

# **VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS I**

**JEAN CARLOS DIAS**

**LUCAS GONÇALVES DA SILVA**

**JOSÉ ANTÓNIO MARTINS LUCAS CARDOSO**

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** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

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

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

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

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

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

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

**Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

**Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

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

D597

Direitos e garantias fundamentais I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jean Carlos Dias; José Antônio Martins Lucas Cardoso; Lucas Gonçalves da Silva – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-892-9

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

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direitos. 3. Garantias fundamentais. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

### DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS I

---

#### **Apresentação**

O VII Encontro Virtual do CONPEDI sob o tema "A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade", com a divisão dos já tradicionais Grupos de Trabalho, do qual tivemos a honra de Coordenamos o de Direitos Fundamentais e Democracia I.

No GT encontram-se as pesquisas desenvolvidas nos Programas de Mestrado e Doutorado do Brasil, com artigos selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento e formação do estado da arte na área dos Direitos Fundamentais e Democracia.

Valorosas contribuições teóricas e relevantes inserções na realidade brasileira emanam da reflexão trazida pelos professores, mestres, doutores e acadêmicos de todo o Brasil e do mundo. Os artigos mostram um pouco do impacto da Era Digital e as Políticas Públicas, com suas implicações na ordem jurídica brasileira, na contemporaneidade.

Temas sensíveis, nosso GT com 19 (dezenove) artigos apresentados, mostra pesquisas e abordagens sobre:

#### Teoria Geral

ISADORA SILVA SOUSA, ALDENILSON DE SOUSA OLIVEIRA, NEWTON PEREIRA RAMOS NETO, Quem é o povo? Uma análise jurídica do acesso à justiça aos imigrantes brasileiros à luz da teoria de Friedrich Müller

LUÍS FELIPE PERDIGÃO DE CASTRO, DENISE VIEIRA FEITOSA H. LIMP , LEONARDO DA SILVA GUIMARÃES, Direitos fundamentais, repressão estatal e raça: reflexões sobre racismo estrutural como mecanismo de seletividade jurídica

DANIEL FERREIRA DANTAS, WALKIRIA MARTINEZ HEINRICH FERRER, Titularidade dos direitos fundamentais: reflexões contemporâneas

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO, LUCAS PEREIRA CARVALHO DE BRITO MELLO, A garantia do juízo: como barreira ao exercício do contraditório, do direito de defesa e da justiça social

LUCAS RIBEIRO DE FARIA , LUCAS GONÇALVES DA SILVA, Julgamento virtual de ações penais originárias no STF: caso dos atos praticados em 08 de janeiro de 2023 à luz do direito fundamental de defesa

A Sociedade da informação e a protecção da intimidade da vida pessoal e familiar

PRISCILA SILVA ARAGAO, DANIEL BARILE DA SILVEIRA, ANTONIA LADYMILLA TOMAZ CARACAS BANDEIRA, A proteção de dados e o princípio da publicidade na esfera das serventias extrajudiciais

PRISCILA SILVA ARAGÃO, DANIEL BARILE DA SILVEIRA, A sociedade da informação e a proteção de dados pessoais como diferencial competitivo

WALLACY DE BRITO ROCHA, LUÍS FELIPE PERDIGÃO DE CASTRO, Regulações de redes e mídias sociais no brasil: um panorama de conteúdos e dissensos nos projetos de lei

CLERISTON ADONAI DOS SANTOS, LUCAS GONÇALVES DA SILVA, LUCAS RIBEIRO DE FARIA, Divulgação dos benefícios fiscais recebidos por pessoas jurídicas: análise da constitucionalidade à luz dos princípios de direito fundamental

Direitos de liberdade na esfera económica

DIRCEU PEREIRA SIQUEIRA, ANDRYELLE VANESSA CAMILO POMIN, LORENA AQUINO PRADELLA, O direito fundamental à livre iniciativa enquanto um direito da personalidade

NICKAELLY VALLESCKA SILVA SOARES DINIZ, JASON SOARES DE ALBERGARIA NETO, Os princípios do direito empresarial

Direitos Sociais

NEWTON PEREIRA RAMOS NETO, ALDENILSON DE SOUSA OLIVEIRA, ISADORA SILVA SOUSA, A acessibilidade como direito fundamental da pessoa com deficiência: uma análise à luz da teoria dos direitos fundamentais na constituição federal de 1988

CRISTIANO DINIZ DA SILVA, LORANY SERAFIM MORELATO, MALCON JACKSON CUMMINGS, A efetividade da busca ativa na promoção do direito fundamental

à convivência família de crianças e adolescentes: estudo de caso das adoções viabilizadas pelo "a.dot"

LINO RAMPAZZO , FÁBIA DE OLIVEIRA RODRIGUES MARUCO , ZEIMA DA COSTA SATIM MORI, A interdisciplinaridade como efetivação dos direitos da criança e do adolescente em situação de vulnerabilidade social

BRUNA BALESTEIRO GARCIA, Aproximações ao tema dos direitos da criança e do adolescente e aos impactos que surgem por ocasião do desacolhimento institucional por maioridade

VITÓRIA VALENTINI MARQUES, LUIZ ALBERTO PEREIRA RIBEIRO, As transmutações do direito fundamental à educação: da origem à judicialização da educação inclusiva

MICHELE SILVA PIRES , NELSON DE REZENZE JUNIOR, A educação ambiental na transversalidade da educação básica: uma análise do plano estadual de educação de minas gerais

TALISSA MACIEL MELO, A garantia do direito fundamental de acesso à justiça em meio aos conflitos ambientais

ALEXANDRE HERRERA DE OLIVEIRA, Direitos fundamentais e da personalidade diante da ausência de saneamento básico

Assim como foi seguramente um momento ímpar a Coordenação do GT, organizando a apresentação dos trabalhos, acreditamos que tem valor científico positivo, ao leitor ou leitora, a experiência de aprofundar o pensamento daqueles que souberam cativar para este momento, o solitário momento da leitura e da meditação, para colocar à prova as várias teses defendidas naqueles dias do CONPEDI.

Divulgar a produção científica colaborativa socializa o conhecimento e oferece à sociedade nacional e internacional o estado da arte do pensamento jurídico contemporâneo aferido nos vários centros de excelência que contribuíram no desenvolvimento pessoal e profissional dos autores e autoras do presente Livro.

Por fim, nossos agradecimentos ao CONPEDI pela honra a que fomos laureados ao coordenar o GT e agora, pela redação do Prefácio, que possui a marca indelével do esmero,

da dedicação e o enfrentamento a todas as dificuldades que demandam uma publicação de qualidade como o presente.

Florianópolis, julho de 2024.

Prof. Dr. Jean Carlos Dias - CENTRO UNIVERSITÁRIO DO PARÁ

Prof. Dr. José António Martins Lucas Cardoso - Politécnico de Lisboa

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE

**DIVULGAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS RECEBIDOS POR PESSOAS JURÍDICAS: ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE À LUZ DOS PRINCÍPIOS DE DIREITO FUNDAMENTAL**

**DISCLOSURE OF TAX BENEFITS RECEIVED BY LEGAL ENTITIES: ANALYSIS OF CONSTITUTIONALITY IN THE LIGHT OF FUNDAMENTAL LAW PRINCIPLES**

**Cleriston Adonai Dos Santos <sup>1</sup>**  
**Lucas Gonçalves da Silva <sup>2</sup>**  
**Lucas Ribeiro de Faria <sup>3</sup>**

**Resumo**

Este trabalho objetiva analisar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da divulgação pela Receita Federal do Brasil, por meio da Portaria RFB 319/2023 e legislação específica que a fundamentou, sobre incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária federal cujo beneficiário seja pessoa jurídica. A análise da constitucionalidade se deu à luz dos princípios de direito fundamental identificados ao longo do trabalho, como o direito à privacidade e o direito de acesso à informação. O método de pesquisa utilizado foi a dogmática, procedendo com levantamento bibliográfico de textos normativos, jurisprudenciais e doutrinários. A conclusão acerca da constitucionalidade foi por intermédio de método dedutivo. Em face da ponderação dos princípios de direito fundamental identificados, foi possível concluir que o ato normativo que divulgou informações fiscais das pessoas jurídicas, que são titulares de direito fundamental, é constitucional à luz do ordenamento jurídico, da doutrina e da jurisprudência analisados. Devendo a Receita Federal, em sua divulgação, observar a completude e a contextualização da informação dos benefícios fiscais recebidos pelas empresas.

**Palavras-chave:** Sigilo fiscal, Acesso à informação, Transparência, Pessoa jurídica, Benefícios fiscais

**Abstract/Resumen/Résumé**

This work objective to analyze the constitutionality or unconstitutionality of the disclosure by the Receita Federal do Brasil, through Portaria RFB 319/2023 and the specific legislation on

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da UFS. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Escola Nacional de Administração Pública. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Santa Cruz.

<sup>2</sup> Pós-doutor em Direito pela Università Degli Studi G. d'Annunzio (Itália) e pela UFBA. Doutor e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Professor Graduação e Mestrado em Direito UFS.

<sup>3</sup> Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Sergipe. Pós-graduado em Ciências Criminais na Faculdade de Direito 8 de Julho. Especializado em Processo Penal pelo IBCCRIM.

which it is based, of incentives, waivers, benefits or immunities of a federal tax nature whose beneficiary is a legal entity. The constitutionality was analyzed in the light of the principles of fundamental law identified throughout the work, such as the right to privacy and the right of access to information. The research method used was dogmatic, with a bibliographic survey of normative, jurisprudential and doctrinal texts. The conclusion on constitutionality was reached using the deductive method. In view of the weighting of the fundamental right principles identified, it was possible to conclude that the normative act that disclosed tax information on legal entities, which are holders of a fundamental right, is constitutional in the light of the legal system, doctrine and case law analyzed. In its disclosure, the Receita Federal must observe the completeness and contextualization of the information on the tax benefits received by companies.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax secrecy, Access to information, Transparency, Legal entities, Tax benefits



## 1. INTRODUÇÃO

O tema central do presente trabalho é sobre a transparência ativa de informações publicadas pela Receita Federal do Brasil (RFB) relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária federal cujo beneficiário seja pessoa jurídica. Nesse sentido, parte-se do seguinte problema: há inconstitucionalidade na divulgação de informações em site oficial da RFB dos benefícios fiscais federais concedidos pelo governo para as empresas?

Assim, tem-se como objetivo geral analisar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da divulgação dessas informações pela Administração Tributária Federal. Ademais, os objetivos específicos são: identificar os princípios constitucionais envolvidos na matéria; analisar se os direitos fundamentais podem ser aplicados as pessoas jurídicas e, em que medida, são oponíveis aos direitos individuais e coletivos de acesso à informação e transparência fiscal; verificar a compatibilidade constitucional à luz do ordenamento jurídico, da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relacionados com as pessoas jurídicas, seus direitos e garantias, *versus* os direitos fundamentais individuais e coletivos.

Não se sabe ainda se houve a judicialização da matéria pelas empresas afetadas pela medida. No entanto, já houve questionamento público<sup>1</sup> de uma possível violação de direito à privacidade e ao sigilo fiscal das empresas, portanto, de ordem constitucional (Cucolo, 2023).

Também surgiram dúvidas da medida adotada pelo fisco federal, especialmente, no que concerne ao enviesamento das informações, aos dados dos benefícios fiscais divulgados sem contextualização, à superficialidade dos dados sem, no entanto, informar a efetividade dos referidos incentivos fiscais, assim como dúvidas acerca dos fundamentos legais utilizados pelo fisco, que, na visão de alguns profissionais da advocacia, seriam inaplicáveis à matéria, entre outras críticas.

O artigo se justifica porque envolve um tema que contribui na análise da aplicação jurídica de princípios constitucionais, já bem difundido na doutrina jurídica, vide Ronald Dworkin, Robert Alexy e Humberto Bergmann Ávila. Além de contribuir numa delimitação do conteúdo que se deve observar na argumentação jurídico da (in)validade constitucional em divulgar os dados fiscais das empresas, em contraposição dos interesses individuais e coletivos da sociedade.

---

<sup>1</sup> O Jornal *Folha de São Paulo* divulgou no dia 24/05/2023 matéria acerca do assunto, cujo título da reportagem foi: “Receita começa a divulgar 'caixa-preta' de benefícios fiscais com nomes de empresas e valores; veja lista”. Na matéria, o advogado Diogo de Andrade Figueiredo diz que “a portaria da Receita que prevê a divulgação dos dados viola direito à privacidade e ao sigilo fiscal. Para ele, há clara intenção do governo de expor essas empresas.”

Outro ponto que justifica o presente artigo é o impacto que traz para o debate público e para a formulação de políticas públicas. Pois, se de um lado há riscos na atividade econômica, na concorrência e na própria seara tributária para as empresas em ter seus subsídios fiscais estatais divulgados, por outro lado, há o direito de acesso à informação e transparência para os demais cidadãos que constituem o Estado brasileiro. Para os cidadãos, principalmente, teriam informações que os qualificam, ainda mais, no debate sobre as benesses estendidas ao setor privado, que os empoderam no controle estatal (aumentando a participação social) e que os engajam na cidadania fiscal.

Por todos esses motivos, tem viabilidade pois apresenta uma metodologia de pesquisa dogmática, com levantamento bibliográfico tanto de textos normativos e jurisprudenciais, quanto doutrinários. Levando, por fim, a conclusões acerca da constitucionalidade por intermédio de método dedutivo.

Além dessa introdução, este trabalho consta com seis capítulos. O capítulo II aborda a doutrina da Teoria dos Princípios, trazendo um panorama de juristas sobre os princípios e as ponderações que devem ser feitas para alcançar o deslinde do caso em análise. O capítulo III trata da titularidade de direitos fundamentais das pessoas jurídicas. Este capítulo tem o intuito de analisar se, de pronto, as empresas detêm ou não e, se detêm, em que medida elas são detentoras das normas jusfundamentais.

Em seguida, o capítulo IV busca identificar os princípios constitucionais envolvidas na matéria. Até porque para que se possa analisar o arcabouço teórico da questão é preciso delimitar quais são estes direitos fundamentais em jogo.

O capítulo V aborda a compatibilidade constitucional do ato normativo que divulgou os referidos benefícios fiscais em uma perspectiva do ordenamento jurídico, especialmente os dispositivos da Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional, da Lei de Acesso à Informação e da Lei Geral de Proteção de Dados. Traz também a compatibilidade sob a ótica da doutrina, bem como da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que versa acerca do assunto para as pessoas jurídicas.

Por fim, o último capítulo, trata das considerações finais em que aborda os pontos trazidos nesta parte inicial, seguida de uma conclusão acerca da constitucionalidade, ou não, da medida adotada pela Receita Federal do Brasil. Finalizando com ponderações deduzidas da abordagem teórica para que alcance a maior efetividade jurídica pretendida tanto para as empresas quanto para os cidadãos que acompanham a matéria aventada.

Ao longo deste trabalho usar-se-á a expressão “benefício fiscal” ou “incentivo fiscal” para denominar todos os tipos de benesses ou facilidades concedidas pelo Governo Federal

para as pessoas jurídicas, sejam elas na forma de incentivo, de renúncia, de benefício, de isenção ou de imunidade de natureza tributária.

## **2. DOCTRINA DA TEORIA DOS PRINCÍPIOS: ENTENDENDO PARA O DESLINDE DA QUESTÃO**

Dworkin trouxe contribuições importantes sobre a definição de princípios (Barroso, 2020, p. 183). Em sua obra, diferencia regras, princípios e políticas. Ao criticar o positivismo, baseado em regras, o autor afirma que juristas e juízes invocam regras e também outros padrões denominados por ele de princípios jurídicos para debater e decidir questões judiciais (Dworkin, 2002, p. 73)

Ainda segundo Dworkin (2002, p.36), quando o jurista se defronta com problemas agudos a respeito de direitos e obrigações, recorre não para as “regras jurídicas”, mas para outros padrões do direito, como “princípios” e “políticas”.

A “política” seria o padrão que estabelece objetivo a ser alcançado na melhoria econômica, política ou social da comunidade; já “princípio” seria um padrão que deve ser observado, não nas condições do padrão “política” na busca de melhorias comunitárias, mas porque seria uma exigência de justiça ou equidade ou de outra dimensão moral (Dworkin, 2002, p.36). As regras, por sua vez, são do tipo tudo ou nada, só podendo questionar se é válida ou não (Dworkin, 2002, p.39).

Observa-se que o citado autor alça a regra para uma natureza rígida, deixando para os princípios uma natureza mais flexível e fluída. Assim, segundo Dworkin (2002, p. 42), os princípios gozam de uma dimensão que as regras não possuem, qual seja, a dimensão do peso ou da importância, devendo levar em conta a força relativa de cada um quando se inter cruzam. Já as regras não tem essa dimensão, de modo que quando há duas regras em conflito, uma suplanta a outra (Dworkin, 2002, p.43).

Os direitos fundamentais podem ser vistos na visão de Dworkin como princípios que, quando colidem, o intérprete deve levar em consideração a força relativa de cada um para obter uma solução justa e equânime.

Acerca de normas de direito fundamental, Alexy (2008, p.65; 69; 74; 75; 76) define-as como o significado de um enunciado normativo de disposição de direitos fundamentais consubstanciado no texto constitucional, que podem ser normas válidas atribuídas, desde que fundamentadas corretamente, e normas direta e indiretamente estabelecidas na Constituição.

A base da teoria da fundamentação das normas de direito fundamental, no que concerne as suas estruturas, reside na diferenciação entre regras e princípios (Alexy, 2008, p.

85). Tal distinção serve para solucionar os problemas dos efeitos da norma jusfundamental perante terceiros, além de repartição de competências jurisdicionais.

Em uma visão tradicional majoritária, Alexy (2008, p. 88) aponta que os princípios têm grau de generalidade maior do que as regras. Entre as teses tradicionais usadas, o autor defende que a diferença entre regras e princípios não seria apenas de graduação, mas uma diferença qualitativa, entendendo que os princípios são mandamentos de otimização e regras são determinações que são satisfeitas ou não (Alexy, 2008, p. 90-91).

No que tange aos mandamentos de otimização abordado por Alexy (2008, p. 90), os princípios são satisfeitos em graus diferentes, a depender das possibilidades fáticas e jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes, não podendo haver aplicação de normas isoladamente, sob pena de se tornarem contraditórias (Alexy, 2008, p. 90).

De acordo com Alexy, as colisões de princípios só ocorrem por eles serem válidos e que a solução da colisão ocorre no campo da precedência de um sobre o outro em determinada condição. Nas palavras do autor, quando princípios colidem, um deles deve ceder, sem que isso signifique sua invalidade ou introdução de cláusula de exceção, isso ocorre devido aos princípios terem pesos diferentes, sendo os de maior peso os que têm precedência (Alexy, 2008, p.93-94).

Nesse sentido, os princípios constitucionais identificados no capítulo IV deste trabalho, na visão de Alexy e até mesmo de Dworkin, têm pesos diferentes e que devem ser aferidos e, em seguida, verificar qual tem precedência em face do outro para o deslinde da questão ora tratada. Essa tarefa é buscada quando se agrega com a visão de Humberto Ávila sobre os fundamentos de cada princípio envolvido.

Na perspectiva de Ávila (2018, p. 87) e Barroso (2020, p. 291), os princípios dependem dos valores usados pelo intérprete. O uso desses valores na ponderação dos princípios pode ocorrer de duas formas: (i) exaltando-os como pilares do ordenamento jurídico e (ii) privilegiando o exame de suas estruturas para permitir especificar as condutas necessárias para a realização dos valores e para permitir justificar e controlar sua aplicação mediante reconstrução racional dos enunciados normativos e das decisões judiciais (Ávila, 2018, p. 88), isto é, criar critérios racionais para aplicar os valores. Essa segunda forma é a adotada por Ávila em sua obra.

Sobre as posições doutrinárias desses autores, observa-se que não são excludentes, ao contrário, há complementariedade. Isso porque o uso da força relativa dos princípios (de Dworkin) irá desembocar em uma precedência de um sobre o outro (de Alexy). Embora haja

críticas de Ávila (2018, p.46) a doutrina tradicional na diferenciação entre regras e princípios, sua contribuição a seus antecessores é que na análise da aplicação dos princípios exige-se uma construção de conteúdo de sentido pelo intérprete, em virtude do dever de fundamentar o sentido adotado, que traga clareza e previsibilidade, demonstrando que no mesmo dispositivo constitucional pode haver regras e princípios, coexistindo.

É por isso que este trabalho irá atribuir sentido de conteúdo para os princípios envolvidos no caso concreto a fim de aplica-los corretamente em consonância com os juristas citados.

### **3. TITULARIDADE DE DIREITOS FUNDAMENTAIS DA PESSOA JURÍDICA**

O debate acerca da aplicação das normas principiológicas jusfundamentais para o caso em apreço deve iniciar tratando em responder se as pessoas jurídicas que tiveram seus dados cadastrais de incentivos fiscais publicados pelo fisco são titulares, ou não, de direitos fundamentais.

Conforme Sampaio (2013, p.622), a resposta admite três opções: “sim”, “não” e “em termos”, dependendo em grande medida da carga ideológica que faz o juízo de valor ou da teoria constitucional em mente. Ele divide as teses em positivas (afirmando que há direitos extensível para as empresas) e as teses negativas (negando tais direitos).

A tese negativa abordada por José Adércio Leite Sampaio diz que as pessoas jurídicas são construções artificiais do Direito e, por isso, são incompatíveis com os direitos fundamentais tidos como produtos históricos de garantias das liberdades individuais e da dignidade da pessoa humana (Sampaio, 2013, p.623).

A tese afirmativa, por sua vez, acata a ideia de que as pessoas jurídicas possuem direitos. Entretanto, segundo Sampaio (2013, p.625), haveria duas sub-teses, radical ou moderada, classificadas a depender da posição quanto aos direitos que essas empresas teriam (“todos ou alguns?”) ou a depender do tipo de pessoa jurídica (“todas ou apenas algumas são titulares” de direitos?)

Assim, a tese afirmativa radical defende que todos os direitos, desde que ajustado conteúdo e exercício para o ente coletivo e moral (Sampaio, 2013, p.626). A moderada, por sua vez, entende a pessoa jurídica tem garantias de direitos fundamentais por arrastamento de acordo com suas especificidades e que não digam respeito a vida anímica, existência biológica e psíquica própria do ser humano (Sampaio, 2013, p.626-627).

Assim, entende-se que o direito brasileiro acolheu a tese de que as pessoas jurídicas não detêm todos os direitos fundamentais previstos para as pessoas físicas (naturais), apenas

aqueles compatíveis com a natureza de entidade jurídica, desde que relacionados com seus objetivos (Sarlet, 2015, p. 230). Portanto, na visão do supracitado autor, não se deve equiparar pessoa natural e pessoa jurídica, tendo em vista que esta última tem limitações compatíveis com sua natureza, adotando, dessa forma, a tese afirmativa moderada abordada anteriormente.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu direitos relativos à atividade econômica como a liberdade de iniciativa e a propriedade, além de direitos de personalidades como honra objetiva, imagem, identidade e privacidade como desdobramentos daqueles direitos de personalidade - envolvendo proteção as informações restritas, segredo comercial e industrial (Sampaio, 2013, p.62).

De acordo com Godoy e Mello (2016, p. 101) o STF, ainda, não teria sido questionado, diretamente, a respeito da titularidade de direitos fundamentais. Contudo, na ADI 4636, o Ministro Gilmar Mendes afirmou que, em princípio, não haveria impedimento insuperável para que pessoas jurídicas venham, também, a ser consideradas titulares de direitos fundamentais, não obstante, terem como referência a pessoa física (Brasil, 2022). Por sua vez, a Sumula 227 do STJ reconheceu que as pessoas jurídicas podem sofrer dano moral, encartando que é possível a empresa ser detentora de direitos fundamentais (Brasil, 1999).

Godoy e Mello (2016, p. 108) assevera que, em razão da pessoa humana ser destinatária final de norma jusfundamental e pelo fato de a pessoa jurídica ser sua instrumentalização como ficção jurídica, haveria o fortalecimento das pessoas humanas, núcleo dos direitos fundamentais, calcados no reconhecimento das respectivas dignidades. Por isso, entende que o direito à privacidade é um princípio fundamental das pessoas jurídicas que devem ser protegidos como seu legítimo titular (Godoy e Mello, 2016, p. 100).

Na mesma linha, Schoueri e Barbosa (2013, p. 171) afirma que a inviolabilidade do sigilo de dados é norma jusfundamental atribuído a toda pessoa, seja pessoa física ou jurídica, e acrescenta ainda que se estende tanto as empresas brasileiras quanto as estrangeiras. O sigilo bancário e o sigilo fiscal estariam incluídos na compreensão constitucional de garantia do sigilo dos dados (Schoueri e Barbosa, 2013, p. 171).

Em face disso, é inegável que as pessoas jurídicas são titulares de direitos, mas que devem ser analisadas as limitações com base na tese afirmativa moderada destacada por Adércio Sampaio, buscando as especificidades que a questão requeira. Ademais, a doutrina e a jurisprudência parecem estar chegando em um consenso de que existem direitos fundamentais das pessoas jurídicas que devem ser tutelados pelo Estado em uma eficácia vertical, bem como ser respeitados pelos cidadãos em uma eficácia horizontal.

#### 4. IDENTIFICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS ENVOLVIDAS NA MATÉRIA

A Portaria Receita Federal do Brasil nº 319, de 11 de maio de 2023, dispõe sobre a transparência ativa de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica, prevista no inciso IV do § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN (Brasil, 2023). Esse foi o ato normativo que deu publicidade aos dados dos incentivos fiscais concedidos pelo governo a partir de 2015.

O referido ato normativo tem fundamento legal o IV do § 3º do art. 198 do CTN (Brasil, 1966):

Art. 198. [...] **é vedada a divulgação**, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, [...]  
(...)  
§ 3º **Não é vedada** a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)  
(...)  
IV - **incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica** (grifo nosso) (Brasil, 1966).

Por sua vez, o Decreto nº 11.791, de 21 de novembro de 2023, regulamentou a citada Lei autorizativa da divulgação de dados sobre benefícios fiscais (Brasil, 2023). Entretanto, a questão maior é identificar quais princípios constitucionais estariam envolvidos nestes textos normativos.

Verifica-se que o ato normativo do fisco contém as seguintes expressões: “transparência ativa” (art. 1º), “acesso à informação” (art. 4º), “melhor interesse público”, art. 2º, inciso I (Brasil, 2023). Por outro lado, segundo Magnavita *et al* (2023, p. 50), o caput do art. 198 do CTN trata sobre o sigilo fiscal das pessoas. O art. 198 §3º do CTN fala da não vedação da divulgação, isto é, trata da publicidade de algumas informações fiscais.

A LC 187/2001 que modificou o CTN para possibilitar a divulgação de dados fiscais originou-se do Projeto de Lei Complementar (PLP) 134/2019 da Câmara dos Deputados, que tinha os seguintes objetivos: caracterização e qualificação jurídica das entidades beneficentes de assistência social; repartição da competência entre os Ministérios da Saúde, da Educação e do Desenvolvimento Social; e os requisitos e a forma para que as entidades gozem da imunidade das contribuições para a seguridade social (Brasil, 2019, p. 24).

Nota-se que a regulamentação da divulgação de dados fiscais foi matéria acessória, uma vez que o cerne da legislação era tratar das entidades beneficentes e sua tributação. Contudo, o Parecer do Relator cita a necessidade de transparência por meio de prestação de contas para fins de auditoria e controle social (Brasil, 2019, p. 28).

As empresas que têm seus dados divulgados recebem alguns benefícios legais do Estado, por exceção, demonstra que outras empresas poderão não ter esse incentivo. Isso traz à luz uma desigualdade no tratamento dispensado pelo Estado para as demais empresas que não foram contempladas por incentivos tributários.

Acerca da desigualdade, seria o caso, por exemplo, do previsto no art. 11, da Lei nº 13.755, de 10 de dezembro de 2018 (Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística). Isso ocorre porque a empresa do setor automobilístico pode deduzir até trinta por cento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) que tenha tido despesas operacionais realizadas no Brasil com pesquisa e desenvolvido. Outras empresas industriais não podem ter essa redução da carga tributária. Estaria aí o princípio constitucional da igualdade sendo violado.

Os princípios de acesso à informação, transparência, prestação de contas, supremacia do interesse público, direito à privacidade, sigilo fiscal e igualdade são protegidos pela Constituição Federal de 1988.

De acordo com Abreu (2022, p. 74), o sigilo fiscal e a transparência são princípios envolvidos na matéria da divulgação dos gastos tributários pelo fisco (ou incentivos fiscais). Ferraz Junior (1993, p. 439 e 441), ao tratar sobre os limites da função fiscalizadora do Estado, elenca o princípio do sigilo correlato com a inviolabilidade da privacidade, elenca também que na relação de domínio público e privado prevalece os princípios da transparência e da igualdade.

Inesc (2018, p. 16) reclamava da ausência de transparência dos incentivos fiscais relacionado com a Superintendência do Desenvolvimento na Amazônia (SUDAM). A opacidade dos gastos tributários era ponto levantado pelo Inesc (2018, p. 17) e apontada como violação do interesse público quando o direito à privacidade se sobressaia sobre a transparência fiscal.

Embora trate especificamente sobre o acesso à informação fiscal pelo próprio contribuinte em face da Lei de Acesso à Informação (LAI), Machado e Janini (2015, p. 11) identificaram os seguintes princípios envolvidos na LAI: publicidade (art. 37 da CF/88) e acesso às informações de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (art. 5º, inciso XXXIII, art. 216, §2, CF/88). Nesse sentido, as informações de interesse coletivo podem ser obtidas por todos, pois tratam do interesse público (Machado e Janini, 2015, p. 13).

Tanto Machado e Janini (2015) quanto Inesc (2018) vão no mesmo sentido de que se houver interesse público na informação deve ser divulgada, vez que a presença de recursos públicos pressupõe publicidade.



Magnavita *et al* (2023, p. 50) analisando a divulgação dos parcelamentos tributários concedidos e das representações fiscais para fins penais previstos no art. 198 do CTN, delimita como princípios envolvidos na matéria a transparência (seja ativa ou passiva, classificação adotada quanto à iniciativa). A Portaria RFB 319/2023 trata da transparência ativa, aquela que diz respeito a divulgação voluntária pelo Estado. Magnavita *et al* (2023, p. 49) elenca também o sigilo fiscal, mesmo não tendo previsão constitucional literal, deve ser avaliado no momento de decidir pela publicidade de informações fiscais com base na interpretação.

O sigilo fiscal abrange outros dispositivos constitucionais e legais, como: a função social da propriedade (art. 5º, inciso XXIII da CF/88); o direito de acesso à informação (art. 5º, inciso XXXIII da CF/88); o direito de petição (artigo 5º, inciso XXXIV da CF/88); a publicidade dos atos processuais (artigo 5º LV da CF/88); e a ordem econômica (art. 170 da CF/88). Para fins desse trabalho, entende-se que o direito de petição não se aplica por estar relacionado com a transparência passiva, pois o enfoque deste artigo é na transparência ativa.

Scarcella (2019, p. 9), tratando de aspectos do sigilo no âmbito do Regulamento Europeu de Proteção de Dados, destaca que as ferramentas tecnológicas utilizadas pelo fisco devem proteger o sigilo fiscal, mesmo havendo uma necessidade de equilibrar o direito à privacidade dos contribuintes com o interesse público. Para a autora, buscar uma situação de equilíbrio dos princípios de direitos humanos (privacidade e bem-estar da coletividade) é imprescindível.

Santo (2019, p. 108) discorre sobre o controle dos incentivos fiscais. Para o autor, o incentivo fiscal representa um gasto tributário do Estado e que, portanto, sujeito ao exame da finalidade e do efeito para qual fora criado, relacionando-se a eficiência da administração pública. Assim, controlar os incentivos fiscais é garantir a igualdade, o pacto federativo, o desenvolvimento nacional e a livre concorrência, mediante informações claras e precisas (Santo, 2019, p. 108).

Trata-se de uma exigência do Estado Democrático de Direito, por isso a publicidade e a moralidade são princípios expressos da Administração Pública (art. 37 da CF/88). Observa-se que o citado autor acrescenta o princípio da moralidade para justificar a divulgação de informações sobre benefícios fiscais (Santo, 2019, p. 108).

Na mesma toada de Santo (2019), Pereira (2018, p. 12) propõe o controle dos incentivos fiscais (renúncia de receitas públicas) pelas cortes de conta. Embora adote o caminho de transferência do sigilo do fisco estadual para o Tribunal de Contas do Estado, isto é, não entende que a divulgação seria com base na transparência geral, mas sim na cessão do sigilo de

um órgão para outro, o autor aponta três dimensões que devem ser analisadas na divulgação dos incentivos fiscais, quais sejam, normativa, teleológica e monitoramento (Pereira, 2018, p. 58).

A dimensão normativa seria a rede de normas legais e constitucionais que disciplinam essa ação estatal (Pereira, 2018, p. 58). A teleológica analisa o alcance do retorno econômico, social e financeiro buscado com a referida política incentivadora (Pereira, 2018, p. 58). A dimensão de monitoramento, por fim, diz respeito ao delineamento de critérios para uma medição objetiva e acurada do alcance das finalidades (Pereira, 2018, p. 58).

Diante de tudo isso, no caso em estudo, identifica-se os seguintes princípios constitucionais envolvidos: acesso à informação, transparência, prestação de contas, controle dos cidadãos, moralidade, eficiência, supremacia do interesse público, direito à privacidade, sigilo fiscal e igualdade.

Entende-se que deve eleger o direito à privacidade (e seu desdobramento, o sigilo fiscal das pessoas jurídicas) e o direito de acesso à informação (e seu desdobramento, a transparência) como princípios de maior incidência na matéria deste trabalho. Isso ocorre porque os demais princípios citados tangenciam a questão por ser inerente ao Estado Democrático de Direito (prestação de contas, controle dos cidadãos e supremacia do interesse público), além de nortear toda a administração pública qualquer que seja os seus atos (moralidade e eficiência). Não implica em dizer que esses princípios não estão envoltos da temática, mas que eles incidem de forma secundária e que precisam ser ponderados para analisar a constitucionalidade dos textos normativos que fundamentaram a divulgação das informações fiscais.

## **5. COMPATIBILIDADE DA PORTARIA RFB N° 319/2023 À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO, DA DOCTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RELACIONADOS COM AS PESSOAS JURÍDICAS**

A compatibilidade do ato normativo que divulgou as informações dos beneficiários de incentivos fiscais passa por analisar os princípios constitucionais de acesso à informação e da privacidade para deslinde da matéria em conformidade ao ordenamento jurídico, ao que diz a doutrina e a jurisprudência existente.

No que tange ao acesso à informação previsto no art. 5º, inciso XXXIII, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da CF/88, foi regulamentado pela Lei nº 12.527/2011, Lei de Acesso à Informação (LAI). No art. 6º da LAI, prevê que deve ser assegurado no instante da divulgação das informações a gestão transparente, com amplo acesso; a proteção da informação, garantindo-se sua disponibilidade, autenticidade e integridade; e a proteção da

informação sigilosa e da informação pessoal, observada eventual restrição de acesso (Brasil, 2011).

Como se vê, a divulgação e promoção do acesso público de informações não é um direito e dever absoluto pelo Estado.

Segundo Chagas (2023, p. 71), o direito de informar seria a faculdade de transmitir informações irrestritas a terceiros, podendo na forma individual e na comunicação social, realizada pela mídia veiculada. Não podendo haver abusos do direito de informar, caracterizado quando não é de interesse público e quando ocasiona prejuízos a pessoas (Chagas, 2023, p. 74).

Para Chagas (2023, p. 74), apesar de o direito à informação ser relevante, não pode invadir o direito à privacidade da pessoa. Essa densidade destacada pelo autor priorizando a privacidade foi no âmbito das pessoas físicas. Como dito alhures, a pessoa jurídica faz jus a essa norma jusfundamental, mas com algumas limitações que lhe são peculiares, em virtude da supremacia do interesse público.

Por sua vez, o direito à privacidade está consubstanciado especialmente no art. 5º, inciso X, da CF/88. De acordo com Schoueri e Barbosa (2013, p. 170), o art. 5º, inciso XII, da Carta Magna, seria uma extensão do referido direito da privacidade. Os autores também destacam que o Estado deve ser transparente nos seus atos e foi dada especial atenção para garantir que os cidadãos tenham conhecimento de qualquer informação estatal de seu interesse (Schoueri e Barbosa, 2013, p. 184). Neste caso, é destacado o acesso à informação como direito fundamental das pessoas e a exigência do Estado ser transparente em suas ações.

A transparência fiscal seria um mecanismo para minimizar os “riscos tributários”, bem como para combater a violação dos direitos dos contribuintes, o descontrole orçamentário, a corrupção dos agentes do Estado, para fomentar a gestão responsável da coisa pública, bem como o evitar o mau comportamento dos próprios contribuintes (Schoueri e Barbosa, 2013, p. 183).

Com o advento da LGPD e das transformações sociais ocorridas no mundo digital, o princípio do direito à privacidade teve alterações e precisou ter maiores garantias, como uma previsão constitucional, com nova acepção de proteção (Silva e Cury, 2020, p. 18). Isso ocorreu com a Emenda Constitucional nº 115, de 10 de fevereiro de 2022, ao incluir no art. 5º, inciso LXXIX da CF/88 o direito à proteção dos dados pessoais, inclusive nos meios digitais (Brasil, 2022).

Apesar do art. 5, inciso V, da Lei Geral de Proteção de Dados, LGPD, não prevê, literalmente, que a empresa seria titular do direito de proteção de dados, entende-se que deva

haver alguma proteção, vez que se trata de desdobramento do direito de personalidade com proteção mínima atribuída pelo art. 52 do Código Civil (Brasil, 2002; Brasil, 2018)

Nesse sentido, o acesso à informação é norma prevista na CF/88 e tem regramento próprio, especialmente, na seara tributária, consubstanciado no art. 198, §3º, inciso IV, do CTN. O direito à privacidade, como visto, também goza de *status* constitucional e tem regramento na área tributária, sob a denominação de sigilo fiscal, protegendo pessoas físicas e jurídicas da divulgação da “situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades”, previsto no caput do art. 198 do CTN.

Wöhler (2018, p. 196-197) em trabalho acerca da proteção de dados e os direitos dos contribuintes, discorre que o compartilhamento de informações fiscais pode servir como estratégia para tributação. Assim, poderia haver uso das informações coletadas para auditorias específicas para os demais fiscos dos países em virtude dos acordos de troca automática de informações celebradas entre os países. Sugere-se que os fiscos estaduais e municipais poderiam usar informações dos incentivos fiscais concedidos pela União para criar padrões de auditoria nas empresas beneficiadas, embora não seja esse o objetivo da transparência ativa da divulgação dos dados fiscais pela Receita Federal.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5729 do STF considerou constitucional a vedação legal ao compartilhamento de informações prestadas pelos aderentes ao Programa de Repatriação de Ativos que estariam no exterior. O Pleno do Supremo entendeu que as informações não poderiam ser compartilhadas com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como a equiparação da divulgação dessas informações à quebra de sigilo fiscal (Brasil, 2021). Assim, no entendimento do STF, essa decisão se referia a uma política tributária adotada pelo país para arrecadar e que seria uma exceção de restrição pontual e específica adotada pelo Poder Legislativo, dentro de sua margem de conformação da ordem jurídica.

Além disso, a ADI 5729 preservava uma estratégia de atrair os recursos de brasileiros que estavam no exterior, divulgando apenas o montante arrecadado e não os contribuintes que aderiram ao programa. Entretanto, não é absoluto o direito à privacidade para os demais casos.

O direito de acesso à informação (publicidade) teve seu peso relativo considerado em detrimento do direito à privacidade do particular no âmbito do Recurso Extraordinário 652.777/SP (RE 652.777/SP). No voto do Ministra Marco Aurelio, em linha com os demais ministros, entendeu que “o agente público, o agente político estão na vitrina. São, de início, um livro aberto. Entre o interesse individual e o coletivo, o público, prevalece o coletivo” (Brasil, 2015, p. 15).

O que se percebe das duas decisões do STF é que a ponderação de princípios deve ser feita à luz de cada caso, sendo a regra a publicidade, a transparência, o acesso à informação. Até porque os incentivos fiscais são recursos públicos repassados na forma de benefícios para as pessoas jurídicas de direito privado, exigindo do poder público transparência dos valores concedidos. Nesse sentido, Barroso (2020, p.340) diz que a colisão de princípios se resolverá por intermédio de argumentos racionais e plausíveis, ao demonstrar lógica na decisão indica que se adequa a vontade constitucional *in concreto*.

Schoueri e Barbosa (2013, p. 172) apontam a aplicação da proporcionalidade para a resolução no momento da ponderação entre a divulgação e o sigilo, ou melhor, acesso à informação e direito à privacidade. Levando em consideração que o Anexo VI da Portaria RFB 319/2023 em que diz quais as informações seriam divulgadas periodicamente pelo fisco, em síntese, tratam-se de dados cadastrais básicos das empresas, data de fruição dos benefícios e os valores dos benefícios fiscais.

Conforme o ato normativo da Receita Federal, os dados disponibilizados seriam: Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); Razão Social; Atividade Econômica, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE); Valor declarado na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) relativo ao Incentivo, Renúncia, Benefício ou Imunidade (IRBI); Receita desonerada declarada na Escrituração Fiscal Digital da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições) relativo ao Incentivo, Renúncia, Benefício ou Imunidade (IRBI), Valor dos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades; Município e Unidade da Federação da matriz; Data inicial da fruição do benefício; e Data final da fruição do benefício (Brasil, 2023).

Nesse sentido, a Portaria RFB nº 319/2023, com o conteúdo acima divulgado em site oficial do Governo Federal, à luz do ordenamento jurídico, da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relacionados com as pessoas jurídicas deve ser vista como integralmente constitucional.

As informações cadastrais (CNPJ, nome empresarial e atividade econômica) já são ampla e livremente publicadas na internet, conforme art. 3º, II, da LAI, em que permite a divulgação de informações de interesse público (Brasil, 2011). Sem contar que a LGPD, via de regra, se aplica para pessoas físicas e não para dados de acesso público<sup>2</sup>, como seria o caso do CNPJ, criado pela Lei 4.503/1964, que trata de informações indispensáveis à identificação, localização e classificação das pessoas jurídicas, (Brasil, 1964). O art. 2º da Instrução

---

<sup>2</sup> Lista de todos os CNPJ ativos são divulgados no site da Receita Federal como dados públicos <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/cadastro-nacional-da-pessoa-juridica---cnpj>

Normativa RFB nº 2119/2022, informa que os dados cadastrais das empresas são de interesse público (Brasil, 2022).

Nesse sentido, o que o ato normativo de divulgação dos incentivos fiscais traz de inovador seria os valores que as empresas se beneficiaram. Esses montantes são recursos públicos que deixaram de ingressar no Orçamento Público para políticas públicas e infraestrutura do país.

Em face do conteúdo das informações divulgadas (dados cadastrais de interesse público e de recursos do orçamento estatal que deixaram de ser arrecadados), bem como dos princípios constitucionais de acesso à informação, transparência, prestação de contas, controle dos cidadãos, moralidade, eficiência, supremacia do interesse público, e como medida proporcional e razoável, o direito à privacidade e o sigilo fiscal têm menos força relativa, devendo, estes, cederem àqueles. Isso ocorre porque o sentido do conteúdo da transparência ativa na divulgação dos incentivos fiscais tem caráter informativo para a sociedade acerca da destinação de seus recursos, sem que isso prejudique e coloque em xeque a situação econômico-financeira das empresas.

Portanto, o fisco deve fornecer informações completas e contextualizadas para a sociedade em geral, pelo mesmo meio de divulgação. Completas, pois todos os benefícios fiscais devem ser informados, sem seletividade, aumentando ainda mais a transparência. Contextualizadas, pois a sociedade deve ser informada como e em que condições cada benefício fiscal é concedido, para que não haja assimetria de informação e mácula a imagem das empresas.

## **6. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Dessa forma, a divulgação das informações pela Receita Federal relativas aos incentivos fiscais em face dos princípios constitucionais envolvidos, especialmente, acesso à informação e direito a privacidade das pessoas jurídicas, é constitucional.

Tais princípios de direito fundamental foram identificados como os mais relevantes para o deslinde da validade constitucional da matéria. Além desses princípios, a transparência, o dever de prestação de contas, o controle dos cidadãos, a moralidade, a eficiência, a supremacia do interesse público, bem como o direito de sigilo fiscal das empresas, foram consideradas para obter o melhor sentido do conteúdo jurídico veiculado no ato normativo do fisco.

A constitucionalidade deve ser reconhecida, em face da Teoria dos Princípios consideradas por Ronald Dworkin, e sua ideia de peso relativo de cada princípio, também deve levar em consideração que cada um deles, no momento da análise da colisão principiológica,

tem precedência sobre o outro, conforme os ensinamentos de Robert Alexy. Ademais, a racionalidade na construção do sentido do conteúdo de cada princípio ponderado, conforme ensinamentos de Humberto Ávila, deve nortear a resolução da questão.

Neste trabalho, prevaleceu o conteúdo jurídico com maior peso relativo, qual seja, o de acesso à informação. Isso porque ele oferece maior transparência para um recurso público e ele veicula dados cadastrais que já são abertos ao público, não havendo maiores inovações. Assim, não havendo que prevalecer o interesse privado por meio do direito à privacidade, consubstanciado em seu desdobramento do princípio do sigilo fiscal.

Entretanto, mesmo com a constitucionalidade reconhecida, deve-se ponderar que a Receita Federal precisa divulgar as informações completas e contextualizadas para os cidadãos, sob pena de prejudicar as empresas que são titulares de direitos fundamentais.

Portanto, é fato que o ato normativo do fisco (Portaria RFB 319/2023) tem respaldo no ordenamento jurídico pátrio e que oferta ao cidadão instrumentos de controle das ações estatais que, com a publicidade das concessões para o setor privado, evidencia o espírito do Estado Democrático de Direito. Não podendo, para esse caso específico, o direito à privacidade das pessoas jurídicas serem oponíveis aos direitos individuais e coletivos de acesso à informação e transparência dos cidadãos.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Rafaela Franco. **Sigilo fiscal e transparência de Gastos Tributários – uma análise comparativa entre Brasil, México e Canadá**. 2022. Dissertação (Mestrado em Administração Pública). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas - Fundação Getúlio Vargas, 2022. Disponível em <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/a9e943a2-65e3-43e9-8d5b-18d554549158/content>. Acesso em: 02 mai. 2024

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. Título original: *Theorie der Grundrechte*. São Paulo: Malheiros, 627 p. 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos** / Humberto Ávila. 18 ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 240 p. 2018

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo** / Luís Roberto Barroso. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 576 p. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PLP 134/2019 - Projeto de Lei Complementar**. Estabelece as condições legais requeridas pelo preceito contido no § 7º do artigo 195 da

Constituição Federal, para entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde e/ou educação gozarem de imunidade tributária em relação às contribuições para a seguridade social; e dá outras providências. 2019. 30p. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1750047&filename=PLP%20134/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1750047&filename=PLP%20134/2019). Acesso em: 08 abril. 2024

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. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc115.htm#:~:text=EMENDA%20CONSTITUCIONAL%20N%C2%BA%20115%2C%20DE,e%20tratamento%20de%20dados%20pessoais](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc115.htm#:~:text=EMENDA%20CONSTITUCIONAL%20N%C2%BA%20115%2C%20DE,e%20tratamento%20de%20dados%20pessoais). Acesso em: 09 de abril 2024

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 09 abril. 2024.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Lei de Acesso à Informação. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/L12527.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/L12527.htm). Acesso em: 09 abril. 2024

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm). Acesso em: 09 abril. 2024

BRASIL. **Lei nº 13.755, de 10 de dezembro de 2018**. [...] Institui o Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13755.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13755.htm). Acesso em: 08 abril. 2024

BRASIL. **Lei nº 4.503, de 30 de novembro de 1964**. Institui, no Ministério da Fazenda, o cadastro geral de pessoas jurídicas, cria o Departamento de Arrecadação e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-)



[1969/L4503.htm#:~:text=L4503&text=LEI%20No%204.503%2C%20DE%2030%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201964](#). Acesso em: 09 abril. 2024

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - CTN**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 08 abril. 2024.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 11.791, de 21 de novembro de 2023**. Regulamenta a Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2023-2026/2023/Decreto/D11791.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Decreto/D11791.htm). Acesso em: 08 abril. 2024

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2119, de 06 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127567>. Acesso em 11 abril 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 319, de 11 de maio de 2023**. Dispõe sobre a transparência ativa de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica, prevista no inciso IV do § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=130676>. Acesso em: 08 abril. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Sumula nº 227**. A pessoa jurídica pode sofrer dano moral. DJ 20.10.1999. 30p. Disponível em [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011\\_17\\_capSumula227.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_17_capSumula227.pdf). Acesso em: 04 abril 2024

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 4636**. [...] Acórdão que declarou a constitucionalidade do art. 4º, § 6º, da Lei Complementar 80/94, bem como conferiu interpretação conforme à constituição ao art. 3º, § 1º, da Lei 8906/94, para determinar que a capacidade postulatória dos defensores públicos independe de inscrição na OAB, sendo suficiente a nomeação e posse no cargo de defensor. [...]. Relator: Min. Gilmar Mendes. DJE 10-02-2022. 13p. Disponível em

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350463560&ext=.pdf>. Acesso em: 04 abril 2024

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5729**. Direito tributário e penal. Ação direta de inconstitucionalidade. Regime especial de regularização cambial e tributária. Sigilo de informações. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Publicação: 17/03/2021. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345933358&ext=.pdf>. Acesso em: 11 abril 2024

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo 652.777 São Paulo**. Constitucional. Publicação, em sítio eletrônico mantido pelo município de São Paulo, do nome de seus servidores e do valor dos correspondentes vencimentos. Legitimidade. Relator(a): Min. Teori Zavaski. Publicação: 01/07/2015 19p. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8831570>. Acesso em: 11 abril 2024

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** / Cláudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 824 p. 2020.

CHAGAS, Jefison de Andrade das. **As mudanças trazidas pela Lei Geral de Proteção de Dados e suas implicações na proteção de dados pessoais dos consumidores pelas empresas privadas**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade Federal de Sergipe, 2023. Disponível em [https://ri.ufs.br/bitstream/riufs/17310/2/JEFISON\\_ANDRADE\\_CHAGAS.pdf](https://ri.ufs.br/bitstream/riufs/17310/2/JEFISON_ANDRADE_CHAGAS.pdf). Acesso 02 mai. 2024

CUCOLO, Eduardo. **Receita começa a divulgar 'caixa-preta' de benefícios fiscais com nomes de empresas e valores; veja lista**. Folha de São Paulo. São Paulo. 24 de maio 2023. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/05/receita-comeca-a-divulgar-caixa-preta-de-beneficios-fiscais-com-nomes-de-empresas-e-valores-veja-lista.shtml>. Acesso em: 18 mar. 2024

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. Título original: Taking rights seriously. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Sigilo de dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 88, pp. 439-459. 1993. Disponível em <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67231/69841>. Acesso em: 02 mai. 2024

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; MELLO, Patrícia Perrone Campos. **A titularidade dos direitos fundamentais por parte de pessoas jurídicas. A empresa como agente de efetivação dos direitos sociais: notas introdutórias ao direito empresarial constitucional.** Rev. Bras. Polít. Públicas (Online), Brasília, v. 6, nº 3. 2016. p. 99-119. Disponível em <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4414>. Acesso em: 04 abril 2024

INESC (Instituto de Estudos Socioeconômicos). Brasília. 2018. **Gastos tributários de empresas no Brasil: 2011 a 2018 subsídios para a campanha “Só acredito vendo”.** Disponível em [https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Estudo\\_Gastos\\_tributarios\\_empresas.pdf](https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Estudo_Gastos_tributarios_empresas.pdf). Acesso em: 02 mai. 2024

MACHADO, Edinilson Donizete; JANINI, Tiago Cappi. **O sigilo fiscal e a lei de acesso à informação: possibilidades de acesso à informação administrativa fiscal.** DOI: 10.5585/PrismaJ.v14n2.6304. São Paulo: Prisma Jur., v. 14, n. 2, p. 9-31, jul./dez. 2015. Disponível em <https://periodicos.uninove.br/prisma/article/download/6304/3086>. Acesso em: 02 mai. 2024

MAGNAVITA, Alex Marco Gama; SACRAMENTO, Ana Rita Silva; RAUPP, Fabiano Maury; ALMEIDA, Denise Ribeiro. **Entre a Transparência e o Sigilo Fiscal: um estudo dos limites a partir da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.** Revista Humanidades e Inovação - ISSN 2358-8322 - Palmas - TO - v.10, n.09. 2023. P. 46-61. Disponível em <https://revista.unitins.br/index.php/humanidadesinovacao/article/view/8986/5236>. Acesso em: 02 mai. 2024

PEREIRA, Luiz Carlos Azevedo Costa. **Sigilo fiscal como óbice à fiscalização dos Tribunais de Contas no Controle das Receitas Públicas: o exemplo de Mato Grosso.** 2018. Dissertação (Mestrado em Administração Pública. 2018. Disponível em <https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/2671/1/LUIZ%20CARLOS%20AZEVEDO%20COSTA%20PEREIRA.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2024

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da Constituição e dos direitos fundamentais.** Belo Horizonte: Editora Del Rey. ISBN 978-85-384-0303-6. 840 p. 2013

SANTO, Samuel Sergio. **O controle dos incentivos fiscais à luz do Direito e do dever de informação.** Direito tributário em questão: revista da FESDT. Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Porto Alegre. n.10. p. 91-111. 2019. Disponível em <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/10/10-revista.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2024

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12ª edição rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2015

SCARCELLA, Luisa. **Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making**. *Internet Policy Review*, 8(4). DOI: 10.14763/2019.4.1422. 2019. 19p. Disponível em <http://policyreview.info/articles/analysis/tax-compliance-and-privacy-rights-profiling-and-automated-decision-making>. Acesso em: 02 mai. 2024

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. **Brazil**. In: Eleonor Kristoffersson; Michael Lang; Pasquale Pistone; Josef Schuch; Claus Staringer; Alfred Storck. (Org.). *Tax secrecy and tax transparency: the relevance of confidentiality in tax law*. 1ed. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2013, v.1, p.169-208. Disponível em <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-e-MBA-Brazil-Tax-Secrecy-and-Tax-Transparency.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2024

SILVA, Lucas Gonçalves da; CURY, Jacqueline Taís Menezes Paez. **Proteção jurídica dos direitos à privacidade e à intimidade diante das novas tecnologias informáticas**. *Relações Internacionais no Mundo Atual*, v. 3, p. 111-132, 2020. Disponível em <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RIMA/article/view/4015/371372335>. Acesso em: 04 abril 2024

WÖHRER, Viktoria. **Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information**, WU Institute for Austrian and International Tax Law: Tax Law and Policy Series, Volume: 10, Amsterdam: IBFD. 506 p. 2018.