

# REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ISSN 2595-5667

The background of the cover is a photograph of the National Congress of Brazil (Câmara dos Deputados) building in Brasília. The building is characterized by its modernist architecture, featuring two tall, narrow towers and a large, curved, white structure. The scene is captured during the day, with a clear sky and some vehicles visible in the foreground.

# REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ANO Nº 05 – VOLUME Nº 01 – EDIÇÃO Nº 03 – DOSSIÊ TEMÁTICO – ESTADO  
E POLÍTICAS PÚBLICAS - 2020

ISSN 2595-5667

**Editor-Chefe:**

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa Moura, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro e  
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Brasil

**Rio de  
Janeiro, 2020.**

# REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

## LAW JOURNAL OF PUBLIC ADMINISTRATION

### Conselho Editorial Internacional:

- Sr. Alexander Espinosa Rausseo, Universidad Central de Venezuela, Venezuela  
Sr. Erik Francesc Obiol, Universidad Nacional de Trujillo, Trujillo, Peru, Peru  
Sr. Horacio Capel, Universidad de Barcelona, Barcelona, Espanha.  
Sra. Isa Filipa António, Universidade do Minho, Braga, Portugal, Portugal  
Sra. Maria de Los Angeles Fernandez Scagliusi, Universidad de Sevilla, Sevilha, Espanha.  
Sr. Luis Guillermo Palacios Sanabria, Universidad Austral de Chile (UACH), Valdivia, Chile.  
Sra. Mónica Vanderleia Alves de Sousa Jardim, Universidade de Coimbra, UC, Portugal.  
Sr. Mustafa Avci, University of Anadolu, Turquia

### Conselho Editorial Nacional:

- Sr. Adilson Abreu Dallari, Pontificia Universidade Católica, PUC/SP, Brasil.  
Sr. Alexandre Santos de Aragão, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, RJ, Brasil.  
Sr. Alexandre Veronese, Universidade de Brasília, UNB, Brasil.  
Sr. André Saddy, Universidade Federal Fluminense, UFF, Brasil.  
Sr. Carlos Ari Sundfeld, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil.  
Sra. Cristiana Fortini, Universidade Federal de Minas Gerais, UFMG, Brasil.  
Sra. Cynara Monteiro Mariano, Universidade Federal do Ceará, UFC, Brasil.  
Sr. Daniel Wunder Hachem, Universidade Federal do Paraná, UFPR, Brasil.  
Sr. Eduardo Manuel Val, Universidade Federal Fluminense, UFF, Brasil.  
Sr. Fabio de Oliveira, Universidade Federal do Rio de Janeiro, UFRJ, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.  
Sr. Flávio Garcia Cabral, Escola de Direito do Mato Grosso do Sul, Mato Grosso do Sul., Brasil  
Sr. Henrique Ribeiro Cardoso, Universidade Federal de Sergipe, UFS, Brasil.  
Sr. Jacintho Silveira Dias de Arruda Câmara, Pontificia Universidade Católica, São Paulo, Brasil.  
Sra. Jéssica Teles de Almeida, Universidade Estadual do Piauí, UESPI, Piri-piri, PI, Brasil., Brasil  
Sr. José Carlos Buzanello, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, RJ, Brasil.  
Sr. José Vicente Santos de Mendonça, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.  
Georges Louis Hage Humbert, Unijorge, Brasil  
Sra. Maria Sylvia Zanella di Pietro, Universidade de São Paulo, USP, Brasil.  
Sra Marina Rúbia Mendonça Lôbo, Pontificia Universidade Católica de Goiás, Goiás, Brasil.  
Monica Sousa, Universidade Federal do Maranhão  
Sr. Mauricio Jorge Pereira da Mota, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.  
Sra. Monica Teresa Costa Sousa, Universidade Federal do Maranhão, UFMA, Maranhão, Brasil.  
Sra. Patricia Ferreira Baptista, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.  
Sr. Paulo Ricardo Schier, Complexo de Ensino Superior do Brasil LTDA, UNIBRASIL, Brasil.  
Sr. Vladimir França, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, UFRN, Brasil.  
Sr. Thiago Marrara, Universidade de São Paulo, USP, Brasil.  
Sr. Wilson Levy Braga da Silva Neto, Universidade Nove de Julho, UNINOVE, Brasil.

**TRANSPARÊNCIA FISCAL: DEVER DO ESTADO E DO CIDADÃO NO ESTADO  
DEMOCRÁTICO E A EFICÁCIA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS.**

**FISCAL TRANSPARENCY: STATE'S AND CITIZEN'S DUTY TO STRENGTHEN  
DEMOCRACY AND IMPROVE PUBLIC POLICIES**

**Maria Lucia Paula de Oliveira<sup>1</sup>**

**Arthur Oliveira de Carvalho<sup>2</sup>**

**Data da submissão: 03/12/2020**

**Data da aprovação: 21/12/2020**

**RESUMO:** o artigo tem o propósito de examinar a transparência fiscal tanto pelo enfoque do dever do Estado quanto pelo prisma do dever do cidadão, buscando elucidar o motivo pelo qual a transparência, sob ambos aspectos, é fundamental para a garantia e para a promoção da democracia, bem como a eficácia e equidade das políticas públicas. A pesquisa bibliográfica e jurisprudencial realizada, com abordagem qualitativa e com objetivo descritivo e exploratório, teve finalidade básica estratégica, procurando sintetizar o conhecimento já existente, aproximando, num mesmo artigo, os dois enfoques da transparência fiscal. Com atenção à evolução da transparência fiscal desde a Constituição, passando por relevantes aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal, da Lei de Acesso à Informação e da LC nº 105/2001, o texto mostra que o legítimo escrutínio, de lado a lado, diminui a insegurança e a desconfiança e fortalece o Estado Democrático de Direito, sedimentando terreno para políticas públicas mais eficazes e equitativas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Transparência Fiscal. Democracia. Sonegação. Sigilo bancário. Políticas Públicas.

**ABSTRACT:** the article aims to examine fiscal transparency as a duty, both from the point of view of the State as from the point of view of the citizen, elucidating why transparency, in both aspects, is fundamental for guaranteeing and promoting democracy and also to improve public policies. The bibliographic and jurisprudential research carried out, with a qualitative approach and with a descriptive and exploratory objective, had a basic strategic purpose, seeking to synthesize the existing knowledge, approaching, in the same text, the two approaches to fiscal transparency. With attention to the evolution of fiscal transparency, from the Brazilian Constitution through relevant aspects of LC nº 101/2000, Lei nº 12.527/2011 and LC nº

---

<sup>1</sup> Professora Adjunta - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - Escola de Ciências Jurídicas - Centro de Ciências Jurídicas e Políticas. Professora Agregada - Departamento de Direito - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Doutora em Direito.

<sup>2</sup> Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Direito - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

105/2001, the text concludes that the legitimate scrutiny, from side to side, decreases insecurity and mistrust and strengthens a democratic State governed by the rule of law.

**KEYWORDS:** Fiscal Transparency. Democracy. Evasion. Bank secrecy. Políticas Públicas

## INTRODUÇÃO.

Informação é poder. Por isso, em uma República amparada no valor da igualdade, as informações de interesse coletivo ou geral devem estar disponíveis a todos, salvo se exigirem sigilo imprescindível à segurança da sociedade e do Estado ou à proteção da intimidade. Sem informação é impossível o controle social e, por conseguinte, a participação democrática e o pleno exercício da cidadania.

A Constituição de 1988 garantiu o acesso à informação como direito fundamental<sup>3</sup> e a publicidade como obrigação estatal,<sup>4</sup> demandando do legislador ordinário atuação para efetivamente buscar promover esses comandos.

Como todo direito tem custos, a preocupação com a transparência fiscal deve ser vista, para além da trivial exigência de publicidade dos atos estatais, como caminho inafastável para alcançar todos e cada um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, inscritos no artigo 3º da Constituição.<sup>5</sup>

Nesse contexto, diante da manifesta relevância da transparência fiscal para a concretização da democracia e da cidadania e para o atingimento dos objetivos da República, justifica-se o estudo e o aprofundamento do tema. Muito comumente a transparência é vista exclusivamente como dever do Estado e direito do cidadão. Ocorre, porém, que a transparência também corresponde a um dever do cidadão.

Como se sabe, a efetivação dos objetivos fundamentais da República supõe políticas públicas caracterizadas pela eficácia, eficiência e equidade. Para tanto, a transparência fiscal se constitui em vetor determinante para sua viabilidade.

---

<sup>3</sup> CRFB/88, art. 5º, XXXIII e LX.

<sup>4</sup> CRFB/88, art. 37, caput, §§ 1º e § 3º, II; art. 93. IX.

<sup>5</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O propósito deste artigo é examinar a transparência fiscal tanto pelo enfoque do dever do Estado quanto pelo prisma do dever do cidadão, dimensionando sua importância para as políticas públicas. Busca-se compreender e explicar por que a transparência, sob ambos aspectos, é fundamental para a garantia e para a promoção da democracia e da cidadania.

A pesquisa bibliográfica e jurisprudencial realizada, com abordagem qualitativa e com objetivo descritivo e exploratório, teve finalidade básica estratégica, procurando sintetizar o conhecimento já existente, aproximando, num mesmo artigo, os dois enfoques da transparência fiscal. Com isso, deseja-se colaborar com outros estudos, com atenção a essa dúplici face do princípio.

### **1. Transparência como princípio de legitimação e a Constituição Federal de 1988.**

Antes de iniciar qualquer debate acerca do princípio da transparência fiscal, é fundamental entendê-lo, conforme a lição de Ricardo Lobo Torres, como princípio de legitimação. Esta primeira consideração é imprescindível para a adequada compreensão e aplicação do princípio, evitando-se reducionismos quanto ao seu alcance.

Após as revoluções liberais, notadamente a Revolução Francesa, as concepções de legitimação teológica ou teleológica perderam espaço para a ideia de legitimação contratual.<sup>6</sup> Em poucas palavras, com o advento do liberalismo, a legitimação do Estado passa a ser vista como decorrente do contrato social. Através deste, o homem, com o objetivo de garantir direitos, renuncia a parte de sua liberdade ilimitada em favor do Estado, que, por sua vez, lhe assegura a liberdade civil e a propriedade, defendendo-as contra atos arbitrários. A legitimação contratual, nesses termos, pressupõe e exige a tríade liberdade, igualdade e fraternidade.

No pensamento contemporâneo, a teoria da justiça de John Rawls se constitui em uma boa referência dessa tradição contratualista. Com efeito, partindo das ideias intuitivas de liberdade e igualdade associadas na cultura política pública, Rawls propõe o artifício da posição original, de igualdade originária, na qual os sujeitos morais poderão deliberar sobre princípios de justiça. Para que essa deliberação não seja conduzida de acordo com o interesse particular, são excluídas todas as circunstâncias que decorram da fortuna natural ou que sejam produzidas

---

<sup>6</sup> Para análise dos modelos de legitimação, vide TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II. Valores e princípios constitucionais tributários. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 207-216.

pela sociedade (RAWLS, 1993). Rawls pretende um acordo cooperativo, que suponha a capacidade humana de cooperação, como esclarece no “Liberalismo Político” (RAWLS, 2000). O liberalismo igualitário de John Rawls é um bom ponto de partida para fundamentar uma reflexão que pretenda correlacionar liberdade e igualdade num discurso de moralidade política, que objetiva fundar as estruturas políticas de uma sociedade democrática.

A transparência fiscal, como princípio de legitimação que é, pode ser vista necessariamente sob esse prisma, ou seja, como esteio da liberdade, da igualdade e da fraternidade. Isto claro, compreende-se que a transparência fiscal gera obrigações não só para o Estado, mas também para os cidadãos. Afinal, através do contrato social, cada cidadão, ao mesmo tempo em que passa a poder exigir do Estado certas ações e restrições, compromete-se, ele próprio, a fazer sua parte e atuar de forma coerente com a tríade que rege esse relacionamento.

O tema será aprofundado mais à frente, mas o que se quer esclarecer desde já é o seguinte: em razão do contrato social, o Estado tem o dever de ser transparente e de prestar contas quanto ao que arrecada dos cidadãos-contribuintes e de como gasta esses valores em benefício dos cidadãos-beneficiários dos bens e serviços públicos, por meio de políticas públicas adequadas. Por outro lado, cada cidadão tem o dever de ser transparente e prestar contas quanto ao cumprimento de suas obrigações tributárias, não omitindo as informações que sejam necessárias à verificação do cumprimento de sua parcela de responsabilidade no contrato social.

Liberdade, igualdade e fraternidade, além de fins, são também meios reciprocamente relacionados. Por não corresponderem exatamente ao que se encontra no Estado de Natureza<sup>7</sup>, nem mesmo na Posição Original rawlsiana, mas sim ao que foi socialmente pactuado, exigem atuação ordenadora e têm custos. Circunscrevendo a questão à seara dúplice do financiamento e dos gastos do Estado, é imprescindível compreender que a forma de cada cidadão se certificar de que o contrato social está sendo cumprido é através do escrutínio do adimplemento do dever da outra parte. Assim, cada cidadão tem o direito de saber como estão sendo utilizados os recursos que foram recolhidos para financiar o Estado. Por outro lado, a sociedade, através dos

---

<sup>7</sup> O Estado de Natureza de Thomas Hobbes, de John Locke e de Jean-Jacques Rousseau, como se sabe, são distintos e o aprofundamento do tema não caberia neste trabalho. Para os limites do tema aqui tratado, importa saber dois aspectos que unem as ideias dos três autores: a relevância da propriedade privada nas relações entre os indivíduos no momento anterior ao contrato social e a compreensão deste como um pacto que leva o homem a abandonar a liberdade natural e substituí-la pela liberdade civil, com submissão ao poder maior da Lei.

mecanismos de ordenação e controle do Estado, tem o direito de saber se todos os concidadãos estão adimplindo suas obrigações.

Com tudo isso em mente, passa-se mais concretamente à questão da transparência fiscal no Brasil.

Com o objetivo de refundar o Estado Brasileiro através de uma constituição democrática, a Assembleia Constituinte de 1987 debruçou-se sobre aspectos das décadas anteriores que traduziam a opacidade no trato do dinheiro público. O grau de participação que deveria ser retomado pelo Legislativo, entre outros campos, no processo orçamentário, era tema recorrente dos debates. Ressaltavam-se os problemas decorrentes da criação, nos anos anteriores, de vários orçamentos, inclusive um orçamento monetário que abrangia considerável parcela dos gastos federais na forma de subsídios financeiros e creditícios, concedidos sem qualquer transparência (BACKES, 2009). Igualmente, as discussões acerca de obscuras renúncias de receitas influenciaram fortemente as proposições para a nova ordem que se gestava.<sup>8</sup>

Para a compreensão do pacto social que se refundava em 1988, antes de se adentrar aos dispositivos constitucionais e legais que tratam especificamente da questão da transparência fiscal, é elucidativa a leitura do preâmbulo da Constituição então promulgada:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.

A Constituição de 1988, atenta à opacidade estatal do período que a antecedeu, foi pródiga ao dispor sobre a exigência de publicidade e transparência. As ideias gerais de acesso à informação<sup>9</sup> e de publicidade e de participação do cidadão<sup>10</sup>, aliadas às disposições contidas no Título VI, destinado à tributação e ao orçamento<sup>11</sup> delineiam os principais aspectos da

---

<sup>8</sup> Para ampla análise dos debates ocorridos nas Audiências Públicas da Assembleia Nacional Constituinte, vide: BACKES, Ana Luiza, org.; AZEVEDO, Débora Bithiah de, org.; ARAÚJO, José Cordeiro de, org. Audiências públicas na Assembleia Nacional Constituinte: a sociedade na tribuna. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2009. 653 p.

<sup>9</sup> Veja-se por exemplo o art. 5º, XIV e XXXIII.

<sup>10</sup> Veja-se por exemplo o art. 37, caput e §§ 1º e 3º, II.

<sup>11</sup> Entre outros dispositivos, são emblemáticos os §§ 5º e 6º do art. 150, e os §§ 3º, 5º e 6º do art. 165.



transparência fiscal que se compreendia necessária para atender aos fundamentos e aos objetivos da República.

Ao lado disso, a afirmação da subsidiariedade do Estado nas últimas décadas, ao mesmo tempo em que constringe a predominância do Estado sobre os particulares, deixa também clara a responsabilidade dos cidadãos na solução dos problemas da sociedade.

O Estado Democrático e Social de Direito vai se afirmando, cada vez mais, como Estado Subsidiário. No Brasil essa característica fica muito clara a partir das reformas constitucionais da década de 90.

O Estado Subsidiário reflete um novo relacionamento entre Estado e Sociedade, no qual a Sociedade tem a primazia na solução dos seus problemas, só devendo recorrer ao Estado de forma subsidiária. (TORRES, 2014)

A compreensão de que o Estado é o intermediário entre o cidadão-contribuinte e o cidadão-beneficiário expõe as duas faces da transparência fiscal: dever do Estado, que não possui dinheiro originariamente, de ser transparente sobre quanto arrecada e como gasta; e dever do cidadão, que se vale dos direitos garantidos pelo Estado, de ser transparente quanto à sua parcela de responsabilidade no financiamento do Estado.

## **2. Transparência fiscal como dever do Estado.**

A publicidade e a transparência, como visto, foram fortemente gravadas na Constituição de 1988, permeando todas as esferas do relacionamento do Estado com o cidadão. Além das diretrizes gerais nesse sentido, contudo, há normas específicas que permitem compreender a transparência fiscal como princípio constitucional implícito (TORRES, 2014). Há vários dispositivos que caracterizam muito bem as obrigações estatais para a concretização de seu dever de transparência fiscal.

Tratando da parte bem inicial do percurso do financiamento estatal, chama atenção o §5º do artigo 150, que assevera que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. Nesse ponto cabe a reflexão sobre a célebre frase atribuída a Jean-Baptiste Colbert (1619-1683), conselheiro do rei Luís XIV, da França, segundo a qual a arte de tributar consiste em depenar o ganso obtendo o maior número possível de penas com o menor número possível de gritos.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Apesar de alguma controvérsia quanto à autoria e a citação exata, a ideia central se mantém.

Evidente que o contribuinte tem o legítimo interesse de saber o quanto paga de tributos, sendo inadmissível, no Estado Democrático de Direito, ser obrigado a entregar dinheiro ao Poder Público sem sequer saber o montante. Em relação aos tributos diretos, os valores são de mais fácil visualização. Por outro lado, o montante repassado ao consumidor a título de impostos indiretos não é facilmente perceptível. Justamente para que não fosse explorada a ignorância do contribuinte, o constituinte exigiu que o legislador determinasse medidas adequadas para esclarecimento dos consumidores.

Assim, após nada menos do que 34 anos, o §5º do artigo 150 finalmente veio a ser regulamentado pela Lei nº 12.741/2012. Antes tarde do que nunca. De toda forma, cabe pontuar que ainda há dúvida se as medidas previstas no referido diploma vêm atendendo à finalidade pretendida pela Constituição. Sem embargo da relevância do assunto, não cabe aprofundá-lo neste momento.

Outros aspectos muito importantes no que diz respeito à transparência fiscal dizem respeito à obrigatoriedade da elaboração do orçamento, com todos os seus requisitos, e ao controle das renúncias de receita. A lógica é que as entradas e as despesas sejam retratadas com a máxima clareza e fidelidade.

Especificamente quanto às renúncias de receitas, que vinham sendo efetivadas de forma extremamente opaca no período anterior a 1988, a Constituição se preocupou em proibir sua utilização camuflada, que tem intrinsecamente o condão de enriquecer alguns contribuintes ao custo do empobrecimento do Estado. O §6º do art. 150 e o §6º do art. 165 demonstram bem a preocupação com esse risco ao exigirem, em síntese, que qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão só poderão ser concedidos mediante lei específica.

Ao lado das disposições constitucionais específicas quanto às regras tributárias e orçamentárias em si, é bastante relevante a preocupação do constituinte quanto aos mecanismos para que o cidadão possa efetivamente exercer o escrutínio da atividade orçamentária e fiscal do Estado.

Quando a Constituição assevera, no artigo 31, §3º, que “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”, percebe-se a preocupação em municiar o cidadão com o meios mínimos para que ele possa, de fato, exercer vigilância.

Durante muito tempo, um aspecto que dificultou o efetivo controle social das contas públicas foi o entendimento de que a publicidade e a transparência se consideravam atendidas com a mera disponibilização das informações pelo Estado, independentemente da forma. Ao longo dos anos, todavia, foi se construindo a compreensão de que os dados precisam ser inteligíveis e relevantes. Isto é, a linguagem e a forma de apresentação do conteúdo devem permitir que ele seja realmente tão compreensível quanto possível aos seus destinatários. Assim, a prestação de informação em linguagem extremamente técnica, de forma muito complexa ou fora de contexto não cumpre o dever de publicidade e transparência (BARCELLOS, 2015).

Na verdade, diante da enorme quantidade de dados produzidos pelos Estados contemporâneos, a disponibilização desordenada de um mar de irrelevâncias no meio do qual constam as informações realmente caras aos cidadãos pode inclusive corresponder a uma estratégia para burlar o dever de transparência.

Nesse sentido, a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) veio justamente consolidar aspectos materiais do que se deve entender como transparência. O artigo 8º do referido diploma, por exemplo, deixou claro que a divulgação das informações deve ser independente de requerimentos e em local de fácil acesso, sendo obrigatória a disponibilização na internet, inclusive contando com ferramentas de pesquisa de conteúdo que permitam o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão. A internet, sem dúvida nenhuma, é uma ferramenta da maior importância na concretização da transparência, tanto por permitir rapidez na atualização das informações quanto por reduzir muito o custo de informação do cidadão.

Muito do que veio a ser tratado na Lei 12.527/2011 se aplica perfeitamente ao tema da transparência fiscal. Aliás, a Lei de Acesso à Informação, com a preocupação de criar e consolidar uma cultura de transparência, acabou exercendo muita influência em diversas áreas e estimulando a edição de outras leis tendente a explicitar mecanismos para garantir o acesso e a qualidade da informação.

Por força da Emenda Constitucional nº 108, de 26 de agosto de 2020, o constituinte derivado fez incluir o art. 163-A na Constituição, tornando ainda mais claro que não só a publicidade dos dados, mas também o formato em que são apresentados, é fundamental para a efetiva transparência fiscal. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 163-A. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disponibilizarão suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade,

formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público.

A nova previsão constitucional, ao tratar do formato da disponibilização das informações contábeis, orçamentárias e fiscais, veio fortalecer normas infraconstitucionais que já vinham tratando sobre o assunto.<sup>13</sup> Interessante observar também que a primeira parte do novo artigo 163-A (incluído apenas em 2020) tem a mesma redação do §2º do artigo 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2001), incluído pela Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016.

Nesse ponto, cabe destacar a importância da LRF no tema da transparência fiscal. Os artigos 14, 48 e 49 já traziam, desde a redação original, diretrizes importantes. Foi, todavia, com as modificações introduzidas pela Lei Complementar nº 131/2009 (conhecida como Lei da Transparência) e mais recentemente pela Lei Complementar nº 156/2016 que foram pormenorizados mecanismos tendentes a assegurar a transparência fiscal. Entre outros pontos, incluiu-se a exigência de liberação, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público (art. 48, §1º, II) e a adoção de sistema integrado de administração financeira e controle que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União (art. 48, §1º, III).

O avanço da legislação no sentido de garantir cada vez mais mecanismos que facilitem a efetiva transparência fiscal e o controle social é extremamente relevante, notadamente diante da compreensão de que democracia e tributação estão intimamente ligadas. Em razão dessa conexão, as administrações tributárias modernas têm buscado pautar suas atividades na transparência, na responsividade e na *accountability*, buscando reforçar, através da tributação, as ligações entre cidadão e governo (CHRISTOPOULOS, 2012).

---

<sup>13</sup> No contexto da inclusão do dispositivo, interessante observar que algumas normas infraconstitucionais haviam tido sua constitucionalidade questionada. Por todos, veja-se a ADI 2198, proposta no ano 2000 pelo Governador do Estado da Paraíba, questionando a Lei Federal nº 9.755/98, que dispõe sobre a criação, pelo TCU, de sítio eletrônico de informações sobre finanças públicas, com dados fornecidos por todos os entes da federação. O principal argumento trazido na inicial era a suposta violação ao princípio federativo. O pedido foi julgado improcedente, em 2013, tendo o STF afastado a tese do desrespeito ao princípio federativo e sublinhado que a lei se enquadra no “contexto do aprimoramento da necessária transparência das atividades administrativas, reafirmando e cumprindo, assim, o princípio constitucional da publicidade da administração pública”.

As razões da evasão fiscal e os meios de combatê-la são, há muito tempo, tema de estudo de economistas e juristas. De um lado, os defensores da teoria da *economics of crime* baseiam-se na ideia de que o contribuinte sempre irá buscar maximizar os próprios interesses econômicos, optando por descumprir a lei se o risco de ser descoberto e punido for inferior ao benefício que pode obter com o desvio. Assim, os adeptos dessa teoria defendem que a única forma de evitar a evasão fiscal é através da realização de auditorias e da imposição de sanções severas que desestimulem o desvio do contribuinte.

De outro lado, defendendo que o cumprimento das normas tributárias envolve mais do que a mera ameaça da punição em caso de desconformidade, vem crescendo nas últimas décadas o estudo da chama moral tributária, que influenciaria os cidadãos quanto à decisão de cumprir ou não suas obrigações tributárias.

A moral tributária seria o primeiro elemento da trilogia ética da cidadania fiscal, que abrange ainda o pacto social e a coesão social (CARRASCO, 2011). Nessa linha, a cidadania fiscal, entendida como consciência e força social corresponsável pela conformação de um Estado social comprometido com uma sociedade democrática, justa e coesa, parte do despertar coletivo da responsabilidade e do compromisso dos cidadãos (CARRASCO, 2011).

La ciudadanía fiscal concebida como proceso de apertura de la consciencia individual y colectiva, se convierte en un medio de unión y de cambio ciudadano de impredecible pro actividad; comprometida con las aspiraciones y expectativas más íntimas de las personas y de los grupos sociales. Del fortalecimiento de esa apertura depende la consolidación de mecanismos que permitan una fluida reflexión ciudadana y una real posibilidad de diálogos e intercambio intercultural; de la capacidad de intervenir en la toma de decisiones de los gobiernos locales y del gobierno nacional y de perseverar en procesos autoformativos permanentes. Si se induce esa participación consciente y comprometida, con éxito, si se la construye con una capacitación y auto-capacitación intensa, se convierte en un aspecto estratégico que afecta a la mentalidad, a las actitudes y a los sentimientos de las personas y de ese modo, a la ‘cultura ética ciudadana de la Nación’, por decirlo así. (CARRASCO, 2011)

Assim, a relação entre a cobrança de tributos e a alocação dos recursos provenientes dessa fonte está no centro do contrato social. Quando há a percepção do bom uso das verbas públicas, o cidadão tende a aceitá-la, pois enxerga benefícios produzidos com a arrecadação e usufrui dos bens e serviços oferecidos pelo Estado. Sob essa ótica, a melhor maneira de fortalecer o contrato social é através da transparência da alocação dos recursos obtidos com a arrecadação tributária e da responsividade estatal, atendendo às necessidades da população. (CHRISTOPOULOS, 2012).

A questão passa, como não poderia deixar de ser, pela percepção individual de que não se está sendo injustamente lesado, de que cada parte do contrato social está cumprindo suas obrigações. Sem esta confiança, sem a percepção de legitimidade na cobrança do tributo, o cidadão dificilmente cederá sua propriedade - cuja defesa foi um dos objetivos da celebração do contrato social - a outrem, salvo mediante ameaça de severa sanção. Mas nesse caso, de expropriação fundada na ameaça e não na razão, o próprio contrato social - legitimação do Estado moderno - é colocado em xeque. Nas veementes e precisas palavras de KLAUS TIPKE (2002), “la renovacion moral del contribuyente sólo será posible quando la moral se introduzca de nuevo en las leyes tributarias y la Justicia tributaria no quede ya como algo marginal”. O que se trata é de identificar uma moralidade política indispensável nas instituições e nas relações dos cidadãos com o Estado, que é imprescindível numa democracia participativa.

A compreensão de que a relação tributária está no coração do contrato social deixa clara a existência de obrigação de ambas as partes nessa relação. Até aqui, a questão foi vista principalmente sob o enfoque do dever do Estado de ser transparente com o cidadão. É chegada a hora de se analisar a outra face dessa moeda.

### **3. Transparência fiscal como dever do cidadão.**

Seja com foco na liberdade, seja com foco na solidariedade, os direitos não são autorrealizáveis nem leis da física que se concretizam independente de esforço. Assim fosse, o homem não teria abandonado o estado de natureza e não teria havido necessidade do contrato social.

O Estado, no papel de Administração Tributária, tem como missão arrecadar de modo justo e eficiente. Para que isso seja possível, é imprescindível que o cidadão seja transparente quanto aos aspectos de sua vida privada que ensejam a incidência de tributos. Trata-se de uma limitação legítima do direito à privacidade, ligada ao dever fundamental de pagar impostos, conforme a capacidade de cada um, garantindo-se a isonomia entre todos os concidadãos.

#### **3.1. O custo dos direitos e das políticas públicas.**

Antes de se adentrar na questão do dever de transparência do cidadão, é importante jogar um pouco de luz sobre um fato: os direitos, todos eles, têm custos. Negligenciar este fato, por vezes obscurecido pela classificação de direitos como negativos e positivos ou como de

primeira, segunda e terceira geração, pode conduzir a equivocadas conclusões. Por isso, qualquer discussão sobre direitos (de qualquer categoria) envolve considerações de cunho orçamentário.

[...] qualquer comunidade organizada, mormente uma comunidade organizada na forma que mais êxito teve até ao momento, na forma de estado moderno, está necessariamente ancorado em deveres fundamentais, que são justamente os custos lato sensu ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Comunidade cuja organização visa justamente realizar um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos e liberdades, sejam os mais modernos direitos sociais. (NABAIS, 2002)

A questão dos deveres fundamentais, é sempre bom ressaltar, deve ser obrigatoriamente vista sob o prisma da soberania fundada na dignidade humana. É indevida, portanto, qualquer interpretação que conduza a um comunitarismo que anule a liberdade individual numa teia de deveres ou funções (NABAIS, 1998).

Assentado este ponto fundamental e inolvidável, cuidando para que o estudo dos deveres fundamentais jamais dê azo ao extremismo de um estado totalitário, deve-se registrar que o outro extremo, de um liberalismo que apenas reconhece direitos e deixa de lado a responsabilidade comunitária dos indivíduos, pode conduzir à ruptura do contrato social que legitima o Estado de Direito.

Nessa linha, o Estado subsidiário, “no qual a Sociedade tem a primazia na solução dos seus problemas, só devendo recorrer ao Estado de forma subsidiária” (TORRES, 20104) é também Estado fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente supridas pelos impostos, colocados a cargo de toda a comunidade (NABAIS, 1998).

Com atenção ao fato de que todos os direitos têm custos, compreende-se que a própria liberdade depende de um conjunto de instituições liberais e não da ausência de intervenção estatal na esfera privada. Daí se vê que não só os pobres dependem do Estado para proteger direitos à redistribuição de renda, mas também os ricos se valem, e muito, da estrutura estatal, pois seu direito de propriedade também depende da existência de instituições capazes de protegê-lo (HOLMES; SUSTEIN, 1999).

Entender os custos dos direitos civis e de liberdade, por vezes chamados de direitos negativos ou de primeira geração, é extremamente importante. Com alguma frequência se ouve uma camada mais rica da população afirmar que o Estado em nada lhe aproveita e que não há sentido em pagar impostos, visto que não é beneficiária das prestações relativas aos direitos sociais. Ainda que, por hipótese, se desconsiderasse o dever de solidariedade, é importante

sublinhar que boa parte dos recursos do Estado são gastos exatamente com os direitos de liberdade que mais aproveitam a essa camada mais rica da população. Esses gastos são normalmente colocados à frente dos gastos com os direitos sociais, muitas vezes prestados de forma bastante deficiente, sob o argumento da reserva do possível.

Quando se tem em mente a atuação estatal visando a efetivação dos direitos fundamentais, inclusive das liberdades fundamentais, torna-se imperiosa a percepção da necessidade de financiamento de políticas públicas, mas também a necessidade em um Estado Democrático da participação popular na gestão pública, inclusive do ponto de vista da gestão dos recursos públicos.

A questão dos custos dos direitos, inclusive os ligados à liberdade, está intimamente ligada à compreensão do contrato social e do Estado Democrático de Direito. Não se poderia deixar de chamar atenção para o tema ao se tratar da transparência como dever do cidadão. Feita essa breve observação, passa-se ao outro aspecto crucial no estudo da transparência fiscal: o risco causado pela conduta opaca do contribuinte.

### **3.2. O risco causado pela conduta opaca do cidadão.**

As obrigações tributárias podem encontrar resistência por parte do contribuinte. Corrupção, elisão e sonegação fiscal são condutas que afetam gravemente o Estado, enriquecendo indevidamente alguns indivíduos às custas da coletividade. A melhor forma de evitar e combater qualquer dessas condutas é através da transparência do cidadão quanto aos aspectos de sua vida que dão ensejo à cobrança de tributos. Como boa parte dos cálculos tributários é feita conforme as declarações prestadas pelo contribuinte, que pode eventualmente não ser fiel aos fatos, o Estado deve ter meios de verificar o efetivo cumprimento das normas e fazer com que elas sejam respeitadas. O princípio da transparência, assim, se presta a evitar os riscos causados pelo contribuinte “no sentido do combate à elisão fiscal abusiva, ao sigilo bancário encobridor de sonegação de tributos e à corrupção ativa” (TORRES, 2014).

Nesse contexto, a prerrogativa da Administração Tributária de acessar informações e dados do contribuinte é uma legítima restrição constitucional aos direitos fundamentais de proteção de dados e informações, da privacidade ou mesmo da intimidade, desde que seja



proporcional e não atinja o núcleo essencial de tais direitos (TORRES, 2014). Nesse sentido, a Constituição Federal estabelece no artigo 145, § 1º, que

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

É realmente fundamental que o estudo da transparência fiscal se faça com muita atenção a esse aspecto, sob pena de ser subvertida a lógica do financiamento do Estado, onerando excessivamente algumas pessoas e deixando que outras se esquivem do pagamento dos tributos. Afinal, os objetivos da República Federativa do Brasil só poderão ser atingidos se cada cidadão cumprir a sua responsabilidade para com o Estado.

A ideia, por vezes propagada até por políticos, de que a existência de corrupção ou o fato de o Estado não prestar adequadamente os serviços públicos conduziria à justificação para a sonegação é totalmente desarrazoada. Além de dar ensejo à falência estatal, contém a semente da ruptura da coesão social. Se cada cidadão considerar legítimo não pagar tributos porque o Estado ou outros concidadãos não cumprem os seus deveres, o Estado Democrático de Direito cai por terra.

Por isso, ao lado da imposição de que o Estado seja transparente e promova a confiança, deve também a Administração Tributária garantir que todos os cidadãos cumpram seus deveres na manutenção do Estado.

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. [...] Daí que se não possa falar num (pretense) direito fundamental a não pagar impostos (NABAIS, 1998).

Nesse contexto, a questão do sigilo bancário ganha extrema relevância.

Durante muito tempo, doutrina e jurisprudência se fecharam à “possibilidade de desvendamento do segredo bancário pela própria autoridade fiscalizadora” (TORRES, 2014). A posição, muitas vezes indicando esteio nos incisos X e XII do artigo 5º da Constituição Federal ou de uma interpretação restritiva do artigo 38, §5º, da Lei nº 4.595/64 continuou forte mesmo com a revogação deste último dispositivo pela Lei Complementar nº 105/2001.

A situação finalmente se alterou em 2016, quando o Supremo Tribunal Federal julgou improcedentes quatro ações diretas de inconstitucionalidade<sup>14</sup> que questionavam o acesso de dados bancários pela Administração Tributária, sem necessidade de autorização judicial.

Na ocasião, o Plenário do STF destacou que a LC nº 105/2001, ao permitir que a Administração Tributária obtivesse acesso a dados bancários para identificar, com maior precisão, por meio de legítima atividade fiscalizatória, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, não abriu possibilidade para a divulgação de tais informações. Assim, não haveria uma verdadeira quebra de sigilo, pois mantinha-se resguardada a intimidade e a vida íntima do correntista. O STF afirmou que a LC nº 105/2001 é inclusive bastante protetiva na ponderação entre o acesso aos dados bancários do contribuinte e o exercício da atividade fiscalizatória. Além de corresponder a medida de fiscalização sigilosa e pontual, o acesso amplo aos dados bancários exigiria a existência de processo administrativo ou procedimento fiscal, trazendo para o contribuinte todas as garantias da Lei nº 9.784/1999 e permitindo controle sobre os atos da Administração Tributária.

Em seu voto na ADI 2390, o Ministro Dias Toffoli, salientou a diferença entre quebra de sigilo, que corresponderia à divulgação ou publicidade das informações bancárias, e utilização dos dados bancários pela Administração Tributária, nos exatos limites da Constituição e da lei. Nesses termos, o que a LC nº 105/2001 previu não foi uma quebra de sigilo, mas uma transferência de sigilo, dos bancos à Administração Tributária, inexistindo distinção entre essas espécies de sigilo que pudesse apontar para uma menor seriedade do sigilo fiscal em face do bancário. De fato, não há por que achar que os dados financeiros da pessoa estão mais bem guardados com o gerente ou o caixa do banco do que com um auditor fiscal, ainda mais diante das limitações impostas pela lei e as sanções nela previstas em caso de quebra do sigilo.

Ressaltou que, por se tratar de mero compartilhamento de informações sigilosas, seria adequado situar os dispositivos legais impugnados na categoria de elementos concretizadores dos deveres dos cidadãos e do Estado na implementação da justiça social, a qual teria, como um de seus mais poderosos instrumentos, a tributação. Destacou, igualmente, que o dever

---

<sup>14</sup> As ADI nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, julgadas conjuntamente em 24/2/2016, atacavam normas federais que possibilitam a utilização, por parte da fiscalização tributária, de dados bancários e fiscais, sem a intermediação do Poder Judiciário (LC 104/2001, art. 1º; LC 105/2001, artigos 1º, § 3º e 4º, 3º, § 3º, 5º e 6º; Decreto 3.724/2001; Decreto 4.489/2002; e Decreto 4.545/2002).

fundamental de pagar tributos estaria alicerçado na ideia de solidariedade social e que, por representar o contributo de cada cidadão para a manutenção e o desenvolvimento de um Estado que promove direitos fundamentais, seria preciso que se adotassem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal.

Assim, após reafirmar não haver propriamente quebra de sigilo e salientar os diversos mecanismos de proteção ao contribuinte previstos na LC nº 105/2001, que inclusive estabelece que a divulgação de informações bancárias pelas instituições financeiras fora das hipóteses previstas na lei constitui crime, o Ministro Dias Toffoli conclui:

Sendo o pagamento de tributos, no Brasil, um dever fundamental, por representar o contributo de cada cidadão para a manutenção e o desenvolvimento de um Estado que promove direitos fundamentais, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal.

De fato, o compartilhamento de informações entre instituições financeiras e Administração Tributária se revela fundamental para enfrentar o problema da sonegação fiscal, que inviabiliza a concretização dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Se, por um lado, o cidadão tem o direito de saber quanto o Estado arrecada e como gasta, por outro lado, cada cidadão tem o direito de que todos os demais contribuintes paguem corretamente o tributo devido, de modo que haja uma distribuição justa dos encargos financeiros do Estado. Se, como visto na sessão anterior, a percepção do mau uso das verbas públicas ou da falta de responsividade do Estado tende a diminuir a disposição do cidadão cumprir suas obrigações tributárias, é igualmente verdade que a percepção da prática generalizada de sonegação, por muitos concidadãos ou grandes empresas, também desestimula o cumprimento das normas tributárias. A questão, novamente, diz respeito ao sentimento de que não se está sendo injustamente lesado.

A sonegação fiscal, ao subverter a lógica dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, causa o aumento da carga tributária, gerando uma distribuição extremamente desigual, já que os custos do Estado acabam sendo redirecionados e recaindo precisamente na parcela mais pobre da população, frequentemente através dos impostos indiretos.

No mesmo dia em que foram julgadas essas quatro ADI, foi também julgado o RE 601.314, no qual se alegava a inconstitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que permitiu o fornecimento de informações sobre movimentações financeiras diretamente à Administração Tributária, sem autorização judicial, bem como a impossibilidade

da aplicação da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência.<sup>15</sup> O mencionado Recurso Extraordinário, relatado pelo Ministro Edson Fachin, foi o *leading case* do Tema de Repercussão Geral nº 225, no qual foi firmada a tese de que não há inconstitucionalidade na possibilidade de a Administração Tributária examinar registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa.<sup>16</sup>

No julgamento do recurso, o STF destacou que se estava diante do confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão. Ressaltou a necessidade de se analisar o caso à luz da finalidade principal da tributação, que é realizar a igualdade, com respeito tanto à autonomia individual quanto ao autogoverno coletivo. Se pela face da autonomia individual todo cidadão tem o igual direito de não sofrer intromissões ou ofensas arbitrárias, no plano do autogoverno coletivo a igualdade se realiza pelo pagamento de tributos conforme a capacidade contributiva de cada um, assim custeando um Estado soberano e que possa satisfazer as necessidades coletivas e garantir direitos.

Em trecho de seu voto, o Ministro Edson Fachin assim expôs a questão:

[...] a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo, por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

Mais à frente, depois de mencionar o direito do contribuinte, assegurado constitucionalmente, de conhecer as informações que lhes digam respeito contidas em registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público (artigo 5º, LXXII, a), inclusive para permitir eventual recuperação de tributos pagos indevidamente, acrescenta:

Nesse sentido, ante a ausência de uma dicotomia definitiva e real entre Fisco e Contribuinte, como colocado nas premissas desse voto, a meu ver, a mesma lógica de

---

<sup>15</sup> Os dispositivos constitucionais supostamente violados seriam os artigos 5º, X, XII, XXXVI, LIV, LV; 145, § 1º; e 150, III, a, da Constituição Federal.

<sup>16</sup> A exata redação da tese é a seguinte: “I - O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; II - A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN.”

boa-fé, lealdade cívica e cooperação com a atividade fiscal é exigível de todos os contribuintes, em decorrência do imperativo de igualdade que se coloca em relação aos demais concidadãos.

Concluiu, por fim, que a legislação impugnada era constitucional, tendo estabelecido requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, simultaneamente mantendo o sigilo dos dados do contribuinte, tendo havido um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal, o que garante a privacidade e intimidade do cidadão.

Seria realmente contraditório considerar a existência de sigilo bancário oponível à Administração Tributária se a lei, com o objetivo de concretizar o comando contido no artigo 145, § 1º, da Constituição, exige que o cidadão informe os valores depositados ou transacionados por instituições financeiras. Na verdade, o próprio contribuinte já deveria ter prestado as informações corretas de maneira espontânea e, se não o fez, afrontou a lei e, em última análise, a própria Constituição. O segredo pretendido seria, ele sim, inconstitucional.

É relevante ainda mencionar que, em abril de 2009, o G20, em conjunto com a OCDE, estabeleceu um Fórum Global, com a missão de acabar com a “era do segredo bancário”. Na esteira dos países mais desenvolvidos do mundo, o Brasil passou a assumir compromissos internacionais voltados para trocas de informações fiscais entre mais de cem países signatários, notadamente através da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal e da Convenção para Troca Automática de Informação Financeira em Matéria Tributária. O Brasil aderiu também ao Programa da OCDE *Base Erosion and Profit Shifting*, comprometendo-se a evitar os efeitos negativos da chamada concorrência fiscal entre Estados soberanos, com especial enfoque nos problemas envolvendo os paraísos fiscais.

Seria, nesse contexto, incoerente manter o entendimento de que haveria, no Brasil, um direito de segredo do cidadão, oponível à Administração Tributária, quanto aos elementos que definem o quanto se deve pagar de tributos. Informações essas, repita-se, que o cidadão tem obrigação legal de informar de forma precisa, para que o Estado possa atender ao comando do artigo 145, §1º da Constituição.

#### **4. Transparência Fiscal e Eficácia das Políticas Públicas.**

Cabe, como decorrência do que foi exposto anteriormente quanto à transparência fiscal, salientar sua relevância para a eficácia das políticas públicas, sendo ela crucial para a definição de um bom governo e parte do que normalmente se identificará com o dever do Estado de prestar contas (accountability). Para que seja possível avaliar a eficácia e a eficiência de políticas públicas, é indispensável a transparência fiscal. Deve se aferir não só os recursos que foram postos em uma política pública para que ela atinja seus objetivos, como a eficácia dos efeitos da mesma política. Essa mesma avaliação das políticas públicas é tida como forma de prestar contas (BEKKERS, FENGER, SCHOLTEN, 2017). Na definição de MENDIETA & SANCHEZ (2016, p.348), a transparência pode ser definida, em sua conexão com a ética pública, como:

La transparencia puede ser definida como el flujo incremental de información oportuna y confiable de carácter económico, social y político, accesible a todos los actores relevantes, información que, en el ámbito de lo público debe permitir evaluar a las instituciones que la aportan y formar opiniones racionales y bien sustentadas a quienes deciden o participan en la decisión.

Existe uma clara conexão da transparência e, em particular, da transparência fiscal, com a democracia, já que ela supõe cidadãos informados, pessoas com capacidade para julgar o que faz o governo, bem como governantes com compromissos de moralidade política. As correlações entre transparência na gestão pública, qualidade de democracia e melhora de eficiência da atuação do Estado são objeto de uma série de estudos, que salientam os efeitos benéficos. (MENDIETA&SANCHEZ, 2016, p. 350). Se a transparência é um requisito fundamental da democracia, não é o único, porém. Na verdade, deve-se assumir que a transparência deve se equilibrar como outros elementos fundamentais em uma democracia, como a segurança, a propriedade e as próprias liberdades individuais. Por isso mesmo, se deve haver transparência nos gastos públicos (e transparência com clareza), é indispensável também que na relação do cidadão com o Estado e no acesso a dados pessoais, existe um dever do Estado de processá-los adequadamente, com a utilização correta das informações e dados.

## **CONCLUSÃO.**

O princípio da transparência fiscal é crucial para o Estado Democrático de Direito. Através da transparência, Estado e cidadãos reafirmam seu compromisso com o contrato social, buscando superar as inseguranças recíprocas que podem enfraquecer o vínculo que os une. A

Constituição Federal de 1988 foi pródiga ao dispor sobre a exigência de publicidade e transparência e a produção legislativa que a seguiu, sobretudo após o ano 2000, deixou ainda mais claro o elo entre transparência e democracia.

Como dever do Estado, a transparência corresponde à obrigação de atuar com clareza e abertura e envolve a elaboração do orçamento e a sua gestão responsável, garantindo ao cidadão informações inteligíveis e fiéis sobre as receitas e as despesas. Como dever do cidadão, a transparência exige-lhe que não atue de forma camuflada e inspira as normas antielisivas e antissigilo bancário. O legítimo escrutínio, de lado a lado, diminui a insegurança e a desconfiança, elementos capazes de destruir qualquer relação.

Se de um lado o cidadão tem o direito de saber quanto o Estado arrecada e como gasta, de outro lado tem o direito de que todos os demais concidadãos paguem corretamente o tributo devido, de modo que haja uma distribuição justa dos encargos financeiros do Estado. Considerando que a percepção de estar sofrendo injusta lesão em razão de conduta alheia, seja do Estado seja dos demais cidadãos, diminui a disposição de cada pessoa para cumprir a lei, é fundamental que cada cidadão confie na correta e efetiva aplicação das normas tributárias, que a todos devem atingir, conforme as diretrizes constitucionais.

A compreensão das duas faces da transparência fiscal, portanto, é fundamental para o fortalecimento do Estado Democrático de Direito. Os cidadãos devem ser tratados com respeito e, ao mesmo tempo, assumir seu papel de corresponsáveis pelo Estado. É preciso estar claro que os tributos não são meros sacrifícios e que as prestações estatais, financiadas por toda a sociedade, não são dádivas.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:**

ABRAHAM, Marcus. Orçamento público como instrumento de cidadania fiscal. *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, Curitiba, v. 17, n. 17, p. 188-209, jan./jun. 2015. Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/596/421>. Acesso em: 20/09/2020.

BACKES, Ana Luiza, org.; Azevedo, Débora Bithiah de, org.; Araújo, José Cordeiro de, org. *Audiências públicas na Assembleia Nacional Constituinte: a sociedade na tribuna*. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2009.

BARCELLOS, Ana Paula. Acesso à Informação: os principais da Lei Nº 12.527/2011. *Quaestio Iuris (Impresso)*, v. 8, p. 1741, 2015. Disponível em <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/18818>, acesso em 14/09/2020

BEKKERS, Victor; FENGER, Menno; SCHOLTEN, Peter. Public Policy in Action – Perspectives on The Police Process. Northampton: Edward Elgar, 2017.

BOGOSSIAN, Andre. Levando o orçamento a sério como instrumento de controle de políticas públicas. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 5, nº 2, 2015 p.178-198. Disponível em <https://core.ac.uk/download/pdf/230225343.pdf>. Acesso em 20/9/2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública. Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/data/files/84/34/1A/4D/43B0F410E827A0F42A2818A8/2663788.PDF>, acesso em 12/09/2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial para avaliação de governança em políticas públicas. Brasília: TCU, 2014. Disponível em [https://portal.tcu.gov.br/data/files/61/86/7D/09/8CA1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial\\_avaliacao\\_governanca\\_politicas\\_publicas.PDF](https://portal.tcu.gov.br/data/files/61/86/7D/09/8CA1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial_avaliacao_governanca_politicas_publicas.PDF), acesso em 13/09/2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório sistêmico sobre transparência pública. Relatoria Ministro Augusto Sherman Cavalcanti. Brasília : TCU, Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), Secretaria-Geral da Presidência (Segepres), 2018. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/fisc-transparencia-relatorio-sistêmico-sobre-transparencia-publica.htm>, acesso em 12/09/2020.

CARRASCO, Carlos Marx. Definición, alcance y objetivos del concepto de moral tributaria. *In* La moral tributaria como factor determinante en el mejoramiento de la eficacia de la administración tributaria. 45ª Asamblea General Del CIAT. Quito: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, 2011. Disponível em [https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2011/Espanol/e-book\\_asamblea\\_2011.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2011/Espanol/e-book_asamblea_2011.pdf). Acesso em 30 out 2020.

CARVALHO, Vanessa Cerqueira Reis de. Transparência Fiscal. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, nº 54, 2001.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos; BASTOS, Frederico Silva. Administração tributária eficiente, democracia e desenvolvimento: experiências internacionais sobre índices de transparência fiscal e sua utilidade para o brasil. Revista Discente DIREITO GV - redGV, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 11-30, ago. 2012. ISSN 2238-9806. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdiscentegv/article/view/23835/22599>>. Acesso em: 12 Set. 2020.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. The Cost of Rights. Why liberty depends on taxes. New York: W.W. Norton, 1999.

MENDIETA, Manuel Villoria; SÁNCHEZ, Agustín Izquierdo. Ética Pública y Buen Gobierno. Madri: Tecnos, 2016.



NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. REVISTA DA AGU. v.1. n.01. 2002. DOI: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.1.e01.2002>

RAWLS, John. Liberalismo Político. São Paulo: Ática, 2000.

RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. Trad. de Carlos Pinto Correia. Lisboa: Editorial Presença, 1993.

TIPKE, Klaus. Moral Tributaria del Estado Y de Los Contribuintes. Trad. de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flávio (Organizadores). Dicionário de princípios jurídicos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II. Valores e princípios constitucionais tributários. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

WILLEMANN, Marianna Montebello. Desconfiança institucionalizada, democracia monitorada e instituições superiores de controle no Brasil. Revista de Direito Administrativo [recurso eletrônico], Belo Horizonte, v. 263, maio/ago. 2013. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/10649/9643>, acesso em 14/9/2020.

WRIGHT, Gabriel Aragão. Análise dos fatores determinantes da transparência fiscal ativa nos municípios brasileiros. João Pessoa, 2013. Orientador: Edilson Paulo Dissertação (Mestrado) – UnB-UFPB-UFRN. Disponível em [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/42037/1/5\\_Dissertacao\\_Gabriel\\_Wright.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/42037/1/5_Dissertacao_Gabriel_Wright.pdf), acesso em 13/09/2020.