

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI SALVADOR – BA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**ANA PAULA BASSO**

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

**Representante Discente – FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

**Secretarias:**

**Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

**Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

**Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

**Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Ana Paula Basso; Maria de Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-605-5

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



# **XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

---

### **Apresentação**

Durante o período de 13 a 15 de junho de 2018, foi realizado o XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Salvador – BA em parceria com a Universidade Federal da Bahia (UFBA), com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país com a temática central Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural.

Neste contexto, os artigos apresentados no Grupo de Trabalho 16 - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento social, econômico e político brasileiro.

Neste Livro encontram-se publicados 14 artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Empresarial destacadamente com um viés representativo do Direito com a Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre o contencioso administrativo, o planejamento tributário, o princípio da capacidade contributiva e a vedação do tributo confiscatório, o direito à informação fiscal, a execução fiscal, a interpretação econômica das normas bem como considerações sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o Imposto sobre a Renda entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e administrativas bem como o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações da produção científica dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira atual, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Parabenizamos os autores pela exposição, debates e publicação de suas produções, que foram de alto nível.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação dos trabalhos apresentados neste Congresso, possibilitando um canal de interação entre os atores da comunidade jurídica.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Profa. Dra. Ana Paula Basso

Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro

Universidade de Marília – UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

## O DIREITO À INFORMAÇÃO FISCAL COMO DIREITO FUNDAMENTAL THE RIGHT TO FISCAL INFORMATION AS A FUNDAMENTAL RIGHT

Giuliane Giorgi Torres

### Resumo

O Direito à informação fiscal como um direito fundamental de quarta geração é o foco deste trabalho. Aborda-se a questão da importância em disponibilizar as informações fiscais aos cidadãos, bem como o papel fundamental que essas informações exercem na sociedade, sendo uma face importante no seu desenvolvimento. Ainda, será feita uma breve explicação acerca lei da transparência fiscal, que veio para disciplinar o que dispõe o art. 150, §5o da Constituição Federal. E, por fim, mostrar de que forma a disponibilização das informações refletem para a busca da cidadania fiscal dos contribuintes.

**Palavras-chave:** Transparência fiscal, Direitos fundamentais, Cidadania, Acesso à informação, Tributação

### Abstract/Resumen/Résumé

The right to tax information as a fourth-generation fundamental right is the focus of this work. It addresses the issue of the importance of making tax information available to citizens, as well as the key role that this information plays in society, and is an important aspect in its development. Also, a brief explanation will be made about the law of fiscal transparency, which came to discipline the provisions of art. 150, §5 of the Federal Constitution. And, finally, show how the availability of information reflects for the pursuit of fiscal citizenship of taxpayers.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Fiscal transparency, Fundamental rights, Citizenship, Access to information, Taxation

## 1 Introdução

A Lei 12.527/2011, lei da transparência, deve ser considerada um novo marco no *habitus*<sup>1</sup> da Administração Pública brasileira, com o fim de tornar a transparência a regra e o sigilo a exceção, com o compartilhamento das informações com a sociedade sobre as questões que envolvem o Poder Público e a participação do cidadão nas questões econômicas do país.

A lei da transparência fiscal veio para disciplinar as medias de esclarecimento aos consumidores dos tributos pagos na esfera federal, estadual e municipal, sobre as mercadorias e serviços, determinando que os tributos incidentes devam constar nos documentos fiscais ou qualquer outro meio eletrônico ou impresso.

Disponibilizar informações à sociedade, no intuito de tornar clara e transparente a relação entre o Estado e o cidadão, apresenta-se como um desafio para a contemporaneidade. Através da informação, o cidadão fica esclarecido dos processos e decisões da Administração Pública e torna-se capaz de reivindicar por direitos e participar das decisões. Quando a informação é na área fiscal, a situação fica ainda mais complexa, pois se trata da área de arrecadação, que representa os valores pagos pelo cidadão para financiar seus direitos sociais estabelecidos constitucionalmente. Ocorre que esse direito de acesso a informações fiscais trata-se de um direito fundamental e, portanto, não há faculdade do Poder Público decidir sobre a disponibilização dessas informações.

Corolário, a informação cumpre papel fundamental numa sociedade, sendo uma face importante no seu desenvolvimento, ativando a cobrança dos cidadãos sobre o governo. A transparência fiscal sinaliza que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, da abertura e da simplicidade (TORRES, 2009). A transparência fiscal, embora não proclamada explicitamente na Constituição, impregna todos os outros princípios constitucionais e irradia-se, inclusive, para o campo de elaboração das normas infraconstitucionais. (TORRES, 2009).

---

<sup>1</sup> Segundo Pierre Bourdieu, o *habitus* seria a atitude dos sujeitos dentro do seu processo de socialização, sendo o seu modo de pensar e agir constituídos através de determinada cultura. BORDIEU, Pierre, Razões Práticas sobre a teoria da ação, 9ª edição, editora Papirus, 2008, páginas 21-22

## 2 Informação fiscal e os Direitos Fundamentais

Os Direitos Fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucionalmente voltada para a proteção da dignidade humana em todos os seus aspectos. Assim, visam a resguardar direitos de cunho econômico e social, representados pela liberdade e necessidades, além de preservar o meio ambiente, a democracia e o direito à informação. Considerando-se um longo período de agressões à dignidade do ser humano que ocorreu antes da atual Constituição, é mister que, num Estado democrático de Direito, garantias dessa natureza tenham de ser protegidas e reconhecidas. Conforme preleciona Ingo Wolfgang Sarlet:

No que diz com o uso da expressão "direitos fundamentais", de utilização relativamente recente, cumpre lembrar que nosso Constituinte se inspirou principalmente na Lei Fundamental da Alemanha e na Constituição portuguesa de 1976, rompendo, de tal sorte, com toda uma tradição em nosso direito constitucional positivo.<sup>2</sup>

Nesse contexto, os direitos fundamentais, por serem uma garantia positiva do Estado para os cidadãos de todos os níveis, devem estar positivados na Constituição, seja de forma explícita, seja de forma implícita. Ademais, ainda que não estejam previstos no catálogo do art. 5º da Constituição Federal, consagram-se como direitos fundamentais, pois, consoante define Ingo Wolfgang Sarlet, "o rol do art. 5º. apesar de analítico, não tem cunho taxativo." (SARLET, 2012, p. 79).

Vale dizer, ainda, que os direitos fundamentais encontram-se vinculados ao Estado, de modo que se configuram em obrigações deste para com a sociedade. Nesse sentido, Juan Maria Bilbao:

De ahí el énfasis en la idea de autolimitación del Estado, un mal necesario que es preciso controlar. Precisamente porque son los poderes públicos los únicos que están obligados a respetar las libertades constitucionales, hablamos hoy de su posible "eficiencia frente a terceros", esto es, frente a personas o entidades ajenas, en principio, a la relación jurídica bilateral establecida entre el ciudadano y el Estado.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> SARLET, Ingo Wolfgang, A eficácia dos direitos fundamentais, editora livraria do advogado, 2012, 11a edição, página 28

<sup>3</sup> UBILLOS, Juan María Bilbao, En qué medida vinculan a los particulares los derechos fundamentales?, em SARLET, Ingo Wolfgang, Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado, editora livraria do advogado, 3a edição, 2010, página 263

A Constituição Federal, no art. 150, §5º, dispõe que "*a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.*" Na mesma linha, o artigo. 31, §3º da Constituição Federal dispõe sobre a transparência nas despesas advinda da arrecadação, nos seguintes termos: "*As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.*" Diante dessa previsão constitucional, em 2012, foi publicada a Lei 12.741, que dispõe acerca da transparência fiscal, estabelecendo medidas e esclarecimentos ao consumidor quanto à carga tributária incidente nas mercadorias e serviços, após um projeto de lei de iniciativa popular.

Corolário, o direito à informação fiscal trata-se de um direito fundamental, ainda que não esteja no rol do art. 5º da Constituição Federal. Na medida em que vivemos num Estado Constitucional democrático, os direitos fundamentais são a base e o fundamento desse Estado, que se encontra condicionado aos limites fixados pela Constituição, que limitam o seu poder.

Segundo Carl Schmidt, os direitos fundamentais propriamente ditos são, na essência, os direitos que o homem livre e isolado possui em face do Estado. E acrescenta: numa acepção estrita são unicamente os direitos da liberdade, da pessoa particular, correspondendo de um lado ao conceito do Estado burguês de Direito, referente a uma liberdade, em princípio ilimitada diante de um poder estatal de intervenção, em princípio limitado, mensurável e controlável.<sup>4</sup>

O catálogo dos direitos fundamentais é classificado em dimensões e contempla direitos de primeira, segunda, terceira e quarta dimensões. Ademais, encontra-se em sintonia com a Declaração Universal de 1948, bem como com os principais pactos de Direitos Humanos. Sobre a relação de Direitos Fundamentais com Direitos Humanos, assim esclarece Christian Courtis:

Mientras que en la tradición del derecho constitucional local los derechos que cuentan con un nivel especial de protección normativa se denominan habitualmente "derechos constitucionales" o "derechos fundamentales", la designación "derechos humanos" ha provenido mayormente del derecho

---

<sup>4</sup> CARL SCHMITT apud PAULO BONAVIDES, Curso de Direito Constitucional, 2009, Malheiros Editores, 24ª edição, página 561



internacional, al menos a partir de la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948. La creciente tarea de reconocimiento y positivación, a partir de esa fecha, de una lista de derechos de reconocimiento y positivación, a partir de esa fecha, de una lista de derechos de reconocimiento y positivación, a partir de esa fecha, de una lista de derechos considerados inherentes a la condición humana, y - por onde - de vocación universal se ha desarrollado bajo la denominación convencional de derecho internacional de los derechos humanos.<sup>5</sup>

O direito à informação está presente no artigo 19 da Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948), cuja redação estabelece que o direito à liberdade de opinião e de expressão inclui “*a liberdade de, sem interferência, ter opiniões e de procurar, receber e transmitir informações e ideias por quaisquer meios e independentemente de fronteiras*”. Na convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), no art. 13 está expresso o direito de obter informações, conforme segue:

Artigo 13 - Liberdade de pensamento e de expressão

1. Toda pessoa tem o direito à liberdade de pensamento e de expressão. Esse direito inclui a liberdade de procurar, receber e difundir informações e ideias de qualquer natureza, sem considerações de fronteiras, verbalmente ou por escrito, ou em forma impressa ou artística, ou por qualquer meio de sua escolha.

No preâmbulo da Declaração de Princípios sobre Liberdade de Expressão, aprovada pela Comissão Interamericana de Direitos Humanos em 2000, está previsto que "a garantia do acesso a informações em poder do Estado qualifica os atos de governo como transparentes e, por consequência, assegura o desenvolvimento de instituições cada vez mais democráticas." (RODRIGUES, 2016, p. 341).

Os direitos fundamentais encontram-se em sintonia com a Declaração Universal dos Direitos dos homens de 1948, visto tratar-se de um documento que promoveu a negociação sobre os conflitos internacionais, no intuito de promover a paz, a democracia, e a proteção dos direitos humanos. Assim, as delimitações trazidas nesse documento foram observadas quando se constituiu um Estado democrático a partir da elaboração da Constituição de 1988, estabelecendo direitos fundamentais aos cidadãos. Nesse contexto, assim manifestou-se Paulo Bonavides:

---

<sup>5</sup> COURTIS CHRISTIAN, La eficacia de los derechos humanos en las relaciones entre particulares, em SARLET, Ingo Wolfgang, Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado, editora livraria do advogado, 3a edição, 2010, página 346

Os direitos humanos, tomados pelas bases de sua existencialidade primária, são assim os aferidores da legitimação de todos os poderes sociais, políticos e individuais. Onde quer que eles padeçam lesão, a Sociedade se acha enferma. Uma crise desses direitos acaba sendo também uma crise do poder em toda sociedade democraticamente organizada.<sup>6</sup>

Os direitos fundamentais de primeira geração, que surgiram com a ideia do Estado de Direito, são os direitos de liberdade individual oponíveis contra o Estado, que se manifestam como legítimos direitos de resistência ou de oposição do indivíduo em relação ao poder do Estado (BONAVIDES, 2009). Em regra, são direitos civis e políticos, como o direito à vida, à intimidade, à inviolabilidade do domicílio, entre outros. São também chamados de direitos negativos, pois exigem a abstenção do Estado em alguns casos. Assim, com base nesse cenário, as funções do poder foram distribuídas a órgãos distintos, acabando-se com a concentração de poder, ao mesmo tempo em que o Estado absteve-se das relações individuais e sociais.

Já os de segunda geração são os direitos sociais, culturais e econômicos, sendo direitos da coletividade, ligados ao princípio da igualdade e com aplicabilidade imediata. Nesse ponto, vale dizer que, após o reconhecimento dos direitos de liberdade trazidos pela primeira geração, o foco mudou e passou a direcionar-se para os direitos com vistas a satisfazer as necessidades mínimas do ser humano, a fim de preservar sua dignidade. Por conseguinte, verifica-se que os direitos de segunda geração exigem uma atividade prestacional do Estado para que as necessidades individuais e sociais sejam supridas, configurando-se em direitos positivos, pois, ao contrário da abstenção estatal que imperava no contexto dos direitos de primeira geração, passaram a reivindicar uma atuação positiva do Estado.

Os direitos fundamentais de terceira geração reconhecem uma proteção não apenas aos direitos individuais ou coletivos, uma vez que se destinam ao gênero humano, ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente e à comunicação. São aqueles que dizem respeito à essência do ser humano, envolvendo a solidariedade e a fraternidade. Ainda, são os concernentes às relações internacionais, à autodeterminação dos povos e a não intervenção (SARLET, 2012).

---

<sup>6</sup> BONAVIDES, Paulo. Curso de direito Constitucional. 11ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2001, página 575

Por fim, chegando ao ponto do artigo, os direitos da quarta geração contemplam o direito à democracia, à informação e o pluralismo (BONAVIDES, 2001). A par disso, o direito à informação fiscal classificaria-se como um direito fundamental de quarta geração, segundo Paulo Bonavides, que assim expõe:

Globalizar direitos fundamentais equivale a universalizá-los no campo institucional. Só assim auferem humanização e legitimidade um conceito que, doutro modo, qual vem acontecendo de último, poderá aparelhar unicamente a servidão do porvir. A globalização política na esfera da normatividade jurídica introduz os direitos da quarta geração, que, aliás, correspondem à derradeira fase de institucionalização do Estado social.

A democracia positivada enquanto direito de quarta geração há de ser, de necessidade, uma democracia direta. Materialmente possível graças ao avanço da tecnologia de comunicação e, legitimamente sustentável graças à informação correta e às aberturas pluralistas do sistema. Tudo isso, obviamente, se a informação e o pluralismo vigerem por igual como direitos paralelos e coadjuvantes da democracia; esta, porém, enquanto direito do gênero humano, projetado e concretizado no último grau de sua evolução conceitual.<sup>7</sup>

Segundo Paulo Bonavides, há de ser implementada uma democracia participativa, capaz de ser concretizada por meio de mecanismos de exercício direto da vontade geral e democrática. Um caminho para se chegar à democracia, que o autor considera como um direito em formação, seria pelos instrumentos normais de capacitação política do povo para efeito de sua intervenção imediata e eficaz em termos de um razoável decisionismo de soberania. (BONAVIDES, 2001)

Nesse contexto, ressalta-se que é preciso mais do que um sistema democrático, carecendo-se, também, da participação efetiva do povo na Administração Pública e, para tanto, é necessária a criação de mecanismo para isso, "pois essa participação é o lado dinâmico da democracia, que conduz no pluralismo o processo político à racionalização, produz o consenso e permite concretizar, com legitimidade, uma política de superação e pacificação de conflitos." (BONAVIDES, 2001, p. 11)

A partir da Constituição Federal de 1988 estabeleceu-se um Estado Democrático de Direito, fato que permitiu que o papel do Estado na economia passasse a ser exercido de forma indireta, já que deixou de atuar como empresa e veio a atuar

---

<sup>7</sup> BONAVIDES, Paulo. Curso de direito Constitucional. 11ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2001, página 571

como regulador da economia, propagando-se, desse modo, um cenário no qual a tributação tornou-se a principal fonte de receita. "O modelo atual de Constituição econômica ou dirigente rejeita o dogma da autorregulação do mercado, necessitando de medidas interventivas do Estado na economia que cumpra com os objetivos de justiça social, de solidariedade e de garantia do mínimo existencial aos indivíduos" (FURTADO, 2016, p.287). Assim, a transparência na tributação deixou de ter papel secundário.

Nesse contexto, traçar a diferença ente o público e o privado mostra-se primordial para a compreensão do papel da sociedade nas decisões do governo. Para que a sociedade exerça uma política democrática, há de interferir, entender e opinar nas decisões e, nesse sentido, Norberto Bobbio distingue o público e o privado:

Sendo o direito um documento de relações sociais, a grande dicotomia público/privado duplica-se primeiramente na distinção de dois tipos de relações sociais: entre iguais e entre desiguais. O Estado, ou qualquer outra sociedade organizada onde existe uma esfera pública, não importa se total ou parcial, é caracterizado por relações de subordinação entre governantes e governados, ou melhor, entre detentores do poder de comando e destinatários do dever de obediência, que são relações entre desiguais; a sociedade natural tal como descrita pelos jusnaturalistas, ou a sociedade de mercado na idealização dos economistas clássicos, na medida em que são elevadas a modelo de uma esfera privada contraposta à esfera pública, são caracterizados por relações entre iguais ou de coordenação. A distinção entre sociedade de iguais e sociedade de desiguais não é menos clássica do que a distinção entre esfera privada e esfera pública.<sup>8</sup>

Observa-se, pois, que aquilo que é público é transparente, o que exige que Administração Pública, por ser parte do "lado público", tenha de dar visibilidade a seus atos. Na concepção de um Estado Democrático de Direito, as informações públicas não devem ser ocultadas, mantendo-se a sociedade informada e participativa das decisões de governo, especialmente no que tange à tributação, e, nesse contexto, os valores arrecadados e a forma de tributação ocorrida sobre o consumo, devem estar disponíveis para a sociedade, que financia o Estado.

Diferentemente do que ocorre na esfera privada, que admite que certas informações sejam ocultadas, não há como se conceber, diante do entendimento do que

---

<sup>8</sup> BOBBIO, Norberto, Estado, Governo, Sociedade, Para uma teoria geral da política, editora Paz e Terra, 14ª edição, 2007, página 16

é público, a ocultação de informações a respeito da tributação, que envolve arrecadação, ou seja, o dinheiro do cidadão. Segundo Norberto Bobbio,

Conceitualmente, o problema do caráter público do poder sempre serviu para pôr em evidência a diferença entre duas formas de governo: a república, caracterizada pelo controle público do poder e na idade moderna pela livre formação de uma opinião pública, e o principado, cujo método de governo contempla inclusive o recurso aos *arcana imperii*, isto é, ao segredo de Estado que num Estado de direito moderno é previsto apenas como remédio excepcional.<sup>9</sup>

O público não permite esconder informações não sigilosas, e as consequências do segredo dentro de uma sociedade democrática levam a total falta de confiança do cidadão para com o governo, assim como a uma relação sem nenhuma segurança jurídica. Isso porque a transparência deve ser regra no Estado em relação ao gasto público, com a criação de condutores hábeis a compreensão das informações disponibilizadas. Apenas a criação da lei, sem a disponibilização compreensível sobre a forma de tributação e utilização do valor arrecadado, não é suficiente ao cidadão comum. E nesse contexto, para a concretização da transparência fiscal, mister uma mudança no *habitus* da Administração Pública.

Afastar a surpresa dos contribuintes, por meio do conhecimento das regras aplicadas atinentes ao sistema tributário, com o devido conhecimento sobre a tributação, consubstancia-se num dos objetivos a ser atingido com a publicação da Lei da Transparência Fiscal, que se encontra intimamente ligada ao princípio da segurança jurídica. Por conseguinte, não há como ter segurança sem transparência.

Dentro desse contexto do público e do privado, com as informações que devem ser disponibilizadas ao cidadão, cumpre esclarecer que existem dados que devem ser resguardados em relação ao Estado e informações sobre os contribuintes. No Estado Democrático de Direito, o segredo passa a ser a exceção, não a regra. Contudo, ainda existem dados de cunho sigilosos, e a caracterização desses dados consubstancia-se numa questão complexa para a plenitude da transparência fiscal, pois "há de ser estabelecida uma justa proporção entre ambos: o público e o privado" (CAVALCANTE, 2013, p. 120). Ademais, o artigo 198 do Código Tributário Nacional

---

<sup>9</sup> BOBBIO, Norberto, Estado, Governo, Sociedade, Para uma teoria geral da política, editora Paz e Terra, 14ª edição, 2007, página 28

dispõe que é vedado, pela Fazenda Pública ou seus servidores, a divulgação sobre a situação econômica e financeira dos sujeitos passivos, regra essa que se relativizou com a transparência fiscal, sendo vedados apenas os dados que podem acarretar prejuízos à segurança do Estado e da sociedade. Nesse contexto, importante destacar as palavras de Denise Lucena Cavalcante:

"O sigilo cada vez mais se torna exceção no âmbito do Poder Público e não poderia ser diferente, afinal, o vernáculo segredo significa "o que há de mais escondido; o que se oculta à vista, ao conhecimento". No âmbito da Administração Fazendária, a regra deve ser a transparência, exceto quando a reserva da informação pessoal do contribuinte deva ser resguardada em seu benefício ou por motivos legalmente determinados."<sup>10</sup>

Norberto Bobbio aduz que, se por um lado, num Estado democrático o público vê o poder mais do que num estado autocrático, é também verdade que o uso de informações eletrônicas e a memorização de dados pessoais dos cidadãos cada vez mais vão permitir aos detentores do poder ver o público bem melhor do que no passado (BOBBIO, 2009) e acrescenta:

O que não significa que não obstante as profundas transformações entre governantes e governados induzidas pelo desenvolvimento da democracia, o processo de publicização do poder, inclusive no segundo sentido da dicotomia público/privado está longe de ser linear. Resta que tal dicotomia, tanto no sentido coletivo/individual quanto no sentido de manifesto/secreto, constitui uma das categorias fundamentais e tradicionais, mesmo com a mudança dos significados, para a compreensão histórica e para a enunciação de juízos de valor no vasto campo percorrido pelas teorias da sociedade do Estado.<sup>11</sup>

Dessa forma, a divulgação de informações fiscais, além de ser um direito fundamental, integra o Estado e a sociedade, na medida em que permite que os cidadãos de todos os níveis interem-se dos processos e decisões políticas.

### **3 TRANSPARÊNCIA E CIDADANIA FISCAL**

---

<sup>10</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena, A atuação da Administração Fazendária após a Lei n. 12527/2011: a questão do acesso às informações fiscais, em DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (org), Transparência fiscal e desenvolvimento, editora Fiscosoft, São Paulo, 2013, página 121

<sup>11</sup> BOBBIO, Norberto, Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política. Editora Paz e Terra, 2009, página 31

"A transparência fiscal é fundamental para que um dos pilares das modernas democracias representativas seja fortalecido, isto é, aquilo que sustenta as relações dos cidadãos com o Estado" (REZENDE, 2013, pág. 237). Com transparência e participação em tempo real, estimula-se a racionalidade intersubjetiva, numa aprendizagem gradativa de cogovernança. (FREITAS, 2013).

O exercício pleno da cidadania está diretamente ligado à transparência fiscal e, assim, depende da transparência dos atos do governo, com a disponibilização de informações de interesse social e coletivo aos cidadãos, para que estes sejam agentes protagonistas, conscientes e transformadores da realidade social, política e econômica que os cercam. A participação popular em movimentos sociais, políticos e econômicos pode demonstrar o grau de cidadania de determinada sociedade.

Vale dizer, ainda, que, como princípio constitucional fundamental, a cidadania há de fomentar os interesses dos cidadãos em busca da concretização de um legítimo Estado Democrático de Direito. Atualmente, a cobrança das exações encontra fundamento na soberania popular e nos direitos fundamentais, consoante dispõe Hugo de Brito Machado Segundo:

Transferido o fundamento da tributação para a soberania popular e para os direitos fundamentais, assume relevo figuras necessárias a que o povo fiscalize e controle a instituição e a arrecadação de tributos, bem como a aplicação dos recursos assim obtidos. Surge, por outras palavras, a noção de cidadania fiscal.<sup>12</sup>

Para Pierre Bourdieu, os atos de Estado são ações feitas por agentes dotados de uma autoridade simbólica e seguidas de efeitos. Esses atos de Estado surtem efeitos no mundo social. Quando a forma como as coisas são decididas não são questionadas pela sociedade, reconhece-se a política como legítima, ou seja, esses atos políticos devem sua eficácia à legitimidade e à crença na existência do princípio que os fundamenta (BOURDIEU, 2012). Nesse contexto, a garantia do direito fundamental à informação fiscal passa por um ato de Estado que há de ser reivindicado pelos cidadãos, sob pena de entrar-se num consenso, participando-se de uma "comunidade ilusória"

---

<sup>12</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, Cidadania fiscal e tributação indireta: falta de transparência e dificuldades no acesso à justiça, disponível em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=de3a1d8c27100134>

(BOURDIEU, 2012, p. 41), que é a comunidade de pertencimento a comunidade que chamaremos de nação ou Estado, no sentido de conjunto de pessoas reconhecendo os mesmos princípios universais.

A transparência fiscal vincula o Estado e a sociedade. "Os historiadores dizem que o Estado começa com o aparecimento dos recenseamentos, das pesquisas sobre os bens, na lógica do imposto, pois para fazer a tributação é preciso saber o que as pessoas possuem" (BOURDIEU, 2012, p. 38). Tratar o acesso à informação fiscal como direito fundamental e exigir que o Estado preste informações dessa natureza evita uma realidade ilusória que tende a ser coletivamente validada pelo consenso. Não basta que determinado direito esteja positivado na Constituição, é imprescindível que ele seja exigido pela sociedade, a fim de quebrar a barreira entre a Administração Pública e a sociedade.

Diante dessa ligação entre a informação pública e a abertura ao sistema do governo, não há dúvida de que o direito à informação fiscal trata-se de um direito fundamental e o seu desenvolvimento caracteriza-se como um eficiente mecanismo no combate à corrupção. A transparência dos governos nacionais tem o papel fundamental de contribuir explicitamente para o aumento da *accountability* e, implicitamente, para a consolidação democrática.

A *accountability* trata-se da responsabilidade ética do órgão público de prestar contas a seus representados. O parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal contempla o significado de *accountability*, assim dispendo: "*Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária*".

Segundo Fabiano Angélico, há duas arenas a que se refere a *accountability*: "uma horizontal, na qual um órgão público presta contas a outro, e uma vertical, em que o estado presta contas à sociedade" (ANGÉLICO, 2013, p. 97). Nesse contexto, a *accountability* da arena vertical mostra-se fundamental ao alcance da democracia fiscal, com a capacidade de resposta continuada dos governos às preferências de seus cidadãos. Assim, a transparência dos governos para com seus cidadãos é vista como um fator



necessário à *accountability* democrática e, nesse aspecto, cumpre destacar importante consideração de Denise Lucena Cavalcante:

A partir do momento em que o contribuinte sabe quanto é arrecadado com a compra de um simples lápis, por exemplo, ele pode mudar de olhar em relação ao sistema fiscal. A informação tem um papel revolucionário. Talvez por isso seja amplamente negligenciada pelo governo. Exige-se hoje uma mudança de postura.<sup>13</sup>

Num governo democrático, a transparência é essencial, pois é a característica de governos, empresas, organizações e indivíduos que se mostram abertos em relação a informações sobre planos, regras, processos e ações. Assim, a transparência está ligada ao conceito de *accountability*, pois transparência tem relação com fluxo de informações, com a qualidade da informação e com o uso desta. "Um regime realmente transparente deve preocupar-se não só com a disponibilização de informações, mas em disponibilizá-la de maneira tal que elas sejam úteis para a formulação de inferências mais precisas." (ANGÉLICO, 2013, p. 101).

Cumprido salientar que o direito à informação fiscal é mais que um direito fundamental, sendo considerado um direito humano. Neste particular, registre-se que o direito à transparência fiscal é regulado em diversos países, além de ser estabelecido por organismos internacionais e por sistemas regionais de direitos humanos que determinam aos Estados o compromisso de criar leis capazes de assegurar o acesso à informação como um direito humano (CAVALCANTE, 2012). Os direitos fundamentais num Estado Constitucional Democrático estão intimamente ligados com a democracia, pois asseguram direitos de liberdade, igualdade e outras liberdades políticas, privilegiando a sociedade em detrimento do Estado, inclusive da dignidade humana, pois a transparência promove e traz o respeito ao cidadão/contribuinte.

O direito à informação fiscal como Direito Fundamental traduz a noção contemporânea da cidadania fiscal, uma vez que abre espaço para que a sociedade participe do desenvolvimento e promoção social, além de permitir o controle da coisa pública, na medida em que o cidadão passa a conhecer a forma como ocorre a tributação e a destinação da verba pública.

---

<sup>13</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena, Lei da Transparência Fiscal: o direito à informação como Direito Fundamental em MACHADO, Hugo de Brito (org), Democracia e Direitos Fundamentais, editora Atlas, 2016, página 252

A observância do direito fundamental à informação fiscal do contribuinte supõe a valorização da liberdade e do tratamento isonômico dos cidadãos como característica do Estado Democrático de Direito, no qual a atuação do Poder Público, que tem nas receitas tributárias a principal fonte de recursos, deve manter a transparência das informações, privilegiando a participação da sociedade e promovendo a cidadania na esfera tributária.

#### **4 Considerações finais**

O direito à informação fiscal é um Direito Fundamental implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve desenvolver-se segundo os ditames da clareza, da abertura e da simplicidade. Dirige-se, assim, tanto ao Estado quanto à Sociedade, bem como aos organismos financeiros supranacionais e às entidades não governamentais. "Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção". (TORRES, 2009, p. 243)

Para que o direito fundamental à informação fiscal seja atendido na sua plenitude, a conscientização da Administração Pública sobre a importância de encontrar meios que possibilitem a efetiva compreensão pelo contribuinte dos dados divulgados é essencial à cidadania fiscal. Não há como dar plena efetividade à Lei de Transparência Fiscal e ao direito fundamental nela concebido sem clareza e simplicidade nas regras da tributação, que se mostram complexas até mesmo para o cidadão com formação jurídica.

Nessa seara, para que a transparência fiscal seja efetiva, e o direito fundamental dos cidadãos à informação fiscal possa ser atingido de forma plena e eficaz, não de ser materializados, no mundo dos fatos, os preceitos trazidos pela lei. Contudo, essa eficácia apenas será vislumbrada diante de uma proximidade entre o Fisco e a sociedade, com a clareza e a simplicidade na divulgação dos dados, do sigilo como exceção, não como regra, e da abertura pela Administração Pública a uma maior participação da sociedade sobre as políticas públicas que utilizam o valor da arrecadação.

## 5 Referências Bibliográficas

ANGELICO, Fabiano, em DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (org), Transparência fiscal e desenvolvimento, editora Fiscosoft, São Paulo, 2013

BOBBIO, Norberto, Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política. Editora Paz e Terra, 2009

BONAVIDES, Paulo. Curso de direito Constitucional. 11ed. São Paulo, Editora Malheiros, 2001

BOURDIEU, Pierre, Sobre o Estado, Companhia das Letras, 2012

CAVALCANTE, Denise Lucena, Cidadania fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil, disponível em [http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/81169/cidadania\\_fiscal\\_direito\\_cavalcante.pdf](http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/81169/cidadania_fiscal_direito_cavalcante.pdf)

CAVALCANTE, Denise Lucena, Lei da Transparência Fiscal: o direito à informação como Direito Fundamental em MACHADO, Hugo de Brito (org), Democracia e Direitos Fundamentais, editora Atlas, 2016

<sup>1</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena, A atuação da Administração Fazendária após a Lei n. 12527/2011: a questão do acesso às informações fiscais, em DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (org), Transparência fiscal e desenvolvimento, editora Fiscosoft, São Paulo, 2013

COURTIS, Christian, La eficiacia de los derechos humanos en las relaciones entre particulares, em SARLET, Ingo Wolfgang, Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado, editora livraria do advogado, 3ª edição, 2010

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (org), Transparência fiscal e desenvolvimento, editora Fiscosoft, São Paulo, 2013

FREITAS, Juarez, O controle dos Atos Administrativos e os princípios fundamentais, editora Malheiros, 5ª edição, 2013

FURTADO, Emmanuel Teófilo, Estado Fiscal, Direitos Fundamentais e Democracia em MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; LINHARES, Emanuel Andrade (orgs), Democracia e Direitos Fundamentais, editora Atlas, 2016

RODRIGUES, Horácio Wanderlei, Constituição e Democracia, disponível em <https://www.conpedi.org.br/publicacoes/y0ii48h0/5ccav186/MX062SHHP9UNI6KC.pdf>

SARLET, Ingo Wolfgang, A eficácia dos direitos fundamentais, editora livraria do advogado, 2012, 11a edição

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, Cidadania fiscal e tributação indireta, disponível em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=de3a1d8c27100134>

TORRES, Ricardo Lobo Torres, O princípio da transparência no direito financeiro, disponível em [www.agu.gov.br/page/download/index/id/886223](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/886223)

UBILLOS, Juan María Bilbao, En qué medida vinculan a los particulares los derechos fundamentales?, em SARLET, Ingo Wolfgang, Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado, editora livraria do advogado, 3a edição, 2010