

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA” – FEESR
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO – PPGD
MESTRADO EM DIREITO

Victória Cássia Mozaner

A APLICAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DO
IMPOSTO DE RENDA E A PROTEÇÃO DE DADOS COMO DIREITO FUNDAMENTAL

Marília, SP
2022

Victória Cássia Mozaner

A APLICAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DO
IMPOSTO DE RENDA E A PROTEÇÃO DE DADOS COMO DIREITO FUNDAMENTAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* – Mestrado em Direito – do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, em sua Área de Concentração em Direito e Estado na Era Digital, Linha de Pesquisa Dogmática Jurídica, como requisito à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Mário Furlaneto Neto

Marília, SP
2022

Mozaner, Victória Cássia

A APLICAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DO
IMPOSTO DE RENDA E A PROTEÇÃO DE DADOS COMO DIREITO
FUNDAMENTAL

Victória Cássia Mozaner; orientador: Mário Furlaneto Neto. Marília,
SP: [s.n.], 2022. xxf

Dissertação (Mestrado em Direito), Fundação de Ensino “Eurípides
Soares da Rocha”, Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de
Marília – UNIVEM, Marília, 2022.

Autor: Victória Cássia Mozaner

Título: A APLICAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA E A PROTEÇÃO DE DADOS COMO DIREITO FUNDAMENTAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* – Mestrado em Direito – do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, em sua Área de Concentração em Direito e Estado na Era Digital, Linha de Pesquisa Dogmática Jurídica, e aprovada pela banca examinadora.

Marília, SP, 15 de dezembro de 2022.

Coord.: Dra. Samyra Dal Farra Napolini – UNIVEM

Orientador: Dr. Mário Furlaneto Neto – UNIVEM

Examinador: Dr. José Eduardo dos Santos Lourenço - UNIVEM

Examinador: José Augusto Chaves Guimarães - UNESP

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por me permitir chegar até o final desta jornada com muitos percalços e imprevistos, mas no fim vitoriosa.

Aos meus avós, que sempre reclamavam da minha ausência nos últimos dois anos, porém sendo sempre compreensivos.

Aos meus pais, Tânia e Devanir, por sempre fazerem de tudo para que eu tivesse um ensino de qualidade, sempre colocando a minha educação em primeiro lugar. Foi através da minha mãe que descobri o amor pela pesquisa e docência, e que conhecimento é Poder! Durante minha trajetória acadêmica, foram muitas as pessoas que abriram minha mente para pensar além da “bolha” da sala de aula, professora Daniela Ramos Marinho, que me incentivou a começar a pesquisar, professora Vivianne Rigoldi, que, com paciência, sempre orientou meus artigos para congressos e revistas. Ao meu orientador, Mario Furlaneto, pessoa de extrema e fundamental importância para a concretização dessa dissertação, sempre preciso nas orientações, detentor de um saber inigualável no tema direito digital.

Por fim, concludo agradecendo às minhas amigas da vida toda, Élide e Gabriela, as quais sempre estiveram comigo durante esses dois anos de escrita, compreendendo minhas ausências e respeitando o momento que eu vivia. A Daniela Pinheiro, minha companheira de mestrado, que compartilhava surto e desespero, rezas e risadas.

Mozaner, Victória Cássia. **Natureza jurídica da Declaração do Imposto de Renda Pré-preenchida**. 2022. 110 fls. Dissertação. Mestrado em Direito e Estado na Era digital. Centro Universitário Eurípedes de Marília. Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, Marília, 2022.

RESUMO

O reconhecimento do direito à proteção dos dados pessoais, inclusive nos meios digitais, como direito fundamental e ao mesmo tempo os avanços perpetrados pela expansão da utilização da Inteligência Artificial no campo da arrecadação e fiscalização tributária nos levam a discutir sobre os limites e princípios que delimitam a atuação das autoridades fiscais à luz de um governo digital, tomando-se por base a posição do Estado como controlador de uma gama de dados acerca dos seus concidadãos, a ponto de permitir valer-se das facilidades da Declaração Pré-preenchida. Partindo deste pressuposto, tem-se, como objetivo precípua do presente trabalho, analisar de forma contextualizada a natureza jurídica da Declaração do Imposto de Renda Pré-preenchida, ou seja, sua essência e princípios que a informam, enquanto “solução” com vistas à facilitação da vida do contribuinte. Discute-se, ademais, como a adoção de sistemas inteligentes baseados em algoritmos podem ou não implicar, mesmo a despeito da modernização do aparato estatal, na figura de um Estado que notadamente tende a direcionar seus esforços para a ampliação da arrecadação de tributos. E conseqüentemente em um Estado que se intitula Democrático de Direito se torna primordial em meio às interfaces que norteiam a Estratégia Brasileira para a Transformação Digital – E-Digital situar a transparência na seara tributária como a base para a confiança e respeito aos direitos do contribuinte, tendo em vista a ampliação do nível de utilização da Inteligência Artificial e do cruzamento de dados por parte das autoridades fiscais. Defendendo-se a transparência algorítmica, o entendimento do Direito Tributário a partir de uma abordagem sistêmica e os princípios e fundamentos constitucionais como a base para a legitimidade da atuação tributária do Estado, sobretudo, diante da incerteza gerada pelo universo digital. E conseqüentemente a natureza jurídica declaratória da Declaração do Imposto de Renda Pré-preenchida, não podendo ser meramente homologatória do quantum devido ou a restituir pelo contribuinte.

Palavras-chave: Inteligência Artificial; controlador; transformação digital; transparência algorítmica.

MOZANER, Victória Cássia. **Legal nature of the Pre-Filled Income Tax Return**. 2022. 110 fls. Dissertação. Mestrado em Direito e Estado na Era Digital. Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2022.

ABSTRACT

The recognition of the right to the protection of personal data, including in digital media, as a fundamental right and at the same time the advances made by the expansion of the use of Artificial Intelligence in the field of tax collection and inspection leads us to discuss the limits and principles that delimit the performance of tax authorities in the light of a digital government, based on the position of the State as controller of a range of data about its fellow citizens, to the point of allowing it to take advantage of the facilities of the Pre-Filled Declaration. Based on this assumption, the main objective of this work is to analyze in a contextualized way the legal nature of the Pre-Filled Income Tax Declaration, that is, its essence and principles that inform it, as a “solution” with a view to facilitating taxpayer's life. It also discusses how the adoption of intelligent systems based on algorithms may or may not imply, even despite the modernization of the state apparatus, the figure of a State that notably tends to direct its efforts towards expanding tax collection. And consequently, in a State that calls itself Democratic by Law, it becomes paramount among the interfaces that guide the Brazilian Strategy for Digital Transformation – E-Digital to place transparency in the tax harvest as the basis for trust and respect for the taxpayer’s rights, with a view to expanding the level of use of Artificial Intelligence and cross-referencing data by tax authorities. Defending itself, algorithmic transparency, the understanding of Tax Law from a systemic approach and the constitutional principles and foundations as the basis for the legitimacy of the State's tax action, above all, in the face of the uncertainty generated by the digital universe. And consequently, the declaratory legal nature of the Pre-Filled Income Tax Return, and cannot be merely homologating the amount due or to be refunded by the taxpayer.

Keywords: Artificial Intelligence, controller, digital transformation, algorithmic transparency.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAO	Complementação Anual Obrigatória
DAA	Declaração de Ajuste Anual
IA	Inteligência Artificial
IR	Imposto de Renda
IPI	Imposto de Produtos Industrializados
IRF-A	Imposto de Renda na Fonte por Antecipação
IRF-E	Imposto de Renda na Fonte Exclusivo
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
ART	Artigos
CTN	Código Tributário Nacional
LGPD	Lei Geral de Proteção de Dados
OSINT	Open Source Intelligence
RFB	Receita Federal do Brasil
RMF	Recolhimento Mensal Facultativo
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL DE 1988 E A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA	14
2.1	O Sistema tributário à luz da Constituição de 1988	14
2.2	Dignidade humana como efetivadora da tributação no Estado Democrático de Direito	26
2.3	Natureza dos tributos	33
2.4	O direito à informação como garantia fundamental	35
3	ESTRUTURA DO IMPOSTO DE RENDA	42
3.1	Introdução	42
3.2	Conceito de renda	42
3.3	O imposto de renda no tempo	46
3.4	Tratamento específico para o Imposto de Renda da Pessoa Física	49
4	INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E SUAS INTERFACES NO CAMPO TRIBUTÁRIO	59
4.1	A inteligência artificial a serviço da sociedade	59
4.2	Aplicabilidade da inteligência artificial na seara tributária	70
5	SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO E A PROTEÇÃO DE DADOS DO CONTRIBUINTE	80
5.1	Proteção de dados do contribuinte no ordenamento jurídico brasileiro	80
5.2	Distinção entre homologação e declaração	91
5.3	Informações acessórias para a contribuição fiscal	93
5.4	Governo digital	97
5.5	Autodeclaração via e-cac	99
6	CONCLUSÃO	101
	REFERÊNCIAS	104

1 INTRODUÇÃO

A discussão em torno da “Natureza Jurídica da Declaração do Imposto de Renda Pré-preenchida” nos remete ao questionamento de uma gama de questões, dentre as quais: como se dá o compartilhamento e o cruzamento de dados entre os diferentes órgãos compreendidos no âmbito da Administração Pública e também a obtenção de informações acerca de movimentações e operações realizadas por um determinado contribuinte por parte das autoridades fiscais e, conseqüentemente, a imputação de fatos e eventos não devidamente declarados?

Ou seja, torna-se primordial à guisa de um Estado Democrático de Direito, fundado, dentre outros valores, na dignidade da pessoa humana, discutir a necessidade de observância, sobretudo, por parte de um Estado que precisa zelar pelo bem-estar de todos os seus concidadãos, dos direitos e garantias fundamentais assegurados em seu âmbito, o que em termos práticos implica na necessidade de assegurar e se preservar determinados “limites” e/ou “fronteiras”, conferindo-se então a legalidade e a legitimidade em face de sua atuação direta ou indireta sobre cada cidadão-contribuinte.

Assim, o presente estudo, sem a pretensão de esgotar o assunto e nem tampouco contestar a legitimidade do Poder Público no tratamento de dados pessoais, induz a reflexões sobre a natureza jurídica da Declaração de Imposto de Renda Pré-preenchida, enfatizando os limites impostos ao Estado e conseqüentemente às autoridades fiscais enquanto controladoras de inúmeros dados de seus concidadãos e/ou contribuintes, bem como o alcance possível de cruzamentos de dados, à luz do ordenamento jurídico constitucional vigente e dos princípios e preceitos sobre os quais estão assentados a aplicabilidade da Lei Geral de Proteção de Dados e os significados que decorrem da promulgação da Emenda Constitucional nº 115, ao eleger o direito à proteção de dados, inclusive nos meios digitais, como direito fundamental e a “ausência” de esclarecimentos e critérios por parte do próprio Fisco quanto ao tratamento/cruzamento de dados no âmbito da sua competência.

Soma-se, então, a tais aspectos, a necessidade de se abordar o espírito que move a Constituição Federal de 1988, também intitulada Constituição Cidadã, reconhecendo-a, ou não, como centro de todo o ordenamento jurídico existente, cujos direitos e garantias fundamentais, dentre os quais a liberdade, ou seja, a autodeterminação e a preservação da privacidade, devem ou não ser tomados como eixos basilares para a construção de todas as relações entre particulares e entre estes e o Estado.

Ainda com vistas a ampliar o debate proposto, evidencia-se a necessidade de promover uma análise contextualizada sobre os reflexos decorrentes da Sociedade de Informação e “o papel” ocupado pelo Estado através das autoridades fiscais dentro deste contexto, desvelando então qual tem sido a “velha fórmula”, também denominada voracidade fiscal, sobretudo quanto à pretensa tendência de mobilização de esforços tecnológicos estritamente voltados à ampliação da arrecadação tributária.

Tendo por objeto: a) natureza jurídica da Declaração de Imposto de Renda Pré-preenchida, enfatizando os limites impostos ao Estado e às autoridades fiscais e o alcance possível de cruzamentos de dados, à luz do ordenamento jurídico vigente e por objetivo: analisar de forma contextualizada a natureza jurídica da Declaração do Imposto de Renda Pré-Preenchida, ou seja, sua essência e princípios que a informam, enquanto “solução” com vistas à facilitação da vida do contribuinte.

Para tanto, a metodologia de pesquisa utilizada foi o método dedutivo, extraindo-se, a partir dos dados bibliográficos de artigos científicos e de revistas, uma série de conclusões sobre a atuação das autoridades fiscais em meio às transformações operadas pelo Governo Digital, pautando-se no entendimento doutrinário vigente e com fundamento na ordem constitucional e infralegal, valendo-se tal análise da hipótese de que não existem critérios e/ou limites expressamente delimitados sobre a atuação do Poder Público sobre os dados pessoais do contribuinte, gerando então uma pretensa insegurança nas relações estabelecidas entre o Estado-contribuinte e, conseqüentemente, a quebra de confiança na capacidade do Estado de zelar pela proteção efetiva dos direitos e garantias fundamentais assegurados a cada um de seus concidadãos.

Em termos de justificativa para a abordagem em torno do assunto, destaca-se inicialmente que em meio ao dinamismo operado pela apropriação de um aparato tecnológico tem-se “grosso modo” a figura de um Estado que, embora seja incumbido de promover o bem-estar da população, em outras palavras, de contribuir para a promoção do desenvolvimento social e tecnológico e melhoria das condições de vida da população, acaba direcionando sua atenção para a “reiteração” de velhas fórmulas, ou seja, visando ampliar a arrecadação tributária, sem ofertar critérios precisos sobre os eixos norteadores de atuação das autoridades fiscais competentes, sem a devida transparência e consentimento por parte do cidadão-contribuinte.

Justifica-se, então, a abordagem em torno da Natureza Jurídica da Declaração do Imposto de Renda Pré-Preenchida em razão dos seguintes aspectos: a) necessidade de se

abordar o espírito que move a Constituição Federal de 1988, em especial no âmbito dos direitos e garantias fundamentais, dentre os quais a liberdade, ou seja, a autodeterminação e a preservação da privacidade; b) necessidade de promover uma análise contextualizada sobre os reflexos decorrentes da Sociedade de Informação e “o papel” ocupado pelo Estado através das autoridades fiscais.

O que se vê é que à luz do “slogan de modernização do aparato estatal”, o que se vê é a história se repetindo: reconhece-se cada vez mais a figura de um Estado perdulário, ou seja, que gasta muito e que, para fazer frente aos seus desígnios procura valer-se das facilidades operadas pelos meios digitais para adentrar a esfera do patrimônio do contribuinte. E como tal, embora o poder de fiscalizar seja inerente ao poder de tributar, deferido ademais, constitucionalmente, ele se torna legítimo quando pautado na observância dos direitos e garantias fundamentais assegurados ao cidadão contribuinte. Reconhece-se, ademais, que o entendimento do Direito Tributário como sistema e da Constituição como fonte basilar de todo o ordenamento jurídico é que toda modernização do aparato estatal deve ser canalizada em prol do bem-estar dos cidadãos, não podendo, então, o Direito ficar indiferente às nuances que movem o atuar das autoridades fiscais tão somente para ampliar o potencial de arrecadação tributária, sob pena de retrocesso histórico.

Ademais, na medida em que se aprofunda a discussão sobre as pretensas intenções que estão por trás dos investimentos governamentais rumo ao Governo Digital na seara tributária, dentre os quais, os sistemas inteligentes adotados pela Receita Federal do Brasil, amplia-se a compreensão sobre a imprecisão que marca a atuação das autoridades fiscais, em suma, tem-se a impressão de que não existem limites, o que notadamente gera para além da quebra de confiança na posição do Estado de controlador de dados, uma incerteza jurídica sobre os critérios utilizados e até onde toda a engrenagem poderá chegar e, por via de consequência, o que a princípio figura como uma facilidade para a vida do contribuinte – como a Declaração de Imposto de Renda Pré-Preenchida – sob o viés crítico pode ser entendido como uma forma de controle total sobre a esfera das transações e operações realizadas pelo contribuinte com entidades públicas e privadas.

Reconhece-se, então, que a temática proposta se insere na linha de Mestrado da Univem – Direito e Estado na Era Digital –, uma vez que o Direito em suas diferentes interfaces tem sido profundamente afetado pelas transformações decorrentes do universo digital, devendo se amoldar à realidade que conduz a atuação do Estado na Era Digital, cabendo ao legislador

valer-se dos instrumentos normativos para estabelecer limites precisos de atuação estatal, em especial, no meio digital, sob pena de retomada da figura de um Estado totalitário.

Partindo de tais pressupostos, estruturado em três diferentes capítulos, passa-se ao longo do primeiro capítulo a discorrer sobre o Sistema Tributário Constitucional de 1988, elencando os elementos que consolidam do ponto de vista constitucional o Sistema Tributário Vigente, situando a dignidade humana como efetivadora da tributação no Estado Democrático de Direito.

Ampliando a compreensão sobre o tema, aborda-se no transcorrer do segundo capítulo a Estrutura do Imposto de Renda, enfatizando os aspectos centrais que gravitam em torno do conceito de renda, a projeção deste tributo ao longo da História e os elementos principais que regem o tratamento específico para o Imposto de Renda da Pessoa Física.

O terceiro capítulo aborda de forma sistematizada a Inteligência Artificial e suas interfaces do campo tributário, situando a Inteligência Artificial como produto da inovação a serviço da sociedade e sobre sua aplicabilidade na seara tributária.

O quarto capítulo discute a proteção de dados do contribuinte frente à Sociedade da Informação, discorrendo sobre os significados e reflexos decorrentes da Lei Geral de Proteção de Dados e do reconhecimento expresso da proteção de dados pessoais, inclusive, aqueles situados nos meios digitais, como direito fundamental, destacando ainda as diferenças entre homologação e declaração, o direito à informação, sobretudo, quando à atuação do Poder Público como direito fundamental e as controvérsias sobre a utilização de informações acessórias para a Contribuição Fiscal.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL DE 1988 E A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

2.1 O Sistema tributário à luz da Constituição de 1988

A Constituição Brasileira de 1988 é fruto de um processo que rompe, ou seja, deixa de lado o autoritarismo e passar a trazer uma Constituição com um viés mais humanístico, voltado para os direitos fundamentais. A parte tributária não poderia passar despercebida, uma vez que é ela uma das precursoras para o bom desenvolvimento da ordem econômica e social.

Tem-se, então, com base em Silva (2022) que o Estado Democrático de Direito consolida os princípios do Estado Democrático e do Estado de Direito, não apenas como junção formal dos seus respectivos elementos, uma vez que, do ponto de vista material, desvela um conceito novo que os supera, na medida em que incorpora um componente revolucionário de transformação do *status quo*.

Reconhece-se, ademais, que a Constituição Federal de 1988 reforça a compreensão de que a “tributação” não encerra um fim em si mesma, ou seja, não figura como objetivo a ser alcançado pelo Estado, e sim como instrumento através do qual se torna possível arrecadar os recursos necessários para investimentos nas áreas essenciais e prioritárias, com vistas ao atendimento dos interesses coletivos.

Tem-se, então, no linear histórico, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, intitulada “Constituição Cidadã”, a superação de uma visão de um Estado totalitário, tendência que já vinha se fazendo presente desde a Constituição Democrática de 1891, mas sob o influxo do Estado Democrático de Direito, cabendo então atentar com fundamento em Freitas (2012) que o fundamento do poder de tributar era, inicialmente, a soberania que o Estado exerce em seu território, ordenando que os súditos estatais colaborassem com a despesa pública, por meio do pagamento de tributos, ou seja, a relação de tributação estava pautada na soberania do Estado, havendo então uma relação de poder entre o soberano (acima de todos) e os súditos, justificada pela supremacia do interesse da coletividade sobre os interesses dos particulares.

CONCEITO DE ESTADO TOTALITÁRIO

FALAR DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Passa-se, então, a compreender sob o influxo do ideário que move o Constitucionalismo contemporâneo que a relação de tributação não decorre mais do reconhecimento da posição de um Estado totalitário, e sim da sujeição do contribuinte ao

império da lei, que estabelece expressamente as hipóteses de incidência, a fim de evitar quaisquer desmandos e arbitrariedades por parte do poder Estatal.

Frente a tal pressuposto, o sistema tributário brasileiro é fruto de uma reforma, essa mudança ocorreu depois de sessenta anos.

Pautando-se, neste pressuposto, Freitas (2012) nos induz ao reconhecimento de que a essência do pensamento doutrinário contemporâneo reside na concepção do poder de tributar como fruto de uma exteriorização do Estado de Direito e, como tal, este poder deriva do consentimento da população, o que se dá por intermédio da lei, em contexto diante do qual a ideia básica da teoria do tributo consentido, vale dizer, o postulado segundo o qual o sujeito somente é tributado se anuir, se concordar com a tributação, originando-se com a produção legislativa, dentro de uma democracia representativa.

Como se vê, é a própria sociedade que legitima a atuação legislativa em prol da criação e regulamentação dos tributos existentes, esperando-se, então, que o exercício de tal representatividade não venha atentar contra os direitos e garantias conquistados historicamente, consagrados expressamente como “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Neste contexto, Silva (2022), ao tratar especificamente do poder de tributar e suas limitações, enfatiza que não obstante a Constituição Federal estabeleça que incumbe à lei complementar dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, ao longo do seu artigo 146, inciso II, já as determinada através da consagração dos princípios constitucionais da tributação, evidenciando-se, ademais, que tais princípios são plenamente eficazes, no sentido de não dependerem da existência de lei complementar para sua incidência direta e imediata aos casos concretos.

Atualmente o sistema tributário brasileiro é rígido e restritivo para a criação de novos impostos, desta forma, torna-se um dos sistemas mais complexos do mundo.

Durante o período de criação do novo sistema tributário que era elaborado juntamente com a nova Constituinte, foi consentida a extinção de alguns impostos globais, que eram os tributos arrecadados pela União, porém o imposto de renda (IR) e o imposto sobre serviços industrializados (IPI) continuariam sendo a principal fonte de arrecadação do governo federal.

A assembleia para a criação da constituinte cidadã com uma preocupação social teve políticos em sua criação, além de contar com a opinião da população em debates entre a comunidade política e eleitoral.

Como ressalta Paulsen (2022, p. 182):

O sistema tributário criado pela Constituição de 1988, foi fruto de um processo “participativo em que os principais atores eram políticos”, mas, sabe-se bem, que esses políticos estavam preparados para conduzir “o processo de criação (pois) tinham formação técnica e haviam exercido recentemente funções executivas no governo e que um grupo de técnicos os assessorava”. Era permitida intensa participação de todos constituintes, “era profundamente democrático” até mesmo a “participação direta da população com as emendas populares”, com total liberdade de concepção.

Diante da análise do autor acima mencionado, é possível entender que a reforma do sistema tributário brasileiro se preocupou em ter uma opinião técnica, como também com a opinião da população, que seria a principal contribuinte do novo sistema de contribuição do governo.

A Constituição de 1988 tem como principal vertente a descentralização de arrecadação da União, ou seja, o foco da nova constituição era tirar poderes federativos e passar para os entes. Não que a União não teria mais responsabilidades sobre os demais federados, ela teria responsabilidade, mas os Estados e Municípios começariam a gozar de uma maior autonomia.¹

Busca-se, com essa autonomia dada aos entes municipais e estaduais, que pudessem aumentar as suas receitas contributivas, melhorando a qualidade estrutural de onde se localizam.

2

Diante da retrospectiva histórica do sistema tributário através da Constituição de 1988, é necessário analisar suas bases principiológicas, a fim de que possamos compreender com mais aptidão a maneira como o sistema tributário constitucional está organizado.

Pallesk (2018, p. 35) assegura que “sistema tributário nacional é um conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, que formam um conjunto de tributos, constituído com receitas derivadas e arrecadadas pelo Estado.”

Através do pensamento da autora, é possível compreender que o sistema tributário é uma junção de várias receitas diferentes asseguradas pela Constituição.

O sistema tributário brasileiro é piramidal, ou seja, é composto por três ordens de governo autônomas: Município, Estados e União. Sua base é a Constituição Federal.

¹ A Constituição, em suma, cuida das questões superiores ao Estado, não sendo nem socialista e nem liberal. Sendo pautada em uma base principiológica, que impeça que os vitoriosos nas urnas coloquem em xeque toda a organização do Estado em detrimento de suas propostas políticas.

² Com o processo de redemocratização do país, a Constituição Federal passou a fornecer maior autonomia aos Estados membros, não pelo fato de mostrar maior liberdade, mas tendo em vista o aumento da capacidade de arrecadação que cada um passaria a ter. Dessa maneira, conseguiriam suprir as necessidades emergentes de cada um sem precisar acionar para tanto o governo Federal.

A Constituição da República é a principal fonte do Direito Tributário, o sistema tributário brasileiro difere-se do sistema de outros países, pois ao contrário do que acontece nos sistemas europeus, por exemplo, é a CRFB/1988 que disciplina sobre a tributação para depois ser disciplinada por uma lei infraconstitucional.

Reconhece-se, então, do ponto de vista da Constituição Federal de 1988, a confluência de uma série de princípios que convergem em prol da consolidação de um Estado Democrático de Direito fundado de forma essencial no respeito aos direitos e garantias essenciais do contribuinte, sem descuidar da atenção aos objetivos e fundamentos que o consolidam, dentre os quais, a dignidade da pessoa humana.

É digno então de destaque que ao lado dos princípios que consolidam a legitimidade do exercício legiferante da tributação, reconhece-se a necessidade de observância dos fundamentos e objetivos que guarnecem a essência, ou seja, a razão de existência do Estado Democrático de Direito.

A dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos precípuos do nosso Estado Democrático de Direito implica na necessidade de reconhecimento de que qualquer mecanismo e/ou atividade que se faça presente em meio à sociedade, sobretudo, quando tendente a afetar outros valores essenciais como o patrimônio do sujeito somente a ser reconhecido como válido quando não violar formal e materialmente falando a dignidade de cada sujeito.

Rompe-se, de tal modo, com a consagração de uma Constituição Cidadã quaisquer resquícios de um Estado totalitário, passando-se, então, a conceber a relação jurídico-tributária como mecanismo alicerçado na legitimidade do Estado sobre a esfera dos elementos que compõem o patrimônio do contribuinte.

Senão, vejamos:

Na atualidade o sistema tributário do Estado Democrático de Direito encontra-se pautado integralmente pela justiça funcional dos valores constitucionais, e está garantida pela segurança jurídica dos princípios, pelo compromisso com a concretização de todos os seus conteúdos. O sistema tributário do Estado Democrático de Direito tem como virtude o rompimento com a ideia secular de que o tributo seria expressão do *jus imperi* do Estado e que o seu conteúdo equivaleria unicamente ao exercício “poder de tributar”, enquanto poder soberano. No constitucionalismo dos direitos, o poder de tributar acomoda-se ao poder-dever de concretizar o catálogo de garantias constitucionais de proteção aos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes a cada aplicação do direito tributário, nas suas máximas possibilidades. (TORRES, 2011, p. 305).

Fala-se, então, na justiça funcional dos valores constitucionais, uma vez que sem a observância dos preceitos constitucionais não há que se falar em legitimidade do poder estatal de instituição de tributos, nem tampouco da constitucionalidade da legislação infraconstitucional que venha regulamentá-lo.

Ao mesmo tempo em que os princípios conferem a segurança jurídica, ou seja, a sensação de um Estado que, embora se saiba que continua a se valer da velha tentativa de ampliar o alcance da tributação, deve se cingir a determinados limites, ou seja, cujo poder de Império no campo da tributação não se mostra “ilimitado” e sim circunscrito ao elenco das garantias constitucionais.

A autora Costa (2021, p. 91) disciplina sobre a ideia de a Constituição legislar primeiro sobre o sistema tributário:

A competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência. No Brasil, o veículo de atribuição de competências, inclusive tributárias, é a Constituição da República. Tal sistemática se torna especialmente relevante em um Estado constituído sob a forma federativa, com a peculiaridade do convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal.

É necessário observar, que a Constituição precisa primeiro legislar sobre a tributação, pois existem três esferas de autonomia, sendo a Carta Magna, ela consegue disciplinar as três sem distinção e garantindo de forma igualitária a sua independência.

Deste modo, conseguimos analisar que é através do Direito Tributário que o Estado fiscaliza e limita as atividades.

Reconhece-se, então, a partir deste contexto, que a figura de um Estado totalitário deixa de existir e, conseqüentemente, a partir dos ensinamentos de Miranda (2020), é preciso ter em mente o fato de que o Estado precisa ser encarado como processo histórico a par dos demais e sob o influxo deste ideário, quer seja como ideia ou concepção jurídica ou política ou como sistema constitucional, o Estado não se cristaliza numa fórmula acabada, estando em contínua mutação em prol dos fins a que se propõe atingir, impelindo-se para novos modos de estruturação e, no mais das vezes, ampliando e otimizando o sistema protetivo existente.

Assim sendo, todo esse sistema é pautado em princípios que nortearão as ações tanto do Estado quanto do contribuinte, de modo que não haja violação de prerrogativas, pois não busca apenas gerar recursos para os serviços públicos, mas assegura a garantia dos direitos fundamentais para atingir os objetivos da República.

Diante de tais aspectos, Paulsen (2022) nos leva ao entendimento de que a apreensão do Direito Constitucional em sua visão sistêmica é essencial para a compreensão do Direito Tributário, absolutamente pautado no regramento constitucional no que se refere às possibilidades de tributação e ao modo de tributar, bem como sobre os princípios que consolidam a tributação, contexto diante do qual se reconhece que a legislação tributária e a atuação dos agentes responsáveis pela sua aplicação devem estar cingidas ao texto constitucional, para que toda interpretação e aplicação seja assentada na legalidade.

Os princípios tributários elencados na Constituição Federal nos fazem compreender melhor essa autonomia dada a cada um, também podemos observar de forma sistemática como a Carta Magna se preocupou em resguardar o cidadão e o Estado de maneira que não houvesse um desequilíbrio socioeconômico, além de garantir maior segurança jurídica e sobretudo maior transparência na arrecadação tributária.

Utilizando-se de um pensamento de Aristóteles para melhor definir os princípios que figuram como “vigas mestras do ordenamento, assim como os pilares para um edifício, o leme para o barco, os pais para os filhos e o poder para o Estado”.

Os princípios são os pilares pelos quais o ordenamento jurídico se edifica, sem eles o Estado se tornaria arbitrário, é através de princípios que conseguimos impor limites e traçar condutas éticas, igualitárias e justas.

Destaca Paulsen (2022) que há princípios basilares de todo o sistema jurídico, como o princípio da dignidade da pessoa humana e o princípio do Estado de Direito, e outros do Estado brasileiro, como os princípios republicano e federativo, que atuam em conjunto, condicionando o exercício da tributação.

Reforça-se, pois, a partir da doutrina de Freitas (2012) a ideia majoritária de que a relação tributária, muito mais que relação de poder, é uma relação jurídica, com direitos e obrigações de ambas as partes, e, como tal, enquanto a Administração tem o poder-dever de fiscalizar e arrecadar tributos, eis que a atividade é plenamente vinculada, o administrado tem um conjunto de princípios e normas que lhe protegem contra uma tributação desmesurada.

A priori, iremos abordar o princípio tributário da Legalidade, assegurado no artigo Art.5º, II e Art.150, I da CF³, segundo o qual ninguém será compelido a fazer ou se abster de fazer algo senão em decorrência do que estiver expressamente consignado em lei.

³ Redação original: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

É uma garantia dada pela Constituição a todo e qualquer particular, para que não seja obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude da lei, o Estado é o único ente que legitimamente pode obrigar a entrega de parcela do patrimônio, mas nada além daquilo descrito em lei.

Valle (2017) enfatiza a partir do subsistema constitucional pátrio e valendo-se dos ensinamentos de José Roberto Vieira a confluência de inúmeros princípios que visam concretizar a segurança jurídica no campo tributário, quer sejam, o Princípio da Estrita Legalidade, o Princípio da Irretroatividade (artigo 5º, XXXVI e artigo 150, III, “a”), o Princípio da Anterioridade (artigo 150, III, “b”) e o Princípio da Universalidade da Jurisdição (artigo 5º, XXXV), elencando a partir deste rol dois princípios que estão compreendidos ao lado do Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva no denominado Estatuto do Contribuinte, quer sejam, o Princípio da Anterioridade e o Princípio da Igualdade, até mesmo pelo fato de que o Princípio da Anterioridade visa evitar qualquer surpresa quanto a instituição e/ou majoração dos tributos já existentes, cenário que corresponde à perspectiva de estender a eficácia de qualquer lei que gravita em torno de tais mecanismos para o exercício posterior.

“A segurança jurídica é um valor abstrato, não escrito, implícito, a ser observado, no afã de salvaguardar o próprio Estado Democrático de Direito.” (FREITAS, 2012, p. 191).

Através do princípio da legalidade, pode-se observar que o cidadão não está preso somente às garantias do detentor do poder de governar, mas está contido à lei.

Valle (2017), valendo-se da proposta de José Roberto Vieira à dupla acepção compreendida no âmbito do Princípio da Legalidade Tributária, a começar pelo seu entendimento do ponto de vista formal, que corresponde à exigência de lei como veículo, ato oriundo do legislativo e por viés de consequência o entendimento da legalidade tributária, na acepção material, equivale exatamente, em termos de conteúdo, à tipicidade cerrada, à necessidade de que todos os dados da norma de incidência sejam especificados pela lei; exigindo, pois, a atenção criteriosa a todos os seus mecanismos, até mesmo pelo fato de que para além da manifestação da vontade estatal, a lei representa a exaustão plena da vontade popular.

Silva (2022) ressalta que o Princípio da Legalidade deve ser reconhecido como um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, nos levando ao entendimento de que se traduz em essência do seu conceito sua vinculação aos ditames constitucionais e pautar-se na legalidade democrática.

A partir das proposições deste autor, evidencia-se que o Princípio da Legalidade sujeita-se, como todo Estado de Direito, ao império da lei, mas da lei que viabiliza o Princípio da Igualdade e da justiça, não em decorrência de sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais, devendo-se, então, ser destacada a relevância da lei no Estado Democrático de Direito, não apenas quanto ao seu conceito formal de ato jurídico abstrato, geral, obrigatório e modificativo da ordem jurídica existente, mas também à sua função de regulamentação fundamental, produzida segundo um procedimento constitucional qualificado, atentando-se, então, que é precisamente no Estado Democrático de Direito que se ressalta a relevância da lei, o que significa afirmar que a lei não deve ficar numa esfera puramente normativa, pois precisa influenciar na realidade social e, conseqüentemente, se a Constituição se abre para as transformações políticas, econômicas e sociais que a sociedade brasileira requer, a lei se elevará de substancial importância, na medida em que, sendo notadamente reconhecida como expressão do Direito Positivo, caracteriza-se como desdobramento necessário do conteúdo da Constituição e aí exerce função transformadora da sociedade.

Daí a razão pela qual a legalidade esta intrinsecamente ligada a outro princípio constitucional de que o sistema tributário faz uso: o princípio da igualdade.

Elencado no artigo 5º, caput da CF/1988 (SCHOUER, 2020, p. 1029)⁴, observa-se que perante a lei não se pode aceitar distinções e/ou preferências de qualquer natureza, salvo aquelas decorrentes da própria lei, assegurando-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no território nacional nos termos da lei a inviolabilidade dos direitos fundamentais básicos, dentre os quais, o direito à propriedade.

Igualdade não é a mesma coisa que identidade, podemos pegar um grupo de pessoas da mesma classe, elas podem possuir as mesmas características, porém não são idênticas, cada qual possui a sua peculiaridade, seus ideais. Klaus Triple defende a tese de que tudo que é completamente igual é idêntico, por isso o princípio da igualdade tributária deve ser relativizado e constitucionalmente justificado.

A forma como cada um irá contribuir com o governo será a mesma porcentagem na alíquota, dependendo da classe em que se está gerando uma igualdade tributária. Todavia, os valores da contribuição não serão iguais, dado o fato de as despesas não serem idênticas,

⁴ “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade.”

reforçando a ideia Aristotélica de que devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade.

Ao se pronunciar sobre o Princípio da Igualdade, Valle (2017), pautando-se nos preceitos elencados por José Roberto de Vieira, de que sem sombra de dúvidas o Princípio em comento compreende o Estatuto do Contribuinte e como tal, ao se valer do conteúdo expresso no artigo 5º da Constituição Federal, segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, se reconhece um mandamento que não se limita a igualar os indivíduos em face das leis, mas também a “igualdade na lei”, ressaltando-se, todavia, que a regra da igualdade não pode ser tida como absoluta.

Após o estudo dos princípios da legalidade e igualdade, conseguiremos compreender melhor os aspectos do princípio da capacidade tributária, ele está assegurado no art. 145, § 1º da CRFB/1988⁵, de forma a consagrar que, havendo possibilidade, os impostos terão caráter pessoal e serão majorados de acordo com a evolução patrimonial do contribuinte, podendo as autoridades tributárias, a fim de conferir validade a tais mecanismos, identificar, inclusive, pelos meios digitais, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Em sede do Princípio da Capacidade Contributiva, Vale (2017) nos estimula a seguir o posicionamento de José Roberto Vieira, segundo o qual o significado e extensão dos efeitos deste princípio não significam apenas um atuar estatal em face da riqueza disponível na esfera do contribuinte, o que a princípio implica apenas em mera capacidade econômica, mas do dispor de uma riqueza suficiente para a submissão ao tributo, excedente, ou seja, da riqueza que ultrapassa o necessário para apenas atender ao mínimo necessário para uma vida digna, satisfazendo, assim, mais do que tão só as necessidades vitais básicas do cidadão, cenário que deposta para a perfeita capacidade de contribuir para a sobrevivência do Estado.

Podemos dividir a capacidade contributiva em duas partes: 1) Caráter pessoal e 2) Capacidade Contributiva.

Na primeira parte é quando o contribuinte tem o imposto incidente nas suas características pessoais, ou seja, é personalíssimo, não pode transferir para terceiros. A segunda parte analisada é a capacidade de pagar tributos, o contribuinte será individualizado nas suas capacidades econômicas reais, indicando a renda, o patrimônio e o consumo de cada indivíduo.

⁵ Artigo 145, § 1º, da CF. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

É através do princípio da capacidade contributiva que também se efetivam os dois outros princípios anteriormente estudados, diante do fato de que não podem contribuir sem ser o que está em lei e contribuirão apenas com o que estiver dentro de sua capacidade econômica, gerando, assim, a igualdade.

Ademais, Valle (2017), ao tratar do Mínimo Existencial, que tem seu fundamento consolidado dentre os maiores de nosso Estado Democrático de Direito, além do objetivo de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades, mencionado no artigo 3º, III, e no Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, todos da Constituição Federal, afirma que cabe compreender que seu valor deve ser menor, ou seja, inferior ao valor projetado em sede de atendimento ao Princípio da Capacidade Contributiva, ou seja, se circunscreve ao conjunto de recursos necessários e essenciais para uma existência condigna.

Para concluir a parte principiológica constitucional, iremos abordar o princípio da confiança em matéria tributária, é necessário salientar que esse princípio deve a sua origem no contrato social de Hobbes (1588-1679) e Jean Jacques Rousseau (1712-1778), em que a sociedade está passando por uma transformação, migrando do Estado de Poder para o Estado de Direito, com isso a tributação passa a encontrar limites, conferindo uma proteção à confiança do contribuinte.

A confiança que o contribuinte deposita no poder estatal precisa ser respeitada como uma exigência mínima, pois é através desta que se desencadeará um equilíbrio jurídico. Afirmando esse pensamento em seu livro sobre o princípio da confiança, o autor e Araújo (2009, p. 8) salienta que:

Confiança depositada nas instituições estatais devem ser respeitadas. Caso contrário, as pessoas evitarão relacionar-se juridicamente com o Estado e buscarão vias alternativas e não tão inidôneas, para a preservação de seus interesses. O Estado deve conceder conhecimento prévio e estabilidade no seu comportamento, a fim de que as pessoas possam realizar atividades planejadas e orientadas para o futuro e ainda, tenham segurança de que não haverá comportamentos contraditórios alterando posições.

Segundo os ensinamentos do autor acima mencionado, foi possível perceber que o ente estatal necessita transmitir uma confiança ao contribuinte, não apenas para gerar o equilíbrio jurídico, mas para assegurar a credibilidade no exercício adequado das funções intrínsecas ao Estado, sobretudo, no campo da tributação.

O que se vê a partir de tais apontamentos é que a confiança nas instituições é primordial por parte do cidadão, sobretudo, sob a ótica do cidadão-contribuinte, ou seja, se traduz em termos concretos na certeza de que no âmbito de sua competência, constitui legitimidade, em

termos de instituição e/ou atividades fiscalizatórias ocorre tão somente a vinculação aos preceitos legais vigentes, não se valendo, então, de artimanhas e/ou interfaces que ensejem a violação à base constitucional vigente.

No ordenamento constitucional brasileiro, existem normas que ajudam a perpetuar o princípio da confiança em matéria tributária, podemos então findar que o princípio por ora estudado é decorrente de outros princípios para ter plena e harmônica efetivação. São eles: direito adquirido (art. 5º,XXXVI), legalidade (art. 5,II e art. 150,I) e a vedação ao confisco art. (art. 150, IV).

Esses outros princípios formam uma espécie de “teia” em que o contribuinte pode se respaldar, conseguindo uma segurança jurídica. Podemos citar o exemplo que, se uma lei é declarada inconstitucional e de certa forma prejudicava o contribuinte, os efeitos dessa lei serão retroagidos, pois para o Direito Constitucional brasileiro uma lei retroage sempre em favor do contribuinte e nunca em detrimento desse.

Machado (2009, p. 12) defende que:

Cabe sempre ao Estado, a responsabilidade pela produção da lei inconstitucional, e que a supremacia constitucional constitui uma garantia ao cidadão contribuinte ao Estado, e nos parece que, em face dessas premissas, se chega inevitavelmente que os efeitos da decisão, que no controle concentrado, declara a inconstitucionalidade de lei tributária devem retroagir sempre quando sejam favoráveis ao contribuinte e nunca em detrimento desses.

É essencial ressaltar que quando o contribuinte entende que sempre será beneficiado em detrimento de uma lei inconstitucional, que não será lesado pelo sistema, pois o Estado, caso haja detrimento de benefício, será responsabilizado, o princípio da confiança tributária é plenamente efetivado.

Para concluir, é importante salientar que o princípio da confiança tributária tem por finalidade passar ao contribuinte uma espécie de boa-fé, e o Estado tem o dever por meio do contrato social de dar segurança jurídica.

Sob a perspectiva da segurança jurídica:

Como o princípio de segurança sempre foi considerado como um princípio implícito do “Estado de Direito”, consagrado como expressão de certeza jurídica (*nullum tributum sine lege*), pode-se afirmar, com convicção, que o Sistema Tributário deve ser concebido como um permanente esforço de concretização do conteúdo essencial do princípio de segurança jurídica. Esta coincidência de princípios e valores no modelo de “sistema” e atrelados ao conteúdo do Estado de Direito é a novidade desta nova fase do Direito

Tributário visto como sistema, na medida em que os princípios basilares da tributação, de há muito, já se haviam consolidado (TORRES, 2011, p. 303).

Ademais, reconhece-se, sob o prisma da segurança jurídica, a necessidade de compreensão do ponto de vista constitucional do sistema tributário como sistema, ou seja, no qual todos os elementos e aspectos que influenciam direta e indiretamente na imputação do dever jurídico de recolhimento de um tributo somente se tornam legítimos quando compatíveis e ou alicerçados na ordem constitucional vigente.

Freitas (2012) elenca que a tributação alicerçada na segurança jurídica é capaz de respeitar a dignidade da pessoa humana e dentro deste diapasão surpresas, normalmente desagradáveis, são inconciliáveis com o Estado Democrático de Direito, ressaltando-se que a democracia figura como um regime monótono, sem surpresas, sem solavancos, sem emoção, eis que tudo já está previsto, anterior e expressamente, nos claros ditames da lei, sendo a insegurança, por seu turno, inerente aos regimes de exceção.

Partindo-se, pois, de uma visão sistêmica, em que cada parte colabora e/ou integra o todo, não se pode duvidar, em sede de mecanismos legais e outros meios, inclusive digitais, que a base, ou seja, o alicerce repousa de forma inafastável no respeito aos direitos e garantias fundamentais, sobretudo do ponto de vista tributário, quando imperativo sobre o patrimônio, ou melhor dizendo, o nível de riqueza aferido pelo contribuinte.

De posse de tais mecanismos, Torres (2011) nos leva à compreensão de que a contribuição primordial para a positividade do sistema tributário e, via de consequência, do princípio de segurança jurídica, deriva da noção de Constituição material aplicada também à tributação, agora não mais limitada a uma simples conformidade à legalidade, como fora concebido nos tempos do “Estado de Direito”, mas como expressão constitucional.

Projeta-se, diante deste cenário, o reconhecimento de que a relação jurídico-tributária advém para além da simples subsunção do fato concreto, quer seja a ocorrência do fato gerador à letra fria da norma, coexistindo, então, uma ordem constitucional que delimita e/ou estabelece os critérios e limites a serem observados pela legislação infraconstitucional.

Por sua vez, com base em Valle (2017), ancorado na perspectiva sustentada por José Roberto Vieira, a noção de segurança jurídica é notadamente vinculada à certeza do Direito, de que em todos os campos da seara jurídica, inclusive no âmbito tributário, as condutas que podem ser imputadas a um determinado contribuinte devem se cingir ao império de normas pré-estabelecidas, remetendo, então, à ideia de previsibilidade estatal, obstando em relação ao

cidadão-contribuinte quaisquer surpresas, o que em termos concretos permite a confiança de que o Estado, na posição de titular do poder de tributar, não irá agir de forma desmedida.

Ressalta-se, então, que a tributação segura, sem surpresas, alicerçada na legalidade e na previsibilidade desponta como única alternativa para o desenvolvimento e, conseqüentemente, a regra biológica de que um determinado organismo acuado, estressado, fora do seu habitat natural apresenta dificuldade para se desenvolver e até para sobreviver, vale também para o organismo social, e, portanto, a sociedade somente cresce, desenvolve e não perece quando está no natural *habitat* da segurança.

Conforme Machado (2009), após a promulgação da Constituição Federal, se nela existirem regras a respeito do poder de tributar, deste já não se poderá falar como algo que pode ser exercido sem limites jurídicos, em outras palavras, os poderes do legislador, sua liberdade para tributar, estarão sempre submetidos a limites jurídicos.

A segurança jurídica corresponde então como corolário de um sistema constitucional tributário que repudia qualquer mecanismo que gera sentimento de preocupação, o que precisamente falando implica na certeza de um atuar estatal que não gere insegurança, nem temor por parte do contribuinte.

2.2 Dignidade da pessoa humana como efetivadora da tributação no Estado Democrático de Direito

Todo ser humano, pelo simples fato de existir, merece ser tratado dignamente. Disso se conclui que a dignidade é atributo de todo ser humano, e não mera característica dele.

A dignidade da pessoa humana visa preservar a pessoa contra os excessos do Estado, é um direito fundamental de segunda dimensão, apesar de se manifestar como um direito aberto, de difícil conceituação.

Emmanuel Kant, através de sua filosofia, é o autor que tem sido utilizado como referência em dignidade humana, segundo o qual “ages de tal maneira que uses a humanidade, tanto na sua pessoa como na pessoa de qualquer outro, sempre e simultaneamente como fim e nunca como meio”; tratando-se, da segunda fórmula (a fórmula da humanidade) do conceito de imperativo categórico de Kant, pautando-se na "Fundamentação da Metafísica dos Costumes".

Utilizando o pensamento Kantiano, é de fácil interpretação que nunca podemos usar o outro como um meio para atingir uma finalidade, mas como um fim em si mesmo, pois ao tratar o outro como um meio, ele deixará de ser sujeito e passará a ser objeto, perdendo a sua dignidade.

Com o processo de redemocratização, a Constituição Federal passou a ter um viés mais social, preocupando-se muito mais com a efetivação dos direitos fundamentais, preocupando-se em resguardar a dignidade de cada indivíduo como responsabilidade do Estado.

No ordenamento jurídico brasileiro, a dignidade da pessoa humana é considerada uma cláusula pétrea, ou seja, impossível de ser abolida da carta magna, referida medida é uma limitação material ao poder de reforma da Constituição, são dispositivos que apenas podem ser alterados para melhorar a vida do indivíduo ou da sociedade e nunca para prejudicar, suas alterações acontecem por meio de emendas constitucionais.

Neste contexto:

A função da dignidade é estabelecer critérios estáveis de demarcação de áreas imunes à tributação, sob pena de comprometimento do mínimo existencial. A relevância do tema exsurge, pois, do cotejo entre o crescente poder tributário do Estado e a inviolabilidade dos direitos do cidadão-contribuinte, sob o enfoque da doutrina moderna. Na atualidade brasileira, a discussão sobre os direitos fundamentais é absolutamente necessária. Em todos os âmbitos do saber jurídico, essa temática se insinua com intensidade, para afastar eventuais arbitrariedades cometidas pelo Estado contra o ser humano. Acredita-se que os direitos fundamentais ainda hoje têm de atuar como contendores do poder. (PEZZI, 2008, p. 14).

Tem-se, então, que a dignidade da pessoa humana sob o prisma da tributação implica na demanda de se reconhecer que a tributação, ao deixar de ser encartada e/ou melhor reconhecida como um fim em si mesma, não pode atentar ou, melhor dizendo, adentrar o âmbito da esfera do mínimo existencial de cada sujeito.

A Constituição Federal de 1988, no seu art 1º, III traz a fundamentação do Estado Democrático de Direito: em que se vê a dignidade da pessoa humana, um valor intrínseco a todos. Apesar de ser um direito abrangente que não faz distinção de etnia, credo, orientação sexual, a dignidade da pessoa humana é um princípio aberto, esse princípio vem para garantir que se existir qualquer violação à pessoa, mesmo não estando expressamente em um rol taxativo, ele será aplicado.

Nesse sentido, “[...] a dignidade da pessoa humana passa a figurar no texto constitucional, como verdadeira cláusula geral apta a tutelar todas as situações envolvendo violações à pessoa, ainda que não previstas taxativamente.” (SILVA, 2011, p. 8).

Freitas (2012) nos leva à compreensão de que a dignidade da pessoa humana se traduz em um fundamento que deve ser observado por qualquer ramo do Direito, inclusive e especialmente, pelo Direito Tributário, que, pela sua própria natureza, pública e cogente, culmina por avançar sobre a pessoa humana, tendo o poder de afetar o patrimônio, a renda, a

intimidade, a liberdade econômica, enfim, de tornar vulneráveis aspectos caros da dignidade humana, reconhecidos como postulados basilares da estrutura do Estado Democrático de Direito.

Reafirma-se, sob o influxo de tais elementos, que o conjunto normativo compreendido no âmbito do Direito Tributário tem o condão de adentrar e mais precisamente afetar a fruição dos demais direitos e garantias que guarnecem a esfera da dignidade do cidadão, quer seja, o patrimônio na medida em que incide, salvo exceções, sobre diferentes formas de acréscimo patrimonial, a renda, especificamente falando do Imposto de Renda, na intimidade, uma vez que sob o influxo da era digital tem-se, a possibilidade de compartilhamento de dados entre as diferentes autoridades estatais.

E, como tal, não se pode descuidar a postura de um Estado que diante da conjugação de esforços, visando a promoção da dignidade da pessoa humana de qualquer dos seus concidadãos, passa a reconhecer o seu papel de provedor de uma ordem social e econômica mais justa e equilibrada para todos.

Reafirmando este pensamento, Sarlet (2015, p. 89) salienta que “[...] o Estado deverá ter como meta permanente, promoção, proteção e realização concreta de uma vida digna para todos.”

Trata-se, então, de um compromisso permanente e inalterável que deve se perfazer como ato contínuo, inabalável e indissociável de um Estado que se projeta em prol da melhoria das condições de vida da população.

Tem-se, então, com fundamento em Sarlet (2015) que a partir do reconhecimento expresso no âmbito dos princípios fundamentais da dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos do nosso Estado Democrático de Direito, abre-se espaço decisivo para o reconhecimento de um Estado cuja razão precípua de existir se projeta em função da pessoa humana e não o inverso, uma vez que sempre o ser humano deve ser reconhecido como finalidade principal e não meio das atividades desenvolvidas pelo Estado.

Ademais, consoante as descrições de Bonavides (2015), a teoria material da Constituição se acha inegavelmente vocacionada a executar e aplicar na época do pós-positivismo os valores igualitários da Justiça, sem os quais a sociedade se desloca do centro de gravitação de sua legitimidade para a esfera das incompreensões e ambiguidades provindas de uma doutrina exageradamente formalista, que durante largo tempo dominou quase todas as esferas do Direito.

Tendo esse viés de efetivação dos direitos fundamentais, a República agora passa a preocupar-se não apenas em obter lucro, mas a conseguir dar um mínimo existencial aos seus cidadãos.⁶

A positivação do princípio da dignidade da pessoa humana não é somente uma consequência histórica e cultural, mas nos proporciona a ideia de que agrega a todo sistema, tanto jurídico quanto político, partindo do pressuposto de que o ser humano passou a ser o centro de todo o ordenamento constitucional.

O Estado precisa preservar a sua organização social, porém ao mesmo passo que cada cidadão precisa ser livre para fazer suas escolhas e arcar com suas responsabilidades, garantir um mínimo existencial justifica todo um sistema, no qual cada um conseguirá além de arcar com suas próprias necessidades, contribuir na medida de suas possibilidades para a manutenção da ordem social.

Na visão de Tavares (2022), a preservação do Estado Constitucional, pois, repousa, de forma inexorável, na manutenção da própria Constituição em sua supremacia, e, nesse sentido, assegura a preservação do Estado.

Na visão de Sarlet (2015), não pairam dúvidas de que toda a atividade estatal e todos os órgãos que atuam direta e indiretamente em nome do Estado se encontram subordinados ao Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, impondo-lhes, neste contexto, um dever de respeito e proteção, que se projeta tanto na obrigação por parte do Estado de abster-se de ingerências na esfera individual que sejam contrárias à dignidade pessoal quanto no dever de assegurá-la isenta de quaisquer agressões por parte de terceiros.

O mínimo existencial representa sobre o prisma material um “limite” à interferência estatal sobre a renda e o patrimônio do contribuinte, sob o prisma de transformar a tributação em um instrumento de violação da dignidade de cada sujeito.

Reforça-se, dentro deste cenário, com fundamento em Freitas (2012), que o Sistema Tributário Nacional, consagrado na Constituição Federal de 1988, estabelece um conjunto de princípios e normas que preconizam a proteção do cidadão contribuinte de possíveis abusos por parte do Estado; consolidando a construção de um Sistema então denominado de Estatuto mínimo do contribuinte, figurando como um escudo balizador em prol da proteção das liberdades constituídas.

⁶ A dignidade da pessoa humana não é somente inerente ao ser humano, mas ela existe mesmo sem estar taxativamente expressa, devendo ser função do Direito a sua plena efetivação, garantindo um mínimo existencial no qual cada indivíduo em suas particularidades possa ser respeitado e visto como integrante de uma coletividade igualitária e justa.

Com base em Paulsen (2022), a tributação do mínimo vital, ou seja, a cobrança de um tributo de quem não apresenta capacidade contributiva, na medida em que afere apenas o essencial à sua subsistência revela-se contrária à concretização do princípio da dignidade da pessoa humana e sua irradiação sobre os direitos fundamentais, reconhecendo-se que não se pode admitir em um Estado Democrático de Direito a privação por força da carga tributária do mínimo que possa contribuir para uma vida equilibrada e saudável, atentando-se ainda para o entendimento de que assegurar o mínimo existencial figura como corolário do princípio da capacidade contributiva, alicerçado, por sua vez, no princípio basilar da dignidade da pessoa humana.

Tem-se, então, à luz dos valores que gravitam em torno do Estado Democrático de Direito a relevância de se tomar por base a carga tributária existente, reconhecendo-se sob um viés crítico que ela deve figurar como um instrumento de consolidação de um desenvolvimento econômico justo e equilibrado, em que cada qual deve contribuir com base no seu potencial e acréscimo de riquezas.

Atenta-se, então, para o fato de que embora seja taxativa a igualdade de todos perante a lei, há aqueles indivíduos que compõem a sociedade que não desfrutam de recursos para além do necessário à sua própria sobrevivência.

Para Barroso (2001), o núcleo material elementar do princípio da dignidade humana é composto do mínimo existencial, que identifica o conjunto de bens e utilidades básicas para a subsistência física e indispensável ao desfrute da própria liberdade.

Na seara tributária, o mínimo existencial a que se refere o autor é a chamada justiça de repartição da carga fiscal, em que o imposto não deve sacrificar o necessário físico nem o nível de vida compatível com a dignidade da pessoa humana.

Bobbio (2000, p. 158), em seu livro Teoria Geral da Política assegura a ideia de homem livre para a manutenção do Estado.

A imagem do homem livre apresenta-se como um que não deve nada para o Estado, a não ser a organização Estatal, que considera instrumental e não final, participa direta ou indiretamente da formação da vida do Estado, formando a chamada vontade geral.

Mesmo que indiretamente, o homem participa da organização estatal, a maneira dessa participação é através do pagamento de tributos, que efetivarão os princípios pautados no art. 3º da Constituição da República Federativa, pois visa construir uma sociedade livre, justa e igualitária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e

reduzir as desigualdades sociais e regionais, enfim, promover o bem-estar de todos, sem preconceitos.

Os valores acima mencionados protetores da dignidade apenas serão atingidos com a tributação que respeite os valores da dignidade da pessoa humana, uma tributação sem surpresas é o único meio para o desenvolvimento.

Com fundamento na dignidade da pessoa humana como efetivadora da tributação, torna-se, então, primordial discutir quais os limites do compartilhamento de dados tributários para fins de arrecadação, fiscalização e cobrança.

Maldonado (2020), ao se pronunciar sobre esta temática, aponta que ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal não reserva um capítulo ou uma seção para disciplinar o poder de fiscalização; entretanto, atenta-se para o disposto no art. 145, ao frisar expressamente, na medida do possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, para cumprimento da determinação constitucional, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, sendo, então, primordial destacar do dispositivo constitucional aqui referido dois pontos essenciais.

O primeiro, consoante aponta Maldonado (2020), é que o comando constitucional faz referência apenas aos impostos. O segundo é a faculdade de a Administração Tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Assim, embora o dispositivo constitucional em questão faça referência apenas aos impostos, é necessário reconhecer que a Administração Tributária deve se ocupar da fiscalização dos fatos jurídicos relativos a todas as espécies tributárias e, em todos os casos, deverá respeitar os direitos individuais dos contribuintes. Isto porque a arrecadação tributária é de interesse público e, portanto, a fiscalização dos contribuintes consiste tanto em um direito quanto em um dever da autoridade tributária.

Reconhece-se, pois, que a arrecadação tributária figura no âmbito de uma relação de poder-dever, ou seja, na mesma proporção em que a Constituição permite através da tributação que o Estado possa atingir os seus fins precípuos, há o dever de se proceder à fiscalização com vistas a aferir os recursos necessários para que os entes estatais possam dispor dos recursos fundamentais para investimentos em áreas sociais.

Todavia, ao mesmo tempo em que a arrecadação tributária se projeta como uma atividade de interesse público, figura como de interesse geral que as atividades realizadas em

seu âmbito não se resumam tão somente à ampliação da carga tributária, mas ao equilíbrio nas relações entre o Fisco-contribuinte, respeitando-se, então, todos os princípios, valores e preceitos que guarnecem o sistema constitucional tributário, dentre os quais, o Princípio da Capacidade Contributiva.

Daí a razão pela qual, conforme sustentado por Maldonado (2020), a competência tributária para instituir tributos também resulta na competência para a promoção de atividades fiscalizatórias; no entanto, no que concerne ao respeito aos direitos individuais, estes, como normas constitucionais, devem ser obedecidos em todos os atos administrativos. Estando os direitos individuais no ápice da hierarquia normativa, devem refletir e influenciar a construção normativa e a aplicação do direito e, dentro deste contexto, evidencia-se que se trata de entendimento doutrinário unânime a sujeição da atividade administrativa aos direitos individuais; reconhecendo-se, como fundamentos do nosso Estado Democrático de Direito os valores consagrados nos arts. 1º a 4º da Constituição Federal, que são exteriorizados pelo direito natural “à vida, à igualdade, à liberdade, à segurança e, como direito natural secundário, à propriedade”.

As atividades administrativas de fiscalização devem então ser exercidas dentro de determinados limites, leia-se, observados parâmetros que implicam na observância dos direitos individuais.

Tem-se, com base em Jarude (2020), que o recolhimento de tributos depende, em certa medida, da atuação da administração fiscal para prevenir ou coibir a sonegação, através de um permanente trabalho de fiscalização. A tributação é o veículo pelo qual o Estado obtém seus recursos, por outro lado, os contribuintes encontram formas de pagar menos tributos. Para tanto, o Estado instituiu diversos deveres para o contribuinte declarar perante a Fazenda Pública.

Não se pode, então, desconsiderar a importância da prevenção e/ou combate à sonegação tributária, na medida em que sob o prisma lógico é através da arrecadação que o Estado passa a dispor dos recursos essenciais para investir em áreas sociais de extrema importância, como a saúde e a educação, e como tal, impõe-se ao contribuinte o dever de apresentar informações que representam a sua situação.

Com base em Maldonado (2020), pautando-se na premissa de que a fiscalização tributária é atividade administrativa, as atividades de fiscalização desenvolvidas pelas autoridades fiscais para que sejam consideradas válidas devem respeitar o disposto no art. 37 da Constituição Federal, o qual “fixa princípios básicos e fundamentais para toda a atividade administrativa”, assim dizendo, toda atividade administrativa de fiscalização deve estar cingida

à observância dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência, além dos princípios da finalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação e da responsabilidade.

Ademais, forçoso admitir com fundamento em Maldonado (2020): o Princípio da Legalidade é disposição de fundamental importância ao Estado de Direito. Por ele, impõe-se a submissão do Estado à lei. É o direito fundamental de que o administrado somente estará sujeito ao cumprimento de obrigações previstas em lei; e, por outro lado, de que a Administração Pública, inclusive a tributária, somente praticará condutas também previstas em lei. Assim, o ato administrativo de fiscalização deverá estar fundamentado em prévia disposição de lei, sendo, pois, ato vinculado a despeito da discricionariedade da autoridade administrativa tributária na escolha dos documentos e livros que serão examinados conforme o objeto da fiscalização.

Fala-se, então, da submissão do Estado ao império da lei, uma vez que além do poder legiferante incumbe em última análise o seu papel de tutela de todo o aparato legal crivado em seu âmbito, zelando pela sua compatibilidade com a ordem constitucional vigente.

Fala-se, então, em prévia disposição de lei, com vistas a evitar surpresas e/outras arbitrariedades que ensejem a violação aos direitos e garantias essenciais do cidadão-contribuinte, reconhecendo-se que, ademais, o que até determinado momento era realizado a partir da análise de documentos escritos, passa a ser realizado sobre uma gama de atividades e operações eletrônicas, não podendo se descuidar do fato de que ainda existem lacunas e uma série de aspectos controvertidos que marcam e/ou delimitam a atuação das autoridades fiscais tributárias em meio às transformações operadas pelo universo digital.

Cenário que leva então ao questionamento sobre os atos praticados pelas autoridades tributárias, valendo-se da Inteligência Artificial, versando sobre mecanismos que ainda pendem de regulamentação legal.

Dentro deste cenário convém salientar, com base em Maldonado (2020), que em termos de fiscalização, as atividades realizadas pelas autoridades fiscais devem se pautar nos elementos objeto da investigação, sendo, ademais, transparentes em seus atos, sobretudo no que diz respeito à apreensão de documentos, e como tal, cabe atentar para as disposições contempladas ao longo do artigo 198 do CTN, que ao destacar a necessidade de respeito ao direito individual à intimidade e privacidade, veda a divulgação de informação econômico-financeira do sujeito passivo, obtida em razão do ofício, salvo quando decorrente de solicitações judiciais e administrativas.

2.3 Natureza dos tributos

Para dar ensejo à natureza jurídica dos tributos, faz-se necessário primeiramente, conceituar o que são tributos, a definição é trazida pelo art. 3º do CTN, segundo o qual “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Tributo é objeto de uma ação pecuniária que pode ser feita por dinheiro, mas por outro cujo valor também pode ser retirado. A compulsoriedade a que remete o artigo é maior que a obrigatoriedade, o tributo não cabe obrigação de vontade, pois a obrigação tributária existe independentemente da vontade do sujeito, a partir do momento em que se tem um fato gerador, automaticamente se tem uma obrigação.

Segundo o doutrinador Schoueri (2020), quando se fala em obrigação pecuniária, logo torna-se uma intriga para o leitor, pois surge a dúvida se é uma relação obrigacional, uma obrigação prestacional do Estado ou uma relação obrigacional. O legislador informa que se pode falar em uma obrigação tributária, já que prestação é o objeto do cumprimento de uma obrigação.

⁷Nesse sentido, Baleeiro (2013, p. 261) leciona que:

Tributo é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Fazendo a análise da premissa estipulada por Baleeiro, fica possível compreender que através da cobrança de tributos conseguiremos manter os interesses coletivos através de um serviço.

O art. 9º da lei 4.320/64 oferece uma definição de tributo que complementa a do artigo 3º.

Tributo é a receita instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto a matérias gerais. (BRASIL, 1964).

⁷ A expressão “prestação” traz, a mais, importante noção de que, uma vez pago o tributo, a prestação encerrará o vínculo com pagamentos que não tenham qualquer natureza obrigacional.

Nota-se, com a transcrição do texto acima, que eles não se contradizem, são interpretações diferentes por meio da evolução do Direito Tributário Brasileiro, por razões que o rol de 1964 hoje não pode ser aceito, pois suas espécies tributárias não são compatíveis e recepcionadas pela Constituição de 1.988.

O objeto de estudo em questão é a natureza dos tributos, que pode ser encontrada no artigo 4º do CTN:

4º A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL, 1966).

O STF adota a teoria pentapartida, segundo a qual existem cinco tipos de tributos que devem ser cobrados, quais sejam: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) empréstimos Compulsórios; e) contribuições especiais.

A teoria pentapartida entrou no ordenamento jurídico brasileiro a partir da constituição de 1988. Sua maior fundamentação configura-se no preceito de que é inviável a cobrança de tributos apenas a partir de um fato gerador, pois cada regime jurídico do qual se sujeita os tributos pode sofrer alterações.

É uma das mais conhecidas dentre os tributos e encontram fundamento nos arts. 153 a 156 da Constituição Federal de 1988, já devidamente atribuídos aos órgãos políticos competentes para exigir os referidos benefícios. É um tributo não vinculado a qualquer atividade do Estado, conforme dispõe o art. 16 do CTN, que a define como sendo um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

No entendimento de Amaro (2019, p. 30):

O fato gerador do imposto é uma situação que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado, sendo assim, pode-se compreender que o que dará ensejo ao pagamento de tributos é uma atividade única e exclusivamente de abertura do contribuinte, que desfruta dos meios que o Estado fornece à sociedade como membro desta.

Machado (2020, p. 275), ao conceituar impostos, destaca que “o fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte. Relacionado ao seu patrimônio, independente do agir do Estado”.

Como estudado anteriormente, através da capacidade tributária que se fundamenta na capacidade distributiva, quem tem mais, paga mais e quem tem menos, paga menos. O fato gerador é sempre um mero fato, um acontecimento não possui relação de negócio jurídico.

O fato jurídico tributário por si já é suficiente para a tributação. Podemos exemplificar de modo que, para a realização de um negócio jurídico ser concreto é preciso que ambas as partes manifestem a vontade para que ele seja realizado, na esfera tributária é inverso, não é necessário que ambos expressem a vontade, basta o negócio se realizar para que o que chamamos de fato gerador se incidir e virar tributo.

2.4 O direito à informação como garantia fundamental

De posse dos aspectos anteriormente tecidos é essencial compreender o direito à informação como garantia fundamental, assegurado do ponto de vista legal e constitucional.

Não se pode então deixar de levar em consideração que o ordenamento jurídico constitucional pátrio já dispunha de meios tendentes à preservação de dados pessoais como a proteção constitucional à privacidade e intimidade, tendo, no entanto, diante da expansão do volume de dados armazenados nos bancos digitais a Emenda Constitucional nº 115, de 2022, incluída no elenco dos direitos e garantias fundamentais o inciso LXXIX, segundo o qual “é assegurado, nos termos da lei, o direito à proteção dos dados pessoais, inclusive nos meios digitais”. (BRASIL, 2022)

Observa-se, então, que a intenção do legislador constituinte consiste na proteção dos dados pessoais, compreendendo aqueles digitais, ou seja, contemplados nos bancos de dados de organizações públicas e privadas, que passam a dispor cada vez mais de sistemas informatizados modernos com vistas à compilação de um grande volume de dados, sem descuidar do fato de que tal proteção está delimitada ao regramento legal, assim sendo, poderá “ceder” quando presentes elementos que demandam sua deflagração em prol da tutela dos direitos de toda a coletividade.

Preconizando-se, a partir da doutrina de Crespo (2021), que o intuito da LGPD não consiste em impedir o tratamento de dados pessoais; todavia, salienta a relevância de que todos os órgãos integrantes do Poder Público possam dispor em seu âmbito de boas práticas de governança com vistas a tutelá-los.

Assim sendo:

Se, por um lado, há o interesse dos diversos setores da atividade econômica em utilizar dados para a consecução de seus objetivos estratégicos, existe, de

outro lado, a preocupação com a proteção de dados pessoais, sobretudo porque envolve um direito fundamental. (BOTELHO, 2020, p. 193).

Ou seja, espera-se que a sociedade civil organizada disponha de mecanismos claros e precisos sobre o modo pelo qual os dados que compartilham rotineiramente com o Poder Público são utilizados e quais os mecanismos são utilizados para preservá-los.

Daí a relevância de se compreender que o grande problema consiste no fato de que:

Os fundamentos, princípios e hipóteses legais de tratamento de dados não estabelecem concretamente os processos que devem ser adotados pelas instituições para atingirem a conformidade. No entanto, na prática, são amplos direcionamentos que, unidos, constituem proteções e limitações para o tratamento de dados pessoais (CRESPO, 2021, p. 18).

Assim, sobre a ótica da transparência, evidencia-se que não há diretrizes claras sobre os procedimentos a serem adotados pelas autoridades do Fisco, nem tampouco limites específicos sobre o cruzamento de dados.

Outro aspecto que tem ganhado espaço consiste na proteção dos dados pessoais sob a ótica do consentimento.

Neste contexto, conforme Chignoli e Carneiro (2021), a partir da entrada em vigor da LGPD, inúmeros aspectos passaram a ser objeto de discussão com relação ao termo de consentimento, forma e hipóteses, recorrendo-se do ponto de vista legal da conceituação deste mecanismo a partir do artigo 5º, inciso XII, da LGPD, como “manifestação livre, informada e inequívoca através da qual o titular dos dados concorda com o tratamento de seus dados pessoais para uma finalidade determinada e conseqüentemente para que ocorra o tratamento de dados pessoais por parte de uma organização, quer seja pública ou privada, é essencial o consentimento do seu titular, conforme previsão expressamente contemplada no artigo 7º, inciso I, da LGPD, reconhecendo-se o titular de dados como pessoa natural a quem pertencem as informações, não se podendo deixar de compreender que essas informações podem se referir a aspectos vinculados a questões estritamente pessoais, como dados sobre origem racial ou étnica, convicção religiosa, opinião política, filiação a sindicato ou organização de caráter religioso, filosófico ou político, bem como dados referentes à saúde ou à vida sexual, dado genético ou biométrico, quando vinculado a uma pessoa natural.

Partindo deste enfoque, tais doutrinadores chamam a atenção para o fato de que os dados pessoais sensíveis devem ter a coleta sempre acompanhada do consentimento inequívoco por parte do titular em razão de dano em potencial ou constrangimento, possíveis causar à

pessoa diante de eventual violação de privacidade, atentando para o fato de que o controlador e o operador figuram como sujeitos responsáveis pela gestão e tratamento de dados pessoais, instituídos pela LGPD, e poderão ser pessoas físicas ou jurídicas de Direito Público e privado, e que em caso de uso inadvertido das informações, responderão em decorrência da função que desempenham, salientando no âmbito da discussão os questionamentos voltados a elucidar se o consentimento pode integrar um instrumento se constituindo como cláusula ou se se faz necessário ser redigido em documento apartado, reconhecendo-se em todo e qualquer caso que a importância e fundamento do consentimento consiste em conferir transparência à relação jurídica estabelecida com o titular de dados, pois a potencialização do volume de dados coloca a pessoa natural em uma situação de vulnerabilidade frente às empresas e organizações no que diz respeito à privacidade.

Sob esta perspectiva, quando estamos diante do tratamento de dados que se vale de probabilidade, algorítmica e modelos de aprendizado de máquina para a tomada de decisão, certamente o que está em disputa, a depender do bem jurídico envolvido na decisão, é se o controlador de dados estará ou não negando ou até mesmo promovendo a fruição de um Direito Fundamental à proteção de dados. Portanto, será essencial para saber se o processo de tomada de decisão foi discriminatório em relação ao titular de dados, ou até mesmo em relação a um grupo social o qual ele representa (pessoas com deficiência, indígenas, idosos, negros, entre outros). Esta avaliação é necessária para averiguar se o resultado da aplicação do algoritmo desenvolvido pelo controlador não apenas se abstém de cometer esta discriminação, mas se ele deixa de promover adequadamente o direito à proteção de dados (MULHOLLAND; FRAJJOH, 2019, p. 266).

Na visão de Chignoli e Carneiro (2021), os dados coletados sem consentimento só podem ser utilizados para os fins estabelecidos em lei e que, portanto, possuem aval da legislação para tratamento sem consentimento do titular de dados e, como tal, acaso uma organização necessite realizar um tratamento diverso do especificado inicialmente, deverá solicitar uma nova permissão ao titular de dados pessoais especificamente para o novo fim, salientando-se que em que pese a existência de dispensa de consentimento em algumas hipóteses, o primordial é que seja dada ciência ao titular de dados sobre para quais dados é necessária a coleta e como será o armazenamento, bem como sobre os tratamentos realizados e finalidade estabelecidos, ao mesmo tempo em que é essencial zelar para que o gestor de dados não imponha burocracias e procedimentos desnecessários de consentimento do titular, evidenciando que a intenção do consentimento trazido pela legislação consiste em assegurar a proteção de dados pessoais das pessoas físicas, impondo sanções e penalidades para motivar as

pessoas e organizações, inclusive públicas a conferirem efetividade à demanda pelo consentimento.

Para Chignoli e Carneiro (2021), a análise minuciosa do caminho que os dados pessoais percorrerão, o mapeamento dos dados e adoção de novos procedimentos com relação à privacidade são urgentes e imprescindíveis ao novo cenário experimentado mundialmente, em especial no pós-pandemia, em que haverá uma reestabilização quanto ao desenvolvimento social e econômico, devendo-se compreender que a LGPD reafirma direitos já existentes na sociedade brasileira, de tal modo, já consagrados pela nossa Constituição Federal, dentre os quais a privacidade figura como principal. Diante deste cenário, a transparência na gestão de dados e a ausência de armazenamento de informações em excesso trará consigo uma nova mentalidade com consequências positivas ao desenvolvimento social e econômico, acarretando vantagem competitiva às organizações.

Revestido de tal ideário, apoiando-se na perspectiva sustentada por Chignoli e Carneiro (2021), é possível sustentar como ideal o consentimento exarado em documento autônomo, que faça menção expressa a determinada finalidade e, havendo expressa responsabilidade quanto à segurança dos dados armazenados, pois conforme a lei estabelece o controlador e o operador são responsáveis solidariamente por eventual dano patrimonial, moral, individual ou coletivo causado ao titular dos dados, salientando-se as disposições contempladas no artigo 8º, §4º, da LGPD que sustenta a imprescindibilidade das finalidades determinadas no termo de consentimento, dispondo que autorizações genéricas para o tratamento de dados pessoais serão nulas. Tem-se, então, que:

A segurança e prevenção passam a ser duas premissas básicas na lógica da proteção de dados pessoais, haja vista que enquanto direito fundamental, a proteção de dados pessoais exige a implementação de medidas efetivas para a segurança no tratamento de dados. (BOTELHO, 2020, p. 206).

Do ponto de vista da segurança, evidencia-se, então, que ela se projeta na confiança, em outras palavras, na certeza de que os dados informados a entidades públicas e privadas serão preservados, não podendo ser objeto de violação para além do que a lei permite.

Já em relação à prevenção busca-se, então, evitar danos e demais riscos do uso inadvertido de dados relativos a pessoas naturais, tanto por parte das empresas e organizações privadas quanto por parte do Poder Público, inclusive, as autoridades fiscais.

Ancorando-se nas proposições de Chignoli e Carneiro (2021), tem-se que as autoridades fiscais, de fato, precisam de tal poderio informacional, a fim de combaterem inúmeras ilicitudes relacionadas à sonegação fiscal, sobretudo pelo fato de que a sangria dos cofres públicos, pela perda de arrecadação de tributos exigidos por lei, impacta diretamente a qualidade de vida e a garantia do mínimo existencial digno aos indivíduos com menor poder aquisitivo, sendo tal entendimento, inclusive, atualmente sufragado pelos Tribunais Superiores STF/STJ e está em consonância com as disposições constantes da LGPD. Consequentemente, para que seja legítimo, o compartilhamento de dados pessoais realizado por instituições financeiras e pelas autoridades públicas fiscais deve ser, necessariamente, realizado com transparência e publicidade nas requisições e comunicações entre os entes, com a utilização de ferramentas tecnológicas que garantam o sigilo no tráfego de informações, passíveis de auditoria pelos próprios titulares dos dados pessoais e, ainda, com a normatização de mecanismos de apuração e correção de eventuais infrações. É imperioso esclarecer ao leitor que, no momento, inexistem políticas públicas efetivas, por parte de quaisquer autoridades fiscais municipais, estaduais e federais, no sentido de concretizar as práticas aqui sugeridas, sendo urgente que a própria população cobre, de forma organizada, uma mudança de comportamento do poder público a esse respeito; e sugere-se que o mesmo poderio informacional dos fiscos brasileiros seja também utilizado para o combate à violação da LGPD (assim como já utilizado para auxiliar a persecução penal).

Ademais, Calabrich e Barreto (2020), ao discorrerem sobre o sigilo bancário, nos levam ao entendimento de que ele figura como um instrumento inerente à obrigação de proteção dos dados sobre operações bancárias custodiados pelas instituições financeiras, está associado ao próprio surgimento dos bancos e ao interesse de se preservar os detalhes dos negócios comerciais por estes entabulados do escrutínio de terceiros, estranhos a estas relações, salientando-se que a discussão sobre a possibilidade do acesso direto ou sobre a necessidade de autorização do Poder Judiciário para que a administração tributária obtivesse as informações bancárias abrangidas pelo sigilo renova-se com a Constituição Federal de 1988, que dispôs, expressamente, acerca da inviolabilidade da intimidade e da vida privada como um direito fundamental.

Ademais, reforça-se a partir da visão destes autores que o tratamento que gravita em torno do tema do sigilo bancário não é unívoco, seja no Direito estrangeiro, seja, ao longo do tempo, no próprio Direito brasileiro, embora exista uma preocupação contemporânea por parte dos países que integram a OCDE com a possibilidade de que contribuintes ocultem atividades ilegais e escapem da tributação, provocando consequências danosas, local e internacionalmente,

em situações de abuso do direito ao sigilo bancário e, como tal, a evolução do tratamento jurídico conferido ao sigilo bancário no Brasil segue uma trilha que passa pela atribuição de sigredo absoluto a um sigilo moderado, sob o manto normativo da Constituição Federal de 1988 e da Lei Complementar nº 105/2001, predominando a visão de que o compartilhamento de informações bancárias sigilosas para o Estado-administração não está inserido no escopo da reserva jurisdicional e, portanto, pode ser efetivado diretamente, sem a intervenção prévia do Poder Judiciário como requisito de validade, tendo em vista as disposições normativas constantes na legislação infraconstitucional.

Evidencia-se, pois, a existência de um sistema constitucional tributário alicerçado na dignidade da pessoa humana, ou seja, cuja tributação somente se torna legítima quando embasada no respeito aos direitos e garantias fundamentais que concorrem para a dignidade do indivíduo, reconhecida do ponto de vista amplo, abrangendo por via de consequência o acesso a todas as informações que lhe digam respeito.

Branco (2009) ao dispor sobre o juízo de ponderação em termos práticos no caso de conflito entre direitos fundamentais, induz ao entendimento de que a ponderação entre valores assegurados constitucionalmente, mantêm intrínseca relação com o poder do juiz constitucional em meio à sociedade, reconhecendo-se, ademais, a importância da participação ativa do Poder Judiciário na esfera política das relações estabelecidas em meio à sociedade.

Conforme destacado por este autor é preciso ter em mente que os direitos fundamentais embora sejam intangíveis, não são considerados absolutos no âmbito do ordenamento jurídico pátrio e até mesmo universalmente falando, uma vez que a própria dinâmica social faz emergir conflitos entre valores encartados nas normas de direitos fundamentais, suscitando como exemplos os conflitos entre segurança e vida privada, propriedade privada e função social da mesma, liberdade de imprensa e da vida privada, liberdade de expressão e honra objetiva, liberdade profissional, religiosa e suas limitações, dentre diversas questões que são inerentes à própria contradição da natureza humana e da sociedade brasileira de forma peculiar.

Revestido de tal perspectiva, passa-se ao longo do próximo capítulo a discorrer sobre os inúmeros aspectos que regem a sistemática do Imposto de Renda da Pessoa Física, enfatizando a sua evolução no tempo e o regramento específico.

3 ESTRUTURA DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

3.1 Introdução

Destaca-se inicialmente que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza se encontra encartado expressamente no Título VI – Da Tributação e do Orçamento - CAPÍTULO I – Do Sistema Tributário Nacional - Seção III – Dos Impostos da União – artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, segundo o qual compete à União instituir impostos sobre: III – renda e proventos de qualquer natureza.

Ressaltando-se ainda com fundamento no artigo 153, 2º, inciso I, que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Reconhece-se, então, que decorre da interpretação deste dispositivo constitucional que este tributo incide diretamente sobre a renda, independentemente de sua conformação do ponto de vista jurídico penal e sobre proventos de qualquer natureza, ou seja, qualquer forma de remuneração, o que em termos práticos não leva em conta a denominação que lhes é atribuída e sim os efeitos concretos em termos de acréscimo ao patrimônio de um determinado contribuinte.

3.2 Conceito de Renda

A partir da leitura do texto contemplado no artigo 153, inciso III, da Carta Magna de 1988, passa-se a discorrer sobre a amplitude compreendida na expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, ressaltando-se então com base na doutrina de Schoueri e Mosquera (2020), que a compreensão sobre as reais dimensões de sua abrangência é de extrema relevância, uma vez que frente à rígida repartição de competências estabelecida pela Constituição Federal entre os entes federativos, não pode a União usurpar a esfera de sua competência, tributando um determinado fato que não corresponda à aferição de renda e/ou acréscimo patrimonial.

Com fundamento em Machado (2009), tem-se que alguns fatos podem ser seguramente incluídos no conceito de acréscimo patrimonial, e outros fatos dele podem ser excluídos. A liberdade do legislador ordinário ficará, então, restrita àqueles cuja inclusão, ou exclusão, seja duvidosa e deva ser por isto mesmo objeto de uma decisão política. É admissível, igualmente, a liberdade do legislador para estabelecer normas reguladoras da determinação do montante da renda, tendentes a evitar práticas fraudulentas, não podendo ele, no entanto, a esse pretexto,

criar ficções legais absolutas. Nem pode, de qualquer outro modo, regular de tal forma a determinação da base de cálculo do imposto, que este termine por ser devido sem que tenha ocorrido o fato renda, vale dizer, acréscimo patrimonial.

Partindo de tal perspectiva, Schoueri e Mosquera (2020) salientam que economicamente falando foram sendo construídas inúmeras teorias com o intuito de definir o que se entende por renda, gravitando as mesmas em torno de duas categoriais essenciais, quer sejam: “renda-produto” e “renda-acréscimo patrimonial”.

Acerca da primeira categoria, renda-produto, destaca-se que:

[...] considera-se a renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Diz-se que a renda seria o fruto periódico de uma fonte permanente. Figurativamente, diz-se que a renda seria o fruto que se obtém sem que pereça a árvore de onde ele provém. A “árvore” seria o capital e o “fruto”, sua renda. (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 13).

Sobre este prisma, considera-se, então, que a renda como aquela que decorre em razão da exploração de um determinado capital e/ou do exercício de um trabalho, ou inerente à somatória de ambos, o que em sentido figurado significa que a obtenção de renda se assemelha à colheita de frutos de uma árvore, que, via de regra, ocorre sem que seja danificada a planta para obtenção de novas colheitas no futuro.

Já do ponto de vista da categoria da renda-acréscimo patrimonial, evidencia-se que se trata de uma teoria que leva em consideração para o enquadramento no conceito de renda o comparativo da situação patrimonial de um indivíduo em períodos diferentes, ou seja, considera-se renda a diferença patrimonial obtida entre o início e final dos períodos selecionados.

Reconhece-se, no entanto, que ambas as teorias não explicam, ou melhor dizendo, não atendem a todas as situações que podem resultar na aferição de renda.

“Não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma ‘fonte permanente.’” (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 14).

Por sua vez, “[...] não seria possível explicar a tributação quando a própria fonte da renda sai da titularidade do contribuinte (i.e.: ganho de capital apurado na venda de um bem do ativo).” (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 14).

Por sua vez, também são levantados questionamentos em face da teoria da renda-acréscimo.

Neste contexto:

Tampouco escapa às críticas a teoria da renda-acrécimo, apresentando, do mesmo modo, dois problemas: – Não explica a tributação do contribuinte que, durante o próprio intervalo temporal, gasta tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial; – Não explica a tributação sobre os rendimentos brutos auferidos pelo não residente (que, via de regra, é tributado de maneira definitiva mediante retenção na fonte, sem avaliar o efetivo acréscimo patrimonial entre dois períodos). (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 14).

Falcão, Guerra e Almeida (2016) enfatizam que em que pese haver um conceito ontológico e constitucional de renda, a verdade é que, no Brasil, o ato gerador do Imposto de Renda é definido pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, o qual, apesar das críticas, se consumou como elemento norteador de nossa doutrina e jurisprudência.

Com base em tais autores, segundo o referido artigo, “renda” é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. O produto do trabalho é o salário ou a remuneração do trabalhador, empregado ou autônomo, ou aquele organizado empresarialmente, enquanto o produto do capital representa os juros, os rendimentos de aplicações financeiras e os ganhos de capital, que se dão, por exemplo, pela alienação de um bem por valor maior que o de aquisição.

Por sua vez, conforme Falcão, Guerra e Almeida (2016), a menção feita no art. 43 à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica ser tomada como o “fato gerador” deve ser compreendida no sentido de se tratar de elementos componentes do fato gerador, ou elemento material da tributação sobre a renda.

Ainda segundo estes autores, com efeito, a existência ou não de “renda” pressupõe a ocorrência de “fatos acréscimos e fatos decréscimos”, como disponibilidades e gastos e/ou despesas isoladamente consideradas, as quais somadas e deduzidas formariam, ao final de um período (anual), o acréscimo ou decréscimo patrimonial. Por isso, a tributação sobre a renda só deve se perfazer quando se registre o efetivo acréscimo patrimonial e não um rendimento ou ganho isolado.

Ainda segundo a tese de tais doutrinadores, dispõe ainda o art. 43 sobre a diferenciação entre disponibilidade jurídica e econômica de renda. Neste contexto, a distinção entre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica estaria associada à percepção de um direito que possa ser transformado em pecúnia ou no:

[...] direito ao seu recebimento e como tal aquisição de disponibilidade econômica está intimamente ligada a um regime de “caixa”, isto é, aquele em que ingressa bem ou valor economicamente apreciável (o pagamento de um aluguel no caso das pessoas físicas) enquanto a aquisição de disponibilidade

jurídica decorreria do direito subjetivo ao recebimento futuro de um valor ou bem economicamente apreciável, como no caso da emissão de uma futura. (FALCÃO; GUERRA; ALMEIDA, 2016, p. 30).

É preciso então destacar que do ponto de vista da disponibilidade econômica não se leva em conta o fato de o contribuinte fazer ou não uso do conjunto de bens e demais elementos que compõem o seu patrimônio.

Desta forma:

Vale esclarecer que a disponibilidade econômica se refere à efetiva percepção da renda ou proventos, a exemplo de valores recebidos em dinheiro, enquanto a disponibilidade jurídica está relacionada a valores que, sendo de titularidade da pessoa física, compõem seu fluxo positivo de riqueza, ainda que ela não os utilize sob qualquer forma. (BORBA; COELHO, 2016, p. 206).

Ressalta-se, então, que do ponto de vista da relação jurídica tributária a ensejar a incidência do IRPF é irrelevante o fato de a pessoa estar ou não usufruindo do seu conjunto de riquezas, bastando então que estejam compreendidas no âmbito dos recursos dos quais pode dispor.

“Há que se mencionar, aditivamente, a usual resistência dos contribuintes aos chamados ‘fatos geradores presumidos.’” (BORBA; COELHO, 2016, p. 207).

Conforme Borba e Coelho (2016), neste caso, não se trata do reconhecimento de novas fontes de renda, alheias ao conceito normativo e, sim, modalidades indiretas de apuração de rendimentos, a título de proventos, sujeitos à incidência do IRPF por força da generalidade de que se reveste este imposto.

Neste contexto, segundo a doutrina de Machado (2009), como qualquer intérprete de normas jurídicas, o legislador, um intérprete da Constituição, goza de relativa liberdade ao interpretar qualquer de seus dispositivos, desfrutando, então, da liberdade relativa para formular o conceito de renda e, como tal, podendo escolher entre os diversos conceitos fornecidos pelos economistas e financistas, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática; não se pode, todavia, formular arbitrariamente um conceito de renda ou de proventos de qualquer natureza. Nem se diga que o legislador pode estabelecer um conceito de renda por ficção legal.

Complementando tal raciocínio, Machado (2009) enfatiza que, portanto, a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe

o quadro, ou moldura que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição. E como qualquer lei, também aquela que direta ou indiretamente define o alcance da expressão “renda e proventos de qualquer natureza” está sujeita ao controle de constitucionalidade.

3.3 O Imposto de Renda no Tempo

Ancorando-se na doutrina de Falcão, Guerra e Almeida (2016) o imposto de renda, doravante denominado simplesmente IR, foi criado no século XIX, na Inglaterra, tributando ganhos de propriedade. Em 1913, o IR foi introduzido sistematicamente nos EUA (*income tax*), gravando somente o acréscimo patrimonial. Tal imposto, segundo tais autores, foi configurado sob a inspiração das duas principais correntes que definiam o “conceito de renda”: quer sejam: 1) a do acréscimo patrimonial (aquisição de disponibilidade), defendida por Haig e 2) a teoria da fonte, defendida por Stuart John Mill.

Segundo a concepção destes autores, o imposto de renda, via de regra, está inserido no primeiro pilar dos sistemas tributários em todo o mundo, tendo se tornado o eixo central do que se denomina tributação direta, em contraposição a uma tributação indireta (IVA nos países europeus; *sales tax* nos EUA; ICMS, IPI/Cofins no Brasil) e, conseqüentemente, está presente nos sistemas tributários da quase totalidade dos países, caracterizando-se pelo critério da progressividade, de forma a atender ao princípio da capacidade contributiva (*ability to pay, capacidade económica*).

Conforme os apontamentos de Falcão, Guerra e Almeida (2016), em decorrência de sua complexidade e abrangência de suas hipóteses de incidência, no decorrer do século XX, o imposto de renda foi se desenvolvendo, pautando-se no regime tributário americano, que acabou por inspirar outros sistemas tributários, inclusive o brasileiro, reconhecendo-se como uma das faces desta esteira evolutiva a separação entre a tributação das pessoas físicas e das pessoas jurídicas e, assim sendo, a partir do século passado, os países europeus passaram a criar tributos específicos, a exemplo do que sucedeu na França com o *L'impôt sur les sociétés*, em 1948, e na Espanha, onde atualmente foram instituídos o *impuesto de sociedades* e o *impuesto de renta de las personas físicas* (IS/IRPF).

No que diz respeito à apropriação do regime de tributação progressiva, é preciso salientar que:

Do ponto de vista histórico, a ideia de uma tributação progressiva somente surgiu com a industrialização da economia, embora o conceito de sacrifícios equivalentes já fosse conhecido na época do cameralismo, quando, entretanto, somente se cogitava de uma proporção geométrica, não de uma progressão. O primeiro conceito considerava já as condições da pessoa e sua profissão no momento de fixar a proporção, mas ainda não compreendia o crescimento das alíquotas na medida da evolução da renda. (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 20).

Ainda segundo Falcão, Guerra e Almeida (2016), no Brasil, embora sob a égide da previsão constitucional de um único imposto sobre “a renda e proventos de qualquer natureza” (CRFB/1988, artigo 153, III), intitulado “imposto de renda”, a realidade nos mostra que a tributação sobre a renda entre pessoas físicas e jurídicas recebe tratamento normativo e principiológico distinto.

Evidencia-se, ainda com base na doutrina de Falcão, Guerra e Almeida (2016), que no território brasileiro o Imposto de Renda foi introduzido no ordenamento jurídico pátrio através do artigo 3º da Lei nº 4.783/1922, e apresentando por fato gerador “o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem”, passando a ser cobrado a partir de 1924 e a partir da Emenda Constitucional nº 18/1965, editada durante o regime militar instituído em meados de 1964, tem-se iniciado o processo de conformação constitucional e legal, que corrobora com a elaboração do Código Tributário Nacional que, no artigo 43, trata do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Segundo o artigo 43 do Código Tributário Nacional, o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (BRASIL, 1966).

Em termos dos aspectos que regem a instituição do Imposto de Renda no Brasil, salienta-se os seguintes aspectos:

O modelo brasileiro, baseado em uma progressividade de baixo grau e restrita às rendas do trabalho e na eliminação da tributação de lucros ao nível das pessoas físicas, foi concebido na década de 1990 sob influência de propostas inovadoras e radicais – como o *flat tax* e as deduções relativas ao rendimento normal do capital próprio – discutidas por acadêmicos e *policymakers* dos Estados Unidos e da Europa. Essas propostas tinham por objetivo resolver problemas concretos (como a falta de isonomia no tratamento das diferentes rendas do capital e os efeitos disso sobre as decisões de investimento das

firmas), mas também traduziam um certo clamor teórico e ideológico por menor oneração do capital e dos mais ricos, baseados na suposta ineficiência econômica da tributação sobre esta elite. (GOBETTI, 2018, p. 7).

Tem-se, então, que um conjunto de forças ideológicas inspirou a consolidação do Imposto de Renda, buscando, de tal modo, através da progressividade e outros mecanismos, a adoção de um sistema eficiente de tributação sobre os “ganhos dos mais ricos”.

Complementando tal perspectiva:

A capacidade contributiva seria, então, a dimensão subjetiva e conjuntural da capacidade econômica. Encontra-se em alguns autores essa concepção de capacidade, bastante adequada ao IRPF em razão da pessoalidade deste imposto. Nesse sentido, refere-se à condição, *in concreto*, de determinada pessoa arcar com o encargo patrimonial dos tributos que sobre ela incidem em certo período de tempo. (BORBA; COELHO, 2016, p. 204).

“O constituinte prestigiou a progressividade, enquanto forma de realização da justiça distributiva, ao exigir seu emprego na esfera do imposto de renda (art. 153, § 2º, I).” (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 21).

Reconhece-se, então, que em razão da pessoalidade do imposto de renda, a necessidade de se levar em conta a capacidade contributiva, ou seja, a possibilidade de o indivíduo fazer frente à carga tributária incidente sobre o seu patrimônio.

Evidencia-se que:

A universalidade significa que o tributo deve levar em consideração a integralidade das rendas do contribuinte, para apurar sua efetiva capacidade econômica sem considerações sobre sua origem, tributando rendas geradas no Brasil ou no exterior. A progressividade indica que, quanto maior a base de cálculo do tributo, isto é, quanto maior a renda, maior a alíquota aplicável. Desta forma, os que ganham mais pagam proporcionalmente mais. Por generalidade entende-se que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual situação. Impede a exclusão ilegítima de determinada categoria de pessoas em função de suas circunstâncias particulares. (BORBA; COELHO, 2016, p. 205).

Entende-se, pois, a importância da conjugação de tais atributos em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Física, impedindo, sobretudo, tratamento desigual entre indivíduos que se encontram na mesma situação.

“A generalidade possibilita que qualquer contribuinte, desde que pratique o ato ou esteja em igual situação prevista em lei, seja obrigado ao pagamento do imposto.” (BORBA; COELHO, 2016, p. 207).

Salienta-se, com fundamento em Borba e Coelho (2016), que o atributo de generalidade foi assegurado pela Lei nº 4.783/1923, não obstante tenham sido estabelecidas diferentes categorias de rendimentos, conforme suas origens: comércio, indústria e agricultura; capitais e valores mobiliários; ordenados e salários; e profissionais liberais, sem que tais mecanismos tenham revelado ofensa à generalidade, vez que o montante global de tais rendimentos seguia para uma única e mesma tabela progressiva, com alíquotas graduadas de 0,5% a 8%, progressivamente.

De posse de todos os aspectos anteriormente elencados sobre o conceito de renda e dos elementos que gravitam em torno do Imposto de Renda ao longo do tempo, passa-se a discorrer sobre o tratamento específico para o Imposto de Renda da Pessoa Física.

3.4 Tratamento Específico para o Imposto de Renda da Pessoa Física

No Brasil, a legislação essencial que norteia o Imposto de Renda das Pessoas Físicas consiste na Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 (BRASIL, 1988), não se podendo deixar de considerar o Regulamento do Imposto de Renda, leia-se, do Decreto n. 9.580 de 2018.

De acordo com o artigo 1º desta Lei, os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Diante desta perspectiva, passa-se a discorrer com base na Instrução Normativa RFB nº 1500, de 29 de outubro de 2014, sobre o enquadramento na condição de contribuinte:

Art. 2º São contribuintes do imposto sobre a renda as pessoas físicas residentes no Brasil titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza.

Parágrafo único. São também contribuintes, as pessoas físicas:

I - que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor; e

II - não residentes no Brasil que recebam rendimentos de fontes situadas no Brasil. (BRASIL, 2014).

Decorre expressamente do texto legal a generalidade, ou seja, a aplicação a todas as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no território brasileiro.

E como tal:

A generalidade possibilita que qualquer contribuinte, desde que pratique o ato ou esteja em igual situação prevista em lei, seja obrigado ao pagamento do imposto. Impede a exclusão de determinada categoria de pessoas em função de sua ocupação, como magistrados, parlamentares e militares. (BORBA; COELHO, 2016, p. 207).

Estabelecendo o artigo 2º que o Imposto de Renda da Pessoa Física será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Quanto ao elenco dos rendimentos tributáveis, evidencia-se com fundamento no artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 1500, de 29 de outubro de 2014 que:

Art. 3º Constituem rendimentos tributáveis todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro e, ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 1º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 2º Os rendimentos recebidos em bens são avaliados em dinheiro pelo valor de mercado que tiverem na data do recebimento.

§ 3º Sem prejuízo do ajuste anual, se for o caso, os rendimentos são tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Art. 4º Os rendimentos comuns produzidos por bens ou direitos, cuja propriedade seja em condomínio ou decorra do regime de bens no casamento, são tributados da seguinte forma:

I - na propriedade em condomínio, inclusive no caso de união estável com estipulação contratual entre os companheiros, a tributação é proporcional à participação de cada condômino;

II - na propriedade em comunhão decorrente de sociedade conjugal, inclusive no caso de contribuinte separado de fato, ou de união estável sem estipulação contratual entre os companheiros, a tributação, em nome de cada cônjuge, incide sobre 50% (cinquenta por cento) do total dos rendimentos comuns;

Parágrafo único. No caso a que se refere o inciso II do caput, os rendimentos são, opcionalmente, tributados pelo total, em nome de um dos cônjuges, sem prejuízo do disposto no § 7º do art. 80. (BRASIL, 2014).

Do ponto de vista da essência deste tributo:

Seu princípio parte da tributação da renda auferida pelo indivíduo (no Brasil, a pessoa física) durante um período determinado. Ao fim do período, o indivíduo é requerido a declarar toda essa renda, discriminando-a entre tipos específicos, caso haja tratamentos diferenciados na tributação de cada uma. Paralelamente à declaração das rendas, o indivíduo deve declarar gastos específicos que podem ser abatidos para fins de cálculo do montante total a ser pago (denominados deduções), como gastos com educação, saúde, dívidas, destaques para aposentadoria, entre outros. Além das deduções, algumas

fontes de renda podem ser isentas de tributação, o que também diminui a renda tributável. Por fim, sobre o montante tributável, são aplicadas alíquotas escalonadas, de modo a aferir o montante devido. (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2019, p. 8).

Dáí decorrendo a razão pela qual Borba e Coelho (2016) salientam que a tributação do imposto de renda da pessoa física deve incidir sobre qualquer renda, mesmo aquela de origem ilícita. Nesse sentido há previsão expressa no art. 26 da Lei nº 4.506/1964, sujeitando tais rendimentos à incidência do IRPF.

Quanto à base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física destaca-se os seguintes aspectos:

Hoje, a Lei n. 7.713/1988, atendendo aos reclamos da generalidade e da universalidade, define a base de cálculo do IRPF de modo bastante amplo: “Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. § 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e, ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. § 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. § 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 23).

“Uma vez que o legislador optou por definir a base de cálculo do IRPF de modo muito amplo, viu-se ele forçado, também, a apresentar um rol de exceções, consolidadas no art. 35 do RIR/2018.” (SCHOUERI, 2020, p. 23).

De acordo com Schoueri e Mosquera (2020, p. 23), são as seguintes formas de apuração e recolhimento do IRPF:

- Resultado da Atividade Rural
- Imposto de Renda na Fonte por Antecipação (IRF-A)
- Imposto sobre a Renda na Fonte Exclusivo (IRF-E)
- Imposto sobre a Renda por Alíquota Fixa (AF)
- Recolhimento Mensal Obrigatório (RMO)
- Complementação Anual Obrigatória (CAO)
- Recolhimento Complementar Facultativo (RCF).

Discorrer-se-á sobre as principais especificidades de cada uma destas modalidades, quer sejam facultativas e/ou obrigatórias.

3.4.1 Resultado da Atividade Rural

“Em linhas gerais, o resultado da atividade rural deve integrar a base de cálculo do IRPF na Declaração de Ajuste Anual, sendo que suas receitas, despesas e investimentos devem seguir o regime de caixa.” (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 24).

De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001 (BRASIL, 2001), com as alterações promovidas pela Instrução Normativa RFB nº 1558, de 31 de março de 2015 (BRASIL, 2001), Instrução Normativa RFB nº 1848, de 28 de novembro de 2018 e Instrução Normativa RFB nº 1903, de 24 de julho de 2019, em seu artigo 1º, o resultado da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, quando positivo, integra a base de cálculo do imposto de renda devido no ano-calendário.

Importante destacar com base no artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, o que se considera como atividade rural, quer sejam:

- I - a agricultura;
- II - a pecuária;
- III - a extração e a exploração vegetal e animal;
- IV - a exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas de pequenos animais;
- V - a atividade de captura de pescado in natura, desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes aos da pesca artesanal (arrastões de praia, rede de cerca, etc.), inclusive a exploração em regime de parceria;
- VI - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como:
 - a) beneficiamento de produtos agrícolas:
 - 1. descasque de arroz e de outros produtos semelhantes;
 - 2. debulha de milho;
 - 3. conservas de frutas;
 - b) transformação de produtos agrícolas:
 - 1. moagem de trigo e de milho;
 - 2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura;
 - 3. grãos em farinha ou farelo;
 - c) transformação de produtos zootécnicos:
 - 1. produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação;
 - 2. laticínio (pasteurização e acondicionamento de leite; transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão);
 - 3. produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação;

- 4. produção de adubos orgânicos;
- d) transformação de produtos florestais:
 - 1. produção de carvão vegetal;
 - 2. produção de lenha com árvores da propriedade rural;
 - 3. venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural;
- e) produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização). (BRASIL, 2001).

Dentro de tal perspectiva, a Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, traz em seu contexto as diretrizes para a compreensão do enquadramento no âmbito da receita bruta da atividade rural.

Assim sendo:

Art. 5º A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 2º exploradas pelo próprio vendedor.

§ 1º A receita bruta da atividade rural é computada sem a exclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural).

§ 2º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, Aquisições do Governo Federal (AGF) e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária (Pro-Agro);

II - o montante ressarcido ao produtor agrícola pela implantação e manutenção da cultura fumageira;

III - o valor de alienação de investimentos utilizados exclusivamente na exploração da atividade rural, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio;

IV - o valor da entrega de produtos agrícolas, pela permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

V - o valor pelo qual o subscritor transfere os bens e direitos utilizados na exploração da atividade rural e os produtos e os animais dela decorrentes, a título de integralização de capital, nos termos previstos no art. 23 da Lei Nº 9.249, de 1995;

VI - as sobras líquidas decorrentes da comercialização de produtos agropecuários, apuradas na demonstração de resultado do exercício e distribuídas pelas sociedades cooperativas de produção aos associados produtores rurais. (BRASIL, 2001).

A partir dos elementos concernentes à receita bruta rural, passa-se com base nas disposições elencadas no art. 11, §1º e §2º, da Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, os elementos a serem considerados na apuração do resultado da atividade rural.

Diante do exposto:

Art. 11. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas de custeio e dos investimentos pagos no

ano-calendário, correspondentes a todas as unidades rurais exploradas pela pessoa física.

§ 1º Se o resultado da atividade rural for negativo (prejuízo), poderá ser compensado nos anos-calendário posteriores.

§ 2º Do resultado da atividade rural poderá ser excluído o montante de prejuízos compensáveis de exercícios anteriores. (BRASIL, 2001).

3.4.2 Imposto de Renda na Fonte por Antecipação

Pautando-se nas lições de Schoueri e Mosquera (2020), o Imposto de Renda por Antecipação traduz-se em uma modalidade de apuração e recolhimento que ocorre nas situações em que uma pessoa jurídica faz um pagamento a uma pessoa física, exceto quando outra modalidade for expressamente aplicável, ou seja, a menos que o legislador expressamente excepcione, impondo forma de apuração e recolhimento diversa, os pagamentos efetuados por pessoa jurídica a pessoa física estarão sujeitos ao IRF-A.

Na visão de Borba e Coelho (2016), esta modalidade de arrecadação efetuada por meio de retenções de imposto efetuadas pelas fontes pagadoras, no momento do pagamento, seguidas da elaboração, pelo contribuinte, de uma declaração de ajuste e da apuração, por ele mesmo, do montante do IRPF a pagar, é inspirada nos cânones de Adam Smith, visando à obtenção do máximo de receita tributária por meio de procedimentos mais simples e eficientes, seja para a própria administração, seja para o contribuinte.

Em termos da sistemática, evidencia-se os seguintes aspectos:

[...] a fonte pagadora terá a obrigação de calcular e descontar o valor do imposto devido, devendo a pessoa jurídica pagadora recolher o tributo, mas o contribuinte do imposto sempre será a pessoa física para quem os rendimentos estão sendo pagos. Há, doutrinariamente, divergência entre aqueles que consideram a fonte pagadora responsável (sujeito passivo) pela obrigação tributária, ou mero agente cobrador, já que o sujeito passivo seria o próprio contribuinte. Conforme o próprio nome indica, esta modalidade de apuração e recolhimento não é definitiva. Ou seja: a fonte está obrigada a recolher o IRF-A, mas isso não significa que o contribuinte já esteja quite com o Fisco federal. Tratando-se de mera antecipação, o contribuinte deverá, em um momento posterior, apurar o imposto efetivamente devido; o montante recolhido a título de IRF-A será, então, compensado com o último, de modo que o contribuinte recolherá eventual diferença ou receberá uma restituição, conforme o caso. (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 24-25).

Destaca-se, neste contexto, as disposições contempladas na Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 (BRASIL, 1990), segundo as quais, com base no artigo 3º da referida lei, o Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês, e no artigo 4º que em relação aos

rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988: I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês; II - deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos (BRASIL, 1988).

3.4.3 IR na Fonte Exclusivo

Explica Schoueri e Mosquera (2020), ao contrário do Imposto de Renda por Antecipação, o Imposto de Renda na Fonte Exclusivo incide sobre algumas modalidades de rendimentos efetuados por pessoas jurídicas a pessoas físicas, de modo exclusivo, ou seja, em termos práticos, enquanto no IRF-A evidencia-se a mera antecipação, no IRF-E a tributação que se dá na fonte é exclusiva, o que significa que, uma vez retido o valor na fonte, o rendimento líquido pode ser utilizado pelo contribuinte sem que este venha a ser submetido a novo cálculo, no final do ano, na Complementação Anual Obrigatória (CAO).

Conforme o artigo 7º, inciso I e II da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

- I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;
- II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas. (BRASIL, 1988)

Em termos de vantagens, destacam-se os seguintes aspectos:

A tributação exclusiva pode ser vantajosa, ou não, conforme a situação do contribuinte. De fato, se, no final do ano, na apuração da CAO, se verificasse que o contribuinte estaria sujeito a uma alíquota mais elevada, então terá sido vantajosa a tributação exclusiva na fonte, já que o rendimento a ela submetido não recairá na alíquota mais elevada. Se, ao contrário, o rendimento computado na CAO ficar sujeito a alíquota mais amena, então o rendimento submetido ao IRF-E ficará mais onerado que o restante. Há duas espécies de IRF-E: tributação proporcional e tributação progressiva. (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 26).

Tem-se, então, que a princípio a tributação do Imposto de Renda Pessoa Física traz consigo a vantagem de que o rendimento já tributado não venha a ser submetido a uma alíquota superior àquela em que foi realizado o desconto na fonte.

Em termos do IRF-E, com base em Schoueri e Mosqueira (2020), trata-se da forma mais comum, aplicando-se de forma generalizada aos rendimentos de aplicações financeiras,

quer seja, em termos de renda fixa ou variável, submetidos a alíquotas que oscilam entre 22,5% a 15%, dependendo do prazo de aplicação dos recursos, sendo ainda comum a tributação proporcional no caso dos não residentes, ou seja, uma vez percebendo rendimentos de fonte brasileira, deve esta efetuar uma retenção do imposto, que variará de 15% a 25% e como tal, como o não residente não está sujeito ao IRPF, a tributação na fonte será definitiva.

Ainda segundo estes autores, atenta-se para os casos em que o Imposto de Renda da Pessoa Física ocorre através da tributação progressiva:

Finalmente, pode o IRF-E dar-se por meio da mesma tabela progressiva e com as mesmas deduções autorizadas para o IRF-A. Isto se dará no caso de pagamento de 13º salário. Ou seja: o 13º salário, por expressa disposição legal, não entra no cálculo do IRF-A. Se, no mês de novembro, a fonte pagadora efetuar o pagamento do salário daquele mês e da primeira parcela do 13º salário, esta não entrará no cálculo do IRF-A do mês. Aquela parcela do 13º salário ficará sujeita ao IRF-E. O IRF-E sobre o 13º salário é calculado em dezembro, pouco importando se houve o pagamento de uma parcela em meses anteriores: todas as parcelas somar-se-ão e o total do 13º salário submeter-se-á ao IRF-E, em dezembro. Assim, relativamente a dezembro, a fonte pagadora fará dois cálculos: um relativo aos pagamentos do mês, calculando o IRF-A e outro, em separado, para o 13º salário, apurando o IRF-E. A forma de cálculo é idêntica. Também idênticas são as deduções permitidas. Outros rendimentos submetidos ao IRF-E são a tributação dos prêmios distribuídos por loterias, concursos ou sorteios (alíquota de 30%)², rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior, Participação nos Lucros e Resultados (PLR), dentre outros. (SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 27).

Tal entendimento está pautado no artigo 13, incisos I a IV, da Instrução normativa RFB nº 1500, de 29 de outubro de 2014, segundo o qual o rendimento pago a título de Gratificação Natalina, para efeitos de apuração do IRRF, tem o seguinte tratamento:

- I - é integralmente tributado, com base na tabela mensal vigente no mês de quitação;
- II - a tributação ocorre exclusivamente na fonte e separadamente dos demais rendimentos recebidos no mês pelo beneficiário;
- III - não há retenção na fonte pelo pagamento de sua antecipação;
- IV - na apuração de sua base de cálculo deve ser considerado o valor total desse rendimento, inclusive antecipações, sendo permitidas as deduções previstas no art. 56, desde que a ele correspondente. (BRASIL, 2014).

Ressalta-se, então, que mesmo que tenha ocorrido o pagamento de parte do décimo terceiro salário ao longo do ano, ele será integralmente tributado no mês em que ocorre a sua quitação integral.

3.4.4 IR por Alíquota Fixa (AF)

Ancorando-se no entendimento de Schoueri e Mosqueira (2020), compreende-se que a apuração por AF ocorre nas hipóteses nas quais é o próprio contribuinte que apura e recolhe o tributo, como ocorre no caso dos ganhos de capital, sujeitos à AF Progressiva de 15% a 22,5%, de acordo com o ganho de capital apurado, e de determinados ganhos de aplicações em renda variável, que se submetem à AF de 15% (ganhos apurados em operações realizadas no mercado de bolsa) e de 20% (ganhos apurados em operações de *day trade*).

3.4.5 Recolhimento Mensal Obrigatório

De acordo com o entendimento doutrinário de Schoueri e Mosquera (2020), o Recolhimento Mensal Obrigatório deve ocorrer como regra geral em todos os casos em que a pessoa física recebe rendimentos percebidos (i) de outras pessoas físicas; (ii) de fontes no exterior; ou (iii) que revelem outros acréscimos patrimoniais não justificados.

3.4.6 Recolhimento Mensal Facultativo (RMF)

Segundo a doutrina de Schoueri e Mosquera (2020), o recolhimento mensal facultativo (RMF) em sede do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) insere, dentre as faculdades conferidas ao contribuinte, de poder então, antecipar, durante o ano, seu imposto, o qual será compensado na Complementação Anual Obrigatória (CAO), o que em termos práticos acaba se reservando a um pequeno número de casos.

3.4.7 Complementação Anual Obrigatória (CAO)

De acordo com Schoueri e Mosquera (2020), anualmente é preciso que o contribuinte entregue à Secretaria da Receita Federal (SRF) sua Declaração de Ajuste Anual (DAA), na qual é apurado o imposto sobre a renda devido no ano e como tal, como os rendimentos estiveram sujeitos a antecipações durante o ano, as antecipações são confrontadas com o imposto apurado na CAO, e a diferença será recolhida ou restituída ao contribuinte, conforme o caso.

A partir do regramento específico do Imposto de Renda Pessoa Física, a discussão sobre como se dá a apropriação de elementos concretos tendentes a influenciar na relação jurídico-tributária ocupa papel decisivo nos dias atuais, até mesmo pela razão de que na mesma medida em que se reconhece a importância da Inteligência Artificial a serviço da sociedade, não se pode deixar de ter em mente o fato de que ainda há inúmeras lacunas e limites e a serem estabelecidos.

Partindo-se deste enfoque abordar-se-á no próximo capítulo a Inteligência Artificial e suas Interfaces no campo do Direito Tributário, induzindo sem a pretensão de esgotar o assunto ao questionamento sobre os reflexos decorrentes da interação homem-máquina e as implicações da postura de um Estado que à luz de se modernizar acaba se valendo do aparato tecnológico para ampliar os níveis de arrecadação.

4 INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E SUAS INTERFACES NO CAMPO TRIBUTÁRIO

4.1 A Inteligência Artificial a serviço da sociedade

Ao levarmos em conta as transformações tecnológicas experimentadas em meio à sociedade, passa-se a refletir de forma acentuada sobre as suas implicações no modo de ser e de organização da sociedade, ou seja, os reflexos na relação/interação homem-máquina.

Neste contexto, com base em Alves Pinto (2020), tem-se ampliada a percepção de que as transformações promovidas pelos avanços da Inteligência Artificial (IA) alterarão decisivamente os rumos tomados pela sociedade moderna e, dentro deste cenário, é fundamental que a sociedade que se beneficia do avanço tecnológico saiba também lidar com as novas questões éticas que tal avanço tem implicado, com o intuito de amenizar os efeitos colaterais provocados pela era digital.

É possível então, verificar que as mudanças perpetradas pela incorporação da Inteligência Artificial

Reconhece-se, de tal modo, a partir da visão de Furlaneto Neto; Santos e Gimenes (2018), que ampliação da facilidade do uso da Internet trouxe consigo uma série de aspectos positivos e ao mesmo tempo negativos e até mesmo incertezas

Destaca-se, então, com fundamento em Oliveira (2022), que a Inteligência Artificial surgiu em torno da época da Segunda Guerra Mundial, sendo a primeira produção bibliográfica ao tema da IA. Em 1943, Warren McCulloch e Walter Pitts escreveram sobre estruturas de raciocínio artificiais em forma de modelo matemático que imitam o sistema nervoso, tendo sido desenvolvidas no período de guerra experiências que deram base para o surgimento da IA, nos campos de concentração no exercício do poder nazista, possibilitaram o confinamento de pessoas em massa e a realização de experimentos sobre o cérebro e a Inteligência Artificial, porém, essas pesquisas feriam a dignidade da pessoa humana.

A partir destas primeiras experiências, com fundamento em Oliveira (2022), ao longo dos anos, a Inteligência Artificial se mostra cada vez mais percussora e com inovações, sendo anteriormente máquinas automatizadas com a realização de processos matemáticos, em que eram chamadas de primeiros computadores, surgindo um pensamento que a própria máquina podia pensar, causando uma revolução no comportamento de pensar e comunicar do ser humano.

Diante deste contexto:

O mundo vive uma era de profundas transformações. A rápida evolução tecnológica das últimas décadas está desconstruindo certezas e ampliando o leque de possibilidades de atuação do Estado e da sociedade civil nas esferas pública e privada. Nesse contexto, duas entre as inovações tecnológicas de elevado impacto na vida contemporânea, e, também, no Direito, são a inteligência artificial e o chamado big data. (TOMAZ; NETTO; ARAÚJO, 2022, p. 49).

O que se vê diante de tais apontamentos é que o desenvolvimento de novas tecnologias, que tem permitido o aporte e a tomada de decisões consolidadas em um grande volume de dados, tem redimensionado as relações estabelecidas em meio à sociedade, constituindo o *big data*, a coleta e sistematização de dados digitais e a Inteligência Artificial, reconhecida como a capacidade de sistemas e máquinas operarem de forma automática diante dos estímulos, ofertando interfaces expressivas desta realidade, cabendo ao Direito, em sua amplitude, regular as relações desencadeadas dentro deste contexto, bem como os conflitos suscitados em seu âmbito, sem desconsiderar que os diferentes ramos que o compõem passam a ser seus institutos influenciados sobre o ideário que molda esta nova realidade.

Complementando tal perspectiva, segundo a visão de Alves Pinto (2020), um dos aspectos mais expressivos deste novo contexto social é a formação de um novo tipo de ser humano dotado de novas sensibilidades cognitivas que, ao trafegar por uma incrementada via tecnológica, produz grandes quantidades de informações numa escala de crescimento contínua. Com efeito, permitem-se às pessoas várias formas de conexões, entre elas a de acesso a outros países, culturas e novas experiências; em contrapartida, existem também vários sinais de uma tendência à homogeneização nas formas de pensar, organizar a vida e planejar o futuro. De certo modo – e até contraditoriamente –, quanto mais variadas são as informações adquiridas nesse processo de alargamento dos horizontes, mais homogêneos se tornam os comportamentos experimentados pela sociedade, leia-se, a forma pela qual são construídas as relações e seus reflexos sobre todas as esferas do Direito.

É digno de nota com fundamento em Cartolari (2022) que, em razão do crescente uso da tecnologia nos diferentes campos e contextos sociais, gera-se base para o aprimoramento de uma gama de dispositivos e conhecimentos que, em razão do próprio dinamismo tecnológico, podem se tornar ultrapassados. Dentro deste cenário, a principal ferramenta existente na atualidade para auxílio de milhares de negócios de diferentes áreas de atuação consiste na implementação da Inteligência Artificial.

Conforme Machado (2009), na medida em que se associa a inteligência à capacidade de solução de problemas e de adaptação a diferentes contextos e a capacidade de moldá-los

conforme as demandas existentes, com vistas a atingir objetivos pré-determinados, tem-se que a Inteligência Artificial consiste na habilidade de máquinas ou sistemas não vivos desempenharem essa capacidade, reconhecendo então que não é necessário que a máquina possua consciência de sua própria existência e da realidade ao seu redor, mas apenas que consiga desempenhar tarefas até então tidas como exclusivamente humanas, como dirigir um carro, jogar xadrez ou dama, selecionar contribuintes para serem fiscalizados mais profundamente, dentre outros mecanismos.

O que se vê é que a Inteligência Artificial tem otimizado o aprendizado por máquina, ou seja, a superação de uma gama de deficiências e/ou limitações humanas, valendo-se de comandos pré-especificados que são direcionados, gerando aprendizado que passa a ser canalizado em prol de finalidades específicas, com benefícios que passam a ser aproveitados de forma crescente por diferentes organizações públicas e privadas em todo o mundo.

Complementando tal abordagem, Cartolari (2022) enfatiza que com o avanço da tecnologia cada vez mais presente em nossas vidas, são notórias as mudanças que aconteceram no dia a dia, devendo-se atentar para o impacto positivo e negativo que a Inteligência Artificial apresenta, como uma temática que deve ser entendida e estudada antes que outras novidades apareçam, assim causando um efeito cascata pelo volume de conteúdo, fazendo com que, no final, nada seja regulado.

É preciso de tal modo levar em conta que todas as transformações que vêm ocorrendo em um ritmo cada vez mais veloz contemplam em seu interior aspectos positivos e negativos que precisam ser levados em consideração, tomando-se por base o fato de que os avanços e interfaces do universo tecnológico se fazem cada vez mais presentes, tornando em parte “as relações mais transparentes”, mas também gerando o alicerce para que os fins inicialmente desejados com o influxo de novas tecnologias sejam desvirtuados, podendo então, em caso de uso inadvertido, causar prejuízos ao próprio ser humano.

E o pior, é preciso ter em mente que os avanços já alcançados e os que estão em projeção de serem anunciados padecem de regulamentação, não se evidenciando a existência de limites de regulamentação do ponto de vista legal de todas as mudanças e perspectivas que se desenham em meio ao influxo das novas tecnologias.

Pautando-se nos estudos desenvolvidos por Tomaz, Netto e Araújo (2022) dentre as inúmeras inovações que integram o universo tecnológico, poucas chamam tanta atenção e geram tantos questionamentos quanto à Inteligência Artificial, particularmente há todo um imaginário que gravita em torno da existência de computadores que possam “substituir” o ser humano e, embora a princípio, tal ideário pertença ao mundo da ficção, este cenário passa a

tomar parte da realidade existente em organizações, gerando drásticas mudanças nas relações sociais e jurídicas.

É perceptível, a utilização dos sistemas inteligentes na vida cotidiana como a utilização do GPS, a publicação de fotos nos app do *Facebook* e *Instagram* e bem como a utilização da robótica em cirurgias. Entretanto, há preocupações sobre o uso e manipulação dos dados pessoais dos usuários e a possível enviesamento dos algoritmos nas decisões automatizadas, acerca da responsabilidade civil sobre os danos causados através dos usos dos agentes de softwares. (OLIVEIRA, 2022, p. 2).

Machado (2009) destaca que tais sistemas inteligentes se valem de algoritmos, que nada mais são que instruções, ou receitas, sobre como proceder. A vida segue algoritmos (calcados no DNA dos seres vivos, por exemplo), sendo os modelos seguidos por máquinas versões evidentemente simplificadas e reduzidas de mapas da realidade e de instruções a respeito de como se conduzir diante dela para que se alcancem determinados resultados.

Acompanhando tal raciocínio, Jarude (2020) destaca que o funcionamento da Inteligência Artificial está pautado em algoritmos, que são sequências de passos para realizar determinada tarefa específica indicada pelo seu programador e, conseqüentemente, os algoritmos inteligentes, por sua vez, são aqueles capazes de simular o raciocínio humano, o aprendizado e a nossa tomada de decisões.

Ainda conforme Jarude (2020), a Inteligência Artificial se relaciona com a lógica, que não se preocupa com a veracidade das sentenças, mas com a validade delas. A veracidade e a validade são analisadas de formas distintas, pela razão de que um raciocínio é considerado válido se sua conclusão for verdadeira, nos casos em que suas premissas também sejam verdadeiras.

Como se vê frente a tal perspectiva, a Inteligência Artificial, até pouco tempo considerada uma ficção, ou seja, uma coisa de “cinema”, passa a integrar cada vez mais o cotidiano de um grande número de organizações, constituindo, ademais, tais avanços fonte e inspiração para o desenvolvimento de novas pesquisas que venham inclusive favorecer a otimização de novos resultados.

Entende-se, então, que mesmo antes de uma regulamentação do ponto de vista legal e jurídico sobre os limites e possibilidades do uso da Inteligência Artificial nos diferentes campos de atuação humana, novos caminhos já vão se delineando, o que em termos práticos se apresenta como a expansão das interfaces homem-máquina.

Do ponto de vista conceitual, Tomaz, Netto e Araújo (2022), apoiados nos elementos tecidos por Tegmark, nos levam ao entendimento de que enquanto a inteligência corresponde à capacidade de se alcançar um determinado objetivo, a Inteligência Artificial corresponde à inteligência de coisas não orgânicas, com o diferencial de não se valer de elementos como a consciência e a razão.

Entende-se, diante desta perspectiva, que a Inteligência Artificial representa a capacidade da máquina de se autoprojetar em face do alcance de um determinado objetivo, a partir de um contexto em que não se evidencia a influência de elementos que possam alterar os rumos traçados, como a consciência e a razão, que podem, em relação ao ser humano, induzir a redirecionamentos frente aos objetivos inicialmente estabelecidos.

Seguindo-se esta ótica, tem-se, então, a máquina como um sistema objetivo que, ao ser dotada de inteligência artificial, não tende a ser influenciada a princípio por nenhum elemento externo e/ou concepções que possam dificultar e até inviabilizar o alcance de um determinado objetivo.

Tomaz, Netto e Araújo (2022) expõem com fundamento em Risse que a Inteligência Artificial está evoluindo rápida e qualitativamente, devido à sua associação com o *big data*, banco de dados que se vale da disponibilidade de um volume cada vez maior de dados e de informações disponíveis através da Internet, e a partir destas interfaces tem se ampliado a capacidade de tais sistemas evoluírem a partir dos dados aferidos, demonstrando o potencial a ser explorado em termos da operacionalização dos programas de inteligência artificial.

Destaca-se, então, até em que ponto a inexistência de “controle” sobre a manipulação de tais dados pode ou deve ser socialmente e juridicamente aceita, ou seja, quais os caminhos e possibilidades devem ser devidamente explorados a fim de que toda a engrenagem esteja realmente a serviço da sociedade.

A automação promete ser um dos grandes desafios sociais da nossa geração. Pode beneficiar a todos, ou pode beneficiar os poucos selecionados em detrimento de muitos. O desfecho tem a ver com os que detêm as decisões políticas e de como escolherão lidar com a mudança. Como é um caminho sem volta, não significa necessariamente que a humanidade ficará à mercê do desemprego e da falta de renda. A sociedade terá que utilizar a máquina como uma aliada e não como uma ameaça. Sempre haverá trabalhos essencialmente humanos e a eficiência de uma máquina dependerá das habilidades humanas. Quando um trabalhador for substituído por uma máquina, este terá que se adaptar através de uma formação contínua, ou seja, aprender a se reinventar. (FALCÃO, 2019, p. 42-43).

É preciso destacar que o grande influxo de mudanças tecnológicas tem afetado além das relações sociais, as relações do homem para com o próprio Estado, que passa a coletar, armazenar e tomar decisões a partir da apropriação dos mecanismos de *big data* e da Inteligência Artificial.

Neste sentido, a “[...] inteligência artificial, em especial pela ampliação da capacidade de análise dos dados disponíveis, abre um leque de oportunidades para a atividade decisória dos gestores públicos.” (TOMAZ; NETTO; ARAÚJO, 2022, p. 55).

Reconhece-se, então, a princípio que a Inteligência Artificial tende a conferir o suporte necessário para decisões mais acertadas por parte dos gestores públicos, uma vez que integra em seu âmbito um grande conjunto de dados que vão alimentando os sistemas inteligentes criados, visando atingir com precisão os objetivos pretendidos nos mais diferentes campos da Administração Pública.

Desta feita, do ponto de vista social, evidenciam-se os seguintes aspectos:

Os potenciais benefícios para a sociedade são enormes. Sob uma ótica estritamente jurídica, conseguimos vislumbrar ao menos três comandos constitucionais que seriam melhor concretizados pela utilização das novas tecnologias: (i) o princípio da eficiência nas decisões públicas, (ii) o da impessoalidade, e (iii) o da segurança jurídica em sua vertente da previsibilidade. (TOMAZ; NETTO; ARAÚJO, 2022, p. 55).

Fala-se, então, no princípio da eficiência das decisões públicas, na medida em que a sociedade depende essencialmente de decisões públicas que venham ao encontro do atendimento das demandas sociais.

Já quanto à impessoalidade, observa-se em termos de interface da Inteligência Artificial que sistemas inteligentes não são movidos por preferências ou pretensões pessoais, assim sendo, o tratamento de dados e informações em seu âmbito se dá de forma impessoal.

Sob o prisma da segurança jurídica em sua vertente de previsibilidade, atenta-se para o fato de que, do ponto de vista de um sistema inteligência, há de se esperar que ele se comporte dentro dos padrões e/ou comandos inicialmente ofertados.

É claro, no entanto, que se torna primordial que haja a regulamentação legal de todas as possibilidades e interfaces da Inteligência Artificial, estabelecendo então limites de seu uso, sobretudo por parte das autoridades públicas que em diversas esferas concentram um grande volume de dados dos cidadãos.

Segundo Cartolari (2022), para termos um verdadeiro apoio jurídico para garantir nossos direitos, a regulamentação da Inteligência Artificial em todas as áreas do Direito é

indispensável, considerando o grande impacto que seu frequente uso nos trouxe, seja em nossas vidas, ou até mesmo em nosso futuro.

Desponta-se, então, diante deste cenário e pautando-se nas proposições de Freitas Júnior (2022), com o surgimento do Direito Digital como um ramo do Direito que visa fornecer normas e regulamentos para o uso do ambiente digital pelas pessoas, além de fornecer proteção às informações contidas nesses espaços e dispositivos eletrônicos, figurando, conseqüentemente, como um caminho natural desenvolver regras e procedimentos para proteger a vítima e punir danos digitais a terceiros, dentre os quais a Lei de Acesso à Informação (LAI) e a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), evidenciando, então, a harmonia entre tais mecanismos legais, uma vez que a LAI enfoca o desenvolvimento da transparência na administração pública, e a lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), a proteção à privacidade e os direitos dos titulares de dados pessoais.

Não se pode então deixar de ter em mente que a tecnologia deve estar a serviço do homem e não o contrário, consistindo a regulamentação de aplicabilidade da Inteligência Artificial nas diferentes searas jurídicas uma necessidade através da qual se possa saber antecipadamente até em que ponto um sistema inteligente pode interferir na esfera privada e/ou coletiva.

Ainda consoante os pontos elencados por Cartolari (2022), todos os aspectos polêmicos que envolvem a aplicação da Inteligência Artificial estão inseridos em um debate mais amplo que implica o reconhecimento de que ainda há uma gama de informações e novidades pendentes de exploração, com vistas a otimizar novas funcionalidades e ao mesmo tempo de decisões que venham ao encontro da regulação das demandas decorrentes do uso cada vez mais crescente de novas tecnologias em diferentes campos jurídicos.

Daí a razão pela qual, com fundamento em Cartolari (2022), devemos averiguar quais as mudanças que a Inteligência Artificial vem acarretando, não somente do ponto de vista das relações sociais e, especificamente falando, do universo jurídico, reconhecendo-se a área do Direito como uma das mais interessantes para se receber qualquer inovação tecnológica, pois é uma área humana muito tradicional, existindo desde sempre com o caminhar da humanidade, levando-se em conta que agora usufruímos de um mundo jurídico globalizado e dinâmico, mas que não pode se desvincular de um conceito de justiça que vem se consolidando desde os primórdios da humanidade.

Desta forma, é fundamental ter em mente o fato de que qualquer inovação tecnológica que venha contribuir para o dinamismo do Direito, em todos os campos, não tem o condão de

refutar o significado de uma justiça que converge em prol do bem-estar individual, sem descuidar o atendimento dos pressupostos que concorrem para a promoção do bem comum.

Há de se falar de tal forma em um conceito de justiça universal, que em razão das inovações digitais mantém suas bases inalteradas, ou seja, fundadas no respeito ao ser humano e ao mesmo tempo que se pauta e/ou materializa na consagração de mecanismos que convergem para a consolidação de um mundo mais justo.

Em termos práticos com fundamento em Cartolari (2022), evidencia-se que dentre os inúmeros benefícios ofertados pela IA no setor privado, os principais são a “OSINT” (“*Open Source Intelligence*”), Busca Jurídica, elaboração documental, gerador de resumos e *dashboards* de casos, e prognóstico de ações, embora se torne também verificável que o setor público também tem se valido da gama de funcionalidades em sede de inteligência artificial.

Daí a razão pela qual, com base em Cartolari (2022), o diferencial da Inteligência Artificial quando comparado à inteligência humana reside no fato de que um ser humano levaria muito tempo para descobrir quaisquer informações, pois teríamos que procurar página por página, ler vários textos, enquanto isso, a Inteligência Artificial consegue fazer uma busca precisa em questão de minutos, ousadamente até em fração de segundos, pautando-se em alguma palavra-chave ou termo para filtrar a pesquisa.

Não se pode deixar de atentar para o fato de que a Inteligência Artificial vem ao encontro dos pressupostos de ganhos em termos de agilidade e otimização de processos, tornando as diferentes operações realizadas pelo homem mais ágeis e precisas.

Todavia, torna-se primordial pensar na regulamentação da Inteligência Artificial, atentando para que, conforme salientado por Cartolari (2022), nos deparamos com uma realidade totalmente conectada pela rede e controlada por algoritmos, na mesma proporção em que nos deparamos com a gama de transformações que ocorrem à nossa volta, seja em nossas vidas pessoais ou profissionais, passamos a refletir constantemente sobre o limite que a tecnologia pode atingir.

De certa forma, o que se vê é que na mesma proporção em que o ser humano passa a se valer e se beneficiar do influxo de novas tecnologias que acabam por tornar a sua vida mais facilitada, também se apresenta perplexo e ao mesmo “refém” sem saber até onde as transformações e mudanças tendem a chegar, até mesmo chegando-se a questionar se no futuro “as máquinas tendem a substituir praticamente o ser humano”.

Sob o prisma do Direito e suas inúmeras ramificações, Cartolari (2022) nos leva a compreender que todas as áreas do Direito, mesmo que beneficiadas, possuem um sentimento de medo em relação ao novo, pois toda mudança apresenta pontos positivos e negativos, e

quando se fala de inteligência artificial, tal mecanismo não é diferente, havendo, então, um questionamento por parte de todos os ramos do Direito, pois são afetados diretamente.

Entende-se, então, que o aparato tecnológico e notadamente a Inteligência Artificial também induzem a questionamentos jurídicos, sobretudo por desvendarem caminhos ainda inexplorados, não se podendo então se antecipar às mudanças que vão se projetando em um ritmo cada vez mais veloz.

Para Xavier e Spaler (2019), é importante que fique claro que a utilização de inteligência artificial tem o condão de aprimorar, agilizar e otimizar a identificação de padrões e até mesmo de pautar análises preditivas, mas a tecnologia – apesar de ser programada com uma racionalidade lógica – não está imune a erros, deste modo, não é neutra ou imparcial.

Como sistema pautado então em algoritmos, reconhece-se a influência da Inteligência Artificial para além das questões objetivas, influenciando em decisões subjetivas que não podem ser consideradas isentas de quaisquer interferências, reprise-se, comandos pré-especificados.

Em termos gerais, do ponto de vista da atuação estatal “[...] a Inteligência Artificial, em especial pela ampliação da capacidade de análise dos dados disponíveis, abre um leque de oportunidades para a atividade decisória dos gestores públicos.” (TOMAZ; NETTO; ARAÚJO, 2022, p. 55).

Não se pode, então, a princípio, deixar de levar em consideração os inúmeros benefícios que a Inteligência Artificial oportuniza em termos de processos decisórios, com a diminuição do tempo, redução de gastos desnecessários e atendimento de prioridades.

Contexto que se projeta em prol dos inúmeros benefícios sociais, que sob o prisma jurídico significa a conjugação de esforços em prol do atendimento de três comandos constitucionais que, na visão de Tomaz, Netto e Araújo (2022), correspondem aos seguintes: (i) o princípio da eficiência nas decisões públicas, (ii) o da impessoalidade, e (iii) o da segurança jurídica em sua vertente da previsibilidade.

Tem-se, então, a eficiência nas decisões públicas como corolário do Princípio da Eficiência, compreendendo o rol dos princípios constitucionais basilares que movem a Administração Pública, convergindo em prol da necessidade de soluções que estejam próximas aos anseios e expectativas da população.

Sem deixar de atentar para a impessoalidade enquanto critério que também fundamenta a existência de uma Administração Pública que não conhece e/ou se vale de mecanismos voltados ao estabelecimento de preferências de quaisquer espécies.

Já quanto à vertente de previsibilidade – embora não se possa falar em um sistema isento de falhas – reconhece-se que a Inteligência Artificial se vale de maior probabilidade de certeza, com menor grau de falhas comuns ao campo de atuação humana.

Daí a razão pela qual com base na doutrina de Tomaz, Netto e Araújo (2022) a Inteligência Artificial possibilita o incremento do princípio da segurança jurídica na Administração Pública, na medida em que viabiliza o rápido acesso aos precedentes administrativos e aos dados disponíveis e, conseqüentemente, reduzindo o grau de incerteza quanto ao teor de decisões futuras a serem tomadas pelos gestores públicos, que veem sua discricionariedade ser reduzida no que diz respeito aos administrados, que passam a compreender melhor como as normas são aplicadas pelo Poder Público.

Entende-se, pois, uma via de mão dupla, em um contexto no qual as decisões dos gestores passam *a priori* a se tornar cada vez mais precisas, o que em termos concretos representa a compatibilidade com os preceitos legais e/ou precedentes de interpretação, ao mesmo tempo que repercute de forma positiva a sensação de confiança por parte dos administrados.

Todavia, é digno de nota conforme o posicionamento de Tomaz, Netto e Araújo (2022) que a coleta em massa de dados e a otimização da capacidade de processamento das informações das ferramentas de inteligência artificial na mesma medida que ampliaram as zonas de certeza, do ponto de vista positivo, também quando inadvertidamente utilizadas tendem a produzir incertezas, ou seja, sensações negativas acerca das decisões que podem ser tomadas pelos administradores públicos.

Assim, sob a ótica do cidadão-contribuinte, o desrespeito aos ditames técnicos decorrentes da Inteligência Artificial e da *big data* pode, por sua vez, caracterizar uma autêntica violação ao princípio da proteção da confiança, atentando-se para o fato de que as orientações técnico-científicas decorrentes da análise feita nos bancos de dados pela Inteligência Artificial podem colaborar para a tomada de decisões que afetem os direitos da população em geral.

Entende-se, então, que sem o estabelecimento de limites e ou de “fronteiras” há o risco de que os dados armazenados e sua capacidade de processamento em tempo real se traduzam em decisões que acabam gerando a ampliação dos níveis de apreensão quanto à possibilidade de utilização das novas tecnologias por parte do Poder Público.

Segundo Tomaz, Netto e Araújo (2022), sem deixar de atentar para a vasta gama de possibilidades e vantagens que se abrem pela ampliação do aproveitamento da Inteligência Artificial e do *big data* pela Administração Pública e para além das inquietudes e receios que envolvem os aspectos mais comuns que permeiam o imaginário social, como o de guerras entre

homens e robôs, é preciso atentar para quatro prováveis riscos que se apresentam como pertinentes e mais afetos ao Direito, quais sejam: (i) a falta de legitimidade democrática das decisões tomadas de modo automatizado; (ii) a possível perpetuação de vieses discriminatórios oriundos dos algoritmos das novas máquinas; (iii) a dificuldade de antigos institutos jurídicos responderem a novas questões trazidas pelo uso dessas tecnologias, como, por exemplo, a responsabilidade civil de decisões equivocadas tomadas por programas de inteligência artificial; e (iv) o respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, como o da privacidade e intimidade.

Observa-se, pois, a ausência de caráter democrático das decisões automatizadas, ou seja, até em que ponto elas tendem a constituir em ofensa aos pressupostos que guarnecem o Estado Democrático de Direito: decisões que não apenas correspondam ao império da lei, mas também aos ditames da justiça social.

Quanto ao viés discriminatório dos algoritmos das novas máquinas, tem-se irradiado a nível mundial os perigos decorrentes da “rotulagem digital”, leia-se, imputação de certas categorias depreciativas dentre os indivíduos que compõem a mesma sociedade.

Em termos de responsabilidade civil decorrente de decisões mal conduzidas através da Inteligência Artificial, denota-se que como “algo novo” e pendente de regulamentação reconhece-se a dificuldade dos meios atuais em oferecer respostas precisas que atribuam e/ou possam distribuir de forma adequada os níveis de responsabilidade suscitadas em seu âmbito.

No tocante ao respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, dentre os quais se enfatiza de forma especial os direitos à privacidade e intimidade, há que se atentar para a legitimidade e possibilidades de atuação estatal de forma transparente, sobretudo quanto à posição do Estado de controlador e detentor de uma gama de dados acerca do cidadão-contribuinte.

Ainda segundo Tomaz, Netto e Araújo (2022), cabe atentar para as implicações do choque entre a utilização das modernas ferramentas de inteligência artificial e *big data* e os direitos fundamentais do cidadão, tendo em vista que a utilização de uma gigantesca base de dados pela Administração Pública na tomada de decisões pode colocar em risco garantias constitucionais seculares já consolidadas nos Estados de Direito: o uso inadvertido de dados pode ensejar, sob a pretensa tentativa de “modernização do aparato estatal”, retrocesso do ponto de vista dos direitos e garantias constitucionais fundamentais, fruto da evolução na concepção do papel do Estado para com seus concidadãos.

Assim sendo, com fundamento em Jarude (2020), em se tratando de Estratégia Digital, governança de compartilhamento de dados, lei de proteção de dados pessoais e todo outro

aparato legal pertinente, ainda permanece obscura a forma como os dados são tratados e quais são os resultados obtidos pela administração pública e como os utiliza, demonstrando aos cidadãos, titulares dos dados, as análises decorrentes do uso das técnicas de inteligência artificial.

4.2 Aplicabilidade da Inteligência Artificial na seara tributária

Acredita-se que uma das áreas mais problemáticas que envolvem a Inteligência Artificial diz respeito ao campo tributário, até mesmo pelo fato de que embora sob o pretexto de simplificação da vida do contribuinte, reconhece-se a tendência de um Estado que se move em torno da busca constante de “ampliação dos níveis de arrecadação”.

Partindo deste pressuposto, Lietz (2021) salienta que a implementação das tecnologias digitais emergentes nas relações existentes na sociedade corresponde ao momento contemporâneo experimentado pela sociedade e, conseqüentemente, a incorporação dos ferramentais tecnológicos nas relações estabelecidas na sociedade é uma tendência crescente por uma série de fatores. A modificação nos elos sociais traz reflexos para o Direito, inclusive o Tributário, especialmente se visto em uma perspectiva sistemática.

Tem-se, frente a tais apontamentos que a sociedade atual está assentada na incorporação e demanda crescente por novas tecnologias, constituindo então a apropriação de diferentes recursos tecnológicos uma realidade a ponto de influenciar transformações e mudanças em todos os campos de atuação humana, não podendo o Direito, inclusive, o Tributário ficar indiferente a tal processo.

Ou seja, na medida em que vão se operando transformações radicais em meio à sociedade, sob o influxo das tecnologias digitais o Direito em sua perspectiva sistêmica deve estar alinhado a tal cenário, regulando as relações que vão se consolidando no “universo digital” e conseqüentemente os conflitos e tensões que delas decorrem, inclusive, no que concerne às relações entre Estado-contribuinte.

Na visão de Correia Neto, Afonso e Fuck (2019), os impactos econômicos da revolução digital afetam também a tributação e, dentro deste contexto, as transformações em curso nas relações sociais e econômicas reclamam tributos diferentes e outras formas de cobrança, quer no nível interno, quer no nível internacional. Os sistemas tributários em vigor não parecem plenamente capazes de dar conta dos desafios postos pela nova economia digital. As bases, estabelecidas no início do século XX, caminham para tornarem-se rapidamente obsoletas – inaptas para lidar com novas práticas comerciais e novos modelos de negócios.

Tais apontamentos nos induz ao entendimento de que o Sistema Tributário existente precisa se amoldar às novas tendências da economia digital, ensejando de tal modo uma tributação e formas de cobrança compatíveis com o dinamismo social, sob pena de ser considerado ultrapassado.

O que, no entanto, não afasta a necessidade de clareza e objetividade em termos dos métodos e instrumentos utilizados, sobretudo, no campo Tributário tendo em vista o seu impacto direto sobre o patrimônio e conjunto de riquezas relacionadas à pessoa do contribuinte.

Com base em Ribeiro (2012), a tendência de controle cibernético passa a permear cada vez mais o Direito Tributário, tendo em vista que os fiscos têm instituído inúmeros mecanismos de controle eletrônico sobre seus contribuintes e, como tal, o advento da Internet como mecanismo cibernético influencia as interfaces do Direito Tributário, notadamente em questões que envolvem o relacionamento entre Fisco e contribuinte; os poderes de fiscalização tributária; o limite estatal à imposição de deveres eletrônicos e, por via de consequência, o lançamento tributário, que tende a figurar como uma tarefa “terceirizada” ao sujeito passivo na modalidade de lançamento por homologação.

Não se pode, pois, perder de vista o fato de que até determinado momento o exame e análise física das documentações apresentadas pelo contribuinte figurava como a principal forma de identificar desvios e irregularidades fiscais eventualmente praticadas, ou seja, despontava como principal meio de controle

“O Estado hoje tem que ser visto através de novos parâmetros e transparência, consequência da revolução tecnológica, que se aprimora neste século XXI e altera profundamente a relação entre o Estado e o cidadão-contribuinte” (FALCÃO, 2019, p. 44).

Diante de tais apontamentos é possível então reconhecer que o Estado tomado em sua acepção ampla precisa estar alinhado e preparado para atender novas demandas, que exigem a conciliação entre modernização e otimização dos serviços ofertados à população com a transparência nas relações estabelecidas com seus concidadãos, em especial, quando na condição de contribuinte.

Conforme delineado por Tomaz, Netto e Araújo (2019), as inovações tecnológicas figuram como um importante aliado do Estado na consecução dos seus objetivos constitucionais.

É preciso de tal modo, atentar para o fato de que a apropriação de novos recursos tecnológicos além de conferir maior precisão, agilidade e dinamismo ao aparato estatal, figura como instrumento para que todas as entidades e órgãos estatais possam alcançar de forma efetiva sua missão e objetivos institucionais, gerando inúmeros benefícios em termos de

economia de recursos e até mesmo do tempo em termos da prestação e execução de serviços em prol da população.

Daí a razão pela qual Lietz (2021) nos faz reconhecer que a Inteligência Artificial (IA) viabiliza a realização de atividades outrora reputadas exclusivamente humanas por sistemas de outra natureza, que, inclusive, realizam muitas tarefas com maior acurácia e velocidade que pessoas naturais. Os Estados têm incorporado a IA como uma ferramenta para dinamizar as suas atividades, especialmente no âmbito da administração tributária.

À luz deste entendimento tem-se a conjugação da rapidez com precisão como a base que consolida a Inteligência Artificial, cenário que notadamente impulsionou a administração tributária em termos de fiscalização e otimização da arrecadação de diferentes tipos de tributos.

Conforme Zilvetti (2019), a tributação por um sistema tributário eficiente e equânime tem sido o maior desafio para os juristas deste século, tentados a ceder ao clamor da simplificação tributária, palavra de ordem entre aqueles que defendem esse paradigma a todo vapor no Brasil; no entanto, o dilema a ser enfrentado diante da necessidade crescente de recursos para fazer frente às despesas públicas leva o observador desatento a crer na simplicidade como elemento bom ao sistema, quando a aparente simplicidade tende a implicar a supressão de direitos e garantias individuais do contribuinte.

Assim, como bem frisado por este autor, a tendência é de que a revolução digital se projete em prol da revolução tributária, isto é, do desenvolvimento de uma tecnologia tributária capaz de alcançar manifestações de riqueza antes irrelevantes e agora em ascensão, sem prejuízo de se aperfeiçoarem também os meios e procedimentos de aplicação das leis tributárias em vigor e, como tal, no universo digital, fatores como renda, trabalho e consumo, sobretudo à luz das transformações operadas pelo influxo de novas tecnologias, passam a ser categorias de destaque, em um contexto no qual o Sistema Tributário precisa se amoldar diante desta nova realidade.

Com ênfase em tais aspectos, reconhece-se a partir da revolução digital as inúmeras possibilidades que se ampliam em prol da revolução tributária, que venha resultar na dinamização das atividades realizadas pela Administração Tributária, não somente pelo prisma do aperfeiçoamento da capacidade de alcançar os elementos que concorrem para a ocorrência do fato gerador, mas, sobretudo, quanto à compatibilidade do Sistema Tributário à dinâmica social contemporânea.

Frente a tal dinâmica Lietz (2021), sustenta que as mudanças sociais decorrentes da quarta revolução industrial, especificadamente da inteligência artificial têm trazido inúmeros reflexos para o Direito Tributário e para a relação jurídico-tributária. Os influxos que a

tributação tem recebido da inteligência artificial são decorrentes das atividades e tarefas que softwares com aplicações de IA já são capazes de fazer na atualidade.

Não se pode, então, desconsiderar as inúmeras transformações operadas pela Inteligência Artificial no campo do Direito Tributário e na relação jurídico-tributária, cujas atividades e tarefas tem adquirido um novo contorno, uma vez que diferentes tipos de softwares têm viabilizado a superação de limitações e deficiências comuns às atividades humanas.

Diante deste contexto:

[...] diversas formas de utilização da IA transformarão a administração pública, conferindo eficiência à arrecadação de tributos e reduzindo o contencioso tributário. Sob a perspectiva do Fisco, a IA se desenvolveu na execução de atos de fiscalização do contribuinte, a partir de sistemas binários de alta tecnologia, notadamente o lançamento por homologação, que leva em conta a participação do próprio contribuinte na constituição da obrigação tributária definitiva. Trata-se do agente fiscal de IA, chamado no direito comparado de Robotax, um robô capaz de executar tarefas de administração tributária com extrema eficiência. (ZILVETI, 2019, p. 485-486).

Fala-se, pois, em ampliação dos níveis de eficiência por parte da Administração Pública no tocante à arrecadação de tributos, na medida em que o tratamento dos dados se torna mais preciso em razão da apropriação de tecnologias de ponta, especialmente falando, do lançamento por homologação ao tomar por base as informações prestadas a priori pelo próprio contribuinte.

Conforme enfatiza Zilveti (2019), o Robotax opera em termos práticos nos dois lados da relação tributária, tanto do lado do contribuinte quanto do lado do Fisco e, desse modo, a difícil tarefa de ler e interpretar textos jurídicos de alta complexidade foi superada pelos algoritmos de IA do Robotax, devendo-se, então, atentar para o fato de que lidar com essa realidade, superando a complexidade e a insegurança jurídica nas relações entre Fisco e contribuinte, constitui-se no desafio da teoria do Direito Tributário.

Reforça-se, a partir de tal enfoque a agilidade proporcionada pelos algoritmos de Inteligência Artificial do Robotax quando comparado ao tempo despendido em razão da leitura e interpretação do volume considerável de normas tributárias existentes, sem deixar de enfatizar para a segurança jurídica gerada a princípio pela adequação da norma abstratamente considerada ao caso em concreto, que em termos práticos corresponde à situação e/ou dados informados pelo contribuinte à Administração Fazendária.

No entanto, a nível doutrinário passa-se a discutir as implicações decorrentes da incerteza no tocante aos limites decorrentes do emprego de novas tecnologias, sobretudo,

quanto à imprecisão quanto aos limites de utilização por parte das Autoridades Tributárias do potencial que se abre no campo da Inteligência Artificial.

Pautando-se na visão de Machado (2009), para além dos desafios lançados em decorrência da ampliação do uso da inteligência artificial pelos agentes econômicos em geral, com os reflexos disso no mercado de trabalho, bem como nas receitas e nas despesas dos sistemas de seguridade, essa nova tecnologia ou esse novo uso da tecnologia traz consigo uma série de inquietações no que corresponde ao seu emprego por autoridades governamentais, notadamente por aquelas encarregadas de aplicar o Direito Tributário e de julgar os conflitos decorrentes dessa aplicação, enfatizando que no cenário brasileiro, tal contexto tem se tornando realidade no que tange à fiscalização aduaneira, à fiscalização do imposto de renda e na realização de alguns julgamentos.

É possível se falar em inquietações no que corresponde ao seu emprego por parte das autoridades governamentais na medida em que não há um regramento específico a ponto de abranger todas as possibilidades que se abrem com a apropriação da Inteligência Artificial no campo Tributário e por via de consequência a tendência se move em prol da ocorrência de conflitos, que tendem a ser expressivos no campo da fiscalização do Imposto de Renda, cujo potencial adquire novos contornos a partir do uso intensivo de mecanismos como o Robotax.

Ademais, segundo a visão de Zilveti (2019), a IA dinamizou as possibilidades que o Fisco possui para que, ao dispor do aparato tecnológico e do regamento dos tratados internacionais de troca de informações e transparência entre diversas jurisdições, consiga se valer de meios mais efetivos para combater a sonegação no âmbito interno e transnacional, enfatizando-se que quanto maior for o ambiente tecnológico da economia, maior será a necessidade de cooperação internacional no mesmo ambiente tecnológico para cobrir todas as transações e evitar a evasão fiscal, constituindo o Robotax um sistema que responde bem ao intercâmbio de informações entre os Fiscos de diversas jurisdições, mas existem dúvidas em relação ao grau de autonomia da IA e da segurança de dados, isso sem contar o risco para o devido processo legal, uma vez que não é dado esse direito ao contribuinte, que sequer toma ciência da utilização de seus dados sigilosos por outra jurisdição, condição que coloca em xeque a violação ao direito fundamental do sigilo fiscal, garantido pela Constituição Federal.

Denota-se, então, que a Inteligência Artificial assegura à Administração Tributária se valer de meios que conferem maior efetividade ao combate à sonegação fiscal e evasão de receitas fiscais que tem figurado como um dos principais desafios ao longo dos últimos anos,

cenário diante do qual o Robotax tende a se valer do intercâmbio de informações para o reconhecimento da situação verídica ostentada por cada contribuinte.

Peculiaridade que se mostra de utilidade para o Fisco, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Partindo deste pressuposto:

O sistema tributário brasileiro, que se pauta em boa parte por tributos sujeitos ao lançamento por homologação, também se beneficiaria da IA – Robotax. Nesse sistema, o Fisco geralmente conhece, graças à tecnologia, a residência de fato, os hábitos de consumo e a receita do contribuinte, de sorte que o tributo lançado pode ser conhecido de antemão, permitindo aos agentes de política fiscal programar as receitas do Estado adequadas aos gastos públicos. A declaração de imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica, bem como as obrigações tributárias relativas aos tributos sobre o consumo e até tributos sobre o patrimônio, como o ITR, passaram por processos de implementação da IA, de sorte que os sistemas eletrônicos do Fisco são capazes de prever os futuros lançamentos com grande precisão, prescindindo até da ação humana sob diversos aspectos das atividades de agentes fiscais. (ZILVETI, 2019, p. 488).

Nota-se, então, sem analisar os pressupostos constitucionais, que, do ponto de vista das autoridades fiscais, a Inteligência Artificial em razão do elevado potencial de concentração de dados e de sua compilação quase instantânea permite-se acompanhar em tempo real o estilo de vida do contribuinte, gerando então maior aporte de receitas por parte do Estado.

Assim, se do ponto de vista tradicional os agentes estatais precisavam se debruçar por longo tempo sobre os dados apresentados pelo contribuinte e até mesmo implementar ações fiscalizatórias sobre o conjunto de riquezas elencadas, a partir das facilidades decorrentes da Inteligência Artificial, tais mecanismos passam a ser realizados automaticamente.

Ampliando a discussão sobre o tema, reconhece-se, então, o Robotax como uma máquina inteligente, um produto da Inteligência Artificial que, segundo Morgado (2021), pode ser entendido como um sistema inteligente, que pautando-se em algoritmos tem a capacidade de interpretar as normas jurídicas tributárias, com ênfase na doutrina e jurisprudência e, conseqüentemente, ofertar as soluções mais viáveis, ou seja, promover o lançamento tributário em caso da constatação de uma relação jurídica tributária.

O diferencial no caso do Robotax é que enquanto um agente físico tende a demorar em determinados casos longos períodos para análise das normas tributárias vigentes com vistas à aferir sua adequação ao caso em concreto, o agente virtual processa as informações disponíveis em um espaço curto de tempo

Conforme destacado por Morgado (2021), entre os inúmeros institutos do Direito Tributário, talvez seja o lançamento aquele que mais importância prática assuma para a eficiente cobrança do tributo. É através dele que a obrigação incerta, ilíquida e inexigível se torna certa, líquida e exigível. Vale lembrar a máxima de que lançamento declara a obrigação pré-existente e constitui o crédito tributário, a despeito de respeitáveis entendimentos em contrário.

De tal modo, tomando-se por base as disposições contempladas ao longo do Código Tributário Nacional segundo as quais compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível é possível reconhecer na figura do lançamento tributário em meio às transformações operadas pelo universo digital a parte mais emblemática, em especial, quanto ao cruzamento de dados e outras informações que assegurem a certeza do fato gerador de um e/ou demais tributos.

Sustenta-se, então, pautando-se nas lições de Lietz (2021), que a relação jurídica tributária, diante das modificações fáticas, passa a ganhar novos contornos e perspectivas, o que imana reflexos sobre os direitos e deveres fundamentais dos contribuintes presentes nesse elo e, como tal, compreender como se deu a construção de uma fiscalização tributária artificialmente inteligente é fundamental, até mesmo pelo fato de que o processo fiscalizatório passa a ter novas formas de execução dentro do contexto tecnológico que está presente na sociedade contemporânea. A inteligência artificial traz uma sustentação às atividades estatais já desempenhadas, além de ter o potencial de criar novas formas de executar as atribuições que incumbem ao Estado.

Frente a tais elementos passa-se a entender que a incorporação da fiscalização tributária artificialmente inteligente além de refletir a inovação por parte da Administração Tributária tende a redimensionar as relações estabelecidas entre o fisco e o contribuinte, assegurando maior eficácia e eficiência ao atuar estatal.

Ademais, do ponto de vista da máquina estatal, “[...] as inovações e as tecnologias contemporâneas, especialmente a chamada inteligência artificial, têm se mostrado um progressivo meio de controle de prática de ilícitos” (CHAVES; FÉRES, 2019, p. 697).

Fala-se, em um progressivo meio de controle da prática de ilícitos, uma vez que através da intensificação da utilização da Inteligência Artificial tem-se verificado maior grau de

precisão em termos de operações direcionadas à prevenção de ilícitos fiscais, consistindo o compartilhamento de dados um diferencial neste contexto.

O que, a princípio, não é vedado legalmente, mas também não afasta o acesso a informações e a transparência dos mecanismos de atuação da Administração Pública de forma peculiar no âmbito tributário, pelo seu potencial efeito em relação ao patrimônio do contribuinte.

Destaca-se, então, com base em Machado (2009), que no cenário contemporâneo, sistemas inteligentes ajudam autoridades a descobrir erros em declarações apresentadas por contribuintes e a selecioná-los para uma inspeção mais detalhada, no que se refere ao imposto de renda e aos impostos aduaneiros; todavia, no mesmo contexto em que a tecnologia promove um ganho considerável de eficiência para as autoridades fiscais, acaba por suscitar questões acerca de quais critérios os algoritmos devem seguir, atentando-se, então, para o fato de que as autoridades tributárias têm o dever de obedecer à lei, ainda quando isso não conduza a uma maior arrecadação.

Amplia-se, de tal modo, a capacidade de identificação de erros, o que notadamente colabora para inspeções mais precisas, ampliando os níveis de alcance da fiscalização tributária e reduzindo o índice de contencioso tributário.

Machado (2009) destaca que algoritmos devem ser utilizados para ampliar a eficiência de todas as disposições da lei tributária, não apenas daquelas que levam a uma maior arrecadação, o que, em termos práticos, significa reconhecer que a tecnologia também deve ser usada pelo governo para trazer mais segurança jurídica aos cidadãos, bem como para aumentar o respeito aos seus direitos.

É importante de tal modo entender que os algoritmos inteligentes não se prestam tão somente à ampliação do potencial de fiscalização e sim, deve figurar como instrumento em prol da adequação da norma legal ao caso em concreto, conferindo maior certeza e efetividade aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, assegurando então maior certeza e confiabilidade por parte de toda a sociedade.

Assim, “[...] considerando que os humanos são entidades notoriamente reconhecidas como providas de inteligência, o conceito de inteligência artificial, usualmente, é conectado com características humanas” (CHAVES; FÉRES, 2019, p. 698), que devem convergir em decisões em favor do atendimento dos interesses coletivos.

Evidencia-se, pois, a necessidade de ter em mente que a Inteligência Artificial figura como um instrumento a favor do ser humano, cenário que no campo tributário consolida a demanda social por um sistema tributário dinâmico, justo e equitativo, no qual a tributação seja adequadamente proporcional ao nível de renda do cidadão.

Dentro deste contexto, Chaves e Féres (2019) salientam que no campo preventivo o uso da Inteligência Artificial, igualmente, tem se revelado significativo, sobretudo, quando envolve a prevenção de ilícitos empresariais, especialmente na luta contra a corrupção, induzindo ao desenvolvimento de sistemas inteligentes de conformidade ou *compliance*, o que, por outro lado, não implica na necessidade de estabelecimento de limites por parte da Atuação da Administração Pública.

Assim sendo, embora não se possa desconsiderar as prerrogativas que competem às Autoridades fiscais no que envolve a arrecadação e fiscalização dos tributos, é preciso harmonizar tais atividades, sobretudo pelas interfaces operadas pela Inteligência Artificial com os valores e pressupostos que guarnecem o sistema constitucional tributário, notadamente falando dos direitos e garantias fundamentais – inseridos no âmbito das cláusulas pétreas.

O que se vê é que em que pese a defesa em torno da utilização da Inteligência Artificial a serviço da sociedade, ainda há uma série de aspectos pendentes de regulamentação, socorrendo-se as autoridades fiscais da Inteligência Artificial para atendimento para fazer frente à voracidade fiscal do Estado.

Restando, então, um caminho “incerto” e ainda pendente de regulamentação, até mesmo pela falta de transparência em termos dos limites legais de utilização dos dados do contribuinte por parte do próprio Estado, que ao mesmo tempo em que figura como titular do direito de tributar, também detém a prerrogativa de tutela dos direitos e garantias estabelecidos em seu âmbito.

Disso se infere com fundamento em Chaves e Féres (2019) que a Inteligência Artificial, além de outras ferramentas tecnológicas, no âmbito do *compliance*, não devem substituir o julgamento humano, mas sim integrá-lo, auxiliando na tomada de decisões e, numa era digital, experiência humana e tecnologia se fundem, tornando preciso equilibrar o conjunto de forças que as consolidam, conferindo maiores eficiência e eficácia aos programas de *compliance* e, por conseguinte, ao combate à corrupção, assentando-se, na previsibilidade e transparência dos agentes públicos.

Reforça-se, então, o entendimento de que a adoção de sistemas inteligentes não substitui o potencial humano e sim, figura como instrumento apto a dinamizá-lo, permitindo

identificar erros nas declarações apresentadas pelo contribuinte com maior perspicácia e rapidez, levando-se, em conta que o combate à corrupção não interessa apenas a toda a sociedade civil organizada.

Dentro deste contexto, Gomes e Canen (2022) enfatizam as observações da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), diante das quais se torna possível concluir que há necessidade de o Estado em seu aparato dispor de alternativas seguras para atingir seus desígnios, atentando-se para o reconhecimento de que não há antagonismo entre a eficiência das autoridades fiscais e o respeito aos contribuintes, assim sendo, há de se chegar à constatação inafastável de que, quanto maiores forem os poderes conferidos às autoridades fiscais, maior deve ser a proteção aos direitos dos contribuintes.

Destaca-se diante de tais mecanismos que a apropriação dos recursos de Inteligência Artificial com vistas à ampliar os níveis de eficiência e eficácia das autoridades fiscais deve ser entendida como sinônimo de respeito aos direitos do contribuinte e como tal é digno de destaque, pois, que não há incompatibilidade entre a busca pela eficiência das autoridades fiscais que devem e podem se valer de todos os meios legais possíveis para otimização de suas finalidades precípuas e o respeito aos contribuintes, que devem então desfrutar da segurança e confiança de um Estado que, na posição de detentor e controlador de dados, se vale deste nos limites constitucionalmente consagrados.

Ademais, Machado (2009) chama a atenção para o fato de que, na atualidade, os sistemas somente informam às autoridades erros de contribuintes que levam à menor arrecadação de tributos devidos. Assim sendo, erros que levam à necessidade de restituição de quantias pagas indevidamente não são examinados. Tal procedimento levanta à discussão, antes referida, ligada à finalidade da atividade das autoridades da Administração Tributária, colocando em discussão o significado da Eficiência para Administração Tributária, até mesmo pelo fato de o seu propósito não ser o de simplesmente arrecadar, mas de fazê-lo em obediência à lei, o que implica cobrar quantias devidas de acordo com a ordem jurídica, mas por igual não cobrar ou devolver quantias exigidas ou já pagas eventualmente em desconformidade com essa mesma ordem jurídica. Isso precisa estar entre os objetivos a serem perseguidos por tais sistemas, o que conduz a outra indagação, está relacionada à transparência de tais sistemas, necessária a que se conheçam os critérios que usam e os fins que perseguem, com o intuito de que se faça possível o seu controle.

Em razão de tais elementos é primordial ampliar a compreensão sobre o significado da Eficiência para Administração Tributária, que conforme visto anteriormente, não se trata de

atividade que se resume à busca incessante de arrecadar e sim, valer-se de meios dinâmicos e versáteis que possam assegurar a conformidade entre o valor declarado pelo contribuinte e o devido em razão da ordem jurídica vigente.

Assim, Morgado (2021) ao tratar do assunto ressalta que constitui em papel do Fisco orientar os contribuintes em casos de excesso de tributação. A administração fazendária moderna deve se preocupar com a justiça fiscal, para que sujeitos passivos em igual condição venham a estar sujeitos à mesma carga tributária e como tal é tanto é infenso para a sociedade a pessoa pagar menos tributo como também o é pagar mais do que determina a lei. Sabemos que na prática este movimento proativo e antierário é raro de acontecer. As autoridades fazendárias estão treinadas para cobrar apenas o que foi recolhido a menor e relegar a segundo plano aquilo que tenha sido pago em demasia. Defendemos uma mudança de postura nesta política fiscal, inclusive porque através da IA o fisco não “perderia” tempo investigando focos de recolhimentos a maior; separados por poucos “cliques”, os lançadores facilmente chegariam a cifras pagas indevidamente. Tais valores não pertencem ao ente tributante e, portanto, devem ser devolvidos a quem de direito. Uma espécie de denúncia espontânea às avessas.

A partir de tal enfoque a justiça fiscal tende a ser alcançada a partir da mudança de postura das autoridades fazendárias, condição que envolve desde a devida orientação do contribuinte quanto ao montante devido a título de um tributo, bem como quanto à devolução dos valores cobrados em demasia.

Conforme expõe Ribeiro (2012), o “Fisco Leviatã” figura como aquele que possui enorme poder e tudo controla; analogicamente comparado ao Leviatã descrito por Hobbes, que apesar de ser uma conotação exagerada, é adequada, tendo em vista que o “Fisco Leviatã” acaba impondo mecanismos de controle que não oferecem escolhas ao contribuinte, e o Estado, na posição de detentor de um aparato tecnológico extremamente sofisticado, acaba se agigantando na forma pela qual exerce o seu poder de fiscalização, com a submissão de todos ao seu poder.

Não se pode então, desconsiderar embora o aprimoramento dos níveis de eficiência e eficácia, a utilização da Inteligência Artificial como ampliação do sistema de controle que o Estado em sua acepção ampla exerce sobre o cidadão-contribuinte e os reflexos decorrentes do exercício do poder que lhe é inerente.

E por via de consequência na mesma medida em que se amplia o potencial e dinamismo alcançado pelas autoridades fiscais deve imperar uma evolução no reconhecimento dos valores que consolidam a existência de uma Constituição cidadã.

Nota-se, segundo Gomes e Canen (2022), que não obstante seja autorizada a troca de informações dos contribuintes (inclusive pelo *blockchain*), o sigilo e os direitos dos contribuintes de não terem suas informações compartilhadas sem bases legais, para tanto, não podem ser perdidos de vista. Em termos práticos, significa em uma esteira evolutiva a necessidade de desvinculação da tributação como mero ato de império por parte do Estado.

Em linhas gerais, tais considerações nos levam ao entendimento de que na mesma proporção em que a tributação se reveste do ponto de vista legal como ato de império estatal, as atividades que a envolvem, notadamente, a fiscalização também precisa estar assentada nos ditames legais aptos a legitimar o seu exercício.

Na visão de Gomes e Canen (2022), entende-se que o *blockchain* pode auxiliar na criação de uma base de dados para trocas de informação globais, considerando-se que, de uma forma geral, é possível afirmar tratar-se de um sistema seguro, por ser rastreável, imutável e à prova de hackers, o que leva a crer que o seu uso para a troca de informações reguladas, registradas e sigilosas faz sentido como levantado por diversos países, sendo a Receita Federal do Brasil uma das defensoras do uso dessa tecnologia; no entanto, é essencial que se tenha em mente a segurança, confiabilidade e o sigilo das informações constantes, bem como a proteção do direito dos contribuintes a fim de que seja garantido que as informações lançadas são corretas e que seu compartilhamento ocorra tão somente com aqueles que têm direito a acessá-las após o devido procedimento de solicitação das informações.

Não se desconsidera sob este prisma, a importância de tecnologias como o *blockchain* por parte da Receita Federal do Brasil, mas que toda sistemática venha ser seguida por um controle rígido sobre o acesso dos dados com vistas a preservar a segurança, confiabilidade e sigilo das informações, atentando-se para o arcabouço de direitos e garantias asseguradas pela Constituição Federal.

Com base em Maia Melo (2020, p. 3), é no “[...] mínimo espantoso como o Fisco brasileiro busca encontrar fatos geradores de tributos.”

Sendo possível então reconhecer a partir da figura de um Estado perdulário a ênfase na ampliação dos níveis de arrecadação como a “base” para manutenção de suas atividades, resultando de tal modo na elevada carga tributária.

Especificamente falando do Direito Tributário, Machado (2009) salienta que é possível afirmar, sem sombra de dúvidas, que sua finalidade não consiste em assegurar uma maior arrecadação ao Fisco, nem tampouco as atividades desenvolvidas pelas autoridades tributárias consistem em aplicar as suas normas apenas quando isso conduzir a uma maior arrecadação, ou

seja, a finalidade precípua do Direito Tributário, sendo a história riquíssima em exemplos, se traduz na necessidade de fazer com que a arrecadação de tributos siga normas pré-estabelecidas, dentro de parâmetros que garantam equidade, previsibilidade, e afastem o arbítrio. Nessa ordem de ideias, algoritmos devem ser projetados para garantir que tais fins sejam obtidos: que se arrecade o montante definido em lei, nem mais, nem menos, e nos moldes igualmente previstos em lei. Devem respeitar o direito do contribuinte, alertando a ocorrência de pagamentos indevidos e realizando restituições com a mesma presteza com que formalizam exigências de quantias recolhidas de forma incipiente.

Reconhece-se, pois, com fundamento em Machado (2009), que os algoritmos bem trabalhados podem ter alguma neutralidade, em maior nível que os seus idealizados e, notadamente, podem, sobretudo, ser imparciais e coerentes quando aplicarem a situações iguais, soluções iguais, não incorrendo em defeitos para os quais os humanos são mais suscetíveis. Mas, para que se controle isso, é preciso que sejam transparentes, ou seja, que se saiba de quais modelos partem, como são alimentados, quais critérios usam. Não é concebível, se o Estado os utilizará para interferir na vida dos cidadãos em geral, que sejam caixas pretas insondáveis.

À luz destes aspectos, tem-se, pois, a transparência como a essência para a utilização de algoritmos digitais no campo da tributação, tornando-se primordial para se tornar legítima a interferência do Estado na vida dos seus concidadãos via de regra, a previsibilidade e a lisura dos procedimentos realizados.

Neste contexto, conforme Zilveti (2019), uma complexa investida contra os direitos e garantias individuais do contribuinte decorre hoje de um outro tipo de simplificação, desta vez dos atos administrativos de lançamento tributário, por meio dos algoritmos, em um contexto no qual os algoritmos começaram a tributar as relações socioeconômicas, ingressando no sistema tributário, por delegação legislativa, assumindo, em determinados casos, o papel do parlamento; contexto que se deve ao fato de o algoritmo da IA – Robotax seguir programas de computador e não um processo de lançamento ordinário. Os negócios de seguros privados e as operações de mercado financeiro seguem a mesma IA do Robotax contribuinte, que trata de executar as transações mercantis segundo regras dos chamados “contratos digitais”. Nenhum envolvido nas mencionadas operações consegue observar o que está ocorrendo, tamanha a rapidez em que isso ocorre via Robotax, além da linguagem binária dos algoritmos ser incompreensível para o ser humano, que simplesmente deposita confiança no resultado apresentado e, ao final, segue-se o questionamento sobre quem poderá com o Robotax contribuinte, cuja resposta tende a ser somente o Robotax Fisco.

Tal assertiva remete de tal modo, à gama de ampliação do potencial de imersão estatal na esfera privada das informações prestadas pelo contribuinte diante de um sistema como o Robotax, cujo tratamento de dados, ou seja, a linguagem de programação supera e portanto, limita o entendimento do cidadão comum.

Atenta-se, ainda na visão de Zilvetti (2019), que no âmbito da Administração Tributária, o lançamento fiscal pode ser feito integralmente por robôs, notadamente nas jurisdições onde a IA se encontre bem desenvolvida. Não haveria nessa atividade vinculada da Administração Pública, graças à precisão do Robotax, espaço para contestações hermenêuticas, tornando desnecessário o contencioso fiscal. O Direito Tributário, subordinado aos princípios da igualdade e legalidade, sofreria um esgarçamento na formação da vontade geral por conta da ação do Robotax.

Do ponto de vista da otimização e precisão torna-se evidente os avanços e benefícios da utilização da Inteligência Artificial por parte da Administração Tributária e por via de consequência para o contribuinte quando as atividades desenvolvidas estiverem solidificadas na preservação dos direitos e na observância estrita das leis vigentes.

Como se vê e seguindo as proposições de Ribeiro (2012), a realidade tributário-cibernética, encontra-se cada vez mais consolidada na vida dos contribuintes; todavia, este novo “universo” não pode ter por única finalidade ampliar a eficiência arrecadatória, pois concretizar o Princípio da Eficiência não representa, pura e simplesmente, ampliar os níveis de arrecadação tributária. Desta forma, se por um lado o Direito Tributário serve para regular o modo como os cidadãos contribuirão para o funcionamento do Estado; por seu turno, não se deve esquecer que também se presta para tutelar os contribuintes contra o ímpeto fiscal.

Daí as razões pelas quais, conforme este autor, em razão de os tributos apresentarem custos elevados, é essencial que a Administração Tributária tome por base a questão do hipossuficiente tributário, ou seja, aquele contribuinte com recursos escassos para arcar com os gastos para prover o Estado com as informações requeridas, traduzindo-se, então em uma questão complicada, pois pode empurrar o pequeno contribuinte para a informalidade, a fim de prevenir os altos custos de conformidade tributária, ou, caso contrário, pode torná-lo ainda mais vulnerável às multas fiscais em decorrência da possibilidade de prestação de informações com baixa qualidade.

O que se vê com fundamento em Fossati e Navarro (2021), que no Brasil, ao que tudo indica, tem-se a percepção de que o atual sistema tributário não está suficientemente preparado para lidar com os desafios de uma economia digitalizada; cenário que reforça a

indispensabilidade de construção de um novo paradigma, sem, contudo, sacrificar a clareza e a certeza de um sistema econômico maduro que facilite o crescimento sustentável a longo prazo.

Reforça-se, ainda, com base na proposta de tais autores que, em sede do Direito Tributário brasileiro, a modificação das bases tradicionalmente materiais de tributação da renda, do patrimônio e do consumo acabam por promover um cenário de demandas de célere adaptação pelo legislador, conforme a respectiva competência tributária.

Deste modo, torna-se primordial uma análise sistematizada sobre a proteção de dados do contribuinte em meio à sociedade da informação – objeto de discussão no capítulo que se segue – elencando-se a importância da proteção de dados do contribuinte no ordenamento jurídico brasileiro, a distinção entre homologação e declaração, a utilização de informações acessórias para a contribuição fiscal e o acesso à autodeclaração via e-CAC.

5 PROTEÇÃO DE DADOS DO CONTRIBUINTE

5.1 Proteção de Dados do Contribuinte no Ordenamento Jurídico Brasileiro

É inegável o reconhecimento de que vivemos sob a égide da “sociedade da informação”, ou seja, sociedade em que a informação adequada e precisa constitui um diferencial na vida de qualquer indivíduo e organizações públicas.

Sendo assim, ao passo que a informação se apresenta como um instrumento essencial para a vida em sociedade, também passa a influenciar a dinâmica de forma geral, figurando como um instrumento de “controle” do comportamento social, inclusive, do ponto de vista das relações jurídicas tributárias.

E dentro do contexto de proteção de dados do contribuinte, Ribeiro (2012) reforça a compreensão de que os poderes de fiscalização dos entes tributários figuram como aspectos que regem as relações entre Fisco e contribuinte e a confluência de novos mecanismos de controle cibernético em um contexto no qual a fiscalização passa a ser exercida em tempo real e independentemente de qualquer motivação anterior; além do mais, todos os sujeitos passivos figuram *a priori* como “suspeitos”, ou seja, podem ser fiscalizados eletronicamente, relevando uma complexidade, uma vez que se a Fazenda Pública tem o poder-dever de fiscalizar; por via de lógica, não se pode admitir que tal atividade seja exercida em níveis extremos, sob pena de obstaculizar o livre exercício da atividade econômico e o direito fundamental à privacidade de dados.

Frente a tal dinâmica:

Os dados se tornam importante recurso organizacional na medida em que podem ser analisados e transformados em informação. A informação é o resultado do tratamento dos dados, a transformação do fato bruto, da representação de um fato da realidade, em valor para a organização. (BOTELHO, 2020, p. 198).

Percebe-se, pois, que na medida em que a sociedade se torna cada vez mais organizada e imersa em meio às transformações operadas pelo universo “digital”, vão sendo organizados e sistematizados um grande volume de dados por parte das instituições privadas e públicas, cujo conteúdo e significado passa a ser atribuído um determinado valor, uma vez que passam a ser transformados em informações ou, em outras palavras, aplicados com diferentes finalidades.

O problema surge, então, na medida em que o volume de dados armazenados nos bancos de dados de entidades públicas e privadas ao serem transformados em informações

acabam violando em grande parte dos casos o direito do cidadão em relação à sua privacidade e sua autodeterminação.

Neste contexto, observa-se, com base em Pinheiro (2021), que dentre os inúmeros problemas que afetam a rede virtual global, destacam-se a espionagem internacional digital e a consequente violação do direito à privacidade dos usuários, ou seja, como temáticas que causam a preocupação de governos e de toda a sociedade: apresentam-se como pendente de resposta até em que ponto os governos ou empresas – assim como os serviços de segurança – podem ir no que diz respeito à privacidade.

Além de tais aspectos, é preciso atentar para os limites e as fronteiras da utilização da informação, em especial, quando o próprio Estado figura como “controlador”, na mesma medida em que também se mostra como detentor do dever primário de assegurar a efetividade dos direitos e garantias fundamentais assegurados em seu âmbito.

“As administrações tributárias ocupam um lugar especial no que se refere ao tratamento de dados pessoais dentro do setor público, haja vista que a atividade tributária é, em boa parte, fundamentada no tratamento de dados pessoais.” (BRITO, 2021, p. 63).

Dentro deste cenário, a reflexão sobre a proteção de dados do contribuinte no ordenamento jurídico brasileiro nos remete necessariamente à Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (BRASIL, 2018), cuja ementa e inúmeros dispositivos foram objeto de alteração pela Lei nº 13.853, de 08 de julho de 2019 (BRASIL, 2019), leia-se, o alcance, aplicabilidade e efetividade da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD).

Neste contexto, destaca-se inicialmente com base no artigo 1º que se trata de um diploma legal que dispõe sobre o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, por pessoa natural ou por pessoa jurídica de direito público ou privado, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural.

Consagra-se, então, desde as disposições iniciais, o fato de que a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD) busca preservar, salvo exceções, a liberdade, ou seja, o direito do indivíduo de autodeterminação e autocontrole sobre os seus dados pessoais; o de mantê-los a princípio de forma privativa e conseqüentemente de se valer dos dados que lhe pertencem com vistas à promoção do seu desenvolvimento, de sua inclusão social e comunitária.

Partindo deste pressuposto, consagra o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 13.709/2018 que as normas gerais contidas em seu âmbito são de interesse nacional e devem ser observadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Fala-se, então em interesse nacional uma vez que a proteção de dados pessoais se situa como uma temática que interessa a toda a sociedade civil organizada e conseqüentemente só pode ter sua proteção quebrada quando estiverem presentes determinadas condições que colocam em risco os valores consagrados pela própria sociedade, devendo ter em mente que as leis existentes em todos os contextos são projetadas a favor do ser humano, e não o contrário.

Frente a tal contexto, Machado (2009) destaca a importância de se promover a transparência algorítmica, não sendo admissível que sejam mantidos em segredo os critérios usados por tais sistemas, chamando a atenção para o fato de que em países democráticos, o governo deve ser guiado pela publicidade e transparência; portanto, a transparência algorítmica é indispensável para viabilizar que os cidadãos discutam a legalidade dos atos do governo e os objetivos a serem alcançados por eles.

Daí a sua observância por parte do Estado em todas as esferas compreendidas na sua organização político-administrativa, o que em termos práticos representa a vinculação de todos os seus órgãos e agentes.

Complementando tal assertiva:

A LGPD cumpre, exatamente, esse propósito, sendo aplicável tanto para a esfera privada quanto para a pública. Se, no âmbito da iniciativa privada, deseja-se não impedir a inovação e desenvolvimento econômico, no que diz respeito ao setor público o desafio é estabelecer um equilíbrio entre a proteção dos dados dos cidadãos e o tratamento desses dados para a elaboração e execução de políticas públicas. O Poder Público, no âmbito das suas competências e responsabilidade, realiza o tratamento de dados pessoais para as mais variadas finalidades, inclusive na prestação de serviços. (CRESPO, 2021, p. 19).

Observa-se, então, que um dos maiores desafios encontrados em termos de efetividade da Lei Geral de Proteção de Dados consiste basicamente em estabelecer um equilíbrio entre a proteção de dados do cidadão-contribuinte e o tratamento destes dados para a elaboração de execução de políticas públicas e, por via de consequência, se estabelecer “limites”, até onde pode o Estado se valer dos dados disponíveis em seus sistemas informatizados, em especial, quanto ao cruzamento de dados entre órgãos e esferas de governo diferentes, a ponto de tornar-se o emprego de tais dados “legítimo”.

Assim:

Mais que nunca, é pensar a gestão dos dados de modo a criar um ambiente favorável ao entendimento do cidadão, para que não tenha dificuldades se quiser saber quais informações são coletadas, para quais finalidades são utilizadas e quais os meios para exercer seus direitos previstos nos arts.18 e

19 da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais. Ou seja, é essencial proceder de tal maneira que o usuário entenda quais dados a organização detém, como os utiliza e age para protegê-los. (PINHEIRO, 2021, p. 503).

É digno de destaque a importância de se atentar para os significados que se abrem diante da Lei Geral de Proteção de Dados sobre a perspectiva da clareza e transparência na utilização de dados por parte das autoridades governamentais, conjugando os pressupostos de certeza e confiabilidade na atuação estatal.

Ademais, convém trazer à tona os fundamentos que disciplinam com base no artigo 2º da Lei nº 13.709/2018 a proteção de dados pessoais: quer sejam: I - o respeito à privacidade; II - a autodeterminação informativa; III - a liberdade de expressão, de informação, de comunicação e de opinião; IV - a inviolabilidade da intimidade, da honra e da imagem; V - o desenvolvimento econômico e tecnológico e a inovação; VI - a livre iniciativa, a livre concorrência e a defesa do consumidor; e VII - os direitos humanos, o livre desenvolvimento da personalidade, a dignidade e o exercício da cidadania pelas pessoas naturais (BRASIL, 2018).

Em termos de entendimento doutrinário, destaca-se que:

Da leitura do artigo 2º da LGPD combinado com o artigo 17 do mesmo diploma resta claro que o desiderato da lei não é obstar o desenvolvimento econômico e tecnológico, mas sim, harmonizar a ordem econômica, disciplinada na Constituição Federal, com os direitos fundamentais e o respeito à dignidade da pessoa humana. (BOTELHO, 2020, p. 202).

É digno então de nota que os fundamentos sobre os quais se assentam a Lei Geral de Proteção de Dados não se projetam contra o desenvolvimento econômico e tecnológico, até mesmo em razão de que ele deve estar a serviço da melhoria da qualidade de vida da população e otimização de processos e atividades que contribuam para maior facilidade a diferentes tipos de serviços, visando então harmonizar a ordem econômica disciplinada na Constituição, enquanto lei maior com os direitos fundamentais e o respeito à dignidade da pessoa humana, que notadamente consagra o direito de cada indivíduo de acesso aos dados armazenados e informações por arte das entidades públicas e privadas com as quais o controlador realizou uso compartilhado de dados.

Fala-se, então, em harmonizar ao passo que se projeta a existência de uma sociedade marcada pelo respeito e valorização de cada indivíduo, que não pode, *a priori*, ter seus dados utilizados sem seu consentimento, salvo quando tal “violação” seja necessária para a

preservação da ordem e paz social, reconhecendo-se a relevância de se atentar para as disposições contempladas no art. 4º, inciso III, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” da Lei nº 13.709/2018, cuja redação segue:

Art. 4º Esta Lei não se aplica ao tratamento de dados pessoais
III - realizado para fins exclusivos de:
a) segurança pública;
b) defesa nacional;
c) segurança do Estado; ou
d) atividades de investigação e repressão de infrações penais. (BRASIL, 2018).

Assim sendo, se tomarmos por base a concepção de fundamento como a “base”, ou seja, o alicerce que move, ou melhor dizendo, que inspira a existência da Lei Geral de Proteção de Dados, é possível então atestar a sua intrínseca relação com os direitos e garantias constitucionalmente assegurados ao cidadão, sem descuidar do papel ocupado pelo desenvolvimento econômico e tecnológico e a inovação como instrumentos que se movem em prol do bem-estar do ser humano.

Com base em Chignoli e Carneiro, é possível então destacar que a Lei Geral de Proteção de Dados visa realinhar o ordenamento vigente à gama de recursos tecnológicos que no cenário atual influencia a vida de todos os cidadãos, no qual as pessoas se valem do aparato tecnológico para compartilharem uma gama de informações produzidas todos os dias, sem deixar de atentar para o fato de que a própria Administração Pública tem feito uso da revolução digital, passando a conservar para si os dados informados pelos cidadãos-contribuintes.

Isso significa que a interpretação das normas que delimitam a aplicabilidade da LGPD deve levar em consideração a natureza do bem tutelado, de modo que a incidência ou não da lei deva promover, ao máximo, o direito fundamental à proteção de dados pessoais. (BOTELHO, 2020, p. 202).

É, pois, essencial de tal modo se valer de um processo de interpretação das normas que delimitam a aplicabilidade da Lei Geral de Proteção de Dados a partir da natureza do bem tutelado, atentando-se, então, para qual a sua relevância sobre o prisma de cada cidadão individualmente considerado e sobre a ótica da preservação dos interesses maiores de toda a sociedade.

Não se pode então deixar de ter em mente, segundo Chignoli e Carneiro (2021), que a partir dos bancos de informações digitais o Estado figura como “controlador” de uma gama de dados dos cidadãos situados em seu âmbito, como número de documentos de identidade,

qualificação profissional, endereços, e-mails e até mesmo dados referentes à vida privada, como os colhidos pelo Censo, devendo-se ainda considerar que algumas informações podem ser mensuradas economicamente falando.

Diante de tais aspectos:

A proteção ao direito fundamental ao tratamento de dados pessoais objetiva a redução de riscos no que tange a coleta e utilização futura de dados pessoais. A proteção abarca todo o ciclo de vida do dado, o que vai desde à coleta até o seu descarte, englobando diversas fases que devem ser desenvolvidas em conformidade com a LGPD. (BOTELHO, 2020, p. 203).

Ressalta-se, frente a tais elementos, que a tutela do direito fundamental ao tratamento de dados pessoais tem por finalidade precípua a redução de riscos tanto individuais quanto coletivos no que diz respeito à coleta e utilização futura de dados pessoais.

Do ponto de vista individual, tem-se o cidadão como diretamente afetado na medida em que as entidades públicas e privadas desconhecem limites e/ou fronteiras na utilização dos dados armazenados e transformados em informações que, uma vez compartilhadas sem consentimento, podem trazer sérios prejuízos.

Já sobre o prisma coletivo, é necessário compreender que a violação à proteção de dados, leia-se, a coleta e utilização futura de dados sem a observância dos direitos fundamentais, coloca em risco toda a sociedade, que se vê à mercê da insegurança, não dispondo de mecanismos claros que venham a indicar até em que ponto as organizações, inclusive o Poder Público podem se valer do conjunto de dados de que dispõem acerca do cidadão/contribuinte.

Conforme Mulholland, Frajhof (2019), diante da imprecisão do “universo digital”, se faz necessária a investigação de como se dará a segurança desses dados coletados e, por consequência, como serão tutelados os titulares dos dados, cujo tratamento serviu como insumo para que a IA alcançasse a tomada de decisão que poderia, concretamente, negar ou não promover direitos, ou gerar processos discriminatórios abusivos ou ilegítimos, descortinando os progressos, pontos positivos e/ou negativos de sua utilização, ou seja, analisando criticamente quais as potencialidades e limites, revelando então até em que ponto se torna um instrumento a favor do ser humano, destinatário de todo sistema constitucional vigente.

Daí decorrendo as razões segundo Chignoli e Carneiro (2021) de que é preciso uma análise aprofundada sobre as intersecções entre a LGPD e as atividades promovidas pelas autoridades fiscais brasileiras, a tal ponto de se discutir até onde se estendem os “limites”, a abrangência da capacidade de apreensão de dados dos contribuintes, a fim de se desvendar qual tem sido e qual deveria ser a sua forma ideal de interação com a LGPD. Tal questionamento é

urgente, uma temática que interessa a toda a sociedade: desvelar o que, na verdade, o Fisco conserva de informações dos contribuintes, quais e o volume de informações capaz de controlar, no que diz respeito aos dados pessoais dos contribuintes que estão sob seu “controle”, sendo de extrema relevância para além de saber o “volume” e a qualidade das informações disponíveis pelo Fisco, saber, em termos concretos, até onde se estende a possibilidade de o ente tributante cruzar todos esses dados com capacidade de processamento de dados e velocidade assustadoras, relevando então que o cruzamento de dados se constitui no instrumento que revela o “poderio” concentrado nas mãos das autoridades fazendárias.

Oliveira (2021) destaca que apesar dos princípios do livre acesso, qualidade, transparência na LGPD e os princípios da licitude, lealdade e transparência na GDPR figurarem como garantias em torno dos direitos de acesso ao titular dos dados às operações de tratamento, incluindo os destinatários ou categorias de destinatários a quem os dados pessoais foram ou serão divulgados, não estabelece de forma expressa como o titular pode exercer este direito, defendendo-se como papel da Ciência da Informação projetar recursos que possam ser aplicados e desenvolvidos pela computação e que diminuam esta distância existente entre titulares e os fluxos de seus dados pessoais, permitindo aos mesmos controle sobre suas informações pessoais.

Chignoli e Carneiro (2021) destacam que a Receita Federal utiliza o supercomputador T-Rex (que faz alusão ao maior dinossauro que se tem notícia) e também do software HARPIA, que simbolicamente falando remete à maior ave de rapina do país, que em termos concretos se apresentam como ferramentas inovadoras e que se valem de inteligência artificial, valendo-se de tais mecanismos para detectar e avaliar o comportamento financeiro de contribuintes e a partir dos dados aferidos detectar irregularidades entre o que é informado e a realidade que move o patrimônio de um determinado contribuinte, significando, então, em linhas gerais, que simples mudanças de comportamento ou hábitos de consumo incompatíveis com a renda patrimonial declarada podem relevar uma inconsistência, ou seja, uma drástica diferença entre o “declarado” ao Fisco e a disponibilidade patrimonial, remetendo a uma análise mais pormenorizada por parte dos Auditores fiscais, podendo então levar à inclusão de um determinado CPF na denominada “malha fina” ou a deflagração de medidas de fiscalização com maior rigidez e controle, em um contexto no qual o acompanhamento e o controle da vida fiscal dos contribuintes estão tão evoluídos que a Receita Federal já pode oferecer, por si só, uma espécie de “pré-declaração” do Imposto de Renda apenas para a posterior validação pelo contribuinte.

Em termos de funcionalidade do T-Rex, conforme Sampaio (2011), o equipamento apresenta a capacidade de cruzar informações – com rapidez e precisão – de um número de contribuintes equivalente ao do Brasil, dos EUA e da Alemanha juntos, destacando que o projeto de aquisição e instalação do T-Rex, fabricado pela IBM e que pesa aproximadamente uma tonelada, levou seis meses, valendo-se, então de uma técnica de inteligência artificial (combinação e análise de informações de contribuintes), viabilizando identificar as operações de baixo e alto riscos para o Fisco, em termos práticos, a presença de indício de fraudes e irregularidades.

Quanto ao software Harpia, conforme destacado por Sampaio (2011), este tem o potencial de integrar e sistematizar as bases de dados da Receita, além de receber informações de outras fontes, como Secretarias Estaduais da Fazenda, e também de investigações, como as realizadas pela Polícia Federal, o que significa aprender com o “comportamento” dos contribuintes para detectar irregularidades.

Chiagnoli e Carneiro (2021) salientam ainda que a além da poderosa inteligência de informação de que dispõe o Fisco Federal, as autoridades fiscais contam, ainda, com o serviço informacional do Banco Central, sob a égide do qual estão todas as instituições financeiras do país, bem como cada operação por cada qual realizada, e tal problemática recai justamente sobre a possibilidade jurídica de cruzamento de dados bancários e financeiros provenientes dos serviços de inteligência do Banco Central com informações tributárias pelo Fisco, mais especificamente na análise dos parâmetros para tais atividades, ainda em fase de aferição pelos Tribunais Superiores.

Frente a tal cenário, Jarude (2020) salienta que através da modernização da Receita Federal do Brasil, adotou-se novas formas de realizar os atos de fiscalização, baseados em ofertar aos auditores-fiscais e autoridade tributária designada pelo Código Tributário Nacional as melhores ferramentas tecnológicas, capacitando para o uso e disseminando o conhecimento produzido dentro da organização, atentando-se para o fato de que esse processo ocorre através do cruzamento de informações econômico-tributárias obtidas com acesso às fontes abertas e aos sistemas de consultas por convênio, tais como: Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF); Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica (DIPJ); Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTF); Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF); Declaração de Informações de Atividades Imobiliárias (DIMOB); Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI); Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (DIMOF); Declaração de Operações com Cartões de Crédito (DECRED); Sistema Público de Escrituração Digital,

eSocial (SPED), Siscomex, Cartórios, Instituições Financeiras, Poder Judiciário, Ministérios Públicos, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Administrações Fazendárias de Estados, Distrito Federal e Municípios.

Ainda sobre a esteira de raciocínio desenhada por Chignoli e Carneiro (2021), é preciso compreender que as autoridades fiscais do Brasil têm, indubitavelmente, investido muito no aprimoramento tecnológico de suas capacidades, porém com o objetivo único de aumentar a capacidade arrecadatória, sem nenhuma preocupação com a proteção de dados pessoais de seus contribuintes, até o presente momento.

Com fulcro em Jarude (2020), reconhece-se que o repositório de dados enviados para a Receita Federal do Brasil é imenso. Assim, em vez de se fiscalizar contribuintes de forma puramente aleatória, inspecionam-se aqueles com maior probabilidade de estarem cometendo infrações. Há economia de tempo despendido, avanço na capacidade de análise e tomada de decisões, centralização de informações, tornando mais ágil a fiscalização e, dentro deste contexto, as administrações tributárias se valem das Tecnologias de Informação para otimizarem a gestão de seus principais processos tributários, notadamente para suporte de apoio à decisão, se apresentando como modernização dos órgãos e necessárias para lidar com um número crescente de contribuintes e de informações, com potencial de apresentar eficiência na gestão fiscal.

Ou seja, acaba figurando como um mecanismo preocupante quando a revolução tecnológica, leia-se, a utilização do aparato tecnológico disponível deixa de figurar como instrumento em prol do desenvolvimento social e econômico, e sim se projeta tão somente com vistas ao atendimento dos fins desejados pelo Estado, que sabidamente tem uma “feroz e insaciável” vontade tributária.

Diante de tais elementos, Oliveira (2021) reforça a tese de que não obstante não se tenha um princípio específico para a atividade de compartilhamento, aplicam-se a esta atividade os princípios da transparência, no qual o titular deve ser informado sobre a formação de novos bancos de dados, bem como o princípio da finalidade, pelo qual restringe-se o compartilhamento de dados a terceiros além do permitido. Conseqüentemente, o princípio do livre acesso pode assegurar que o titular conheça as operações de tratamento realizadas, inclusive as de compartilhamento. Nesta linha, o principal regulamento do Brasil e da Europa também estampa princípios para o tratamento de dados pessoais.

Ainda conforme as proposições deste autor, na legislação brasileira, os princípios do livre acesso, transparência e responsabilização e prestação de contas asseguram ao titular de dados pessoais o acesso às informações sobre a forma de tratamento dos dados, bem como a

obrigatoriedade de agentes de tratamento serem transparentes e prestarem contas sobre as operações de dados realizadas.

Discute-se, então, que o aprimoramento tecnológico por parte do próprio Estado, embora seja essencial, não pode servir de base apenas para que se projete o aumento das receitas tributárias, e sim como base para o dinamismo das relações sociais, agilidade e bem-estar de toda a sociedade, preservando-se em todo e qualquer caso a proteção constitucional sobre os dados pessoais de cada indivíduo.

Diante do exposto:

Os entes públicos possuem legitimidade para realizar o tratamento de dados pessoais visando ao atendimento de finalidades públicas, na persecução do interesse público, para que sejam executadas competências ou atribuições legais, conforme expõe o art. 23 da LGPD. Contudo, necessita-se que sejam transmitidas informações claras e precisas sobre a previsão legal, finalidade, procedimentos e práticas para a execução dessas atividades em canais de acesso facilitado, além de terem que indicar um encarregado de proteção de dados pessoais. (CRESPO, 2021, p. 16).

Observa-se, então, que não se desconsidera a legitimidade do Poder Público, contemplada ao longo do artigo 23 da Lei Geral de Proteção de Dados, mas sim de que sua prerrogativa seja estritamente utilizada em prol da persecução do interesse público, com o objetivo de executar as competências legais ou cumprir as atribuições legais do serviço público, sendo primordial assegurar a transparência nas relações entre o indivíduo e o Estado.

Remete-se então com fulcro em Brito (2021) que os dados pessoais dos titulares não podem ser usados indiscriminada e aleatoriamente pelas autoridades tributárias, devendo cingir-se à hipótese de incidência tributária, objeto de fiscalização do fisco, preservando-se a privacidade e a intimidade do contribuinte, que não terá sua intimidade devassada por meio de outras ações governamentais e, por via de consequência, o acesso das autoridades aos dados pessoais deve respeitar a finalidade pela qual ele é justificado, na linha do que é reforçado pelo artigo 6º, inciso I, da LGPD, segundo o qual não incumbe às autoridades tributárias promover acessos indiscriminados a dados pessoais para depois, seletivamente, escolher qual será o uso em relação a essa informação.

Partindo deste pressuposto, segundo Crespo (2021), o princípio da transparência figura como requisito basilar da sociedade contemporânea, conforme amplamente assentado pela doutrina e pela sua positivação na Constituição Federal de 1988, ressaltando-se, no âmbito infraconstitucional, a promulgação da Lei de Acesso à Informação (LAI) (Lei nº 12.527 de 2011), intitulada um marco relevante para integrar-se ao tema da proteção de dados pessoais,

destacando-se como o objetivo precípua do art. 31 da LAI a consolidação do equilíbrio de interesses entre o princípio da transparência versus a proteção de dados, a tal ponto que a Administração Pública possa conferir proteção no desenvolvimento de suas atividades, a ambos os direitos.

Em todo e qualquer caso, como bem evidenciado em Gomes e Canen (2022), é primordial assegurar a garantia da privacidade e, do ponto de vista fiscal, dos direitos dos contribuintes, valendo-se, ademais, das proposições do Professor Sergio André Rocha, ao salientar que historicamente a troca de informações fiscais sempre foi tratada como uma questão de Estado, enquanto os direitos dos contribuintes nem sempre figuram na pauta das preocupações, reconhecendo-se, ademais, uma forma de estado de exceção que vem se consolidando no âmbito tributário, elegendo no mais das vezes contribuintes como transgressores que não têm direito a tais direitos básicos e fundamentais, como o direito de receber notificações.

Observa-se, com fundamento em Oliveira (2022), que a Lei Geral de Proteção de Dados estabelece que o tema compartilhamento de dados poderá ser regulamentado pela Autoridade Nacional de Proteção de Dados; no entanto, ao deixar a cargo dos próprios agentes de tratamento a gestão das informações relativas ao compartilhamento de dados, evidentes são os riscos aos titulares, pois os dados não armazenados de forma transparente podem ser adulterados, modificados, excluídos ou modificados de modo a se omitir transferências não autorizadas.

Em caso de violação, evidencia-se, com base em Oliveira (2021), que todos os controladores envolvidos no tratamento no qual decorreram os danos ao titular de dados respondem solidariamente, assim sendo, os agentes de tratamento que participem de qualquer das fases do tratamento de dados obrigam-se a garantir a segurança da informação prevista em Lei; no entanto, nem sempre é claro, para o titular dos dados pessoais, quem são os demais controladores envolvidos, o que limita o exercício dos seus direitos.

Daí a razão pela qual Oliveira (2021) ressalta que em termos concretos, embora sejam os princípios garantias previstas nas legislações, a transparência prática nas operações de tratamento nem sempre são identificadas com as informações necessárias para que se possa realmente obter transparência nas operações de tratamento de dados pessoais.

“Contudo, é certo que o setor público brasileiro – sobretudo no caso das administrações tributárias – não coloca o tema da privacidade e proteção de dados pessoais como prioridade máxima em seus misteres públicos.” (BRITO, 2021, p. 13).

5.2 Distinção entre homologação e declaração

Destaca-se inicialmente que a constituição do crédito tributário se opera pelo lançamento, devendo este ser compreendido com base no Código Tributário Nacional como o “[...] procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”.

Evidencia-se, então, que a constituição do crédito tributário se opera por ato privativo da autoridade fiscal competente, ou seja, independentemente da qualidade ou veracidade das informações apresentadas pelo contribuinte.

Assim, conforme Paulsen (2022), a constituição do crédito tributário por circunscrever à esfera privativa do Fisco é efetuada independentemente do débito informado pelo contribuinte e pode resultar em um montante apurado mesmo sem sua concordância.

Em face de tal prerrogativa, cabe atentar para a distinção entre homologação e declaração, a começar pelas disposições contempladas no artigo 147 do CTN sobre o lançamento por declaração. Senão, vejamos:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. (BRASIL, 1966).

É digno de nota então que, por ocasião do lançamento por declaração, é o contribuinte que fornece à autoridade fiscal competente os elementos que irão nortear a constituição do crédito tributário, com vistas a ser informado *a posteriori* o valor apurado.

Revestido de tal perspectiva, Paulsen (2022), no lançamento por declaração, o contribuinte fornece elementos para apuração do crédito tributário, ou seja, oferta os elementos fundamentais para sua apuração, aguardando a notificação quanto ao valor a ser recolhido.

Já no que diz respeito ao lançamento por homologação, é essencial atentar para a sua sistemática, conforme dispõe o CTN ao longo do seu artigo 150, que assim apregoa:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (BRASIL, 1966).

Tem-se, então, que no lançamento por homologação o contribuinte, a exemplo do que ocorre em relação ao Imposto de Renda, antecipa o recolhimento do pagamento de um tributo antes de qualquer exame por parte da autoridade tributária competente sobre o montante apurado pelo próprio contribuinte.

Neste contexto, segundo Paulsen (2022), no caso do lançamento por homologação, é o contribuinte quem apura o montante devido e faz o seu recolhimento, podendo-se até mesmo ser intitulado um autolancamento por parte do contribuinte, mas que dependerá da homologação expressa ou tácita para sua consolidação.

Interessante ressaltar com base nas disposições elencadas no art. 150, §4º, do CTN, que, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Atenta-se, então, consoante a visão de Brito (2021), que os tributos que incidem sobre a renda certamente levarão a impactos significativos nos princípios e direitos relativos à proteção de dados pessoais dos titulares de dados; sobretudo, em caso do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), por exemplo, em que é necessário que o titular faça a declaração de ajuste anual, incluindo diversos dados pessoais, para que o fisco possa realizar o competente lançamento do tributo por homologação e, dentro deste cenário, em um futuro próximo e com o setor público detendo essas informações, será possível que a própria apuração do IRPF seja de autolancamento com base no uso de dados pessoais de maneira massiva, o que vai exigir cuidados nos controles em relação à forma como se dá essa atividade de tratamento de dados pessoais conjugada com a própria atividade da administração tributária em cobrar o tributo do contribuinte.

5.3 Informações acessórias para a contribuição fiscal

Passa-se a analisar a partir deste tópico como as informações acabam sendo cruzadas com as informações principais dos contribuintes com vistas a alimentar o ímpeto, a voracidade fiscal do Estado.

Anjos (2017) destaca que o objeto da obrigação principal consiste no pagamento do tributo; no entanto, as obrigações acessórias servirão de base para o pagamento do tributo e futura fiscalização, e será convertido em principal caso o contribuinte não cumpra com o seu dever.

De início, cabe destacar com fundamento em Chaves (2010) que a expressão obrigação tributária remete ao dever de pagar tributo, mas que à luz do Código Tributário Nacional

também implica no dever de pagar penalidades em caso de não observação da legislação tributária, bem como o dever dos administrados, dos contribuintes de realizarem prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

De acordo com o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O que se vê é que, com vistas a ampliar a arrecadação tributária, as autoridades fiscais têm se valido cada vez mais da fiscalização eletrônica e do cruzamento das informações acessórias com vistas a imputar relações jurídicas tributárias sobre dados não informados pelo contribuinte.

Ressalta-se, então, a partir da visão de Anjos (2017), que a Receita Federal do Brasil como órgão responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os previdenciários e os incidentes sobre o comércio exterior, sempre esteve alinhada com o avanço dos sistemas de informação, estando à frente na medida em que se vale das mais altas tecnologias.

Segundo Machado (2009), em se tratando do imposto sobre a renda, cruzam-se dados fornecidos pelos próprios contribuintes em suas declarações anuais, com aqueles disponibilizados por outros contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, de modo a verificar possíveis inconsistências, e diante das quais submeter o contribuinte respectivo a uma fiscalização mais aprofundada, a qual pode ocasionar ou ensejar a realização de um lançamento de ofício, no qual se exigem diferenças do imposto devidas e não pagas, acrescidas de multas.

Com ênfase em Ribeiro (2012), reconhece-se que o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) consolida a vigilância em tempo real e permanente do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos, tendo por fundamento jurídico a Emenda Constitucional nº 42/2003, que introduziu o inciso XXII ao artigo 37 da Constituição Federal de 1988, preconizando-se que as Administrações Tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios venham atuar de forma integrada, valendo-se, inclusive, do compartilhamento de cadastros e de informações fiscais e como tal, a partir das disposições

elencadas no Decreto nº 6.022/2007, evidencia-se que tal sistema visa a modernização da sistemática de cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes às Administrações Tributárias, incluindo-se, dentre os objetivos: integrar os Fiscos, mediante o compartilhamento de informações contábeis e fiscais; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias, e tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Ressalta-se, com fundamento em Anjos (2017), que a ampliação do número de auditorias internas realizada pela RFB ocorreu em face ao contínuo investimento em tecnologia da informação, que permite a revisão das declarações mais fácil e rápida e, dentro deste contexto, a integração das informações entre os fiscos municipais, estaduais e federais também foi relevante para o desempenho satisfatório de auditorias internas.

Ademais, conforme destacado por Gomes e Canen (2022), é preciso atentar para o fato de que a Receita Federal do Brasil possui um dos sistemas de cruzamento de informações mais avançados a nível mundial e, de tal modo, em vista da crescente importância do *blockchain* para troca de informações, não foi surpresa a emissão da Portaria n. 1.788/2018, que inclui a possibilidade de compartilhamento de dados por *blockchain* na Portaria n. 1.639/2016, regulamentadora do Decreto n. 8.789/2016 referente ao compartilhamento de bases de dados na administração pública federal. Ambas as portarias foram revogadas pela Portaria n. 34/2021, que mantém a previsão de uso da tecnologia *blockchain* para compartilhamento de dados.

Em termos de funcionamento do *blockchain*, Gomes e Canen (2022) explicam que ele pode ser sintetizado como um livro-razão de informações que são replicadas em computadores unidos em uma rede *peer to peer*, sendo então, sua denominação decorrente do modo pelo qual os dados das transações são armazenados, ou seja, em blocos (*blocks*) que são ligados entre si, formando uma corrente (*chain*); evidenciando-se que o *blockchain* cresce conforme o número de transações ocorridas, e os blocos registram e confirmam a hora e a sequência das transações que são nele incluídas. Cada bloco tem um identificador para as transações recentes nele incluídas com a hora, bem como o identificador do bloco anterior. A identificação do bloco anterior liga os dois blocos e impede que ele seja alterado ou que um novo seja inserido entre blocos existentes. Dessa forma, cada novo bloco fortalece a verificação do bloco anterior e, conseqüentemente, de todo o *blockchain*, assegurando-se a não interferência nos dados já consolidados.

Reconhece-se, pois que o passo a passo de inclusão das transações no *blockchain* compreende as seguintes etapas: (i) transação é inserida no *blockchain*; (ii) a informação acerca

da transação é passada aos membros do *blockchain*; (iii) os seus membros validam a transação; (iv) ocorre consensualmente a confirmação de cada bloco; (v) após o consenso, o bloco é incluído no *blockchain*, que conseqüentemente é atualizado.

Sob a perspectiva do contribuinte, consoante destacam Gomes e Canen (2022), o *blockchain* figura como instrumento essencial para controle de transações e apresentação de informações, especialmente para fins de preços de transferência em que tal controle é essencial não só para assegurar a adequada aplicação dos métodos como também para ter conhecimento do local e momento em que cada transação ocorre, e também para viabilizar o conhecimento de transações comparáveis.

Em termos práticos, na realidade, se até determinado momento a fiscalização tributária era baseada na atuação dos auditores em relação aos documentos e demais práticas realizadas junto à pessoa do contribuinte, na atualidade em meio à sociedade da informação, tem-se operado uma fiscalização eletrônica, em que se opera o cruzamento de dados de diferentes origens.

Defende-se, então, com fundamento em Oliveira (2021), que a atividade de tratamento de dados pessoais, incluindo o compartilhamento de dados, não poderá se dar de qualquer modo. Todos os agentes de tratamento ou “atores envolvidos no tratamento de dados pessoais” só estão habilitados a realizarem as operações de tratamento se, e somente se, estiverem amparados por umas das hipóteses legais que permitem o referido tratamento.

Neste contexto, Gomes (2017, p. 25) explica que “[...] constantemente o Fisco cria e/ou modifica uma declaração ou demonstrativo para o contribuinte preencher e entregar, com a finalidade de ampliar seus controles sobre as atividades fiscais.”

Trata-se, na realidade, então, de uma declaração pré-preenchida, que grosso modo só depende da convalidação pelo contribuinte, em um contexto em que não se pode ignorar o quanto o “[...] cruzamento de informações a partir de um banco de dados confiável permitiu ao governo brasileiro mitigar ilegalidades tributárias a partir de auditorias eletrônicas, dessa forma, fomentando um ganho de eficiência arrecadatória.” (HENRIQUE, 2012, p. 45), mas que por outro lado, deixa a sociedade “à mercê”, ou seja, sem conhecer de forma transparente como ocorre tal processo, como seus dados pessoais são tratados, os limites e “fronteiras” observados pelo Fisco.

Ademais, consoante a visão de Oliveira (2021), a transferência ou compartilhamento de dados pessoais está prevista em ambientes digitais nas políticas de privacidade e proteção de dados, como forma de informar e aumentar a consciência do titular dos dados sobre as possibilidades existentes de compartilhamento e, apesar das declarações em políticas e termos,

é essencial se investigar se o titular dos dados detém hoje o efetivo controle sobre transferências e compartilhamento de dados pessoais, se tem consciência das transferências que foram ou serão realizadas e se pode de forma transparente compreender e ver estes fluxos com seus dados pessoais.

Diante deste cenário, Oliveira (2021) enfatiza que as previsões sobre possibilidades de compartilhamento de dados em políticas e práticas não instrumentalizam de fato o direito do titular dos dados, dada a escuridão sobre as reais transferências que ocorrem, em que momento e por quanto tempo são realizadas, salientando, todavia, que não obstante tais interfaces, o controle pleno do titular dos dados sobre as transferências e o efetivo exercício dos seus direitos pode ser aprimorado com a organização padronizada das informações relativas aos compartilhamentos, gravadas no *blockchain*, permitindo-se a identificação e rápida visualização do rastreamento das transferências de dados pessoais, garantindo-se aos titulares de dados a transparência prevista nos regulamentos e boas práticas.

Ademais, com fundamento em Ribeiro (2012), o discurso oficial gravita em torno de que as mudanças ocorridas estabelecem um novo tipo de relacionamento, lastreado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade, além de buscar a racionalização e uniformização de obrigações acessórias; no entanto, o que se vê até o presente momento foi a ampliação da eficiência fiscalizatória estatal.

5.4 Governo Digital

Reconhece-se, ao longo dos últimos anos, a consolidação de esforços para a transição do governo eletrônico para o governo digital, atenta-se com base nas observações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) seis dimensões de política pública que figuram como principais atributos dos governos digitais.

Em termos de mudança de paradigmas, segundo a OCDE (2018), tem-se a transformação de uma administração centrada no usuário para uma administração conduzida pelo usuário, e da figura de um Estado que de reativo passa a figurar como proativo na elaboração de políticas públicas e prestação de serviços.

Ainda segundo a OCDE (2018), outras transformações incluem a passagem de um governo centrado na informação para um setor público orientado por dados, valendo-se da digitalização de processos existentes ao processo por concepção digital (*digital by design*), bem como de um governo provedor de serviços para um governo como plataforma para cocriação de valor público, que se abre ao acesso à informação para abertura como padrão (*open by*

default), bem como de um governo que se compromete de forma proativa com a divulgação de dados em formatos abertos e a tornar acessíveis seus processos apoiados por tecnologias digitais, a menos que haja uma justificção legítima para não o fazer.

Ainda segundo a lógica apresentada pela OCDE (2018), a sociedade civil e outros atores-chave (como jornalistas) são parceiros na luta contra a corrupção no país e no estímulo à reutilização de dados governamentais abertos e de informação do setor público para a cocriação de valor, reconhecendo-se que a ampliação da mobilização externa e interna da sociedade civil e no âmbito da administração deverá desencadear a responsabilidade do governo brasileiro em aproveitar as oportunidades de transformação digital para a abertura e integridade do setor público, e na prevenção e luta contra a corrupção.

Mesquita (2019) ressalta termos de governo digital, os esforços empregados pelo governo brasileiro em campos politicamente visíveis, como a disponibilização de informações em sites institucionais e, principalmente, o oferecimento de serviços on-line para cidadãos, o que ainda marca a imagem do e-gov até os dias atuais.

Em harmonia com os achados de Mesquita (2019), nos anos que foram seguindo, impulsionadas pelos avanços tecnológicos, pela familiarização dos usuários à tecnologia e principalmente pelo desenvolvimento de estratégias e políticas voltadas à consolidação do governo eletrônico, o e-gov passa a ser utilizado de forma variada nas esferas federal, estadual e municipal, passando a imperar uma preocupação com a forma e o conteúdo apresentados nos sites, voltando o olhar para o cidadão, em um contexto no qual a diversidade e a renovação dos meios e ambientes tecnológicos e seus entrelaçamentos às relações sociais fizeram com que crescesse a oferta de informações e serviços eletrônicos, mas também o desenvolvimento de instrumentos que incentivam a sociedade a expressão, interação, realização de controle social e a participação em processos de consulta preliminar e tomada de decisão.

Conforme Mesquita (2019), em paralelo ao desenvolvimento e aperfeiçoamento de plataformas governamentais, evidencia-se a incorporação das plataformas digitais ao sistema de comunicação das entidades públicas, dentre as quais as mídias sociais (Facebook, Twitter, Instagram, LinkedIn, Youtube, etc.), conferindo a oportunidade de o governo dinamizar a comunicação realizada e se aproximar da sociedade, a um custo reduzido, além de proporcionarem espaços de expressão e a interação entre os usuários. Mas a atuação por esses canais também tem exigido o desenvolvimento de novas estratégias comunicacionais, já que deixam as organizações públicas mais expostas, envolvendo uma nova maneira de planejar e executar a comunicação pública.

Do ponto de vista do governo brasileiro, conforme Mesquita (2019), atualmente os portais da transparência (transparencia.gov.br) e de dados abertos (dados.gov.br) disponibilizam um catálogo de mais de 7 mil conjuntos de dados para que a sociedade civil realize análises, crie aplicações e fiscalize as políticas públicas por meio de relatórios customizados e de dados brutos das fontes oficiais de governo.

Tem-se, a partir da estratégia brasileira para a Transformação Digital – E-Digital (BRASIL, 2018), um amplo diagnóstico dos desafios a serem enfrentados, uma visão de futuro, um conjunto de ações estratégicas e inúmeros indicadores.

Neste contexto, os eixos habilitadores do E-Digital (BRASIL, 2018) visam criar um ambiente propício para o desenvolvimento da transformação digital da economia brasileira, com iniciativas essenciais para alavancar a digitalização. Tais iniciativas incluem infraestrutura e acesso às tecnologias de informação e comunicação; ações em pesquisa, desenvolvimento e inovação; desenvolvimento de um ambiente regulatório adequado; normas e regimes que promovam confiança no mundo digital; aquisição de competências educacionais e profissionais adequadas à economia digital; e a inserção internacional do Brasil.

Ressalta-se, em termos da estratégia para a Transformação Digital – E-Digital, o reconhecimento de que a garantia de direitos no ambiente digital é a pedra fundamental da confiança no ambiente digital. Não basta que empresas e indivíduos se sintam protegidos em relação a ataques cibernéticos e incidentes de segurança; é preciso que enxerguem o ambiente digital como um espaço em que o exercício de direitos está plenamente assegurado. Assim sendo, deve-se direcionar as novas tecnologias para a proteção de direitos e ao interesse público.

Ainda no que diz respeito à Estratégia Brasileira para a Transformação Digital (BRASIL, 2018), garantir o direito à privacidade e à proteção de dados pessoais é um tópico particularmente relevante para o Brasil, dada a massiva adesão de brasileiros a redes sociais, aplicativos de mensagens instantâneas, internet banking e plataformas de comércio eletrônico. Há ainda uma série de outras dimensões em que é preciso determinar com mais clareza como se dará a proteção de direitos no ambiente digital. O debate em torno dos algoritmos e decisões automatizadas é um ótimo exemplo disso. O entendimento de que o indivíduo tem o direito de saber quais parâmetros estão orientando a operação de um determinado algoritmo que possa ter efeito em sua vida pessoal está se consolidando, junto com a possibilidade de recurso para uma decisão humana em determinados casos. Temas novos como transparência algorítmica, inteligência artificial e Internet das Coisas exigirão capacidade de inovação institucional do

Estado, que deve procurar proteger seus cidadãos sem inibir a inovação e o uso benéfico de novas tecnologias.

5.5 Autodeclaração via E-cac

De acordo com a Cartilha para Utilização do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte – e-CAC da Secretaria da Receita Federal, o e-CAC foi implantado com o objetivo de proporcionar o atendimento aos contribuintes de forma interativa, por intermédio da Internet.

Ainda conforme a Cartilha do e-CAC, ao utilizar o serviço, o contribuinte certificado – pessoa física ou jurídica – poderá obter informações a respeito de processamentos realizados pelos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal, tanto sobre dados de seu interesse pessoal como também receber comunicados de ordem geral.

O e-Cac trata-se do Centro de Atendimento Virtual da Receita Federal, o que em termos práticos permite que o contribuinte venha se valer da declaração pré-preenchida; processo iniciado com diversos campos já preenchidos, em que as informações de rendimentos, deduções, bens, direitos, dívidas e ônus reais são importadas da declaração do ano anterior, do carnê-leão e das declarações de terceiros, como fontes pagadoras, imobiliárias ou serviços médicos, por exemplo.

A autodeclaração de tal modo permite o preenchimento on-line da declaração de Imposto de Renda através do acesso ao e-CAC por meio da conta do contribuinte gov.br, através da qual ele irá clicar em “Declarações e Demonstrativos” e em seguida nas opções “Meu Imposto de Renda”; “Preencher declaração online” e no ano; “Iniciar Declaração”; e escolher a opção “Pré-Preenchida”.

Discute-se, então, qual a natureza jurídica da Declaração pré-preenchida até mesmo pelo fato de que os dados importados do contribuinte são apresentados de forma “unilateral” por parte das autoridades fiscais.

Tem-se, então, de um lado, o intenso fluxo de informações, inclusive, cruzadas, sobre a esfera tributária do contribuinte e, de outro, a existência de um ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional assentado na garantia do direito do cidadão contribuinte em face da proteção dos seus dados pessoais.

Reconhece-se, então, do ponto de vista do Estado e da adoção de boas práticas de governança à necessidade de observância das diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) que desde o seu preâmbulo – ou seja, síntese que

delimita a aplicabilidade de tais diretrizes nos países membros – que a governança das estatais será fundamental para assegurar uma contribuição positiva para a eficiência econômica e competitividade geral do país.

Destaca-se, então, a partir das diretrizes da OCDE, a figura do Estado na qualidade de proprietário, o que em termos de tutela de dados pessoais também implica na necessidade de se discutir o papel do Estado na qualidade de “detentor” dos dados do contribuinte.

Desta forma, ao se tomar por base as diretrizes da OCDE segundo as quais o Estado deve agir como um proprietário informado e ativo, e estabelecer uma política de propriedade clara e consistente, assegurando que a governança de empresas de propriedade estatal seja desempenhada de maneira transparente e responsável, com o nível necessário de profissionalismo e eficiência, no campo Tributário, especificamente falando do Imposto de Renda da Pessoa Física e da Declaração Pré-Preenchida, torna-se obrigatório a figura de um Estado que age de forma transparente e responsável e, conseqüentemente, com profissionalismo e eficiência, cenário que implica de forma substancial a refutação de qualquer inovação tecnológica com vistas tão somente a retroalimentar a ânsia fiscal do Estado.

6 CONCLUSÃO

A discussão em torno da natureza jurídica da Declaração do Imposto de Renda Pré-Preenchida no caso da pessoa física e levando-se em conta a ordem constitucional vigente e a Lei Geral de Proteção de Dados nos remete a uma série de conclusões, dentre as quais:

Em um Estado “perdulário”, incapaz de controlar de forma eficaz os seus próprios gastos, a voracidade fiscal continua sendo a “principal alternativa” encontrada pelas autoridades estatais, em vez de direcionar esforços com vistas à geração de emprego e renda por parte da população, cenário que impacta decisivamente na elevada carga tributária, sobretudo quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Física;

Quanto aos meios empregados para atingir seus desígnios, tornou-se possível compreender que, se até determinado momento as atividades de fiscalização tributária figuravam como a base para o reconhecimento de relações jurídicas tributárias não declaradas pelo contribuinte, em meio à sociedade da informação, os bancos de bases de dados governamentais passam a ser monitorados continuamente com vistas à imputação de fatos geradores que possam ampliar a arrecadação tributária;

Em termos concretos, tem-se à guisa de um Estado Democrático de Direito que tem por fundamento a dignidade da pessoa humana e sua intrínseca relação com a proporcionalidade da tributação, um Fisco que desconhece “limites” ou “fronteiras”, a presença de um Estado que, do ponto de vista formal, assegura uma gama de direitos e garantias constitucionais e infralegais a favor dos seus concidadãos, mas que do ponto de vista “concreto” se vale de mecanismos “indiretos” de controle sobre os dados pessoais, gerando desconfiança e afetando a estabilidade das relações jurídicas, sobretudo sob a perspectiva jurídico-tributária;

Tem-se, então, uma legislação que ao longo dos últimos anos avançou de forma significativa no tocante à proteção dos dados pessoais, que além de “reafirmar” garantias constitucionalmente consagradas em prol do contribuinte, como o respeito à privacidade, a liberdade de expressão, de informação, de comunicação e de opinião, a inviolabilidade da intimidade, da honra e da imagem, passa a contemplar a dinâmica tecnológica que impulsiona a Revolução Digital, em um contexto no qual as pessoas compartilham cotidianamente inúmeros dados e informações, prevendo então a liberdade, quer seja, a autodeterminação informativa, mas que por outro lado, acaba refutando tais “conquistas” por parte das autoridades fiscais que, ao agirem em nome do Estado, se valem do aparato tecnológico disponível para

imersão na “vida” do contribuinte, sem qualquer “transparência”, com vistas ao cruzamento de informações acessórias com as informações tributárias principais;

Reforça-se, então, a necessidade de atentar para a promoção do equilíbrio entre a proteção de dados pessoais e as atividades desenvolvidas pelas autoridades fiscais, tornando os meios disponíveis de controle acessíveis à população: a efetividade do Princípio da Transparência, o que não significa desconsiderar as prerrogativas consagradas pela legislação constitucional e infraconstitucional ao Poder Público e sim conferir legitimidade e legalidade às atividades desenvolvidas pelo Fisco;

Contexto que remete então à necessidade de atentar para a dignidade humana como efetivadora da tributação no Estado Democrático de Direito, com vistas a tornar legítima e pautada na legalidade e respeito aos direitos e garantias fundamentais toda e qualquer ação do Estado que incida sobre seus concidadãos, em especial, quanto à tributação da renda;

Reconhece-se, então, por ocasião da Emenda Constitucional nº 115 de 2022, ao incluir a proteção de dados pessoais entre os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte a preocupação com a efetividade, inclusive, sob o influxo da dinâmica de organização e funcionamento do aparato estatal, sobretudo, quanto ao Fisco, de todos os aspectos legais que gravitam em torno da proteção de dados pessoais, sob a perspectiva individual, ou seja, daquela que gravita em torno dos dados atinentes a cada indivíduo, bem como sobre a ótica de uma tutela coletiva, preservando-se a segurança e a estabilidade das relações jurídicas e especificamente a confiança do contribuinte na capacidade de um Estado que se projeta em prol do bem-estar geral;

Destaca-se, ainda a partir da essência que gravita em torno da LGPD, a necessidade de harmonizar o equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e tecnológico com vistas à dinamização das relações humanas com o respeito intransigível aos direitos fundamentais assegurados pela Constituição Federal, dentre os quais, o da liberdade e autodeterminação e sua indissociável promoção da dignidade da pessoa humana, atentando-se ainda para a conjugação entre os requisitos da segurança e prevenção de quaisquer danos, passando-se a compreender que a segurança está relacionada diretamente ao nível de confiança que cada ser humano tem de que seus dados estão protegidos, e a prevenção deve estar inserida em um contexto em que se atua de forma decisiva a fim de evitar qualquer violação aos dados pessoais, salvo nas hipóteses legalmente admitidas.

Conclui-se, então, que a natureza jurídica da declaração do imposto de renda pré-preenchida, ou seja, sua essência, precisa estar assentada na transparência, legitimidade,

consentimento e respeito às garantias legais e constitucionais de proteção de dados pessoais, figurando como um instrumento que consolida a informação tomada em seu sentido amplo, como resultado de incorporação de novas tecnologias com vistas à dinamização das relações sociais em prol de um sistema jurídico que esteja sempre a favor do ser humano, refutando qualquer prática e forma de controle, quer seja direto ou indireto que afronte a sua dignidade; reconhecendo-se, ademais, sua natureza declaratória, não sendo, portanto, homologatória do quantum devido ou a restituir pelo contribuinte.

REFERÊNCIAS

- ALVES PINTO, Henrique Alves. A utilização da Inteligência Artificial no processo de tomada de decisão: por uma necessária accountability. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília a. 57, n. 225, p. 43-60 jan./mar. 2020. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ri/edicoes/57/225/ri_v57_n225_p43.pdf. Acesso em: 14 nov. 2022.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2019.
- ANJOS, Tamara Catarina. **O processo de arrecadação e fiscalização no âmbito da Receita Federal do Brasil**. 2017. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2017. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/5463/1/Tamara%20Catarina%20dos%20Anjos.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2022.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 6, set. 2001. Disponível em: http://www.amprs.com.br/public/arquivos/revista_artigo/arquivo_1274904418.pdf. Acesso em: 21 fev. 2022.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria geral da política: a filosofia política e as lições dos clássicos**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- BORBA, Bruna Estima; COELHO, André Felipe Canuto. Imposto de renda da pessoa física, isonomia e capacidade econômica: analisando o atributo da generalidade. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 3, n. 2, p. 199-223, maio/ago. 2016. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rinc/article/view/45230/28766>. Acesso em: 2 set. 2022.
- BOTELHO, Marcos César. A proteção de dados pessoais enquanto Direito fundamental: Considerações sobre a Lei geral de proteção de dados pessoais. **Argumenta Journal Law**, Jacarezinho, n. 32, p. 191-207, jan./jun. 2020. Disponível em: <https://seer.uenp.edu.br/index.php/argumenta/article/view/1840/pdf>. Acesso em: 13 set. 2022.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Juízo de Ponderação na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações. **Estratégia Brasileira para a Transformação Digital: E-Digital**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/estrategia-de-governanca-digital/eDigital.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2022.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: SENADO, 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 115, de 10 de fevereiro de 2022.** Altera a Constituição Federal para incluir a proteção de dados pessoais entre os direitos e garantias fundamentais e para fixar a competência privativa da União para legislar sobre proteção e tratamento de dados pessoais. Brasília, DF, 2022. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc115.htm#:~:text=EMENDACONSTITUCIONAL%20N%C2%BA%20115%2C%20DE,e%20tratamento%20de%20dados%20pessoais. Acesso em: 7 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 1964. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.** Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990.** Altera a legislação do imposto de renda. Brasília, DF, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8134.htm. Acesso em: 14 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018.** Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais. Brasília, DF, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 3 set. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.853, de 08 de julho de 2019.** Altera a Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018, para dispor sobre a proteção de dados pessoais e para criar a Autoridade Nacional de Proteção de Dados; e dá outras providências. Brasília, DF, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13853.htm. Acesso em: 6 set. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Governo Digital. **Estratégia de Governo Digital.** Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/EGD2020>. Acesso em: 4 set. 2022.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001.** Dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural das pessoas físicas. Brasília, DF, 2001. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14387>. Acesso em: 5 set. 2022.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1500, de 29 de outubro de 2014.** Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. Brasília, DF, 2014. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670#1459517>.
Acesso em: 7 set. 2022.

BRITO, José Valmi. **O uso de dados pessoais pelo setor público e as administrações tributárias no contexto da LGPD**. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasiliense de Direito Público, São Paulo, 2021. Disponível em:
https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/3833/1/DISSERTAÇÃO_%20JOSÉ%20VALMI%20BRITO%20_MESTRADO%20EM%20DIREITO%2C%20JUSTIÇA%20E%20D ESENVOLVIMENTO.pdf. Acesso em: 5 nov. 2022.

CALABRICH, Bruno Freire de Carvalho; BARRETO, Pablo Coutinho. O sigilo de dados bancários no Brasil, ontem e hoje: entre o direito à intimidade e o dever de compartilhamento. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA**, Salvador, v. 30, n. 1, p. 55-77, jan./jun. 2020. Disponível em:
<https://periodicos.ufba.br/index.php/rppgd/article/download/36822/21097/132358>. Acesso em: 11 nov. 2022.

CARTOLARI, Lucas Rabelo. **O impacto da Inteligência Artificial no mundo jurídico**. Direito, novas tecnologias e controle social. O cenário do Direito Digital. Curitiba: CRV, 2022. v. 3.

CHAVES, Ellen Cristina. **Obrigações tributárias acessórias: aspectos positivos e negativos de sua instituição**. 2010. Dissertação (Mestre em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

CHAVES, Natália Cristina; FÉRES, Marcelo Andrade. **A Inteligência Artificial e a prevenção de ilícitos no âmbito da compliance anticorrupção**. Inteligência Artificial e Direito: Ética, regulação e responsabilidade. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

CHIGNOLI, Daniel Nogueira; CARNEIRO, Rafael Jabur. **LGPD e o fisco**. In: TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo (coord.). **A Lei Geral de Proteção de Dados Brasileira: análise setorial**. São Paulo: Almedina, 2021. v. 2, cap. 5, p. 96-113.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, jan./abr. 2019.

COSTA, R. H. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. *E-book*.

CRESPO, Marcelo. Proteção de dados pessoais e o Poder Público: noções essenciais. In: CRAVO, Daniela Copetti; CUNHA, Daniela Zago Gonçalves da; RAMOS, Rafael. **Lei Geral de Proteção de Dados e o Poder Público**. Porto Alegre: Escola Superior de Gestão e Controle Francisco Juruena; Centro de Estudos de Direito Municipal, 2021. Cap. 1, p. 16-28.

FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael (org.). **Tributação sobre renda**. Rio de Janeiro: FGV, 2016. v. 1.

FALCÃO, Romero Maynard de Arruda. **Arrecadação e inteligência artificial: como o direito tributário brasileiro se adequará ao tempo dos robôs?** 2019. Monografia (Bacharel em Direito) - Faculdade Damas da Instrução Cristã, Recife, 2019. Disponível em:

<https://revistas.faculdedamas.edu.br/index.php/academico/article/view/2098/1535>. Acesso em: 5 out. 2022.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Imposto de Renda e distribuição de renda no Brasil**. Brasília, DF: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Rio de Janeiro: Ipea, 2019.

FOSSATI, Gustavo; NAVARRO, Guilherme. **Tributação da economia digital na esfera federal: volume 1**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. Disponível em: <https://diretorio.fgv.br/sites/default/files/2022-03/93be4a442f3722b910d2a9b5eae36841.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2022.

FREITAS JÚNIOR, Eduardo Henrique de Melo. **Interface entre a lei de acesso à informação e a Lei Geral de Proteção de dados pessoais: qual a importância de conhecê-las na atual era digital**. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Instituição de Ensino Superior (IES) da rede Ânima Educação, 2022. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/22617/1/TCC%20EDUARDO%20HENRIQUE%20DE%20MELO.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2022.

FREITAS, Leonardo Buissa. A Tributação e a Dignidade da Pessoa Humana. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 12, n. 47, p. 183-208, jan./mar. 2012. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaec/article/view/194/225>. Acesso em: 8 nov. 2022.

FURLANTO NETO, Mário; SANTOS, José Eduardo Lourenço dos; GIMENES, Eron Veríssimo. **Crimes na Internet e Inquérito Policial Eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2018.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Texto para discussão. **Tributação do capital no Brasil e no Mundo**. Brasília, DF: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2018.

GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. **Blockchain como mecanismo de troca de informações e resolução de disputas na área Tributária**. Inteligência Artificial e Aplicabilidade prática no Direito. Brasília, DF: Conselho Nacional de Justiça, 2022.

GOMES, Paulo Henrique. **Fiscalização eletrônica: possível cruzamento da DCTF com as demais informações prestadas ao Fisco Federal**. Faculdade Edufor, 2017. Disponível em: <https://www.edufor.edu.br/uploads/artigos/2017/02/fiscalizacao-eletronica-possivel-cruzamento-da-dctf-com-as-demais-informacoes-prestadas-ao-fisco-federal.pdf>. Acesso em: 11 set. 2022.

HENRIQUE, Nilton da Silva. Arrecadação brasileira pós-sped: a eficácia da fiscalização eletrônica. **Revista Lceu On-line**, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 29-47, jan./jun. 2012. Disponível em: https://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1430/874. Acesso em: 12 set. 2022.

IGREJA, Ricardo de Alencar. **Limites à restrições de direitos fundamentais: a teoria dos limites dos limites**. Rio de Janeiro: Editora Jaquatiriqua, 2017.

JARUDE, Jamile Nazaré Duarte Moreno. **O estado da arte da fiscalização tributária federal e o uso de Inteligência Artificial**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Marília, Marília, 2020.

LIETZ, Bruna. Direito tributário e inteligência artificial: os atuais usos da IA pelas Administrações tributárias. *In*: LIETZ, Bruna; CALIENDO, Paulo (coord.). **Direito Tributário e novas tecnologias**. Porto Alegre: Editora Fi, 2021. Cap. 6. p. 146-160.

LIMA, Marcos Aurélio de. **A retórica em Aristóteles: da orientação das paixões ao aprimoramento da eupraxia**. Natal: IFRN, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. O conceito legalista de renda. **Revista CEJ**, Brasília, DF, Ano XIII, n. 47, p. 5-9, out./dez. 2009. Disponível em: <https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/1306>. Acesso em: 8 nov. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação e Inteligência Artificial. **RJLB**, Lisboa, Ano 6, n. 1, p. 57-77, 2020. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/1/2020_01_0057_0077.pdf. Acesso em: 4 nov. 2022.

MAIA MELO, Álisson José. **Tributação e novas tecnologias**. São Paulo: V/Lex, 2020. Disponível em: <https://vlex.com.br/vid/tributacao-novas-tecnologias-875987995>. Acesso em: 14 nov. 2022.

MALDONADO, Luciano Burti. Limites do Poder de Fiscalização: identificação e controle. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 45. p. 264-288. 2. semestre 2020.

MESQUITA, Kamila. A evolução do governo eletrônico no brasil e a contribuição das TIC na redefinição das relações entre governo e sociedade. **Comunicologia**, Brasília, DF, v. 12, n. 2, p. 174-195, jul./dez., 2019. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RCEUCB/article/view/10900>. Acesso em: 8 nov. 2022.

MIRANDA, Jorge. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Universidade Católica Editora, 2020.

MORGADO, Vladimir Miranda. **Robotax, lançamento tributário e restituição: rumo à simbiose jurídica**. Salvador: IAF, 2021. Disponível em: <https://www.iaf.org.br/wp-content/uploads/2021/07/Robotax-Lancamento-Tributario-e-Restituicao-Rumo-a-Simbiose-Juridica.pdf>. Acesso em: 19 out. 2022.

MULHOLLAND, Caitlin; FRAJHOF, Isabella Z. Inteligência Artificial e a Lei Geral de Proteção de dados Pessoais: breves anotações sobre o direito à explicação perante a tomada de decisões por meio de machine learning. *In*: FRAZÃO, Ana; MULHOLLAND, Caitlin (org.). **Inteligência artificial e direito: ética, regulação e responsabilidade**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO OU ECONÓMICO (OCDE). **Projeto Governo Digital OCDE**. Revisão do Governo Digital do Brasil. Rumo à Transformação Digital do Setor Público. Principais conclusões. Washington: OCDE, 2018. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3627/1/2b.%20Review%20OCDE%20Governo%20Digital%20%28Portugu%C3%AAs%29.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2022.

OLIVEIRA, José Antonio Maurilio Milagre de. **A blockchain como contributo à transparência e auditoria nos processos de compartilhamento de dados pessoais.** 2021. Tese (Doutorado em Ciência da Informação) - Faculdade de Filosofia e Ciências, Universidade Estadual Paulista, Marília, 2021. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/handle/11449/205052>. Acesso em: 13 nov. 2022.

OLIVEIRA, Simone Almeida dos Santos. A Tributação da Inteligência Artificial pelo seu uso e as implicações por parte da Administração Tributária na sua utilização para validação de seus atos. **Revista da Escola.** 2022. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3627/1/2b.%20Review%20OCDE%20Governo%20Digital%20%28Portugu%C3%AAs%29.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2022.

PALLESK, Marly Elizabeth. **Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 13. ed. São Paulo: Saraivajur, 2022.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito.** Curitiba: Juruá, 2008.

PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital.** 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. Leviatã fiscal: uma análise crítica do Panóptico Tributário. **Revista SJRJ,** Rio de Janeiro, v. 19, n. 33, p. 97-112, 2012.

SAMPAIO, Fernando Márcio Souza. Seminário. Cruzamentos fiscais das obrigações acessórias. *In: SEMINÁRIO DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DO CEARA,* 2011, Fortaleza. **Anais [...].** fortaleza: CRCCE, 2011. 61 p. Disponível em: http://www.crcce.org.br/crcnovo/files/SEM_CRUZAMENTOS_OBRIGA_ACESSORIAS.pdf. Acesso em: 5 set. 2022.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda.** São Paulo: IBDT, 2020.

SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; SILVA, Larissa Sousa Pacheco Cruz. **Um diálogo sobre a tributação de transações digitais.** Inteligência Artificial e a aplicabilidade prática no Direito. Brasília, DF: Conselho Nacional de Justiça, 2022.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 34.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** Atualizado até a Emenda Constitucional nº 125/2022. 44 ed. Salvador-BA, 2022.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 20 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

TOMAZ, Dante; NETTO, Leonardo; ARAÚJO, Valter Shuenquener de. **Inteligência Artificial, Big Data e os novos limites da discricionariedade administrativa**. Inteligência Artificial e Aplicabilidade prática no Direito. Brasília, DF: Conselho Nacional de Justiça, 2022.

TORRES, Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

VALLE, Maurício Dalri Timm. O Direito Constitucional tributário brasileiro pelas Mãos de José Roberto Vieira. **Revista da Faculdade de Direito**, Curitiba, v. 62, n. 3, p. 285-322, set./dez. 2017.

XAVIER, Luciana Pedroso; SPALER, Mayara Guibor. **Patrimônio de Afetação: uma possível solução para os danos causados por Sistemas de Inteligência Artificial**. Inteligência Artificial e Direito: Ética, regulação e responsabilidade. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

ZILVETI, Fernando Aurelio. As repercussões da inteligência artificial na Teoria da Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 484-500, 2. semestre 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Fernando-Zilveti.pdf>. Acesso em: 5 out. 2022.