

LEVIATÃ FISCAL: UMA ANÁLISE CRÍTICA DO PANÓPTICO TRIBUTÁRIO*

Marcelo Miranda Ribeiro**

RESUMO: Serão analisadas, neste artigo, as influências da Cibernética sobre o Direito Tributário. A Cibernética, fruto da revolução da informática, é a ciência da comunicação e do controle. A comunicação torna os sistemas integrados e coerentes, e o controle regula o seu comportamento. Assim, através de um tratamento sistemático e automático da informação, as Administrações Tributárias têm feito uso cada vez mais intenso de controles eletrônicos sobre as atividades dos contribuintes. A utilização da informática aumenta a eficiência do órgão arrecadador e diminui a evasão fiscal, propiciando um melhor ambiente para o desenvolvimento das atividades empresariais. Porém, não se pode permitir o uso desordenado da Cibernética, sob pena de afronta a direitos fundamentais dos contribuintes, como o livre exercício da atividade econômica e o direito à privacidade. Nesse cenário, verificar-se-ão as repercussões desse controle eletrônico no relacionamento entre Fisco e contribuinte e nos limites estatais ao poder de fiscalizar.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema Público de Escrituração Fiscal. Cibernética. Poderes de fiscalizar. Relacionamento Fisco-contribuinte.

Introdução

O termo “cibernética” foi introduzido na língua inglesa em 1948 pelo matemático norte-americano Norbert Wiener (1894-1964). Tem como origem a palavra grega *kubernetes*, que pode ser traduzida para “piloto”, a mesma palavra da qual se deriva o termo “governador”. Wiener (1954, p. 15-17) notou que havia uma relação indissociável entre comunicação e controle. Caberia, então, à Cibernética estudar o que há de comum nos diversos mecanismos de controle.

A repercussão das ideias de Wiener foi tamanha que várias outras ciências foram influenciadas pelos conceitos da Cibernética. Podem-se destacar, dentre elas, a Inteligência Artificial, a Teoria dos Sistemas e a Teoria dos Jogos (VIANNA, 2004, p. 399).

O Direito também não deixou de ser influenciado pela Cibernética, que possui grande aplicação, por exemplo, no Direito Penal. Como ressalta Túlio Lima Vianna:

Um Direito Penal Cibernético seria concebido antes de tudo como um instrumento preventivo de determinadas condutas sociais e para isso valer-se-ia de inúmeros instrumentos tecnológicos recentemente viabilizados pela Ciência da Computação, dentre os quais podemos destacar a vigilância de locais públicos através de câmeras de vídeo, a identificação biométrica de suspeitos e o monitoramento via satélite de condenados cumprindo livramento condicional, dentre outros. (VIANNA, 2004, p. 341)

* Enviado em 16/12/2011, aprovado em 19/1 e aceito em 9/3/2012.

** Mestrando em Direito Socioambiental e Econômico - Pontifícia Universidade Católica (PR); especialista em Direito Processual Tributário - Universidade de Brasília; especialista em Direito Público - Escola de Magistratura Federal do Paraná / Faculdades Integradas do Brasil; auditor fiscal da Receita Federal. Faculdade de Direito, Pós-Graduação. Curitiba, Paraná, Brasil. E-mail: marcelomirandaribeiro@yahoo.com.br.

Essa mesma tendência de controle cibernético chegou ao Direito Tributário, haja vista que os fiscos têm instituído diversos mecanismos de controle eletrônico sobre seus contribuintes. Por isso, o advento da internet como instrumento cibernético influencia as estruturas do Direito Tributário, notadamente em questões que envolvem o relacionamento entre Fisco e contribuinte; os poderes da fiscalização tributária; o limite estatal à imposição de deveres eletrônicos instrumentais; e, reflexamente, o lançamento tributário, que cada vez mais é tarefa “terceirizada” ao sujeito passivo na modalidade do lançamento por homologação. Nessa linha de pensamento, Victor Uckmar alerta que:

O explosivo desenvolvimento tecnológico que tem caracterizado o último período do século passado, e também no início desse século, não deixou de influenciar também o Direito Tributário, redefinindo, em particular, as relações entre fisco e contribuinte não só na modalidade, mas também nos conteúdos através dos quais a relação se desenvolve. (UCKMAR, 2002, p. 11)

James Marins (2002, p. 7), por sua vez, aduz que os problemas tornam-se ainda mais relevantes, haja vista a rigidez do sistema tributário frente à rápida transformação das relações econômicas, oriundas da revolução tecnológica. Só para se ter uma rápida ideia da complexidade tributária trazida pelo avanço tecnológico, observe-se que o contribuinte tem, atualmente, a responsabilidade de, após apurar o montante a ser pago de diversos tributos e efetuar os devidos recolhimentos, fornecer ao Estado uma enorme quantidade de informações, mediante a apresentação de intrincadas declarações fiscais, tais como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (Dimob), Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), entre outras. Cabe destacar, entretanto, que, embora o desejo de informações do Fisco seja imenso, em virtude do complicado Sistema Tributário Nacional, a imposição, cada vez mais frequente, de novas e casuísticas declarações eletrônicas não deve ser feita ao arpejo dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Afinal, como ressalta Uckmar (2002, p. 26), o envio das declarações dos contribuintes por meio de instrumentos telemáticos nem sempre se traduz em uma vantagem para o contribuinte, pois a lógica utilizada pelo legislador parece causada muito mais por exigências internas do funcionamento da própria Administração do que por exigências de proteção dos interesses dos contribuintes.

Contudo, o controle tributário eletrônico não se resume às declarações eletrônicas transmitidas pelos sujeitos passivos. O ambiente tributário tornou-se ainda mais complexo e vigiado com a implantação do Sistema Público de Escrituração Fiscal (Sped). A ideia é que os contribuintes disponibilizem todas as informações contábeis em um sistema virtual - a princípio para facilitar a relação Fisco-contribuinte - mas, na verdade, o Estado passa a

ser municiado, eletronicamente, de toda a contabilidade do sujeito passivo, propiciandolhe um controle *online* e permanente das obrigações tributárias deste.

Tal situação assemelha-se aos “olhos eletrônicos” descritos por Túlio Lima Vianna (2004, p. 343), quando disserta sobre a cada vez mais hostil vigilância eletrônica de locais públicos - fazendo, aliás, uma interessante comparação com o panóptico imaginado pelo pensador inglês Jeremy Bentham, concebido como uma construção radial, com pavilhões a partir de um centro comum, donde se consegue o máximo de controle sobre toda atividade diária do indivíduo, com um mínimo de esforço. A partir do centro, um único guarda pode observar todos os pavilhões com apenas um giro da cabeça.

Sobre esse tema, é oportuna a observação feita por Michel Foucault:

Daí o efeito mais importante do Panóptico: induzir no detento um estado consciente e permanente de visibilidade que assegura o funcionamento automático do poder. Fazer com que a vigilância seja permanente em seus efeitos, mesmo se é descontínua em sua ação; que a perfeição do poder tenda a tornar inútil a atualidade de seu exercício; que esse aparelho arquitetural seja uma máquina de criar e sustentar uma relação de poder independentemente daquele que o exerce; enfim, que os detentos se encontrem presos numa situação de poder de que eles mesmos são portadores. (FOUCAULT, 2002, p. 166-167)

Essa realidade cibernética impõe ao Direito Tributário uma imensa tensão devido ao choque que há entre a contemporaneidade dos procedimentos e a antiguidade dos conceitos. A questão é como imprimir ao Direito uma dinamicidade capaz de acompanhar as repercussões que as inovações tecnológicas lhe provocam? Afinal, “quando a sociedade muda, o Direito também deve mudar” (PINHEIRO, 2010, p. 38).

Nesse cenário, analisar-se-ão, nesse artigo, as questões relativas ao modelo tributário cibernético mais atual e onipresente - o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) -; as implicações que esse novo modelo de controle impõe ao relacionamento entre Fisco e contribuinte, bem como as disposições normativas que lhe dão sustentação; e, por fim, a questão dos limites ao poder estatal de fiscalizar.

1 Controle tributário cibernético

A Cibernética tem como objeto a eficácia dos meios de controle de vários sistemas, como, por exemplo, o comando de uma aeronave, de uma empresa, um órgão público ou o controle de um sistema jurídico (PIMENTEL, 2000, p. 80).

Já a Telemática e a Informática são saberes particularizados, constituem um dos setores da Cibernética. Informática é o resultado da junção dos vocábulos “informação” e “automática”, que ocorreu em meados dos anos de 1960, para significar o processamento eletrônico da informação (PIMENTEL, 2000, p. 41). As informações, no entanto, com frequência cada vez maior, necessitaram ser transportadas de um lugar para outro. Foi preciso, então, criar um meio adequado do transporte da informação, que, além de rápido, fosse seguro e independente da distância existente entre os pontos de entrada e saída. Demandava-se, assim, uma tecnologia que, reunindo os recursos da informática

e da telecomunicação, tornasse possível a interconexão a distância entre computadores (PIMENTEL, 2000, p. 83). Unindo tais tecnologias nasceu a telemática, que possibilitou a transmissão de grandes quantidades de dados entre computadores localizados em qualquer ponto do planeta.

Com a Telemática, descortinou-se à humanidade um admirável mundo novo, semelhante ao idealizado por Aldous Huxley, em 1931 (HUXLEY, 1969). Tornou-se realidade o que Alvin Toffler (1997, p. 80), nos anos 1970, chamou de a “Terceira Onda”, caracterizada pela revolução do conhecimento, da inteligência e da tecnologia e pela descentralização da informação, contexto hoje concretizado pelo surgimento da rede mundial de computadores.

Como é sabido, essa revolução tecnológica trouxe imensos benefícios à humanidade. Por outro lado, porém, impõe também grandes desafios à ciência jurídica, pois o Direito precisa se adaptar às novas necessidades da sociedade digital. O próprio Wiener (1954, p. 159), analisando a revolução tecnológica, compara-a a uma espada de dois gumes, porque tanto pode ser usada para o bem quanto para o mal da humanidade.

Nessa sua segunda faceta, pode-se verificar que se incrementam as possibilidades de interferência na privacidade das pessoas, com as videocâmaras de segurança; os rastreadores de internet; os bancos de dados pessoais de consumo; os dados de empregados que reclamam na Justiça do Trabalho; o controle tributário (que será analisado), entre outros exemplos. Em suma, percebe-se que o homem vigiado constantemente pelo “Grande Irmão” de George Orwell se tornou realidade (LIMBERGER, 2007, p. 196). Em 1949, Orwell publicou o livro intitulado “1984”, em que apresenta uma sociedade vigiada por equipamentos - instalados nas casas, em áreas públicas e nos locais de trabalho - que controlavam todos os passos da população. Na sociedade descrita pelo autor, todas as pessoas estão sob permanente vigilância das autoridades, constantemente lembradas pela frase-propaganda do Estado “o Grande Irmão está-te observando”.

Por esse motivo, nesse novo mundo é bastante adequada a afirmação de Norberto Bobbio (1992, p. 63), para quem o principal desafio dos direitos do homem, atualmente, não é o de justificá-los, mas sim o de protegê-los. Segundo o autor, “uma coisa é falar dos direitos do homem, direitos sempre novos e cada vez mais extensos, e justificá-los com argumentos convincentes; outra coisa é garantir-lhes uma proteção efetiva”.

Garantir a efetividade dos direitos fundamentais, em geral, e da privacidade, em particular, diante do fenômeno cibernético será um grande desafio a ser enfrentado pelos juristas (LIMBERGER, 2007, p. 200). Isso porque a informação constrói a realidade e, num mundo digital, “a única realidade passa a ser a rerepresentação da realidade - um mundo simbólico e imaterial. Como consequência lógica, quem detém a informação detém o poder” (GUARESCHI, 1993, p. 14).

1.2 O Leviatã Fiscal

O panóptico tributário nos remete ao Estado preconizado por Thomas Hobbes. Defensor do absolutismo estatal do Rei, Hobbes criou uma teoria que fundamenta a

necessidade de um Estado soberano como forma de manter a paz civil, que se inicia a partir dos homens convivendo sem Estado para depois justificar a necessidade deste. O estágio do convívio humano sem autoridade (estado natural) tem como consequência a ameaça de manutenção da própria humanidade, o que leva os homens a pactuarem entre si, transferindo o direito de autodefesa existente para o Estado. Hobbes idealizou, assim, o Estado soberano, detentor de poderes ilimitados, acima da Constituição e das leis civis (RIBEIRO, 2006, p. 60-70).

O “Fisco Leviatã”, por sua vez, é aquele que possui enorme poder e a tudo controla. Tal analogia com o Leviatã de Hobbes, apesar de obviamente exagerada, é apropriada, uma vez que o “Fisco Leviatã” impõe mecanismos de controle que não oferecem escolhas ao contribuinte. Sendo o Estado, atualmente, detentor de capacidade tecnológica cada vez mais sofisticada, agiganta-se no seu modo de fiscalização e, conseqüentemente, submete todos ao seu poder. Afinal, “a posse da informação torna-se instrumento privilegiado de dominação, pois criam a possibilidade de dominar a partir da interioridade da consciência do outro” (GUARESCHI, 1993, p. 19).

Enfim, esse agigantamento da dominação do Estado remete-nos à analogia com o Estado Leviatã. O exemplo atual mais marcante, na realidade tributária, desse novo contexto é o projeto do Sistema Público de Escrituração Fiscal.

1.3 O Sistema Público de Escrituração Digital (Sped)

O Sped representa a vigilância em tempo real e permanente do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos. Tem como fundamento jurídico a Emenda Constitucional nº 42/2003, que introduziu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal (CF1988). Essa emenda determina que as administrações tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios atuem de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais.

Com base nesse dispositivo, o Sped foi instituído pelo Decreto nº 6.022/2007. Consiste na modernização da sistemática de cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias. Entre seus objetivos, destaca-se: integrar os Fiscos, mediante o compartilhamento de informações contábeis e fiscais; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias; e tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal eletrônica (NF-e). O Sped Contábil tem como objeto substituir a escrituração contábil em papel pela Escrituração Contábil Digital (ECD). Trata-se da obrigação de transmitir, pela internet, os livros Diário, Razão e as fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos. O Sped Fiscal, por sua vez, é a Escrituração Fiscal Digital (EFD), que se constitui num conjunto

de escriturações de documentos fiscais de interesse dos fiscos. Contém diversos livros fiscais: Registro de Entrada, Registro de Saídas, Registro de Inventário, Registro de Apuração do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Registro de Apuração do Imposto de Produtos Industrializados (IPI). Relativamente à nota fiscal eletrônica (NF-e), o projeto possibilita, segundo informações da *homepage* oficial do sistema, os seguintes benefícios: aumento na confiabilidade da nota fiscal; melhoria no processo de controle fiscal, possibilitando um melhor intercâmbio de informações entre os fiscos; redução de custos no processo de controle das notas fiscais capturadas pela fiscalização de mercadorias em trânsito; diminuição da sonegação e aumento da arrecadação; suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal; fortalecimento da integração entre os fiscos; eliminação do papel; aumento da produtividade da auditoria; e possibilidade do cruzamento eletrônico de informações.

Recentemente, passou a funcionar a Escrituração Fiscal Digital do PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins) e está em desenvolvimento o Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), a Escrituração Fiscal Digital da folha de pagamentos (EFD-Social) e a Central de Balanços. A Central de Balanços reunirá demonstrativos contábeis e uma série de informações econômico-financeiras das empresas envolvidas no projeto, que serão utilizadas para gerar estatísticas, análises de risco creditício e estudos econômicos, entre outros usos. O e-Lalur fará um “rascunho” da demonstração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas obrigadas à apuração de tais tributos pela sistemática do lucro real. Caso o contribuinte concorde com os valores apresentados, basta assinar o livro e transmiti-lo. Por fim, o EFD-Social visa a abranger a escrituração da folha de pagamento e o livro de registro de empregados.

1.4 Implicações da Cibernética no relacionamento entre Fisco e contribuinte

Como se percebe, estamos diante de uma expressiva transição na relação entre Fisco e contribuinte. Para os entes tributantes é um “bom negócio”, haja vista as enormes dificuldades de se ter “presença fiscal” em um país com milhões de contribuintes. Nada mais natural, portanto, usar a Cibernética para criar uma inteligência fiscal capaz de realizar operações e cruzamentos de dados em larga escala e, por conseguinte, submeter todos a seu controle de modo contínuo, mesmo sem estar presente em sua ação.

Com o Sped, o Fisco poderá analisar dados contábeis, financeiros, fiscais - e, no futuro, trabalhistas -, validar e até mesmo sugerir o valor a ser recolhido pela empresa. O discurso oficial é que esse sistema estabelece um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade, além de buscar a racionalização e uniformização de obrigações acessórias. Porém, o que de fato até agora mudou foi a eficiência fiscalizatória do Estado.

Outra questão importante relativa ao Sped é a sua enorme complexidade. Para exemplificar, pegue-se o caso da Escrituração Fiscal Digital do PIS/Pasep e da Cofins

(EFD PIS/Cofins), que é bem ilustrativo: o arquivo digital a ser transmitido tem cerca de 150 registros e mais de 1.000 campos a serem informados. Sua forma de apresentação, a documentação de acompanhamento, as especificações técnicas do arquivo digital, as tabelas de códigos internas e suas regras de validação foram definidas pelo Ato Declaratório Executivo Cofins nº 37/2010, documento que contém 109 páginas explicando como devem ser preenchidas as informações. Ou seja, com tanta complexidade sempre haverá um erro a satisfazer o “apetite” fiscalizatório estatal.

Essa constatação só vem a demonstrar a vulnerabilidade cognoscitiva do contribuinte ante o Fisco. Tal fragilidade diz respeito à complexidade dos modelos tributários modernos, situação que expõe cidadãos e empresas ao risco de graves equívocos. Afinal, não há como negar que grande parte dos contribuintes tem dificuldades de penetrar no cipoal normativo e tecnológico imposto pelas administrações tributárias (MARINS, J., 2009, p. 40-41).

Sobre tal situação, aduz James Marins que:

O modelo eletrônico de contabilidade e de emissão de documentos fiscais imposto pelo Sped e NF-e permitirá amplo e instantâneo controle pelas autoridades fazendárias das atividades dos contribuintes, o que ratifica o falso axioma da debilidade fazendária encontra sua origem histórica justamente na premissa da incapacidade do Estado em controlar as atividades dos contribuintes. (MARINS, J., 2009, p. 41)

Existem, além do mais, duas declarações obrigatórias ao contribuinte - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) - que solicitam informações sobre as contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e que continuam sendo obrigatórias às empresas sujeitas à sistemática do Sped. Os valores informados na EFD PIS/Cofins deverão, portanto, conferir com os apontados nas ditas declarações. Tem-se, em consequência, quatro fontes para a mesma informação (o débito também deverá estar informado na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF), o que cria duas consequências imediatas: há grande potencial de gerar autos de infração eletrônico indevidos, e aumentar os já elevados os custos de administração tributária das empresas. Em outros termos, não é só a carga tributária brasileira que é alta: o custo da conformidade tributária das empresas é também demasiadamente grande.

Ressalte-se que o custo de conformidade tributária é aquele que os contribuintes têm ao cumprir as obrigações principais e acessórias estabelecidas pelo Estado. Ou seja: é o custo de conformar sua atividade às normas tributárias. Segundo aponta pesquisa realizada em 2003, o custo de conformidade das empresas no Brasil era, em média, 0,75% em relação ao seu produto interno bruto (PIB), o que representou, naquele ano, um desperdício de R\$ 11,4 bilhões caso se tomasse esse percentual em relação ao PIB brasileiro (BERTOLUCCI, 2005, p. 37-38).

Munido, então, de uma diversidade enorme de dados, o Estado tem investido em sistemas de processamento cada vez mais eficientes, como, por exemplo,

o projeto Harpia, que envolve um conjunto de aplicativos desenvolvido pela Receita Federal do Brasil, Instituto Tecnológico da Aeronáutica (ITA) e Universidade Estadual de Campinas (Unicamp), com o objetivo de fazer análise de risco fiscal e aduaneiro de todos os sujeitos passivos. Tal sistema utiliza mecanismos de “inteligência artificial” para lidar com grandes volumes de informações. Cria o perfil de cada um dos contribuintes ao longo dos anos, de maneira a acompanhar qualquer variação substancial nas suas transações, além de permitir o cruzamento das informações obtidas com a contribuição provisória sobre movimentações financeiras (CPMF), cartões de crédito, operações entre empresas, etc.

A realidade tributário-cibernética já está, portanto, presente na vida dos contribuintes brasileiros. Esse novo mundo, contudo, não pode ter o único fim de aumentar a eficiência arrecadatória, pois concretizar o princípio da eficiência não significa, simples e unicamente, o aumentar a arrecadação tributária. Se de um lado, o Direito Tributário serve para regular o modo como os cidadãos contribuirão para o funcionamento do Estado; por outro, não se deve esquecer que serve também para proteger os contribuintes contra a voracidade estatal.

Além disso, pelo fato de os tributos apresentarem elevados custos, é importante que a Administração Tributária leve em conta a questão do hipossuficiente tributário, ou seja, aquele contribuinte com poucas condições econômicas de arcar com os gastos para prover o Estado com as informações requeridas. Essa é uma questão bastante séria, pois pode empurrar o pequeno contribuinte para a informalidade, a fim de evitar os altos custos de conformidade tributária, ou, caso contrário, pode torná-lo ainda mais vulnerável às multas fiscais em função da possibilidade de prestação de informações com baixa qualidade.

Enfim, se o mundo é digital, o Fisco também o é, situação que impõe ao Direito Tributário a necessidade de repensar alguns de seus paradigmas. Por isso, o modelo tributário está em intenso questionamento, já que muitos de seus conceitos e princípios não se coadunam com a nova realidade circundante (MARINS, J., 2002, p. 7).

1.5 O universo jurídico do Sped e sua inconstitucionalidade

O Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) foi instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, com base no art. 84, IV, e considerando o disposto no art. 37, XXII, da Constituição Federal; nos arts. 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2/2001; e nos arts. 219, 1.179 e 1.180 da Lei nº 10.406/2002.

Como se pode observar, o Sped foi instituído por um Decreto que não está regulamentando nenhuma lei. Porém, como ensina Roque Antônio Carrazza (2009, p. 380), decreto é o instrumento que veicula um regulamento, sendo um ato administrativo privativo do chefe do Poder Executivo em todos os níveis de governo por meio do qual este exercita suas competências, sempre que seja necessária e não haja previsão constitucional de outro instrumento normativo específico como, por exemplo, a medida provisória.

No caso específico do Sped, é interessante notar que o art. 84, IV, da CF1988 autoriza o presidente da república a expedir decretos e regulamentos para a fiel execução de lei por ele sancionada. Todavia, lei não existe nesse caso. Em consequência, há um grave problema jurídico, pois não cabe ao decreto “inovar originariamente o ordenamento jurídico. Pelo contrário, devem guardar relação de conformidade com a lei, imprimindo-lhe efeitos concretos. [...] No Direito brasileiro, o regulamento exige a existência da lei, porque ele nada mais senão que auxiliar das leis” (CARRAZA, 2009, p. 376). Enfim:

Por força do princípio da legalidade, o regulamento não pode, por iniciativa própria e sem texto legal, conceder isenções ou incentivos fiscais, criar deveres instrumentais tributários, descrever infrações, cominar-lhes sanções ou impor quaisquer encargos que possam repercutir na liberdade, na propriedade ou no estado das pessoas. (CARRAZA, 2009, p. 381)

Tal constatação não é apenas uma construção doutrinária, pois o próprio Código Tributário Nacional (CTN) prescreve, no art. 99, que o conteúdo e o alcance dos decretos se restringem aos das leis em função das quais sejam expedidos.

Outro grave problema relativo à criação do Sped por decreto presidencial é que, conforme dispõe o art. 3º, II, do Decreto nº 6.022/2007, seus usuários serão “as administrações tributárias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, mediante convênio celebrado com a Secretaria da Receita Federal”. Em seguida, o § 1º do referido artigo determina que “Os usuários de que trata o cáput, no âmbito de suas respectivas competências, deverão estabelecer a obrigatoriedade, periodicidade e prazos de apresentação dos livros e documentos, por eles exigidos, por intermédio do Sped”. Ou seja, estados, Distrito Federal e municípios, com base em um decreto federal - não nacional, pois não existe decreto de validade geral, função reservada à lei complementar, conforme dispõe o art. 146, III, da CF1988 - podem instituir obrigações acessórias para os contribuintes, em relação aos tributos estabelecidos pelos respectivos ente. Tal situação jurídica, no entanto, é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro, pois fere o princípio federativo, uma vez que retira a autonomia dos entes estaduais e municipais de estabelecerem livremente suas obrigações acessórias.

Não bastassem os problemas apresentados, leve-se em conta ainda que o fundamento constitucional do Sped - art. 37, XXII - não guarda mínima consonância com o que foi instituído. O referido dispositivo determina que:

XXII - As administrações tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, serão exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (BRASIL, 2007)

Obviamente, esse dispositivo não guarda nenhuma relação com a instituição do Sped, mas, sim, com a troca de informações entre os entes federativos dele provenientes,

prevista em convênios por eles celebrados. Desse modo, além de não haver lei para o Decreto nº 6.022/2007 regulamentar, a sua referência constitucional não apresenta conexão lógica entre a obrigação criada e o conteúdo do artigo referenciado.

Os artigos 10 e 11 da Medida Provisória nº 2.200-2/2001, base de sustentação de criação do Sped, são normas que instituíram a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras, visando a garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras.

Relativamente a esses dispositivos, uma observação é preciso destacar: conforme dispõe o art. 11 da medida provisória, a utilização de documento eletrônico, para os fins tributários, atenderá ainda ao disposto no art. 100 do CTN. Esse, por sua vez, determina que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa às quais a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e os convênios que entre si celebrem a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

A expressão “para fins tributários”, do citado artigo 11, portanto, por ser demasiadamente vaga, está a conferir amplos poderes tributários aos atos normativos complementares, questão que pode afrontar o princípio da legalidade, a depender do conteúdo que vier a disciplinar. Destaca-se, porém, que tais normas complementares são fontes meramente formais do Direito Tributário, sendo defeso a tais atos inovar ou modificar a ordem jurídica.

Por fim, cabe ressaltar que a Instrução Normativa da Receita Federal nº 787/2007, que regulamenta a ECD, no art. 10 impõe a aplicação de multa de R\$ 5 mil por mês-calendário ou fração à não apresentação da ECD no prazo fixado no art. 5º, com base no art. 16 da Lei nº 9.779/99. Ou seja, um decreto cria o Sped em 2007; uma instrução normativa regulamenta a ECD; e, com base em uma delegação genérica dada por uma lei de 1999, impõe-se uma penalidade ao contribuinte que a descumprir. Em outros termos, a Lei nº 9.779/99 autorizou, *ad aeternum*, que o Poder Executivo fixe penas ao descumprimento de obrigações acessórias. Como explica James Marins:

O fortalecimento do Poder Executivo, presididos por copioso rol de decretos, portarias, instruções normativas e outros tipos de normas legais, evidencia um verdadeiro problema em matéria tributária, quando usurpa funções impostergáveis para o exercício da separação dos poderes. (MARINS, J., 2009, p. 38)

Há, de fato, um desprezo ao princípio da legalidade.

2 Limites ao poder de fiscalizar

Os poderes de fiscalização dos entes tributários são outro aspecto do relacionamento entre Fisco e contribuinte influenciado enormemente pelos novos mecanismos de

controle cibernético. Afinal, a fiscalização passa a ser em tempo real e independente de qualquer motivação anterior. Além do mais, todos os sujeitos passivos são, desde já, “suspeitos”, pois todos serão fiscalizados eletronicamente. Tal situação é complexa: se de um lado a Fazenda Pública tem o poder-dever de fiscalizar; de outro, não se pode permitir que tal atividade seja praticada em níveis extremos, sob pena de dificultar o livre exercício da atividade econômica e o direito fundamental à privacidade.

Para combater a sonegação tributária, faz-se necessário um permanente trabalho de fiscalização. Como aponta Ives Gandra da Silva Martins (2005, p. 673), “a norma do tributo é necessária, mas está entre aquelas de rejeição social”. Assim, somente uma rígida fiscalização e sanções severas permitem o cumprimento da norma tributária. Essa é a razão pela qual o legislador deve garantir, de um lado, os direitos dos contribuintes, mas, por outro, exigir que estes colaborem na determinação do fato impositivo, para auxiliar o Fisco na sua tarefa de fiscalizar e arrecadar tributos.

Portanto, para a consecução de seus objetivos, o Estado tem o dever de investigar as atividades dos particulares de modo a identificar aquelas que guardem relação com as normas tributárias e, em sendo o caso, proceder ao lançamento do crédito. O plexo de poderes de investigação não é, contudo, ilimitado, pois encontra barreiras no campo das garantias individuais do cidadão (MARINS, J., 2010, p. 159-160).

Todos têm o dever de colaborar com a Administração em sua tarefa de formalização tributária. Contribuintes e terceiros têm não apenas a obrigação de fornecer os documentos solicitados pela autoridade tributária, mas também o dever de suportar as atividades averiguatórias referentes ao patrimônio, aos rendimentos e às atividades econômicas dos contribuintes e que possam ser identificados por meio do exame de mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais e comerciais, etc. (MARINS, J., 2010, p. 160).

Todavia, o dever de colaboração não é ilimitado, não estando os contribuintes e terceiros obrigados a colaborar “quando estiver em jogo a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, da residência, da correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, exceto em obediência à ordem judicial” (MARINS, J., 2010, p. 161).

Esses limites são muito importantes, haja vista que o dever de colaboração atingiu níveis jamais imaginados até poucos anos atrás. O mundo criado por Orwell não está tão longe de nossa realidade em matéria tributária. O controle exercido pela fiscalização já é de longa data sentido pelos contribuintes e, com a instituição do Sped, será ainda mais intenso. Com a nota fiscal eletrônica (NF-e), a escrituração contábil digital (ECD) e a escrituração contábil fiscal (ECF), sistemas já em funcionamento, o Fisco terá um mapeamento de todas as operações realizadas pelo contribuinte. Antes mesmo de dar saída a uma mercadoria, o contribuinte deverá obter uma autorização do Fisco. Deverá ser emitida uma NF-e com todas as informações da operação, incluindo a discriminação dos produtos, seu adquirente, os tributos incidentes, os valores envolvidos e mais alguns detalhamentos que permitem um controle total dessa operação. A utilização de uma alíquota incorreta ou a aplicação de um benefício

incompatível poderá, facilmente, ser detectada, do mesmo modo que operações com contribuintes irregulares também serão de fácil conhecimento. Além disso, o Fisco não precisará mais requisitar e aguardar o fornecimento de informações, pois elas já estarão disponíveis; e mais, serão de fácil compreensão, pois serão geradas de acordo com leiautes pré-definidos. A contabilidade será traduzida para um plano de contas criado pela própria Receita Federal, com o objetivo de facilitar a fiscalização dos atos praticados pelos contribuintes.

No entanto, tal situação “não elimina uma série de garantias e princípios éticos e técnicos que são próprios do procedimento tributário. Há condições procedimentais que representam limites ao Estado-fiscalizador” (MARINS, J., 2010, p. 206).

O poder de fiscalização das autoridades administrativas, em matéria tributária, é assunto que, conforme prescreve o art. 194 do CTN, deve ser regulado pela legislação pertinente, que pode prescrever disciplina geral para diferentes tributos ou impor regramento específico atento à natureza de certo tributo (AMARO, 2011, p. 507). Ou seja, o poder de fiscalização das autoridades administrativas, a princípio, não estaria apenas adstrito às normas legais, já que o referido artigo faz alusão à legislação tributária.

James Marins (2010, p. 212), entretanto, entende que a referência à expressão “legislação tributária” não permite que se possa ignorar o princípio da legalidade. Segundo aponta, os atos infralegais (decretos regulamentares, instruções normativas, ordens de serviço, circulares, portarias, etc.) não podem criar obrigações ou sujeições aos fiscalizados. Os instrumentos secundários estão adstritos aos termos da lei, que determina a dimensão da interferência que pode atingir a esfera da liberdade e propriedade do fiscalizado.

Outro dispositivo importante concernente aos poderes de fiscalização da Administração Tributária é o art. 195 do CTN, segundo o qual, para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papeis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Ressalta Luciano Amaro (2011, p. 509) que todas as diligências ou exames pretendidos devem estar relacionados ao objeto da fiscalização, sem o qual podem caracterizar desvio de poder da autoridade. É nesse sentido a Súmula nº 493, do Supremo Tribunal Federal, quando limita o exame fiscal dos livros “aos pontos objeto da investigação”.

Essa determinação, no entanto, pode agora ser muito facilmente burlada, uma vez que como os arquivos são digitais, pode-se fazer, de forma automática e instantânea, uma verificação de qualquer operação fiscal da empresa fiscalizada, tendo ou não relação com o objeto inicial de investigação.

Outro artigo que também poderá ser ineficaz com o advento da cibernética tributária é a regra do art. 196 do CTN, que determina a lavra de termos que documentem o início do procedimento, os quais deverão fixar prazos máximos para a conclusão das diligências fiscais. Logo, o controle tributário da contabilidade comercial e fiscal das empresas passará a ser, em breve tempo, em tempo real e de modo permanente. Ou seja, o que pode ocorrer é que constatada eletronicamente alguma fraude ou sonegação fiscal, o termo de início de fiscalização será efetivado *a posteriori*.

Ademais, a sistemática do Sped, por exemplo, compromete o princípio da cientificação, necessário à regularidade do procedimento, que necessita ser comunicado de maneira inequívoca ao contribuinte. Tal reclame é imprescindível para não se perder a finalidade instrutória do procedimento fiscalizatório, evitando-se a nulidade do posterior processo (MARINS, 2010, p. 214-5).

Além do mais, o termo de início do procedimento de fiscalização é importante, à vista do exposto no art. 138 e parágrafo único do CTN. Tal dispositivo disciplina a denúncia espontânea de eventual infração, para efeito de exclusão de responsabilidade, que só cabe antes do início de procedimento fiscal que possa referir-se à infração. Nesse novo ambiente, a constatação em tempo real de alguma infração tributária pode tornar inaplicável o instituto da denúncia espontânea, haja vista o comando do art. 142 do mesmo diploma legal, que determina, no parágrafo único, que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Ou seja: a autoridade fiscal, ao se deparar com uma situação que enseja o lançamento, poderia inicialmente lavar o termo de início aguardando alguma providência do sujeito passivo, ou deveria, desde já, promover o lançamento tributário?

Considera-se ainda que a segunda parte do art. 196 do CTN estabelece que a legislação aplicável fixará o prazo máximo para a conclusão dos trabalhos de fiscalização. Tais prazos são importantes, pois o sujeito passivo não pode ficar permanentemente obrigado a passar por procedimento fiscalizatório (AMARO, 2011, p. 510). Essa situação, contudo, também modificará drasticamente, pois os sujeitos passivos estarão continuamente sob vigilância. Como se percebe, a nova realidade cibernético-tributária não condiz com o estabelecido no texto legal.

Além dos problemas acima apresentados, há de ressaltar que se uma empresa está sendo fiscalizada, ela tem o direito de saber a identificação do agente fiscal que a audita, qual tributo está sendo fiscalizado, por qual motivo está e em que período está. Todavia, todos os dados estarão online e permanentemente à disposição do Fisco, livres para a consulta e o cruzamento de informações e disponíveis para que a Administração Tributária os use com bem e quando quiser.

Portanto, com o desenvolvimento da tecnologia, todo o capítulo do CTN relativo aos poderes de fiscalização da Administração Tributária precisa ser revisto. Mais do que nunca, faz-se necessário disciplinar, em lei, as prerrogativas e os limites da ação investigatória estatal. A atividade de fiscalização “deve contar com mecanismos e instrumentos aptos a otimizar a arrecadação, mas sem que haja o sacrifício das garantias individuais que alicerçam o ordenamento constitucional e tributário” (MARINS, J., 2010, p. 205).

Conclusão

Há alguns anos, a Administração Tributária resumia-se a papeis e burocracia. A internet não passava de um projeto e a transmissão de dados por fibra ótica não existia. Com as mudanças ocorridas, ingressamos na era digital e da quebra de paradigmas.

O surgimento dessa nova era de controle cibernético impõe a necessidade de se repensar importantes aspectos relativos à privacidade e à liberdade. Observa-se que o sistema jurídico não é totalmente adequado a suportar os novos conflitos que surgem em decorrência dessas novas formas de controle estatal sobre seus súditos.

Não se pode admitir, ademais, que instrumentos de controle cibernético sejam criados, visando tão-somente ao incremento da eficiência arrecadatória, ao alvedrio dos direitos fundamentais tão arduamente conquistados. Essa nova de forma de poder deve ser utilizada com muito cuidado, tendo sempre como norte o princípio da legalidade e respeito aos valores da boa-fé, da transparência e da confiança. Afinal, o “Direito Tributário não existe para criar invencíveis prerrogativas fiscalizatórias e arrecadatórias, mas, sim, para discipliná-las” (MARINS, J., 2009, p. 22).

Deve o Estado, de fato, procurar meios de incrementar sua eficiência arrecadatória. Contudo, o agigantamento desse poder não pode ser adotado, desprezando-se os direitos do cidadão-contribuinte. É necessário prestar atenção, portanto, para que a tecnologia não se transforme em um instrumento gerador de adimplementos de responsabilidade do contribuinte e que não termine por ser um meio de discriminar entre contribuintes que tenham bom conhecimento das ferramentas tecnológicas e contribuintes avessos a esses meios (UCKMAR, 2002, p. 31).

Na era digital, “o instrumento de poder é a informação” (PINHEIRO, 2010, p. 70). Por isso, a informação precisa ser utilizada de modo ético, transparente e legal, sob pena de, no exercício de alguns direitos, estar-se infringindo outros - o que não é tolerável em um ordenamento jurídico equilibrado.

Enfim, o poder de tributar não pode significar o poder de destruir. O avanço tecnológico é louvável. Há muitos ganhos com a implantação da cibernética no Direito. Contudo, um marco legal para regular essa nova sistemática de controle dos cidadãos e contribuintes é absolutamente necessário.

TAX LEVIATHAN: A CRITICAL ANALYSIS OF TRIBUTARY PANOPTICON

ABSTRACT: Will be analyzed, in this article, the influences of Cybernetics on the Tax Law. Cybernetics, as a result of the computer revolution, is the science of communication and control. Communication makes the integrated and coherent systems and regulate their behavior. Thus, through a systematic and automatic treatment of information, the Tax Administration have been using increasingly intense electronic controls on the activities of taxpayers. The use of information technology increases the efficiency of the collecting agency and reduces tax evasion, providing a better environment for the development of business activities. But we can't allow uncontrolled use of cybernetics, otherwise affront to the fundamental rights of taxpayers, such as free exercise of economic activity and the right to privacy. In this scenario, there would be the repercussions of this electronic control in the relationship between tax authorities and taxpayers and limits on state power to control.

KEYWORDS: Public Tax Bookkeeping System. Cybernetics. Powers to control. Relationship between tax authorities and taxpayer.

Referências

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.

BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. *O custo da administração dos tributos federais no Brasil: comparações internacionais e propostas para aperfeiçoamento*. Tese (Doutorado) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, 2005. 110f.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 715-738.

FERRAZO, Cristiano José. *Os limites de imposição de obrigações acessórias no Direito Tributário brasileiro*. Dissertação (Mestrado) do Programa de Pós-Graduação em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2006.

FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir: Nascimento da prisão*. 26. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

GUARESCHI, Pedrinho A. *Comunicação & controle social*. Petrópolis: Vozes, 1993.

HUXLEY, Aldous. *Admirável mundo novo*. 5. ed. Rio de Janeiro: Cia. Brasileira de Divulgação do Livro, 1969.

LIMBERGER, Têmis. Direito e Informática: O desafio de proteger os direitos do cidadão. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Direitos Fundamentais, Informática e Comunicação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 195-227.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Fato Gerador da Obrigação Acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96. São Paulo, set. 2003. p. 29-35.

MARINS, James (Coord.). *Tributação e Tecnologia*. Curitiba: Juruá, 2002.

_____. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigação tributária acessória e a disciplina da concorrência. In: Ferraz, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 667-682.

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

PIMENTEL, Alexandre Freire. *O Direito Cibernético: Um enfoque teórico e lógico-aplicativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

PINHEIRO, Patrícia Peck. *Direito Digital*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO, Renato Janine. Hobbes: O medo e a esperança. In: WEFFORT, Francisco C. (Org.). *Os clássicos da política*. Volume 1. 13. ed. São Paulo: Ática, 2006. p. 51-89.

SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. Desenvolvido pela Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 15 dez. 2012.

TOFFLER, Alvin. *A terceira onda*. 22. ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.

VIANNA, Túlio Lima. A Era do Controle: Introdução crítica ao Direito Penal Cibernético. *Direito e Justiça*, v. 18, t. 2. Lisboa, 2004. p. 339-351.

UCKMAR, Victor. Direito Tributário e Tecnologia. In: MARINS, James (Coord.). *Tributação e tecnologia*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 11-32.

WIENER, Norbert. *Cibernética e sociedade: O uso humano de seres humanos*. 4. ed. São Paulo: Cultrix, 1954.