

COLABORAÇÃO ENTRE AS FAZENDAS PÚBLICAS NA VIGÊNCIA DA LEI
COMPLEMENTAR 105/2001

*COLLABORATION BETWEEN PUBLIC FARMING IN THE EXISTENCE OF
COMPLEMENTARY LAW 105/2001*

Hélio Silvio Ourém Campos¹

Breno Duarte de Oliveira²

Resumo: A despeito do julgamento em 24.02.2016, pelo Supremo Tribunal Federal do RE 601.314 - SP, a questão do sigilo bancário e sua oponibilidade aos órgãos da Administração Tributária continuam a despertar a atenção da comunidade jurídica. A posição adotada pela Corte discrepou frontalmente de entendimento anterior justificado no RE 389.808 - PR que, poucos anos antes, definira a necessidade de requisição judicial prévia como requisito ao acesso de dados bancários de contribuintes pela Administração Fazendária. O teor dos votos da minoria e maioria dos ministros do Supremo revela uma tendência de polarização ideológica, o que pode explicar a brusca alteração de posicionamento jurisprudencial em pouco tempo, sem qualquer alteração no plano legislativo. O objetivo do trabalho é o estudo das premissas argumentativas utilizadas nos julgados analisados e o confronto destas premissas com as bases estabelecidas nos cânones interpretativos clássicos (interpretação gramatical, lógico-sistemática e teleológica). O artigo parte da hipótese de que a utilização legal de mecanismos constitucionalmente previstos e regulamentados visando a eficiência e o aperfeiçoamento das ações fiscalizatórias não passa necessariamente por uma questão ideológica. Para a elaboração do artigo adotou-se a abordagem metodológica qualitativa, classificada em relação aos objetivos como exploratória, com a análise textual da fundamentação utilizada na elaboração de julgados específicos. Nesse aspecto, fixa-se a abordagem da integração entre as fazendas públicas e o intercâmbio de informações anteriormente protegidas pelo sigilo em uma perspectiva jurídica iniciada por uma construção dogmática fundada na Constituição, nas Leis e nas normas regulamentares, a partir de cânones clássicos da interpretação jurídica, culminando por defender, em conclusão, a possibilidade da utilização das informações colhidas em limites estritamente controlados, de modo cooperativo entre os órgãos integrantes das administração fazendária, em todas esferas integrantes do Estado.

¹ Juiz Federal; Líder de Grupo de Pesquisa - CNPq: "Processo tributário: sonegação fiscal e direitos humanos"; Professor da Escola Superior da Magistratura de Pernambuco; Professor Titular e Membro do Conselho Superior da Universidade Católica de Pernambuco (Graduação e Mestrado); Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Doutorado pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa; Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa - (Equivalência).

² Doutorando e Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Professor da Faculdade Católica Marista do Recife e da Escola Judicial do Tribunal de Justiça de Pernambuco. Juiz de Direito. Membro do Grupo de Pesquisa Política e Tributação - Recife-PE.

Artigo recebido em 24.01.2017 e aprovado para publicação em 19.09.2017.

Palavras-chave: sigilo bancário, oponibilidade ao fisco, cooperação entre órgãos fiscalizatórios fazendários.

Abstract: Despite the judgment on February 24, 2016, by the Supreme Federal Court of RE 601.314 - SP, the issue of bank secrecy and its opposition to the Tax Administration organs continue to arouse the attention of the legal community. The position adopted by the Court disagreed sharply from the previous understanding justified by RE 389808 - PR, which a few years earlier had defined the necessity for a prior judicial request as a requirement for the access of taxpayers' bank data by the Treasury Administration. The Votes' content of the minority and majority of the Supreme's ministers reveal a tendency of ideological polarization, which may explain the abrupt change of jurisprudential positioning in a short time, without any change in the legislative plan. This research aims to study the argumentative premises used in the judgments analyzed and the confrontation between these premises into the framework established in the classical interpretative canons (grammatical, logical-systematic and teleological interpretation). The paper starts from the hypothesis that the legal use of mechanisms constitutionally foreseen and regulated aims to the efficiency and the improvement of the fiscalization actions does not necessarily pass for an ideological question. For this paper elaboration, was adopted the qualitative methodological approach, which is classified in relation to the objectives as exploratory, with the textual analysis of the reasoning used in the elaboration of specific judgments. In this aspect, the approach of integration between public farms and the exchange of information previously isprotected by secrecy in a legal perspective initiated by a dogmatic construction based on the Constitution, Laws and regulatory norms, based on classical canons of legal interpretation, results the conclusion: the possibility of using the information collected in strictly controlled limits, in a cooperative way among the organs that make up the fiscal administration, in all spheres of the state.

Keywords: bank secrecy, opposition to the tax authorities, cooperation between supervisory bodies.

INTRODUÇÃO

Em qualquer estado moderno a arrecadação é uma premissa básica para a realização dos objetivos centrais que regem as normas superiores de cada ordenamento, constituindo-se tal aspecto, instrumento de solidificação dos princípios democráticos.

Se a arrecadação é premissa básica para a consecução dos objetivos estatais, que no caso brasileiro encontram-se estampados na Constituição, então não se pode fugir à assertiva de que a atividade administrativa fiscal deveria assumir a condição de instrumentos de concretude e de meio de densificação da ordem constitucional e, portanto, de ferramenta

indispensável ao alcance dos objetivos fincados na Carta Magna, que remontam ao próprio surgimento e sentido de existência do Estado.

Nesse sentido, após longos anos de debates, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu diretriz jurisdicional acerca da constitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105 de 10.01.2001.

Trata-se da apreciação do Recurso Extraordinário – RE nº 601.314 -SP, cujo julgamento por maioria de votos, revisitou manifestação anterior da Corte Suprema sobre a questão, para declarar a compatibilidade normativa das regras que autorizam a obtenção de dados bancários relevantes à atividade exacional, independentemente de pronunciamento judicial.

O relevante pronunciamento acima referido ocorreu em 24.02.2016 e decidiu, conjuntamente, o citado RE e as Ações Diretas de Inconstitucionalidade números 2386, 2.390, 2.390, 2.397 e 2.359, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, além da ADI número 4.006, de relatoria da Ministra Rosa Weber.

No âmbito do presente artigo buscar-se-á explorar as possibilidades relativas ao compartilhamento de informações entre as Fazendas Públicas das três esferas da federação, a partir da realidade jurídica construída após pronunciamento que considerou compatível o acesso direto a dados bancários de contribuintes pela Receita Federal do Brasil.

Convém ressaltar que a declaração de constitucionalidade que, em suma, definiu a preponderância do interesse público consubstanciado no reforço dos instrumentos de fiscalização e de arrecadação sobre o interesse particular, traduzido no sigilo bancário, não esgotou por completo a discussão, e que aspectos dos fundamentos da decisão exarada no Recurso Extraordinário n. 601.314 - SP deverão ser analisados, isto porque a matéria discutida possui reflexos e impactos ainda desconhecidos, em áreas pontuais como, por exemplo, nas execuções fiscais, nos crimes contra a ordem tributária e de lavagem de bens.

Dito de outro modo, convém dissecar os elementos relativos à extensão dos poderes conferidos ao órgão estatal no campo da quebra de sigilo, justamente com a inédita eficácia dos dispositivos sobre os quais se debruçou a Suprema Corte.

Note-se que o julgamento do Supremo Tribunal Federal está longe de significar a pacificação da questão e tem despertado inequívoco interesse da comunidade acadêmica, exteriorizado não raras vezes em agudas críticas. A propósito, segundo Salomão e Salomão

(2016, p.1) o julgamento em apreço teria revelado a simples chancela da: "ânsia de vigiar e punir o indivíduo".

Diante da notória polêmica que reveste a matéria, não poderia, por conseguinte, o presente trabalho deixar de analisar a questão do sigilo e dos seus antecedentes na jurisprudência recente da Corte, cujo dever primordial encontra-se circunscrito defesa da Constituição.

É preciso lembrar, de outro turno, sobre a atualidade do tema, dado que o julgamento do STF, apesar de concluído em 24.02.2016, teve o trânsito em julgado certificado somente em 09.11.2016, portanto em período contemporâneo à elaboração do presente artigo.

Na elaboração do artigo será adotada a abordagem qualitativa de pesquisa, classificada em relação aos objetivos como exploratória.

Ao longo do trabalho serão descritos e analisados os fundamentos argumentativos do voto condutor e divergente, lançados no bojo do Recurso Extraordinário n. 601.314 - SP, proferidos respectivamente pelos Ministros Edson Fachin e Celso D. Albuquerque Melo, além de elementos vinculados a questão fática relativa ao caso concreto, que ensejou, em grau de revisão e controle de constitucionalidade, a apreciação da matéria pelo Supremo Tribunal Federal.

O problema do sigilo das informações bancárias e fiscais em seu atual contorno será analisado em linhas gerais e específicas, a luz dos dispositivos legais contidos nos artigos 198 e 199 do Código Tributário Nacional, instrumentos fiscalizatórios potencialmente relevantes, porém pouco explorados pelos órgãos estatais, apesar do cunho cogente das regras em apreço.

A hipótese da pesquisa situa-se na perspectiva de que o fortalecimento dos mecanismos fiscalizatórios não passa necessariamente por questões ideológicas no sentido estrito, mas a partir de cânones clássicos da interpretação jurídica, cristalizados nos elementos gramatical, lógico, sistemático e teleológico.

O objetivo do trabalho situa-se na análise e na desconstrução de uma fundamentação decisória desvinculada de elementos normativo-dogmáticos, culminando-se em conclusão, pela defesa da possibilidade de utilização das informações colhidas em limites estritamente controlados, de modo cooperativo entres os órgãos integrantes das administrações fazendárias, em todas esferas integrantes do Estado, nos termos das normas vigentes, válidas e eficazes integrantes do ordenamento.

Será, ainda, discutida a validade dos atuais convênios ou leis que foram editados com vistas à permitir a prestação de assistência mútua entre os órgãos fazendários dos Estados e da União, segundo a dicção do CTN.

1. JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 601.314 – SP: EMBATE DE POSIÇÕES IDEOLÓGICAS

Antes do julgamento do Recurso extraordinário 601.314 - SP, o Supremo Tribunal Federal já havia sinalizado a tendência de considerar constitucional a obtenção de informações bancárias diretamente pelo órgão fiscalizatório da Receita Federal do Brasil - RFB. Trata-se do julgamento por maioria de votos pelo plenário da Corte, ocasião em que, por 6 votos a 4, nos termos de divergência inicialmente suscitada pelo Min. Joaquim Barboza, foi revogada medida liminar concedida monocraticamente, que emprestava efeito suspensivo ativo a recurso extraordinário, que discutia justamente a inconstitucionalidade do art. 6º, da Lei Complementar nº 105/2001.

Naquela ocasião o encaminhamento adotado pela maioria foi no sentido de reconhecer que a transferência dos dados bancários, pelas instituições financeiras, à Receita Federal não configuraria quebra do sigilo bancário, senão que mera transferência do dever de sigilo, que passaria à condição de sigilo fiscal.

Ainda que provisória, a decisão que infirmou a liminar em cautelar, a qual buscava atribuir efeito suspensivo ativo no âmbito do Recurso Extraordinário n. 389.808, revelou a tendência, anos depois confirmada pelo Plenário do STF, no sentido de entender constitucional o art.6º da LC nº 105/2001, e assim, de reconhecer a validade jurídica do acesso direto do fisco às informações bancárias de contribuintes, independentemente de autorização judicial prévia.

No que pertine aos antecedentes do julgamento em plenário do RE 601.314, é preciso ressaltar o caso concreto que serviu de pano de fundo para o embate envolvendo o direito fundamental ao sigilo.

Nesse sentido a análise revela que o controle de constitucionalidade na via da exceção originou-se de acórdão, que em apelação e remessa necessária em sede de Mandado de Segurança reformou a decisão de primeiro grau que concedeu parcialmente a ordem para o

fim de determinar que a autoridade coatora se abstinhasse de quebrar, por si ou seus subordinados, o sigilo bancário do Impetrante.

Pretendeu o apelante/impetrante, basicamente, (1) a suspensão e a invalidade da quebra do seu sigilo bancário, a nulidade de procedimento de apuração de débitos em face de divergência entre os informes fiscais e a base tributável, esta última verificada a partir de dados de movimentação financeira, obtida com a cobrança de CPMF e (2) a nulidade da exigência de apresentação pelo próprio impetrante, de informações de dados sobre suas contas. Nos termos estritos das questões acima especificadas, verificou-se o julgamento pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

A corte intermediária no âmbito da Justiça Federal (Tribunal Regional Federal da 3ª Região) por unanimidade negou provimento à apelação do contribuinte, fixando as bases decisórias no sentido de reconhecer que a legislação foi adequada na identificação de situações sujeitas à denominada quebra de sigilo bancário e dos procedimentos de fiscalização, resguardando, por meio de sigilo fiscal, as informações prestadas e os dados aferidos pelo exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, reservando o seu uso a fins específicos.

O acórdão lavrado no processo nº 61.00.006803-1, sob responsabilidade do Desembargador Federal Carlos Muta³, datado de 17.07.2008⁴ concluiu no caso concreto, pela inexistência de: "direito líquido e certo do contribuinte de ser dispensado, por ordem judicial, de exhibir os documentos necessários à apuração do crédito tributário". (TRF4, 2018).

Na ótica do colegiado revisor, ao qual foi submetido o recurso voluntário e o reexame de necessário, portanto "cabe ao fisco intimar o contribuinte para exhibir a documentação necessária à fiscalização e, em caso de recusa, aplicar as sanções legais próprias da situação".

Inconformado com a decisão de segundo grau, o apelante/impetrante interpôs Recurso Extraordinário, em que nas 18 páginas de sua composição, defende em síntese, como elemento nuclear do seu pedido de reforma do Acórdão recorrido, a prevalência do direito fundamental ao sigilo, frente ao suposto interesse público de arrecadar impostos.

Em sede de repercussão geral, em 22.10.2009 e sob relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, o STF reconheceu a repercussão geral da matéria.

³ Relator do processo.

⁴ Data do julgamento.

A relatoria por substituição foi atribuída ao Ministro Edson Fachin, com a admissão dos *Amicus curiae*: Sindicato dos Auditores -Fiscais da Receita Federal do Brasil, a Associação Nacional dos Delegados de Polícia Federal, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e o Banco Central do Brasil.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, o Ministro relator do Recurso Extraordinário fixou no seu voto nos seguintes limites: (1) constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar 105/2001 frente ao parâmetro do sigilo bancário e (2) saber se a utilização de mecanismos fiscalizatórios previstos na Lei 10.174/2001 ofende o princípio da irretroatividade das Leis, quando empregados para apuração de créditos relativos a tributos distintos da CPMF, cujos fatos geradores tenham ocorrido em período anterior à vigência do diploma legislativo.

Na ótica do relator a questão fincada nos limites acima permeia o que ele define, como "difícil tarefa de equalizar em concretude histórica o duplo compromisso da igualdade, isto é, o autogoverno coletivo e a autonomia individual". (STF, 2009).

Desse ponto, o voto passa discutir de um lado o autogoverno coletivo e a ação estatal motivada por alegado interesse público, suscitando a necessidade arrecadatória como premissa da realização das finalidades do Estado, consideradas as ações exigíveis dos administrados nesse campo como: "contributos indispensáveis a um destino comum e próspero de todos os membros da comunidade politicamente organizada" (idem) e do outro lado o sigilo bancário como uma das expressões do direito de personalidade.

Sob o ponto de vista da autonomia individual, o posicionamento expressado no voto em apreço suscita que o direito ao sigilo se traduz na impossibilidade de: "ingerências ou ofensas qualificadas como arbitrárias ou ilegais de quem quer que seja, inclusive do estado ou da própria instituição financeira" (idem)

Após uma digressão histórica e jurisprudencial acerca do sigilo, o relator culmina o seu pronunciamento declarando a constitucionalidade do art. 6º da LC 105/2001, além da aplicação dos mecanismos fiscalizatórios da Lei 10.174/2001 a fatos anteriores à vigência do instrumento normativo em questão, por não considerar qualquer aspecto inerente à natureza do tributo seja alterada em desfavor do contribuinte, considerado, no caso, o caráter procedimental da regra questionada.

No julgamento o Ministro Celso de Mello apresentou voto divergente manifestando preocupação com o que denominou de:

Preocupante inflexão hermenêutica, de índole regressista, em torno do pensamento jurisprudencial da Suprema Corte no plano sensível dos direitos e garantias individuais, retardando o avanço de uma significativa agenda judiciária concretizadora das liberdades fundamentais em nosso País. (idem)

O decano constrói a sua argumentação em torno do alcance do conteúdo inscrito no art. 5º, incisos X e XII, da Constituição, que dispõem acerca da inviolabilidade da: "intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas (...)" (idem)

Na percepção do Magistrado o julgamento envolveria situação de "colidência entre princípios impregnados de qualificação constitucional" (idem), posicionando-se, de um lado, as prerrogativas institucionais da Administração Tributária e, do outro, os direitos e garantias básicas dos contribuintes, o que constituiria, na sua ótica impasse a ser dirimido mediante pertinente "juízo de ponderação, a ser exercido não por um dos sujeitos parciais da relação litigiosa, que certamente atuaria 'pro domo sua', mas, isso sim, por um terceiro juridicamente desinteressado, como os órgãos integrantes do Poder Judiciário do Estado" (idem).

Desse modo, na maior parte das 16 (dezesesseis) páginas do voto dissidente, o Ministro mais antigo na Suprema Corte em atividade defende a preponderância da proteção ao direito constitucional à intimidade na dimensão do sigilo bancário, mediante o respeito à cláusula de reserva de jurisdição. No seu esforço de convencimento, cita o trecho da opinião dissidente do *Justice* Oliver Wendell Holmes Jr, em julgamento de 1928 na Suprema Corte dos Estados Unidos da América do Norte: The power to tax is not the power to destroy while this Court sits⁵

Na defesa do seu ponto de vista sobre a matéria afirma não desconhecer que a Administração Tributária já dispõe de instrumentos suficientes e necessários à preservação de seus legítimos interesses, como resulta, por exemplo, do próprio Código Tributário Nacional e da Lei nº 8.397/92, que instituiu a medida cautelar fiscal, de modo que permitir o acesso direto às informações bancárias significaria permitir o desequilíbrio da relação fisco/contribuinte.

O voto em análise é finalizado orientando o entendimento quanto à necessidade de existência de ordem judicial, como condição essencial à obtenção de informações disponíveis

⁵ Traduzida livremente pelo Magistrado em palavras como: "o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema" - *dissenting opinion*, no julgamento, em 1928, do caso "Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox" (277 U.S. 218).

em instituições financeiras, não lhes competindo o dever de fornecer, seja à Administração Tributária, seja ao Ministério Público, seja, ainda, à Polícia Judiciária ou ao Tribunal de Contas da União, as informações que lhes tenham sido solicitadas.

Como visto, as discussões acima que culminaram com a declaração de constitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105/2001, refletem um embate de cunho ideológico.

Expressões como: "contributos indispensáveis a um destino comum e próspero de todos os membros da comunidade politicamente organizada" (FACHIN, STF, 2009) de um lado, e do outro:

Preocupante inflexão hermenêutica, de índole regressista, em torno do pensamento jurisprudencial da Suprema Corte no plano sensível dos direitos e garantias individuais, retardando, em minha percepção, o avanço de uma significativa agenda judiciária concretizadora das liberdades fundamentais em nosso País. (MELO, STF, 2009)

Revelam a disposição de polarizar a questão, havendo nítido desprendimento dos elementos jurídicos concretamente estabelecidos.

2. ASPECTOS LEGISLATIVOS ANTECEDENTES DA QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO

Do ponto de vista legislativo, anteriormente à Lei Complementar 105/2001, vigoravam as disposições contidas na Lei 4.595/64. O artigo 38 do referido instrumento estipulava que as instituições financeiras deveriam respeitar, como regra, o sigilo em suas operações, observadas as ressalvas minudenciadas no corpo do dispositivo. Observe-se o comando na redação original, em especial a redação dos §§ 5º e 6º:

Art. 38. As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.

§ 1º As informações e esclarecimentos ordenados pelo Poder Judiciário, prestados pelo Banco Central da República do Brasil ou pelas instituições financeiras, e a exibição de livros e documento em Juízo, se revestirão sempre do mesmo caráter sigiloso, só podendo a êles ter acesso as partes legítimas na causa, que dêles não poderão servir-se para fins estranhos à mesma.

§ 2º O Banco Central da República do Brasil e as instituições financeiras públicas prestarão informações ao Poder Legislativo, podendo, havendo relevantes motivos, solicitar sejam mantidas em reserva ou sigilo.

§ 3º As Comissões Parlamentares de Inquérito, no exercício da competência constitucional e legal de ampla investigação (art. 53 da Constituição Federal e Lei

nº 1.579, de 18 de março de 1952), obterão as informações que necessitarem das instituições financeiras, inclusive através do Banco Central da República do Brasil.

§ 4º Os pedidos de informações a que se referem aos §§ 2º e 3º, deste artigo, deverão ser aprovados pelo Plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e, quando se tratar de Comissão Parlamentar de Inquérito, pela maioria absoluta de seus membros.

§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exame de documentos, livros e registros de contas de depósitos quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames serem conservados em sigilo, não podendo ser utilizados se não reservadamente.

§ 7º A quebra do sigilo de que trata este artigo constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, aplicando-se, no que couber, o Código Penal e o Código de Processo Penal, sem prejuízo de outras sanções cabíveis. (Lei 4.595, 1964, grifo nosso).

Outros diplomas anteriores à Lei Complementar 105/2001 e já na vigência da Constituição Federal de 1988 são artigo 8º da Lei 8.021/90, que prevê a solicitação de informações bancárias pela autoridade fazendária, para fins fiscalizatórios⁶ e o art. 11 da Lei 9311/96, com a redação dada pela Lei 10.174/01, que asseverava, antes da extinção da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, competir à Secretaria da Receita Federal a possibilidade de requisitar informações e estabelecer obrigações acessórias, estabelecendo, ainda a obrigatoriedade das instituições financeiras de prestarem "as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda."

Em geral, percebe-se no espectro normativo uma nítida preocupação em impor o sigilo das informações aos órgãos fiscalizatórios da administração fazendária. Nesse sentido, a divulgação das informações obtidas sujeitava os infratores a pena de reclusão de 1 a 4 anos, sem prejuízo de outras sanções cabíveis nos termos do § 7º da Lei 4.595/64, retro transcrito⁷.

⁶ Art. 8º Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964. Parágrafo único. As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.

⁷ No mesmo sentido o art. 198 do CTN, segundo o qual: "Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

Além dos dispositivos acima mencionados o próprio Código Tributário Nacional, no seu art. 197, que conserva a redação original da edição do diploma⁸, prescreve:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão (Lei 5.172, 1966)

Mantendo a tradição relativa à preocupação com a divulgação das informações obtidas em razão do exercício específico da atividade fiscalizatória, o legislador introduziu regra expressa contida no art. 198 do CTN, que complementa o artigo 197, anteriormente transcrito, e possui a seguinte redação:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (CTN, 1966).

Finalmente, após esta breve digressão acerca dos antecedentes da abordagem do sigilo e as situações legalmente previstas para a sua flexibilização, observem-se os artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105/01, fruto do Projeto de Lei n.º 219/1995, de autoria do então Senador da República pelo Partido da Social Democracia Brasileira - PSDB, Lúcio Alcântara (CE):

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

§ 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

I – depósitos à vista e a prazo, inclusive em conta de poupança;

II – pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques;

III – emissão de ordens de crédito ou documentos assemelhados;
IV – resgates em contas de depósitos à vista ou a prazo, inclusive de poupança;
V – contratos de mútuo;
VI – descontos de duplicatas, notas promissórias e outros títulos de crédito;
VII – aquisições e vendas de títulos de renda fixa ou variável;
VIII – aplicações em fundos de investimentos;
IX – aquisições de moeda estrangeira;
X – conversões de moeda estrangeira em moeda nacional;
XI – transferências de moeda e outros valores para o exterior;
XII – operações com ouro, ativo financeiro;
XIII - operações com cartão de crédito;
XIV - operações de arrendamento mercantil; e
XV – quaisquer outras operações de natureza semelhante que venham a ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão competente.

§ 2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

§ 3º Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

§ 5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor.

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária. (Lei Complementar 105, 2001).

Além da Lei complementar 105, como fruto de sequência legislativa inaugurada pela Lei 4.595/64, decorreram outras normas regulamentadoras, como o Decreto 3.724/11, que dedica 4(quatro) artigos integralmente à responsabilização pela divulgação de informações sigilosas⁹:

Art. 9º O servidor que divulgar, revelar ou facilitar a divulgação ou revelação de qualquer informação de que trata este Decreto, constante de sistemas informatizados, arquivos de documentos ou autos de processos protegidos por sigilo fiscal, com infração ao disposto no art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) ou no art. 116, inciso VIII, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, ficará sujeito à penalidade de demissão, prevista no art.

⁹ Aproximadamente 428 palavras das 3619 utilizadas em todo o texto (aproximadamente 12% das palavras utilizadas) segundo ferramenta do programa Word (contar palavras)

132, inciso IX, da citada Lei nº 8.112, de 1990, sem prejuízo das sanções civis e penais cabíveis.

Art. 10. O servidor público que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida nos termos deste Decreto, em finalidade ou hipótese diversa da prevista em lei, regulamento ou ato administrativo, será responsabilizado administrativamente por descumprimento do dever funcional de observar normas legais ou regulamentares, de que trata o art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112, de 1990, se o fato não configurar infração mais grave, sem prejuízo de sua responsabilização em ação regressiva própria e da responsabilidade penal cabível.

Art. 11. O servidor que permitir ou facilitar, mediante atribuição, fornecimento ou empréstimo de senha ou qualquer outra forma, o acesso de pessoas não autorizadas a sistemas de informações, banco de dados, arquivos ou a autos de processos que contenham informações mencionadas neste Decreto, será responsabilizado administrativamente, nos termos da legislação específica, sem prejuízo das sanções civis e penais cabíveis.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica no caso de o servidor utilizar-se, indevidamente, do acesso restrito.

Art. 12. O sujeito passivo que se considerar prejudicado por uso indevido das informações obtidas pela administração tributária, nos termos deste Decreto, ou por abuso da autoridade requisitante, poderá dirigir representação ao Corregedor-Geral da Secretaria da Receita Federal, com vistas à apuração do fato e, se for o caso, à aplicação de penalidades cabíveis ao servidor responsável pela infração. (Decreto 3.724, 2011).

A responsabilidade de eventuais infratores e a proteção ao sigilo pelos agentes foi do mesmo modo objeto do Decreto executivo nº 4.489/2002, que na prática reitera os termos retro, de modo a reforçar o sigilo das informações obtidas com fundamento na Lei complementar 105/2001.

Desse modo, convém asseverar que a vasta gama de dispositivos e instrumentos legais acima apresentados, não traduzem o interesse deliberado de conspurcar a intimidade e a vida privada, integrados pelo sigilo bancário, porém não se pode perder de vista que o elemento de ponderação entre os princípios colocados como antagônicos deve levar em consideração as normas infraconstitucionais disciplinadoras dos direitos fundamentais.

Dito de outro modo, os direitos fundamentais da intimidade e da vida privada não são absolutos, como de resto qualquer direito, porém, os limites do exercício desses direitos devem estar acolmatados primordialmente na legislação, que configura o disciplinamento jurídico do exercício de tais direitos.

A defesa intransigente e polarizada do direito à intimidade e à vida privada e a sua vinculação ao sigilo das informações bancárias, mesmo em relação aos órgãos fiscalizadores, como é o caso da Receita Federal do Brasil, pode eventualmente ensejar o equívoco de uma abordagem retórica, baseada na prevalência do interesse individual e dos direitos fundamentais, inequivocamente importante em tempos de autoritarismo político, porém

dissociados de cientificidade jurídica, consoante exterioriza a expressão de Dimoulins (2014, p.18)

Ressalte-se que a discussão acerca do sigilo bancário não se esgota com o julgamento do RE 601.314-SP. A respeito, lembre-se que em recente data de 15.12.2010, ou seja, pouco mais de 5 (cinco) anos antes do julgamento pela constitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 o mesmo Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte, tendo, considerado, na ocasião, que a quebra do sigilo bancário seria matéria sob reserva de jurisdição. A esse respeito, transcreve-se a ementa do RE 389.808, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 10.05.2011:

SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte. (STF, 2011, grifo nosso)

Resta dizer que o mais recente pronunciamento da corte transitou em julgado somente em novembro de 2016, de modo que diante do conteúdo dos votos e do recente histórico jurisprudencial sobre a matéria, mesmo o pronunciamento da Suprema Corte não se revela capaz de tornar obsoleta a discussão, cujo combustível para os intensos debates é a temporalmente longínqua polarização entre a prevalência dos interesses público e privado, longe de ser pacificada no recente entendimento.

Nesse sentido o principal contributo deste trabalho pretende ser a análise da questão sob uma perspectiva desvinculada de recurso retórico repetitivo e estéril, ousando calcar o posicionamento adotado em aspecto jurídico iniciado por uma construção dogmática fundada na constituição, nas leis e na jurisprudência a partir de cânones clássicos da metodologia, assim considerada a interpretação textual-gramatical, sistemático-contextual, histórico e teleológico.

Portanto, partindo do texto da própria constituição, não se pode extrair do art. 5º, X e XII, ambos conjugados com o art. 145, parágrafo único da Carta, a oponibilidade do sigilo bancário ao fisco, certo de que os agentes públicos responsáveis se encontram limitados por

vários dispositivos e o acesso à informação somente ocorrerá quando obedecidos critérios delimitados, cujo descumprimento poderá ensejar sanções de natureza civil, penal e administrativa.¹⁰

Nesse sentido o procedimento de Requisição de Movimentações Financeiras - RMF está condicionado à existência de procedimento de fiscalização em curso, com Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal instaurado, desde que observadas uma das 12 (doze) hipóteses taxativas.

Ademais, somente a recusa do contribuinte intimado a prestar esclarecimentos, após análise fundamentada por agentes responsáveis poderá ensejar o acesso às informações, desde que estejam comprovadamente dissonantes da declaração fornecida pelo próprio sujeito passivo, tudo conforme norma regulamentar contida nas disposições dos decretos executivos 3.724/2001 e 4.489/2002.

Todos esses condicionantes representam limites ao poder da administração tributária no exercício de sua função precípua, revelando a adequação constitucional da obtenção direta das informações na forma dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105/2001, conforme preconiza Correia Neto (2016).

3. A OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES PELAS FAZENDAS PÚBLICAS DOS MUNICÍPIOS, DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL: COOPERAÇÃO ENTRE AS FAZENDAS PÚBLICAS

Segundo se depreende da redação contida no do artigo 6º da LC 105/2001, a permissão para o acesso de informações bancárias não ficará restrita à Receita Federal do Brasil, devendo ser estendida também aos estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A obtenção direta das informações, nos casos restritos previstos na legislação, porém, deverá ficar a cargo exclusivo da Receita Federal do Brasil, como resta definido pela redação do art. 5º da mesma Lei Complementar nº 105/2001, que estabelece competir a esta esfera fiscalizatória „Administração Tributária da União, a disciplina, "inclusive quanto à

¹⁰ O Decreto nº 3.724/2001

periodicidade e aos limites de valor¹¹", além dos "critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços".

Por outro lado, a exegese do caput do art. 6º da Lei Complementar 105/2001, somente será precisa, se observado o disposto no parágrafo 4º do artigo antecedente, art. 5º, regra que estabelece a hipótese de requisição quando: "detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, pela autoridade interessada, prevendo ainda o dispositivo, a possibilidade de realização de fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos."

Ou seja, as inconsistências entre os dados das declarações de bens e de rendimentos dos contribuintes, informadas à RFB, podem eventualmente suscitar a instauração de Processo Administrativo Fiscal, por este órgão da União, e em caso de absoluta necessidade, ensejar auditoria ou fiscalização para o esclarecimento das questões levantadas.

Não se pode pensar, portanto, que estas informações já estariam de pronto disponíveis para consulta ou acesso por qualquer órgão fiscalizatório ou fazendários de qualquer um dos 27 estados da federação ou dos aproximadamente 6.000(seis) mil municípios integrantes do Estado brasileiro.

Note-se que a instauração de Processo Administrativo Fiscal, elemento ou condição indispensável para a fiscalização, e a auditoria em livros e registros bancários sob responsabilidade da Administração Tributária da União ocorrem a partir de justificativas pontuais e específicas respeitado contraditório pelo contribuinte.

Em circunstância outra é preciso que seja demonstrado o interesse de ente fazendário do Município, estado ou Distrito Federal, inclusive com a comprovação de instauração de procedimento local tendente a apurar falta ou desvio na esfera própria. Nesse sentido é a dicção do art. 198 do Código Tributário Nacional:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

¹¹ Segundo a Instrução Normativa nº 1.571/2015 da Receita Federal do Brasil, de julho de 2015, os valores que atualmente obrigam a transferência imediata de informações por parte das instituições financeiras são as movimentações mensais acima de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) para pessoas físicas ou R\$ 6.000,00 (seis mil reais) para pessoas jurídicas.

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001). (CTN, 1966, grifo nosso)

A existência de Processo Administrativo Fiscal local, entretanto, é isoladamente insuficiente para permitir a transferência de informações obtidas pela Receita Federal, na medida em que a redação do art. 199 do Código Tributário Nacional estabelece a necessidade de lei ou convênio que discipline a permuta de dados:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as 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.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (idem)

Observe-se que a redação do artigo 199 do CTN não revela discricionariedade, mas estabelece norma cogente, cuja expressão textual externada pelos termos "prestar-se-ão mutuamente", denota mais um dever do que uma mera possibilidade.

A disposição integrante de instrumento infraconstitucional, harmoniza-se com norma de estatura mais elevada, constante do corpo da Constituição da República Federativa do Brasil, figurando neste aspecto, como corolário do princípio da eficiência da administração pública (art. 37 *caput* da CF/1988), consoante abaixo transcrito:

Art. 37.(...)

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de

suas atividades e atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou de convênio. (CRFB, 1988, grifo nosso)

Note-se que a regra estabelecida no art. 37, XXII da Constituição Federal vai além das disposições do art. 199 do CTN, de modo que não preconiza apenas mútua assistência, mas a atuação de forma integrada.

Ocorre que a cultura administrativa isolacionista e imediatista dos gestores públicos brasileiros funciona como anteparo à produção de resultados almejados com a implementação do comando constitucional em apreço. A esse respeito, observe-se o posicionamento de Baleeiro, atualizado por Derzi (2015, p. 1469):

[...] Os resultados desejáveis para uma verdadeira integração podem não ser alcançados entre nós, já que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência para legislar sobre a respectiva Administração Tributária e os convênios dependerão dos avanços, da boa vontade e da anuência de cada uma dessas pessoas estatais. (DERZI, 2015, p. 1469, grifo nosso)

Por outro lado, a noção da inexistência de restrição no que pertine aos limites da territorialidade brasileira no campo da tributação e controle fiscal é um aspecto que vem fixando bases da doutrina e na legislação nacional. Segundo asseverado: (REIS, 2015, p. 88):

Em 23 de setembro de 2014, o Brasil, representado pelo Ministro da Fazenda Guido Mantega, e os E.U.A., representado pela embaixadora Liliana Ayalde, assinaram o Acordo de Cooperação Intergovernamental para a troca automática de informações tributárias. O Brasil já é signatário do Acordo para Intercâmbio de Informações Tributárias, assinado em março de 2007 e promulgado pelo Decreto no 8.003, de 15/05/2013. O documento precisava ser ampliado para atender aos requisitos do FATCA. A troca de informações se fará respeitando a confidencialidade da informação por ambas as partes, ou seja, observando-se o sigilo fiscal.

Convém lembrar a respeito que não é recente a adesão da República Federativa do Brasil aos diversos tratados internacionais em matéria tributária, relacionados diretamente à questão do intercâmbio de informações fiscais e à cooperação, com destaque para adesão à “Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal”; e a “Convenção para Troca Automática de Informação Financeira em Matéria Tributária” (*Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters*).

O Estado Brasileiro aderiu ainda ao Programa *Foreign Account Tax Compliance Act* – *FACTA*, o qual permite aos EUA enviar ao Governo brasileiro informações que se referem

às contas correntes e situações patrimoniais de brasileiros disponíveis no sistema financeiro americano.

Incompreensível, por conseguinte, que haja revelada preocupação referente ao intercâmbio de informações e cooperação internacional em matéria fiscal e tributária, e relativo descaso com a questão interna, mormente quando as regras nacionais estabelecem na primeira hipótese (relação internacional), uma possibilidade e na segunda (relação interna) um comando imperativo, consoante previsto nos artigos 199 do CTN e 37, XII da CRFB.

CONCLUSÕES

Segundo estudos divulgados no relatório anual pela divisão de desenvolvimento econômico da Comissão Econômica para América Latina e Caribe - CEPAL, relativamente ao ano de 2016, a evasão fiscal no Brasil, especificamente no caso do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica, atingiu o percentual de 26,6% de perdas.¹²

Os números exemplificativamente divulgados são um verdadeiro registro da ineficiência do sistema fiscalizatório estatal e traduzem o privilégio de alguns, que relutam em descumprir a lei e não pagar os tributos devidos. Os indicadores estatísticos são um grande reforço aos argumentos jurídicos esgrimidos acima, quanto à necessidade de cumprimento paulatino de mandamento constitucional de integração entre as fazendas públicas, a teor do que preconiza o art. 37, XXII da CRFB/88.

O quadro brasileiro atual, no estudo apontado, direciona para a implementação de mecanismos capazes de emprestar maior segurança e precisão aos processos de lançamento e cobrança administrativa do crédito constituído, mantendo-se, necessariamente, por força das regras vigentes, o respeito irrestrito aos protocolos que garantem o sigilo das informações e a responsabilização adequada aos agentes descumpridores das prerrogativas funcionais.

No plano ideológico, há aqueles que se insurgem quanto à suposta perda de marcos referentes ao Estado Democrático de Direito, com acusações de que o sistema vem sendo utilizado como sintoma do retorno do estado policialesco¹³.

¹² disponível em <http://nacoesunidas.org/evasao-fiscal-na-america-latina-chega-a-us-340-bi-quase-7-do...>

¹³Vide artigo: Supremo chancelou ânsia estatal de vigiar e punir os indivíduos. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-fev-25/supremo-chancelou-ansia-estatal-vigiar-punir-individuos> - Acesso em 30 nov. 2016.

As ideias acima traduzidas, que denotam uma cisão entre as esferas pública e privada, realçam a importância do indivíduo, numa nítida prevalência de valores predominantemente garantistas do processo e do ordenamento, fazem parte do arcabouço ideológico de uma doutrina influenciada por ideias inspiradoras de políticas liberais.

A interpretação adequada quanto ao sigilo bancário e a sua oponibilidade ao fisco, além da necessidade de integração entre as fazendas públicas, porém, não está vinculada necessariamente a aspectos ideológicos ou retóricos, como pretende parte da doutrina.

Respeitados os aspectos legais e infralegais, que estabelecem parâmetros rigorosos e controláveis à obtenção e utilização de informações pela Administração Fiscal Tributária, não há qualquer risco à proteção da confiança legítima, ou invasão injustificada de direito fundamental, na precisa medida em que além de respeitada a legalidade é esse o comportamento que se espera ordinariamente do Estado, na busca dos créditos tributários que suportam a estrutura estatal e constituem elementos para a realização das finalidades básicas consagradas nas esferas normativas mais elevadas do ordenamento.

Certamente a força dos fatos não pode ser ignorada pelo Direito e, no caso em apreço, os fatos são contundentes ao demonstrar que o respeito à Constituição impõe uma interpretação voltada à concretização de valores coletivos equilibrados por limites claros, precisos e controláveis, democraticamente fixados em normas legais e infralegais, hierarquicamente submetidas à Lei maior.

Evidentemente que mais difícil do que editar e alterar leis é modificar a mentalidade dos envolvidos na incidência dos conteúdos normativos.

A cooperação entre as fazendas a partir da vigência efetiva da Lei Complementar 105/2001, é um forte instrumento de efetivação, verificação e cobrança do crédito tributário, diminuindo o perigoso sentimento coletivo, de que vale a pena estar inadimplente e se locupletar do tributo, que deveria ser recolhido aos cofres públicos.

Mostra-se, ainda, legal, na medida em que encontra guarida no 199 do Código Tributário Nacional que, por sua vez, respeita e reflete o verdadeiro sentimento constitucional, quando conjugados os dispositivos contidos no art. 145, parágrafo único e 37, XXII da CRFB/1988.

Um procedimento fiscal efetivo servirá indiscutivelmente à segurança jurídica, na mesma medida em que a certeza da imposição e cumprimento a da pena ao condenado diminuirá a criminalidade.

Mais do que nunca, nesta “sociedade de risco”, na conhecida expressão cunhada por Bech (1998), é preciso compatibilizar liberdade com responsabilidade. Nesse sentido: “é preciso estar alerta para não defender os princípios certos pelas causas erradas” (OURÉM, 2003).

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense. 13.ed. 2015

BECH, Ulrich. *La Sociedad Del Riesgo: Hacia Una Nueva Modernidad*. Barcelona: Paidós. 1998

COELHO, Carolina Jatobá Reis. O sigilo bancário e governança global: a incorporação do fatca (foreign account tax compliance act) no ordenamento jurídico brasileiro diante do impacto regulatório internacional. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, Brasília. v.1, n.2, p.83-122, jan./jul.2015.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Parâmetros para a quebra/transferência do sigilo. *Revista Consultor Jurídico*. mar. 2016.- Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-12/observatorio-constitucional-resta-sigilo-bancario-decisao-supremo>>. Acesso em 30 nov. 2016.

DIMOULINS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Atlas. 5. ed. rev. atual. e ampl 2014.

SALOMÃO, Glauco; SALOMÃO, Geílson. Supremo chancelou ansia estatal de vigiar e punir os indivíduos. *Revista Consultor Jurídico*. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-25/supremo-chancelou-ansia-estatal-vigiar-punir-individuos>>. Acesso em 30 nov. 2016.

OURÉM, Hélio. Segurança jurídica, liberdade e elisão. *Revista da AGU*. ano III: abril de 2003. Disponível em: <<http://www.escola.agu.gov.br/revista/anoiii.abril.2003>>. Acesso em 06.julho 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang, *A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Disponível em: <<http://www.mundojuridico.adv.br>>. Acesso em 06 jul. 2016.