

# DÍVIDA ABERTA APP: DA COLISÃO DA PRIVACIDADE E TRANSPARÊNCIA AO CHAMADO COMPLIANCE FISCAL

---

## *OPEN DEBT APP: FROM THE COLLISION OF PRIVACY AND TRANSPARENCY TO THE SO CALLED FISCAL COMPLIANCE*

**DIOGO LOPES CAVALCANTE**

Procurador da Fazenda Nacional. Ex-advogado da Petrobras. Doutorando em Economia pela UNIOESTE. Mestre em Processo Civil pela UNIPAR. Especialista em Direito Público pela Unb. Graduado em Direito pela UFPR. Graduado em Economia pela *FAE Business School*.  
diogolcavalcante@yahoo.com.br

**Resumo:** O presente artigo tem por objetivo analisar o novo aplicativo dívida aberta, criado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, cujo maior objetivo é disponibilizar os dados dos débitos inscritos em dívida ativa das pessoas físicas e jurídicas com a União. O foco da análise reside em questionar essa medida à luz do Princípio da Transparência de Dados e Privacidade na era digital, considerando os preceitos do compliance fiscal. Deste modo, como objetivos específicos: i) são elucidados os Princípios da Transparência e da Privacidade, além de sua colisão respectiva; ii) é apresentado um retrospecto do Aplicativo Dívida Aberta, tanto do ponto de vista técnico como legal; e iii) são apresentados os preceitos relacionados ao chamado compliance fiscal. Pontos que demonstram que a iniciativa da União está adequada do ponto de vista normativo, não guardando ilegalidade ou inconstitucionalidade.

**Palavras-chaves:** dívida aberta; transparência; privacidade; colisão; compliance fiscal.

**Abstract:** The purpose of this article is to analyze the new open debt application, created by the National Treasury Attorney, whose main objective is to make available the data of debts registered in active debt of individuals and legal entities with the Union. The focus of the analysis lies in questioning this measure in the light of the Principle of Data Transparency and Privacy in the digital age, considering the principles of tax compliance. Thus, as specific objectives: i) the Principles of Transparency and Privacy are elucidated, in addition to their respective collision; ii) a retrospective of the Open Debt Application is presented, both from a technical and legal point of view; and iii) the provisions related to the so called tax compliance are presented. Points that demonstrate that the Union's initiative is adequate from the normative point of view, without keeping it illegal or unconstitutional.

**Keywords:** open debt; transparency; privacy; collision; fiscal compliance.

**Sumário:** 1. Introdução - 2. Princípio da Transparência e da Privacidade na era digital: 2.1. Sobre o Princípio da Privacidade; 2.2. Sobre o Princípio da Transparência; 2.3. Sobre a colisão dos Princípios da Transparência de Dados e Privacidade - 3. Aplicativo Dívida Aberta: 3.1. Concepção legal; 3.2. Concepção técnica - 4. *Compliance* tributário - 5. Considerações finais - 6. Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo analisar o novo Aplicativo Dívida Aberta, criado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, cujo maior objetivo é disponibilizar os dados dos débitos inscritos em dívida ativa das pessoas físicas e jurídicas com a União.

O foco da análise reside em questionar essa medida a luz do Princípio da Transparência de Dados em colisão com o Princípio da Privacidade no ambiente digital. Parâmetros confrontados com o chamado *compliance* fiscal.

Deste modo, o presente artigo foi dividido em três seções. Primeira seção dedicada aos princípios da transparência e da privacidade na era digital. Segunda seção atrelada ao aplicativo propriamente dito da dívida aberta, tanto do ponto de vista técnico como legal. E terceira seção analisando o novo conceito do chamado *compliance* fiscal.

Capítulos do trabalho voltados para o questionamento acerca da adequação da disponibilização dos débitos fiscais, com o enfrentamento acerca da legalidade ou constitucionalidade da medida.

Por fim, cabe ressaltar que o aplicativo em análise revela, antes de tudo, uma mudança no modelo administrativo burocrático da União para um modelo administrativo gerencial. Eis uma mudança no processo de cobrança fiscal, ainda no contexto da Emenda 19/98 e do Princípio da Eficiência Administrativa. (MELO; GASSEN, 2016, p. 223)

## 2. PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E DA PRIVACIDADE NA ERA DIGITAL

### 2.1. Sobre o Princípio da Privacidade

As discussões iniciais sobre privacidade e intimidade se deram a partir dos primeiros debates filosóficos na antiguidade clássica, que tematizavam acerca do público e o privado. Contudo, a ideia de privacidade apenas ganhou força com o surgimento da burguesia, com a nova estruturação social, econômica e política da época, como forma de expressão da personalidade (CANCELIER, 2017).

O marco teórico da discussão do direito à intimidade, todavia, ocorreu em 1890, com a publicação do artigo de Warren e Brandeis intitulado “*The right of privacy*”, cuja argumentação consistia em dificultar a intromissão da imprensa na vida e honra dos civis (ANDRADE, 2015). Em outro extremo, paralelamente, foi desenvolvida a teoria alemã dos círculos concêntricos (*Persönlichkeitsrecht*) criada por Heinrich Hubmann e Heinrich Henkel, quanto a proteção da privacidade (SZANIAWSKI, 2005; COSTA JR, 1995).

Ora, a privacidade é um termo bastante subjetivo, justo porque sua concepção depende do contexto em que é inserida, sendo ainda necessário compreender que intimidade e vida privada são termos distintos.

---

Uma das definições para a palavra privacidade, pelo próprio dicionário da língua portuguesa, é a habilidade de uma pessoa em controlar a exposição de informações acerca de si e exercer esse controle de forma consciente com seus interesses e valores pessoais.

Pertinente ao subjetivismo do termo intimidade, cerceada por institutos jurídicos, pode-se afirmar que a privacidade concede ao sujeito de direito o poder de impedir intromissões, vedando qualquer invasão em sua esfera privada ou íntima.

A privacidade, ainda, nada mais é do que uma tríade de direitos, direito de não ser monitorado, direito de não ser registrado e direito de não ser reconhecido (direito de não ter registros pessoais publicados), transcendendo, nas sociedades informacionais, os limites de mero direito de privacidade para um fundamento do Estado Democrático de direito, devendo ser buscado por todos como elementos essenciais ao alicerce dos indivíduos, consoante as garantias fundamentais (VIANNA, 2013).

Na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 constava desde já a necessidade de proteção da vida privada e da intimidade, conforme exposto no Artigo 12: “ninguém será objeto de interferências arbitrárias em sua vida privada, família, domicílio ou correspondência, nem ataque à sua honra ou reputação; toda pessoa tem direito à proteção da lei, contra tais interferências ou ataques”.

O Artigo 11 do Pacto de San José da Costa Rica, recepcionado no Brasil pelo Decreto 678 de 1992, assegura também a proteção da privacidade:

- 1 - Toda pessoa tem direito ao respeito da sua honra e ao reconhecimento de sua dignidade;
- 2 - Ninguém pode ser objeto de ingerências arbitrárias ou abusivas em sua vida privada, em sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência, nem de ofensas ilegais à sua honra ou reputação;
- 3 - Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra tais ingerências ou tais ofensas.

A Constituição Federal, promulgada em 1988, tornou a dignidade da pessoa humana, um de seus fundamentos, designando garantias e direitos fundamentais. Estritamente no âmbito da vida privada, o Art. 5º, inciso X, enuncia:

“São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”, ou seja, esse dispositivo da Constituição estabelece a devida importância e proteção à intimidade e à vida privada do homem, alocando esse direito como garantia fundamental e instituindo um princípio constitucional dentro do Estado Democrático de Direito.

Analisando mais a fundo, especificamente a teoria difundida pelo direito germânico, a chamada “Teoria dos Círculos Concêntricos da Esfera da Vida Privada” ou “Teoria das Esferas da Personalidade”, tem-se uma diferenciação do privado, do íntimo,

do secreto e do público. São três níveis ou círculos de acordo com a intensidade do instituto privacidade: a vida privada (circunferência externo), a intimidade ou confidencialidade (círculo intermediário), e a esfera mais interna e o menor reservada a opções sexuais, filosóficas e religiosas (círculo do segredo).

Teoria esta, de 1953, elaborada pelo alemão Heinrich Hubmann, que ganhou relevância quando foi divulgada no Brasil por Elimar Szaniawski. Originariamente, contudo, Hubmann não dividia os círculos em vida privada, intimidade e segredo; mas sim em privacidade (esfera externa), segredo (esfera intermediária) e intimidade (esfera interna).

Ora, a classificação entre vida privada, intimidade e segredo, mais difundida na doutrina, se apresenta como decorrência da obra de outro alemão, Heinrich Henkel, em 1957.

Mikhail Cancelier, em seu trabalho “o direito à privacidade hoje: perspectiva histórica e o cenário brasileiro” de 2017, expõe o caso da seguinte forma:

No Brasil, tanto o constituinte quanto o legislador ordinário, ao elaborarem a Constituição 1988 e o Código Civil de 2002 optaram por não fazer uso do termo privacidade, mas das expressões vida privada e intimidade, sem oferecer conceitos a nenhuma delas. Na Constituição de 1988 fala-se, também, em sigilo (de correspondência, das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas) e na inviolabilidade da casa. Fica claro que é possível fazer uso de qualquer um dos termos para referenciar a mesma situação. Por exemplo, fala-se em vida privada ou vida íntima para tratar do mesmo espaço da vida sobre a qual se fala. Algo secreto, sigiloso ou íntimo pode ser relacionado ao mesmo aspecto que se deseja manter em segredo. O privado pode ser íntimo, o íntimo pode ser secreto, o secreto pode ser privado. Ao mesmo tempo, cada um deles poderá assumir – de forma bastante subjetiva – a depender do sujeito da fala, um significado específico. Assim, nem sempre o íntimo será secreto ou o assunto sigiloso será privado. O que se quer dizer é que o significado do discurso irá variar conforme quem o profere, possibilitando cada um dos termos aqui apresentados usos variados. Juridicamente, a mesma possibilidade é aventada.

Vale ressaltar, ainda, que os direitos fundamentais não gozam de renúncia plena e alguns nem mesmo aceitam qualquer tipo de violação, mas no caso da privacidade e da intimidade podem sofrer autolimitações, sem irem contra a dignidade da pessoa humana (MENDES, BRANCO, 2015, p. 285).

Cada caso deve ser analisado individualmente, observar se houve a permissão tácita ou expressa do titular do direito, entender o contexto em que se insere a divulgação do fato na imprensa e qual a pretensão para tal. Sempre lembrando que a veracidade da informação não é o suficiente para divulgação do fato.

---

Todavia, ante tantos direitos assegurados e deveres a serem seguidos, é possível que se encontrem disposições que se contradizem, acarretando em conflitos decorrentes do exercício de direitos individuais por diferentes titulares. À vista disso, assevera Gilmar Mendes (2012, p. 342):

Assinale-se que a ideia de conflito ou de colisão de direitos individuais comporta temperamentos. É que nem tudo que se pratica no suposto exercício de determinado direito encontra abrigo no seu âmbito de proteção. Assim, muitas questões tratadas como relações conflituosas de direitos individuais configuram conflitos aparentes, uma vez que as práticas controvertidas desbordam da proteção oferecida pelo direito fundamental em que se pretende buscar abrigo. A precisa identificação do âmbito de proteção do direito indica se determinada conduta se acha protegida ou não. [...] Embora se cogite, não raras vezes, de uma suposta colisão de direitos, é certo que a conduta questionada já se encontra, nesses casos, fora do âmbito de proteção do direito fundamental.

Seguindo esse viés, Mendes traduz que apenas há uma “autêntica colisão quando um direito individual afeta diretamente o âmbito de proteção de outro direito individual” (2012, p. 342-343).

Segundo Mendes, a jurisprudência vem se orientando de maneira a se valer de uma ponderação de bens frente ao caso concreto, que leve em conta as circunstâncias do fato. Assim, teríamos que quanto mais intensa se revelar a intervenção em um dado direito fundamental, mais significativos ou relevantes hão de ser os fundamentos justificadores dessa intervenção (MENDES, 2012, p. 348).

## 2.2. Sobre o Princípio da Transparência

O chamado Princípio da Transparência, aplicado em vários ramos do Direito, apresenta um contorno especial no que se refere ao ambiente digital ou online. Mais do que isso, o ambiente digital constitui uma ferramenta importante no que se refere à atuação da Administração Pública, como é tratado no presente artigo quanto ao Aplicativo Dívida Aberta, que revela os atuais 5,5 milhões de devedores inscritos na Dívida Ativa da União com débitos que somam R\$ 1,9 trilhão.

Esse princípio, contextualizado nesse ambiente digital, é conhecido pela expressão cibertransparência, expressão inaugurada pelos trabalhos de Cass Sustein (2003) e de Perez Lunô (2004). Expressão consolidada em trabalhos nos anos seguintes.

Uma ligação importante dessa expressão cibertransparência foi feita pela professora Temis Limberger (2016) no que diz respeito à Administração Pública. Como bem coloca a autora, as informações públicas em rede denotam uma nova forma de administração, constituindo “uma nova forma de gerenciamento público e das relações democráticas com a sociedade” (2016, p. 201).

Tratar-se-ia a transparência de algo mais profundo que a mera publicidade – de divulgar atos administrativos –, sim de completo acesso a informação pública, conjugando publicidade, informação e democracia. Princípio que diferenciaria Estados modernos de Estados absolutistas, como defendido por Bobbio (2000), fazendo com que a decisão administrativa seja melhor avaliada a luz da eficiência (LIMBERGER, 2016, p. 202).

Na legislação brasileira, especificamente, deve-se citar a Lei Nº 12.527/2011 que teve como objetivo colocar a informação administrativa a disposição na rede mundial de computadores, sob a concepção do controle social. Concepção ratificada no julgamento do Tema de Repercussão Geral Nº 483 do Supremo Tribunal Federal: “Princípio da Publicidade Administrativa (*caput* do Art. 37) que significa o dever estatal de divulgação dos dados públicos. Dever eminentemente republicano, porque a gestão da ‘coisa pública’ (República é isso) é de vir a lume com o máximo de transparência”.

Acerca dessas informações administrativas a disposição da internet, ainda, seria necessário a padronização dos dados (LIMBERGER, 2016), fortalecendo o controle social com proximidade também de entidades de fiscalização como o Ministério Público e o Tribunal de Contas. Além disso, como defende Temis Limberger (2016), o debate de acesso a informações públicas não deveria apenas estar preso a remuneração de servidores públicos, mas também deveria atingir áreas importantes como as licitações; lembrando a autora, ainda, que os países com maior nível de transparência apresentam menores índices de corrupção.

### 2.3. Sobre a colisão dos Princípios da Transparência de Dados e Privacidade

Pois bem, confrontando o Princípio da Privacidade com o Princípio da Transparência de Dados da Administração Pública em matéria de dívida ativa tem-se uma colisão de direitos. Colisão que poderia conduzir para um debate entorno da chamada autodeterminação informativa da liberdade do indivíduo.

Ora, a autodeterminação informativa foi reconhecida pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão em 2008 (LIMBERGER, 2016) como a mitigação da proteção de dados para aqueles indivíduos que se colocam em situação de autoexposição, tal qual indivíduos atuantes em redes sociais. Construção análoga à feita pelo Supremo Tribunal Federal no caso da decisão do Tema 483 de repercussão geral, que julgou como legal a divulgação eletrônica dos dados dos vencimentos dos agentes públicos que “não pode ter a mesma privacidade que tem o cidadão comum”.

Enfim, a divulgação de dados de dívida ativa dos devedores com a União poderia constituir hipótese semelhante de mitigação da privacidade a luz da transparência pública. De modo que, tratar-se-ia de ônus para estas pessoas a exposição dos débitos como decorrência da constituição destes.

A divulgação destes dados da dívida ativa da União no ambiente virtual, mais do que isso, constitui importante avanço no que diz respeito ao uso da rede mundial de

---

computadores para a educação da população (LIMBERGER, 2016): “estas informações forem disponibilizadas em rede, acessadas e compreendidas, serão uma ferramenta democrática importante”.

A respeito de outras controvérsias, ainda, em se tratando da utilização do aplicativo dívida aberta, vale analisar outra perspectiva da eventual violação de privacidade de dados. Para além da mitigação da privacidade dos devedores da União, cabe reconhecer que existe uma mitigação da privacidade daqueles que fazem uso do aplicativo respectivo.

Trata-se de um alerta que consta do download do próprio aplicativo. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) bem alerta que a utilização do serviço pelo usuário a permite armazenar certas informações de navegação como:

- i) a identificação do seu dispositivo;
- ii) quais recursos foram utilizados;
- iii) quando os recursos foram acessados;
- iv) confirmação se o Devedor funciona no endereço cadastrado;
- v) qual o tempo de permanência/utilização dos recursos;
- vi) quais os eventuais erros ocorridos e seus detalhamentos.

Ainda, de forma adicional, a considerar anuência do usuário, poderá o aplicativo ter acesso à câmera e a geolocalização do local do uso; sistema similar a de outros aplicativos.

Feito esse alerta, todavia, a PGFN informa que os dados que são coletados dos usuários são armazenados em “centros de dados exclusivos da Administração Pública Federal” e que tem tráfego “de modo criptografado entre o seu dispositivo (*smartphone*) e os demais equipamentos que operam o sistema”. Portanto, tais dados dos usuários, respeitadas as exceções legais, não seriam acessados ou repassados a terceiros.

### 3. APLICATIVO DÍVIDA ABERTA

#### 3.1. Concepção legal

O embasamento legal desse aplicativo está previsto na Lei de Acesso à Informação (Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011) e à Política de Dados Abertos do Poder Executivo Federal (Decreto Nº 8.777, de 11 de maio de 2016).

A publicação dos dados da Dívida Ativa, ainda, atenderia a uma recomendação da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e do Tribunal de Contas da União. Trata-se essa recomendação objeto do Acórdão do TCU Nº 2497/2018 em que se discutiu a auditoria operacional na gestão da dívida ativa da União. Eis os termos:

---

#### Sumário

RELATÓRIO DE AUDITORIA. AVALIAÇÃO DA EFICIÊNCIA NA RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS INSCRITOS NA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. OPORTUNIDADES DE MELHORIA. RECOMENDAÇÕES.

#### Acórdão

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de auditoria operacional realizada na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com o objetivo de avaliar a eficiência na recuperação dos créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União.

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, com fundamento nos Art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992 c/c Art. 250, incisos I e III, do Regimento Interno do TCU, e diante das razões expostas pelo Relator, em:

(...)

9.1. recomendar ao Ministério da Fazenda que:

(...)

9.2.3. aprimore a disponibilização das informações referentes à Dívida Ativa da União em seu portal, para permitir a exportação de relatórios detalhados em formato eletrônico, aberto e legível por máquina, bem como prover dados analíticos, notas e pareceres de interesse coletivo em local de fácil acesso, em observância ao Art. 8º da Lei 12.527/2011 (LAI) e ao Princípio da Publicidade contido no Art. 37 da Constituição Federal de 1988;

(...)

169. Caso os dados de certidões fossem disponibilizados pela Fazenda em formato eletrônico processável por máquina, seria possível o desenvolvimento de aplicativo que avaliasse a questão da regularidade fiscal não só para um processo de licitação específico, mas para todas as licitações e contratos realizados em determinado período. Para isso, bastaria apurar se na data da realização do procedimento havia alguma certidão de regularidade fiscal válida para aquele contribuinte.

Saindo do aspecto infralegal, passando ao aspecto constitucional, vale reconhecer que a iniciativa posta do aplicativo constitui concretização do valor ou princípio da cidadania, positivado como fundamento do Estado brasileiro no Artigo 1º, inciso II da Constituição de 1988.

Cidadania contextualizada na era digital ou cibercidadania como defendido por autores como Perez Luno (2004) citados anteriormente. Sobre esse sentido:

A cibercidadania foi inicialmente concebida para o exercício dos direitos individuais de participação política. Hoje, porém, possui uma força expansiva que lhe permite a irradiação na esfera coletiva dos direitos sociais. Um dos aspectos nos quais se manifesta esta segunda dimensão é o que se refere à disponibilidade de informação pública em rede, a partir da qual se pode habilitar o incremento dos direitos sociais por meio de uma gestão

---



correta dos recursos públicos, a qual se denomina cibertransparência. (LIMBERGER, 2016)

Nesse contexto há que se reconhecer que a informação pública e sua compreensão significa exercício da cidadania; verdadeira prática que estimula boas práticas e atua de forma preventiva a atos fraudulentos. Finaliza Temis Limberger (2016):

A experiência brasileira de acesso à informação pública é recente e tem centrado o debate na questão dos vencimentos dos servidores públicos, sem atentar a outros gastos, tais como as licitações, renúncias fiscais e doações a campanhas políticas. [...]

O Supremo Tribunal Federal, por meio do RE 652.777-SP, demonstra uma preocupação com a transparência da administração pública, o que é positivo para o fortalecimento democrático do país, uma vez que a democracia brasileira está em processo de formação, necessitando consolidar-se.

Ora, a transparência dos débitos fiscais, por meio da inovação respectiva à legislação, nada mais constitui do que uma modernização normativa, a considerar que as raízes da cobrança fiscal no Brasil remontam o tempo da colônia portuguesa:

No Brasil, foi a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que elaborou o anteprojeto da Lei N° 6830, de 22 de setembro de 1980. Atualmente, com mais de trinta anos e poucas alterações, essa norma delimitou a execução fiscal que é atualmente utilizada. O texto da Lei vigente substituiu o Decreto-lei N° 960, de 29 de maio de 1914, que continha excertos dos Regulamento N° 737, de 25 de novembro de 1850. Ou seja, a arqueologia normativa remete o interessado aos títulos IX, X, XII e XIII, do Livro Primeiro, das Ordenações Filipinas.” (MELO; GASSEN, 2016, p. 216)

### 3.2. Concepção técnica

O Dívida Aberta é um aplicativo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que apresenta os devedores inscritos em dívida ativa da União ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

A ideia do aplicativo, segundo consta da própria plataforma, é de promover a transparência pública e difundir o consumo consciente além de ações de cidadania ativa.

São funcionalidades do aplicativo, como indicado nos serviços do GooglePlay e AppStore:

- i) leitura de *QR Code* de notas fiscais;
- ii) consulta rápida por nome, CPF ou CNPJ;
- iii) consultas personalizadas por tipo de dívida (FGTS, multa trabalhista, multa criminal, multa eleitoral, previdenciária, demais débitos tributários, demais débitos não tributários), Estado, Município, atividade econômica e faixa de valor da dívida;

- iv) georreferenciamento dos devedores pessoa jurídica;
- v) confirmação do endereço do devedor pelo usuário, para auxiliar a PGFN na recuperação dos créditos;
- vi) banners informativos;
- vii) link direto para o portal regularize, permitindo ao usuário consultar, pagar, parcelar ou contestar seus débitos através da plataforma digital da PGFN.

Para usar o Dívida Aberta, em sua tela inicial, o aplicativo exibe um menu de consulta rápida por nome, CPF ou CNPJ do contribuinte, além de banners informativos e os maiores devedores na região do usuário.

Ao selecionar o menu de busca, o usuário poderá selecionar diversos filtros de pesquisa, como tipo de dívida, Estado ou Município do domicílio do devedor, sua atividade econômica e faixa de valor da dívida.

O usuário poderá encontrar as empresas devedoras por CPF/CNPJ, nome (razão social ou nome fantasia), leitura de QR Code em nota fiscal e atividade econômica (CNAE). São exibidos devedores na condição de devedor principal, corresponsável ou solidário. As empresas aparecerão em ordem decrescente de valor do débito, da maior devedora para a menor, ou em ordem alfabética — de acordo com a escolha usuário — apresentando o montante das dívidas.

Se o usuário perceber que possui algum débito em seu nome, clicando no banner regularize, ele acessará o portal de serviços PGFN, onde poderá pagá-lo, negociá-lo ou até mesmo solicitar sua revisão sem precisar se dirigir a uma unidade da PGFN.

A partir da leitura do *QR Code* da nota fiscal, o usuário pode identificar rapidamente se o estabelecimento em que consumiu possui algum débito em situação irregular.

A funcionalidade de georreferenciamento exibe os devedores pessoa jurídica no mapa. O número indicado nos balões corresponde à quantidade de devedores na região. Devedores pessoa física não são listados, a fim de preservar sua privacidade.

Por fim, no detalhamento do débito, o usuário pode confirmar se um devedor realmente funciona no endereço indicado.

Ferramenta importante do aplicativo, ainda, é a possibilidade, com a habilitação da função GPS do aparelho, localizar as empresas devedoras mais próximas do local de acesso. Essa opção, no entanto, não está disponível para acesso de devedores pessoas físicas, por seu eventual domicílio fiscal; hipótese que a consulta só é possível pela respectiva consulta de CPF.

Sobre os débitos indicados no aplicado vale ressaltar não se tratar apenas de débitos de natureza tributária, mas sim de débitos inscritos em dívida ativa de diversas categorias, como previdenciários e do próprio Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Débitos, inclusive, que podem estar com a exigibilidade suspensa.

---

A plataforma, portanto, chama a atenção para face contrária da moeda de se promover uma Constituição dita social, a face do custo dos direitos e necessidade de financiamento do Estado:

No livro *The cost of rights*, os autores Stephen Holmes e Cass R. Sunstein desenvolvem diversos aspectos de seu argumento central, qual seja: que todos os direitos têm custos, uma vez que dependem do aparelhamento estatal para serem concretizados. (TAMANHA. 2016, p. 197)

Outrossim, pode-se dizer que esse aplicativo se apresenta como uma necessidade em inovar um sistema de cobrança fiscal, embasado no chamado rito de execução fiscal – lento e custoso –, que tem resultados desanimadores:

Especificamente em relação à execução fiscal, igualmente se infere, a partir de dados coletados em recentes pesquisas concluídas neste ano de 2011, que também está contrariando a orientação teórica da matriz tributária brasileira, pois não está recuperando de forma satisfatória. A execução fiscal tem sido ajuizada e processada em conformidade com a legislação, contudo parece não estar alcançando o resultado esperado, que é recuperar bem e com celeridade o crédito daqueles devedores que não pagaram voluntária e tempestivamente o seu débito. (MELO; GASSEN, 2016, p. 209)

#### 4. COMPLIANCE TRIBUTÁRIO

Sobre a matéria até então aqui tratada – da transparência de dados dos registros da Dívida Ativa da União por meio de aplicativo – vale apresentar um importante conceito chamado de *compliance*, e sua aplicação no direito tributário.

O sentido da palavra *compliance* deriva do verbo em inglês “to comply”, cujo significado em português é cumprir, realizar e atingir determinado ponto. Ou seja, a primeira impressão, o termo significa adesão, cumprimento, obediência e adequação às normas.

Entretanto, o termo *compliance* muitas vezes é traduzido para a língua portuguesa como governança corporativa, expressão que, apesar de adequada, representa somente uma entre as várias facetas do termo (SANSON, 2018, p. 198). Ora, o termo *compliance* tem várias acepções, podendo significar controles para monitorar atos de corrupção ou atos de gestão de risco nesse área (SANSON, 2018, p. 205).

O *compliance* fiscal, por sua vez, é usualmente associado ao grau em que os contribuintes se adequam ou agem em conformidade com as normas tributárias (JAMES; ALLEY, 2002). O termo, vale ressaltar, tem recebido especial atenção em diversas proposições normativas que buscam imprimir maior cooperação na relação entre fisco e contribuinte. Sentido que tem total correlação com a temática posta no aplicativo dívida aberta. Ora:

Normalmente, o comportamento em conformidade com as normas tributárias (*compliance* fiscal) implica as seguintes condutas: a) adequada comunicação e declaração do contribuinte acerca da base de cálculo do tributo; b) correta aferição da responsabilidade tributária; c) apresentação pontual da declaração referente ao tributo; d) pagamento tempestivo do montante devido. (VITALIS, 2018, p. 83)

Todavia, segundo Simon James e Clinton Alley (2002) o tema não é inédito, visto ser antiga a discussão sobre como estimular o contribuinte para cumprir as normas tributárias ou como sancioná-lo adequadamente em caso de não cumprimento.

A transparência fiscal, por sua vez, é parâmetro para alcançar o *compliance* fiscal, já que é um instrumento que visa fornecer ao fisco federal acesso a uma série de dados dos contribuintes a fim de verificar o devido cumprimento das obrigações principais e acessórias de pessoas físicas e jurídicas. Dados esses que podem ser objeto de cruzamento para identificação de potenciais erros e sonegações, com grande impacto na vida com contribuintes individuais e empresariais (UTUMI, 2018, p. 48).

*Compliance*, portanto, é a expressão que vem adquirindo força em meio ao discurso jurídico e empresarial brasileiro. Em tradução literal, o termo remete à palavra “cumprimento das leis” (CARVALHO, 2018, p. 9):

Uma observação mais atilada faz notar que o vocábulo é reservado para descrever o conjunto de práticas, implementadas no interior de uma empresa, para melhor monitorar o bom cumprimento de legislações e controlar a licitude dos relacionamentos jurídicos com terceiros. Entre as relações que recebem maior atenção despontam aquelas mantidas com o Poder Público, que constituem objeto de crescente número de normas.

Nesse contexto, *compliance* “é uma expressão que se volta para as ferramentas de concretização da missão, da visão e dos valores de uma empresa” (RIBEIRO; DINIZ, 2015, p. 88). Ainda, quando se fala que *compliance* consiste em um conjunto de regras de conduta, poderia o intérprete deduzir que esse termo designa um conjunto de regras morais (SANSON, 2018, p. 205).

*Compliance* não é apenas uma visão atrelada ao setor privado em si, mas também com o relacionamento com o poder público. Ou seja, a integridade e transparência entre o relacionamento de uma empresa privada e a Administração Pública é uma diretriz estabelecida nesse sentido, a fim de, dentre outros objetivos, afastar a corrupção (CARVALHO, 2018, p. 10).

Isso fica claro com a implementação de programas de integridade por empresas privadas que se relacionam com o setor público vem se tornando realidade em alguns estados brasileiros, principalmente após a publicação da Lei Anticorrupção Empresarial (Lei 12.846/2013).

---

Além das contratações com o poder público, as diretrizes do *compliance* também são úteis também para evitar complicações fiscais e penais na área tributária, “o que permite uma vantagem competitiva de mercado e proporciona a sustentabilidade da organização empresarial” (CARNEIRO, 2016).

É nesse cenário que se faz necessária a implementação específica do *compliance* tributário, tendo em vista que a quantidade de leis e normas tributárias brasileiras – e respectivas alterações – dificulta a adequação da empresa à legislação fiscal:

[...] A revisão das informações antes de serem declaradas ao Fisco, bem como a observância precisa de toda a legislação em vigor, é indispensável para garantir a boa administração da “empresa”, evitando, de forma eficaz e lícita, possíveis penalidades fiscais que podem atingir o patrimônio da sociedade e até mesmo, em alguns casos, o patrimônio pessoal dos sócios (CARNEIRO, 2016).

No direito tributário, portanto, o *compliance* tem grande influência e pode ser conceituado como “o conjunto de medidas que garante conformidade nos processos diários, como tributos a serem pagos e documentação a ser entregue” (AMARAL, 2018), sendo que seu objetivo é “avaliar e organizar processos fiscais da empresa para que eles estejam em conformidade com a lei”; principalmente por ser o Brasil um país com alta complexidade no sistema fiscal (OLIVEIRA; FILHO, 2016).

Os primeiros sinais das atividades de *compliance* começaram em 1913 nos Estados Unidos, com a criação do Banco Central Americano, para implementar um sistema financeiro mais flexível, seguro e estável (ABBI; FERRABAN, 2004, p. 4).

O marco referencial foi a Conferência de Haia, em 1930, concebendo a fundação do BIS (*Bank of International Settlements*), sediado em Basiléia, na Suíça, cujo principal objetivo foi buscar a cooperação entre os bancos centrais (ABBI; FEBRABAN, 2009, p. 24).

Com a quebra da Bolsa de New York (1929), surgiu a Política Intervencionista *New Deal*, em 1932, que implantou os conceitos *Keynesianos*, para que o Estado interviesse na economia, a fim de corrigir as distorções naturais do capitalismo. Em 1934, criou-se a SEC (*Securities and Exchange Comission*), exigindo o registro do prospecto de emissão de títulos e valores mobiliários.

Em 1960, “a SEC passa a insistir na contratação de *compliance officers*, para: criar procedimentos internos de controles; treinar pessoas e monitorar, auxiliando as áreas de negócios a ter a efetiva supervisão” (ABBI; FEBRABAN, 2004, p. 5). É aqui que se inicia a “era do *compliance*”.

Ainda de acordo com a mencionada pesquisa (2004, p. 7), alguns fatores históricos após esse período favorecerem o desenvolvimento e o alcance das técnicas de integridade; mas foi em 1974 que se configurou outro marco referencial, com o surgimento do Comitê de Regulamentação Bancária e Práticas de Supervisão, criado

pelos bancos centrais dos países-membros do G-10, fazendo com que a atividade de *compliance* se expandisse para as demais atividades financeiras no mercado americano.

No final da década de 1970, com a elaboração do hoje célebre *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA), colocou-se sob holofotes as práticas das multinacionais norte-americanas, exigindo-lhes a pronta adoção de medidas para maior transparência e controle dos atos desenvolvidos no exterior (ABBI, FEBRABAN, 2009, p.5).

O professor Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 9) afirma:

A adoção dessas políticas no interior de tais empresas de alcance global, que receberam o nome de *compliance*, contribuíram para sua disseminação pelas várias regiões do globo e inspiraram a criação de legislações semelhantes em diversos países, bem como para a instalação de órgãos especializados e de normas sobre o tema no interior de organismos internacionais.

Por conseguinte, em 1988, surge o “Acordo de Basiléia”, mediante a publicação dos 13 princípios concernentes à supervisão pelos administradores, “tendo como fundamento a ênfase na necessidade de Controles Internos efetivos e a promoção da estabilidade do Sistema Financeiro Mundial” (ABBI; FEBRABAN, 2004, p. 7).

A partir daí, verifica-se forte influência no cenário financeiro brasileiro. Isso porque, com o advento da Constituição Federal de 1988, foi publicada pelo Congresso Nacional a Lei N° 9.613/98, estabelecendo diretrizes acerca dos crimes de lavagem de dinheiro e ocultação de bens, bem como sobre a prevenção da utilização do Sistema Financeiro Nacional para atos ilícitos. Evidentemente, a publicação da lei foi influenciada pelo combate à corrupção decorrente da adoção dos métodos de *compliance* no mundo, inclusive porque, no mesmo ano, o Brasil adotou os 13 princípios, por meio da Resolução N° 2.544/98.

Em 1997, o Comitê de Basiléia divulgou os 25 princípios para uma Supervisão Bancária Eficaz, assim estabelecendo seu Princípio N° 14:

Os supervisores da atividade bancária devem certificar-se de que os bancos tenham controles internos adequados para a natureza e escala de seus negócios. Estes devem incluir arranjos claros de delegação de autoridade e responsabilidade: segregação de funções que envolvam comprometimento do banco, distribuição de seus recursos e contabilização de seus ativos e obrigações; reconciliação destes processos; salvaguarda de seus ativos; e funções apropriadas e independentes de Auditoria Interna e Externa e de *Compliance* para testar a adesão a estes controles, bem como a leis e regulamentos aplicáveis.

Sob influência, ainda em preparação para o início da implantação dos programas de integridade e transparência, o Congresso Nacional brasileiro, através da Resolução 2.554/98, estabelece ao Bacen que exija das instituições financeiras o desdobramento

---

das Normas de Controles Internos, a fim de propiciar a implementação do *compliance* (ABBI e FEBRABAN, 2009, p. 24).

Em 2004, surge o “Acordo de Basileia II”, revisando o primeiro acordo e constituindo determinados pilares, quais sejam: “Capital: fortalecimento da estrutura de capitais das instituições, Supervisão: estímulo às melhores práticas de gestão de riscos e Disciplina de Mercado”. (ABBI e FEBRABAN, 2009, p. 24). Também foi adotado pelo Brasil, mediante o Comunicado expedido pelo Bacen em 2007.

Com base nas informações esboçadas pela pesquisa das duas instituições (ABBI e FEBRABAN), percebe-se que a historicidade do *compliance* tem origem em instituições bancárias. Contudo, é certo que “a eficácia de seus resultados fez com que a ferramenta ganhasse o mundo corporativo” (SFALSIN, 2018).

Para evitar longos efeitos colaterais provocados por ações fraudulentas, o mercado, quase que voluntariamente, adotou os programas de Governança Corporativa e *Compliance* a fim de demonstrar aos seus *stakeholders* um interesse “nato” de ser transparente em suas ações, buscando criar nestes, um sentimento de confiança. E quanto mais cedo uma empresa adota os programas de governança e compliance, maior é sua vantagem competitiva, uma vez que investidores buscam empresas que inspiram credibilidade. (SFALSIN, 2018).

Porém, foi apenas com a publicação da lei anticorrupção, em 2013, que o cenário jurídico brasileiro, de fato, passou a exigir programas efetivos de integridade e transparência, dispondo sobre punições mais severas. Antes dessa lei, “os programas de *compliance* eram implantados nas empresas de maneira mais displicente, a partir de modelos importados por grandes multinacionais” (LEC, 2018):

Conquanto já existissem diplomas que visavam a regular e coibir muitas das práticas evitadas pelos departamentos de *compliance*, o assunto vem atraindo a atenção do público de maneira mais incisiva desde 2014, quando da publicação da Lei 12.846/2013, chamada Lei Anticorrupção. Para além do diploma, outros acontecimentos nacionais colaboraram decisivamente para que o tema assumisse caráter de urgência em nosso país, notadamente a Operação Lava Jato e seus desdobramentos (CARVALHO, 2018, p. 9).

Justamente dentro desse contexto de combate à corrupção, por meio do *compliance* anticorrupção, é que surge uma consequência direta: a preservação do Estado Democrático de Direito.

Entre as principais inovações trazidas pela LAC, destaca-se aquela prevista no inciso VIII do Art. 7º, que diz que, na aplicação de sanções por violações à Lei Anticorrupção, será levado em consideração, entre outros critérios, “a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica”.

A implementação de programas de integridade tem o intuito de “monitorar riscos, identificar quando os protocolos são quebrados e punir aqueles que não seguem as orientações” (ENDEAVOR, 2016). Para sua efetivação, “exige preparação, adaptação e treinamento para que surta efeitos práticos e traga benefícios reais à empresa, servindo também de escudo para casos de corrupção” (MUNIZ, 2015).

Primeiramente, o interesse deve partir da maior autoridade da empresa, ou seja, o CEO deve ter uma vontade legítima de estar em *compliance*, a fim de estabelecer “os mecanismos e as formas de controle para detectar e corrigir possíveis desvios de conduta” (LEC, 2018).

Vale ressaltar que a constituição dos programas não acontece de forma livre, haja vista que deverá ser observada a legislação vigente sobre o assunto, a partir de leis específicas (ambientais, fiscais etc.), da Lei Anticorrupção e do Decreto 8.420 de março de 2015.

Nesse sentido, boas práticas de governança na relação jurídica significam maior potencial de desenvolvimento econômico e social, contribuindo com a plenitude do Estado Democrático de Direito, no qual todos se submetem igualmente à lei.

Enquanto a tendência das grandes corporações na criação e desenvolvimento de programas de *compliance* é um fenômeno que cada vez mais ganha força no Brasil, o conhecimento da prática de ilícitos tributários pelas empresas é um problema muito antigo. Empresas que fraudam e que corrompem autoridades para reduzir a sua tributação e ocultar ilícitos existem desde que os impostos foram criados.

Em termos práticos, o *compliance* tributário passou a ter maior destaque após os ataques terroristas de 2001, nos Estados Unidos, tendo a prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento ao terrorismo como grandes motores. Essas atividades ficaram a cargo de departamentos de *compliance* em instituições financeiras, especialmente nos Estados Unidos (NEDER; CRUZ, 2018, p. 132).

Seguindo nesse raciocínio, Neder e Cruz (2018, p. 129) sustentam que as normas internas de conduta são pilares importantes de um sistema de *compliance* e parte fundamental do que se chama de programas de integridade, com a finalidade de se guiar a conduta do público interno e externo com base nos princípios, valores e objetivos daquela instituição.

Seguindo a publicação da LAC e de seu Decreto regulamentador, a CGU, órgão com competência para expedir orientações, normas e procedimentos complementares referentes à avaliação dos programas de *compliance*, nos termos do §4º do Artigo 42 do Decreto 8.420/2015, publicou uma cartilha denominada “Programa de Integridade – Diretrizes para Empresas Privadas”, buscando orientar as empresas que desejam desenvolver seus programas de *compliance*.

A cartilha retro referida definiu cinco pilares nos quais os programas de *compliance* devem se apoiar: (i) comprometimento e apoio da alta direção; (ii) instância responsável

---



pelo programa; (iii) análise de perfil e riscos; (iv) estruturação das regras e instrumentos; e (v) estratégia de monitoramento contínuo.

Como apontam Kirchler et al, (2007), o debate sobre o *tax compliance* envolveu por um longo período uma pesquisa majoritariamente voltada à “psicologia econômica”, que pretendia investigar o comportamento dos contribuintes. Muitas dessas pesquisas utilizavam o paradigma do contribuinte como um agente racional, capaz de fazer uma ponderação entre custos e benefícios de pagar ou não pagar tributos. Segundo os especialistas, a decisão do agente racional, assim, dependeria de fatores como o nível de renda, a carga tributária, a probabilidade de fiscalização e a magnitude das multas.

Frey e Torgler (2007, p. 136-159) partem para uma discussão mais ampla, tratando a tributação como um “fenômeno social” e, portanto, de uma coletividade. Nessa perspectiva, a percepção de um determinado contribuinte sobre o comportamento dos demais seria o fator decisivo sobre o *tax compliance* ou a *tax morality*. Assim, segundo os mencionados autores, se os contribuintes acreditam que a sonegação é comum, sua *tax morale* diminui, se acreditam que os demais são honestos, sua *tax morale* aumenta.

Em sentido semelhante, Joshua Blank (2013) afirma que a divulgação de exemplos de sanção é uma das formas mais relevantes para que o governo influencie as percepções dos indivíduos a respeito das suas capacidades de sanção tributária. Isto é, consoante o autor, deve o governo divulgar exemplos dos pontos fortes da sanção tributária, sem expor elementos dos pontos fracos.

Já Antonio Lopo Martinez (2014, p. 327-342) aponta para as recompensas como uma das formas mais adequadas de aumentar a moral fiscal: “os resultados esperados dessas novas estratégias são claros e simples, com consequências na administração tributária e na estruturação do sistema tributário”. De certo modo, é surpreendente que até agora não tenham sido adotadas com mais vigor políticas híbridas, envolvendo um sistema de penalidades e recompensas, para estimular o *compliance* tributário.

É inegável, pois, a relevância dos estudos econômicos, psicológicos e comportamentais sobre como estimular o cumprimento e sancionar o descumprimento das obrigações tributárias, entretanto, tais correlações dependem certamente do contexto jurídico em que se verifica a incidência desses fatores (DIAS; SILVEIRA, 2018, p. 174).

De qualquer modo, a existência de um cenário de mínima segurança jurídica é fundamental para as pesquisas no âmbito do *compliance* fiscal. Os tributaristas Karem Jureidini Dias e Francisco Secaf Alves Silveira (2018, p. 175) entendem que para as teorias mais individualistas e de “psicologia econômica”, sem o pressuposto de um cenário de mínima segurança jurídica torna-se ainda mais difícil avaliar o impacto de critérios como renda, carga tributária e magnitude de multa sobre a decisão do contribuinte racional; para as teorias que buscam identificar fatores coletivos e que tomam o exemplo como o principal critério para incentivar o cumprimento

das obrigações tributárias, sem a premissa da segurança jurídica, torna-se também impossível identificar exemplos.

A segurança jurídica é um dos princípios estruturantes do Direito Tributário, razão pela qual é por vezes denominado de sobreprincípio (CARVALHO, 2015), identificado como resultado da interpretação de outros princípios do sistema, “significando o dever de busca de um estado de previsibilidade, confiabilidade e estabilidade” (ÁVILA, 2012). A segurança jurídica é causa e produto do respeito a outros princípios do Direito Tributário, como o da legalidade, da tipicidade (inclusive na conformidade da lei com o fato gerador), da irretroatividade, da proibição de analogia, da anterioridade, tudo em prol da proteção à confiança do contribuinte (TORRES, 2005, p. 427-445).

A proteção da confiança, aliás, como elemento central para estímulo ao *compliance* está relacionada ao dever de manutenção do comportamento estatal que desencadeou vantagens para os destinatários, tendo em vista a expectativa de legitimidade pelo contribuinte em face do Estado (MIRANDA, 2016, p. 85). Noutro giro, a segurança jurídica é norma e valor que exige a previsibilidade de coações normativas, pressupondo conduta regrada em um dos três modais deônticos – proibido, permitido ou obrigatório –, de modo a impedir a surpresa do administrado quanto às obrigações que lhe são imputadas (DIAS, 2013, p. 17).

Dessa forma, a ideia de segurança jurídica se amolda perfeitamente à perspectiva da *compliance* fiscal, uma vez que, para que se avalie o grau de obediência do contribuinte à norma tributária, ou mesmo para que se exijam padrões éticos e jurídicos de comportamento, é imprescindível que haja previsibilidade na aplicação da norma, estabilidade decisória e confiança no cidadão na Administração Pública.

Por muitos anos, os fiscos dos diversos países se ressentiam da falta de informações para poder atuar na defesa de suas receitas tributárias, em especial a falta de informações quanto às transações não financeiras e falta de informações financeiras (UTUMI, 2018, p. 38).

Diante de influências americanas, com a expansão do *Global Forum of Tax Transparency*, do FACTA (*Financial Account Tax Compliance Act*) e do *Common Reporting Standards*, o Brasil passou a se atentar para a coleta e troca de informações a partir de instituições financeiras nacionais, sendo criada a chamada e-Financeira, programa pelo qual as instituições financeiras compilam e enviam as informações financeiras para a Receita Federal (UTUMI, 2018, p. 40).

Nesse contexto, em conformidade com o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 2.859, é constitucional o acesso que o Fisco tem às informações sob sigilo bancário, entendendo que se trata de transparência de sigilo, isto é, as informações recebidas dos bancos, que têm a obrigação de guardar sigilo bancário, são transferidas para a Receita Federal, que tem a obrigação de guardar o sigilo fiscal.

---

Percebe-se, então, que a confidencialidade faz parte dessas obrigações internacionais assumidas pelo Brasil, quando transfere o sigilo fiscal, na medida em que os órgãos receptores também possuem a mesma obrigação de manter o sigilo (UTUMI, 2018, p. 42).

Conforme informação retirada do site da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico, o CRS (*Common Reporting Standards*) foi criado em 2014 para uniformizar a troca automática de informações financeiras pelos países aderentes (OECD, 2018).

O Acordo Multilateral assentou a obrigação de manter o sigilo das informações recebidas, consoante Art. 22 da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária:

Artigo 22 – Sigilo

1. Quaisquer informações obtidas por uma Parte nos termos da presente Convenção serão consideradas sigilosas e protegidas do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna dessa Parte e, na medida necessária para garantir o nível necessário de proteção de dados de caráter pessoal, em conformidade com as salvaguardas exigidas por força da legislação interna da Parte que presta as informações e por ela especificadas.

Portanto, conclui-se que o momento atual é da implementação de total transparência, seja em âmbito nacional, seja em âmbito internacional, de modo que a Receita Federal do Brasil possa visualizar um sem-número de dados para poder identificar eventuais desvios que caracterizem falta de pagamento de imposto, ou mesmo sonegação fiscal (UTUMI, 2018, p. 48).

A ideia de segurança jurídica se amolda perfeitamente à perspectiva de *compliance* fiscal, uma vez que, para que se avalie o grau de obediência do contribuinte à norma tributária, ou mesmo para que se exijam padrões éticos e jurídicos de comportamento, é imprescindível que haja previsibilidade na aplicação da norma, estabilidade decisória e confiança do cidadão na Administração Pública (DIAS; SILVEIRA, 2018, p. 171).

Dentro do crescente debate sobre *compliance* fiscal, contudo, o cenário de acentuado litígio bem ilustra uma deteriorada relação entre fisco e contribuintes e indica um inadequado nível de *compliance* tributário (BOSSA, 2015, p. 6).

Há diversos fatores que explicam essa relação, entre os quais a quantidade e complexidade das normas tributárias, como também a existência de um modelo federativo pouco colaborativo, uma perspectiva punitivista dos órgãos fiscais, a recorrência a programas de parcelamento, os incentivos ao não cumprimento das normas tributárias, a falta de planejamento em política tributária, entre outras razões (MESSIAS, 2014).

As alterações da legislação processual se configuram como um dos impulsos centrais para o cenário de segurança jurídica, mais especificamente aquelas relativas

à pacificação dos precedentes, em que se pretendeu aumentar o grau de confiança dos contribuintes em relação ao Poder Judiciário, gerando a diminuição das demandas em andamento (DIAS; SILVEIRA, 2018, p. 175).

Conforme parecer PGFN/CRJ/Nº 497/2010, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional desde as alterações no Código de Processo Civil de 1973 já havia reconhecido a força persuasiva especial e diferenciada dos precedentes judiciais” em recursos repetitivos, de modo “a tornar a sua aplicação praticamente impositiva às futuras demandas que tratem da mesma questão jurídica nele tratada, podendo essa aplicação ser superada, apenas, em hipóteses absolutamente remotas e excepcionais”.

Dias e Silveira (2018, p. 178) assentam que, “entre as formas adotadas para aumentar o grau de *compliance* tributário, a Receita Federal destaca o incentivo à autorregularização e ao cumprimento espontâneo das obrigações tributários”.

Nesse contexto, a Receita Federal indicou, em seu Plano Anual de Fiscalização em 2018, a “conformidade tributária” como um de seus objetivos específicos, assim o definindo:

11. Conformidade tributária. Promover a conformidade tributária (ou elevar o grau de *compliance*) é um dos processos de trabalho da cadeia de valor da Receita Federal que tem como objetivo incentivar e facilitar o cumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. A Fiscalização, como destinatária das informações prestadas pelos contribuintes e por terceiros vinculados ao fato gerador da obrigação tributária, tem cada vez mais buscado, dentro de uma gestão de risco que priorize as ações com foco nos contribuintes que atuam de forma intencional para sonegar, “alertar” acerca de indícios de erros no cumprimento da obrigação tributária. Duas ações são complementares para aumentar o grau de *compliance*: autorregularização e simplificação das obrigações acessórias.

Nada obstante a pretensão fazendária, há necessidade, em todos os entes federativos, de adequação das sanções, tanto para proporcionar sua graduação de acordo com ilícito cometido, quanto para uniformizar sua aplicação gradativa. Não é incomum se verificar autuações semelhantes para as quais, a despeito da similitude, são aplicadas multas desiguais e desproporcionais (DIAS; SILVEIRA, 2018, p. 182).

Além dessa adequação, faz-se necessária a simplificação da legislação tributária no Brasil (DIAS; SILVEIRA, 2018, p. 182). Logo, as obrigações acessórias implicam na colaboração do particular para o implemento da atividade fiscalizatória estatal, representando também instrumento fundamental na criação de um ambiente de *compliance* (SKA; SHOUERI, 2017, sp.).

O processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto Federal Nº 70.235/72, que discute a validade das medidas de responsabilização tributária de contribuintes em virtude da prática de atos lesivos à Administração Tributária. Segundo Marcos Vinicius Neder e Alessandro Cruz (2018, p. 136), o objetivo desse procedimento

é “controlar a legalidade dos atos proferidos pela Administração Tributária, com destaque para o processo de exigência de crédito tributário e de restituição de tributos”.

Em conformidade com o §1º do Art. 145 da Constituição Federal de 1988, a autoridade fiscal está autorizada a verificar, nos termos da lei, documentos, livros fiscais, notas, registros e mercadorias dos contribuintes necessários à apuração da verdade sobre fatos e circunstâncias concernentes ao exercício de suas atividades (NEDER; CRUZ, 2018, p.137).

Nesse sentido, o Art. 197 do CTN estabelece a obrigatoriedade do administrado, diante da Administração, de prestar informações que lhe forem solicitadas e colaborar com o esclarecimento dos fatos.

O contribuinte tem o dever de colaborar na instrução desse procedimento, o que inclui a obrigatoriedade de exibir livros e documentos em seu poder, ou seja, facultar os meios de prova cuja valoração caberá à autoridade fazendária (NEDER; CRUZ, 2018, p. 138).

Conforme Art. 44, §2º da Lei 9.430/1996, o descumprimento desse dever implica sanções administrativas e penais, como o agravamento da multa de 50% na hipótese de não atendimento pelo sujeito passivo de intimação para prestar esclarecimentos, além de que o Art. 330 do Código Penal prevê o crime de desobediência à ordem legal de funcionário público.

Nessa perspectiva, o Art. 23 do Decreto 7.574/2011 e o Art. 37 da Lei 9.430/1996 também regulamentam as restrições ao dever de colaboração com as investigações fazendárias (NEDER; CRUZ, 2018, p. 139).

O processo administrativo fiscal, portanto, goza de aspectos práticos na condução de investigações internas, já que, no contexto de um programa de *compliance*, o controle exercido externamente a sua atuação nos processos administrativos não se resume à legalidade estrita, mas também a atos que vão ao encontro aos valores éticos da empresa (NEDER; CRUZ, 2018, p. 142).

A cooperação com as autoridades é um desses aspectos, já que há benefícios concretos para aquelas empresas que decidirem colaborar de forma efetiva com as autoridades, a fim de assumirem sua participação no ato ilícito, sanar as irregularidades e, em troca, receber um benefício como a diminuição ou até a isenção de sanções aplicáveis, seja do ponto de vista criminal (em países onde tal responsabilização corporativa é permitida) ou do ponto de vista administrativo (NEDER; CRUZ, 2018, p. 142).

Enfim, na linha do *compliance* fiscal, “através de sua política fiscal, passa a ser buscar instrumentos que influenciem positivamente os contribuintes a optarem pelo comportamento de regular adimplemento de suas obrigações”. (VITALIS, 2018, p. 84). Um importante debate do diálogo de eficiência e equidade em prol da concretização da justiça fiscal.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como apresentado pela própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o Aplicativo Dívida Aberta não se trata de violação indevida ao Princípio da Privacidade de Dados de devedores e de usuários. Trata-se de mitigação ao princípio da privacidade de dados ante a colisão com a transparência, em um importante contexto e tendência mundial da chamada cibertransparência.

O reconhecimento da exposição destes dados, ainda, vai de encontro com o raciocínio do Supremo Tribunal Federal ao julgar o Tema Nº 483, acerca da constitucionalidade em se disponibilizar os dados referentes aos salários dos servidores públicos na rede mundial de computadores.

A transparência das informações da dívida, mais do que isso, poderia estimular o consumo consciente e novo comportamento dos agentes da economia, como a ampliação do parcelamento dos débitos. Ou seja, importante reconhecer como ótima política fiscal a iniciativa, como também reconhecida pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

O embasamento legal desse aplicativo está previsto na Lei de Acesso à Informação (Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011) e à Política de Dados Abertos do Poder Executivo federal (Decreto Nº 8.777, de 11 de maio de 2016).

O volume de informação a ser processado pela União, de devedores e usuários, também é importante para ações estatísticas e auditorias, com melhoria dos processos e comunicações existentes.

Todavia, há quem defenda que o aplicativo se resume a um constrangimento dos contribuintes, posição que se apresenta equivocada como visto.

Enfim, não se pode mais ignorar que “direitos não nascem em árvores”; para se ter um sociedade mais livre, justa e igualitária, como preconiza a Constituição. Deve-se estar atento à maior eficiência do mecanismo de arrecadação de tributos.

Evidente, pois, que o aplicativo dívida aberta se apresenta como um importante instrumento que fomenta o comportamento voluntário de *tax compliance*, de cumprimento de normas tributárias. Trata-se de um mecanismo de regulação fiscal cooperativa.

Outrossim, “a exigência de *compliance* fiscal também está relacionada à exigência por *tax morality* e, por consequência, à demanda para que os contribuintes atuem de forma transparente, fornecendo informações para a fiscalização tributária e criando mecanismos internos de controle de irregularidades.” (DIAS; SILVEIRA, 2018, p. 184)

---

---

## 6. REFERÊNCIAS

ABBI; FEBRABAN. *Função de compliance*. Disponível em: <<http://www.abbi.com.br/funcaoodecompliance.html>>. Acesso em 02 de abril de 2020.

AMARAL, Y. *Compliance tributário: importância e implementação*. Disponível em: <<https://arquivoi.com.br/blog/compliance-tributario-importancia-implementacao-mf/>>. Acesso em 02 de abril de 2020.

AVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

CANCELIER, Mikhail Vieira de Lorenzi. *O direito à privacidade hoje: perspectiva histórica e o cenário brasileiro*. 2017. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n76/2177-7055-seq-76-00213.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2020.

CANDELORO, Ana Paula P.; RIZZO, Maria Balbina Martins de; PINHO, Vinícius. *Compliance 360º: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo*. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012.

CARNEIRO, C. *Compliance fiscal: uma necessidade para as empresas*. Disponível em: <<https://administradores.com.br/artigos/compliance-fiscal-uma-necessidade-para-as-empresas>>. Acesso em 29 de março de 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thompson Reuters, 2018.

CASTELLS, Manuel; HIMANEN, Pekka. *La sociedad de la información y el estado del bienestar – El modelo finlandés*. Madrid: Alianza Editorial, 2002, p. 19-20

COLOMBO, Cristiano. *Antecedentes históricos sobre o direito de privacidade no direito brasileiro*. 2017. Disponível em: <[http://direitoeti.com.br/artigos/antecedentes-historicos-sobre-o-direito-de-privacidade-no-direito-brasileiro/#\\_edn2](http://direitoeti.com.br/artigos/antecedentes-historicos-sobre-o-direito-de-privacidade-no-direito-brasileiro/#_edn2)>. Acesso em: 14 mar. 2020.

COSTA Jr., Paulo José da. *O direito de estar só: tutela penal da intimidade*. São Paulo: RT, 1995.

DIAS, Karem Jureidini; SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. *O compliance e o exercício da fiscalização tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. São Paulo: M. Fontes, 1999.

---

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11.ed., rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. A & C ? *Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 13, n. 53, p. 133-168, jul./set. 2013.

SELHORST, Fábio. *Lei Anticorrupção reforça importância do compliance*. Em Consultor Jurídico, disponível em: <http://www.conjur.com.br/2014-fev-21/fabio-selhorst-lei-anticorrupcao-reforca-importancia-compliance>. Acesso em 15 de abril de 2020.

LEVY, Pierre. *Cibercultura* – São Paulo: 24. ed., 1999

LEYSER, Maria Fátima Vaquero Ramalho. *Direito à liberdade de imprensa*. Oliveira, 1999.

LIMBERGER, TEMIS. *Cibertransparência: informação pública em rede e a intimidade como um dos limites constitucionais – uma abordagem a partir do Tema 483 da Repercussão Geral examinada pelo STF*. A&C – R. de Dir. Adm. Const. | Belo Horizonte, ano 16, n. 65, p. 199-217, jul./set. 2016 revista de direito administrativo e constitucional Editora Forum.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. 2ªed. Barcelona: Ariel, 1979.

LOPES, José Mouraz. *O espectro da corrupção*. Coimbra: Almedina, 2011.

MARTINEZ, A. A. R. *Compliance no Brasil e suas origens*. Disponível em: <<http://www.ibdee.org.br/compliance-no-brasil-e-suas-origens/>>. Acesso em 20 de março de 2020.

MELO, Kalyara de Sousa e; GASSEN, Valcir. *Quem paga e não deveria versus quem deveria e não paga: a eficiência na recuperação de ativos fiscais e sua relação com a equidade na matriz tributária*. Belo Horizonte: Arraes, 2016.

MENDES, Paulo Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 25. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2010.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Ciber ciudadanía@ o ciudadanía.com?* Barcelona: Gedisa, 2004.

---



PIRONTI, R. *A importância do compliance nas empresas que contratam com o poder público*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-out-31/pironti-compliance-empresas-contratam-poder-publico>>. Acesso em 29 de março de 2019.

UNIC, *Declaração Universal dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro. 2009. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2020.

SFALSIN, E. *Compliance: história e importância*. Disponível em: <<https://administradores.com.br/artigos/compliance-historia-e-importancia>>. Acesso em 03 de abril de 2020.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013.

SUNSTEIN, Cass R. República.com. *Internet, democracia y libertad*. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica, 2003.

SZANIAWSKI, Elimar. *Direitos de personalidade e sua tutela*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

TAMANAH, Rudolf Tsunetaka. *A percepção de que os direitos têm custos e a jurisprudência do STF*. Belo Horizonte: Arraes, 2016.

VIANNA, Tulio Lima. *Transparência pública, opacidade privada: o direito como instrumento de limitação do poder na sociedade de controle*. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Direito. Orientador: Prof. Dr. Titular Jacinto Nelson de Miranda Coutinho.

VITALIS, Aline. *Justiça fiscal, neutralidade e compliance*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

---

