações fiscais para fins penais encaminhadas ao MPF, sugere-se melhor posicionar o acesso aos dados no sítio da RFB. Em se tratando da transparência passiva, sugere-se: quando houver necessidade de prorrogação de prazo para respostas às demandas por informações e aos recursos, comunicar previamente ao demandante; rever a utilização demasiada da justificativa que os atendimentos das demandas exigem trabalhos adicionais de consolidação de dados e informações como negativa de fornecimento; quando o documento, cujo acesso foi reivindicado pelo cidadão, contiver partes sigilosas e partes não sigilosas, as partes não sigilosas poderiam ser fornecidas ao demandante; caso exista recurso de segunda instância em virtude de discordância de eventual negativa de fornecimento de informações, confirmada por recurso de primeira instância, é desejável que a análise do recurso de segunda instância, e a consequente elaboração de nota condutora do despacho decisório, seja feita por servidores distintos daqueles que analisaram o recurso de primeira instância.

Embora tenha sido perceptível que a negativa de fornecimento de informações pelo órgão sob alegação de sigilo fiscal tenha diminuído em relação ao apontado em pesquisa anterior, ainda existe um nível considerável de resistência ao fornecimento de informações demandadas. A alegação

da existência de sigilo fiscal perdeu razoável espaço para outros argumentos previstos na LAI e no decreto regulamentador. Passou a ser utilizada a justificativa de o pedido de informações exigir trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados, ou ser desproporcional ou desarrazoado. São conceitos vagos, de baixa densidade normativa, e que exigem uma fundamentação mais robusta quando alegados.

A negativa de fornecimento de informações deve ser sempre exceção e, caso exista, é necessário que seja fundamentada. Deve ser evitada a “zona de autarquia”, que é a utilização de justificativas para a negativa da prestação de informações sem uma fundamentação adequada. Quando a informação não é disponibilizada para o público, por qualquer razão, a sociedade deve ter a convicção de que essa restrição é plenamente justificável e que não é possível a sua divulgação. Isso só acontece se os processos que estabelecem sigilos e demais restrições forem absolutamente transparentes, considerando que a transparência das informações deve-se pautar pelos critérios de visibilidade e inferibilidade. Espera-se que a informação esteja facilmente disponível, com clareza na disposição dos dados, e permitir análises, inferências, avaliações e conclusões.

Os valores estabelecidos por uma organização representam o conjunto de princípios que orientam os comportamentos dos seus colaboradores. Para ser fiel ao que pretende, a RFB tem que exercitar a transparência como uma meta a ser perseguida. A transparência requer uma administração pública límpida, garantindo o acesso do cidadão à informação e permitindo o controle do ente estatal por parte dos governados. É um dever do estado e direito do cidadão. A supremacia do interesse público sobre o privado impõe tal comportamento dos órgãos governamentais.

Uma das limitações desta pesquisa refere-se à dificuldade de escolha dos grupos de informações que pudessem associar sigilo fiscal com transparência pública. Esse universo reduzido compromete extrapolações nas conclusões sobre o nível de transparência do órgão sob exame. Outra limitação foi a necessidade de elaboração de pedidos de informações para análise da transparência passiva, já que não foi possível obter a base real de informações demandadas à RFB. Assim, seria alvissareiro que outros pesquisadores se sentissem estimulados, a partir deste trabalho, a avaliar a transparência da RFB sob outros enfoques. Como a RFB detém uma quantidade considerável de informações de interesse público, outras pesquisas poderiam avaliar a transparência segundo outros critérios e variáveis.

Referências

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade**: para uma teoria geral da política. Tradução Marco Aurélio Nogueira. 14. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

BOBBIO. **O futuro da democracia**: uma das regras do jogo. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. 6. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Fala.BR - Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação**. 2021. Disponível em: <https://falabr.cgu.gov.br/Manifestacao/ConsultarManifestacaoCidadao.aspx>. Acesso em: 09 ago. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Fala.BR - Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação**. 2022. 2022a. Disponível em: <https://falabr.cgu.gov.br/Manifestacao/ConsultarManifestacaoCidadao.aspx>. Acesso em: 27 maio 2022.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Fala.BR - Plataforma Integrada de Ouvidoria e Acesso à Informação**. 2022. 2022b. Disponível em: <https://falabr.cgu.gov.br/>. Acesso em: 27 maio 2022.

BRASIL. **Portaria nº 1.142, de 5 de setembro de 2019**. 2019. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.142-de-5-de-setembro-de-2019-214858004#:~:text=Estabelece%20procedimentos%20relativos%20%C3%A0s%20atividades,%C3%A2mbito%20do%20Minist%C3%A9rio%20da%20Economia>. Acesso em: 01 de mar. 2022.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l1579.htm. Acesso em: 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012**. 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7724.htm#:~:text=Decreto%20n%C2%BA%207724%20Presid%C3%Aancia%20da%20Rep%C3%ABlica%20DECRETO%20N%C2%BA,no%20C2%A7%202%C2%BA%20do%20art.%20216%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o. Acesso em: 13 abr. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto nº 8.777, de 11 de maio de 2016**. 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8777.htm Acesso em: 13 abr. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000**. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei 10.522, de 19 de julho de 2002**. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm. Acesso em: 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009**. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em: 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. 2000. **Lei 11.941, de 27 de maio de 2009**. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 03 mar. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011**. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 03 mar. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1.891, de 14 de maio de 2019**. 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100768>. Acesso em: 28 jul. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018**. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96434&visao=anotado>. Acesso em: 28 jul. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 2344, de 24 de março de 2011**. 2011. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30552>. Acesso em: 03 mar. 2021.

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

CASTRO, Aldemario Araujo. **Sigilo Fiscal: Delimitação.** 2003. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/artsigfis.pdf>. Acesso em: 20 de abr. 2021.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Considerações acerca dos sigilos bancário e fiscal, do direito fundamental de inviolabilidade da privacidade e do princípio fundamental da supremacia do interesse público sobre o privado.** 2009. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/sigilosbancariofiscal.pdf>. Acesso em: 09 abr. 2021.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Sigilo de Dados: O Direito à Privacidade e os Limites do Direito à Função Fiscalizadora do Estado.** 1993. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67231>. Acesso em: 17 mar. 2020.

FUNCK, Fabiela. **A Quebra do Sigilo Fiscal e o Direito à Intimidade.** 2008. Disponível em <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/4027/A-quebra-do-sigilo-fiscal-e-o-direito-a-intimidade>. Acesso em: 16 out. 2020.

GIL, Arthur Castilho. **A administração tributária e o direito de acesso à informação.** 2020. 107f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 34. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

OLIVEIRA, Daniela Olímpio de. Transparência fiscal, sigilo e a relação republicana fisco e contribuinte. **Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania – IDCC**, Londrina, v. 4, n. 2, p. 178-200, dez, 2019.

RODRIGUES, K. F. Desvelando o conceito de transparência: seus limites, suas variedades e a criação de uma tipologia. **Cadernos EBAPE.BR-FVG**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 2, p. 237-253, abr./jun. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ZUCCOLOTTO, Roberto; TEIXEIRA, Marco A. C.; RICCIO, Edson Luiz. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 137-158, jan./abr. 2015.

ZUGMAN, Daniel Leib. **Processo de Concretização Normativa e Direito Tributário: Transparência, justificação e zonas de autarquia do sigilo fiscal.** Dissertação. 2014. 142 f. (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2014.

Recebido em 12 de abril de 2023.

Aceito em 16 de maio de 2023.