

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Emmily Teixeira de Araújo

**Transparência na administração pública tributária e controle social da gestão
fiscal**

Brasília

2017

Emmily Teixeira de Araújo

**Transparência na administração pública tributária e controle social da gestão
fiscal**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

Linha de pesquisa: Transformações na ordem social e econômica e regulação.

Brasília

2017

Emmily Teixeira de Araújo

**Transparência na administração pública tributária e controle social da gestão
fiscal**

Esta Dissertação foi julgada _____ para obtenção do Título de “Mestre”, e
_____ em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da
Universidade de Brasília.

Brasília, 25 de setembro de 2017.

Prof. Dr. Valcir Gassen
Coordenador do Curso

Banca examinadora:

Prof. Dr. Valcir Gassen
Orientador
Universidade de Brasília

Prof. Dr. Menelick, de Carvalho Neto
Membro
Universidade de Brasília

Prof. Dr. Cristiano Kinchescki
Membro
Instituto Brasiliense de Direito Público

Prof. Dr. Guilherme Scotti Rodrigues
Universidade de Brasília
Suplente

À minha família, por tudo.

Aos meus amigos, por sempre.

RESUMO

Desde a Constituição Federal de 1988, que erigiu a publicidade como um dos princípios norteadores da Administração Pública, o Brasil começou a experimentar uma nova visão acerca do controle dos gastos públicos pela própria sociedade, grande financiadora do aparato estatal. Contudo, apesar da previsão constitucional, o controle ainda se manteve impossibilitado, pois os gestores limitavam-se a publicar de maneira insuficiente alguns poucos atos administrativos, sem grande relevância para o efetivo conhecimento da destinação dos recursos arrecadados. Diante dessa insatisfação, foi surgindo, ao longo das últimas décadas, todo um arcabouço normativo, com a finalidade de efetivar esse acesso e também de ampliá-lo, na medida em que se passou a um conceito que ultrapassava a mera publicidade, a saber, o de transparência. São os principais elementos dessa evolução as Leis Complementares n. 101/2000 e n. 131/2009, além das Leis n. 12.527/2011 e n. 12.741/2012. Além da pluralidade de normativas, e até como uma consequência dela, vê-se inúmeras iniciativas da própria sociedade, que vêm se multiplicando pelo país, no sentido de fazer valer os seus direitos no que diz com o controle social da gestão fiscal, fazendo com que os gestores ajam com maior responsabilidade e zelo na administração dos recursos públicos, notadamente os advindos da tributação, que apesar de ser alta e marcada por uma matriz regressiva, não parece retornar como deveria, na melhoria da qualidade de vida da população.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Administração pública. Gestão fiscal. Publicidade. Transparência.

ABSTRACT

Since the publication of the Brazilian Federal Constitution in 1988, which upholds publicity as one of its major public administration principles, Brazil began to experiment a new approach on the control of public expenses started by society itself, the biggest funder of the state apparatus. However, despite provided by the Constitution, proper control kept unavailable due do the fact that public managers limited themselves to publish some few administrative acts, which ended not being relevant to the proper acknowledgment of the destination given to collected resources. Because of this insufficiency, in the last decade, a new set of legal acts and norms started to appear with the purpose of broadening and bringing effectiveness to this access and control, surpassing the mere concept of publicity and evolving into the concept of public transparency. The main elements on this evolution are the Supplementary Laws n. 101/2000 and n. 131/200, and also the Laws n. 12.527/2011 and n. 12.741/2012. Besides the varied numbers of legal acts, as well as in consequence of those, it can be observed throughout Brazilian society an increase of initiatives meant to uphold rights to a social control of budget management, making the public managers and policy makers act responsibly and zealously on the governance of public resources, especially those originated by taxation, whose despite representing a heavy burden, does not seem to return the way it should, in an increase of the population's quality of life.

KEY-WORDS: Taxation. Public management. Tax governance. Publicity. Transparency.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

FMI – Fundo Monetário Internacional

ICMS– Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (ou Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários)

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPF – Imposto sobre a Renda Pessoa Física

IRPJ – Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ONG – Organização Não-Governamental

ONU – Organização das Nações Unidas

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa Integração Social

RE – Recurso Extraordinário

Rel. – Relator

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO I	11
O QUE A HISTÓRIA NOS DIZ DOS TRIBUTOS? ORIGEM NO MUNDO, NO BRASIL, SISTEMA TRIBUTÁRIO E MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	11
1.1 DE HOMENAGEM À OBRIGAÇÃO: UMA BREVE HISTÓRIA DA ORIGEM DOS TRIBUTOS NO MUNDO	12
1.2 OS TRIBUTOS NA HISTÓRIA E NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL	17
1.3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – CONCEITO, CARACTERÍSTICAS E PRINCÍPIOS INFORMATIVOS	22
1.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO E MATRIZ TRIBUTÁRIA: AS ESCOLHAS QUE FAZEMOS	25
CAPÍTULO II	34
EM BUSCA DA TRANSPARÊNCIA: OS CAMINHOS SEGUIDOS PELO BRASIL	34
2.1 PUBLICIDADE, TRANSPARÊNCIA E CONTROLE SOCIAL DA GESTÃO FISCAL ...	34
2.1.1 O PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	34
2.1.2 MAIS QUE PUBLICIDADE: TRANSPARÊNCIA	36
2.1.3 AS LEIS COMPLEMENTARES 101/2000 E 131/2009	40
2.1.4 A LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO.....	43
2.1.5 A LEI N. 12.741/2012 E O DEVER DE DISCRIMINAÇÃO DOS TRIBUTOS NA NOTA FISCAL.....	49
2.2 ESTÁ TUDO NA LEI. E AGORA?	52
CAPÍTULO III	56
COMO FALAR EM CIDADANIA FISCAL NO BRASIL? ESFORÇOS INICIAIS	56
3.1 A COMPREENSÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E DOS CUSTOS DOS DIREITOS COMO PRESSUPOSTOS PARA O EXERCÍCIO DA CIDADANIA FISCAL.....	56
3.2 PARA ALÉM DO VOTO: FORMAS DIRETAS DE PARTICIPAÇÃO POPULAR NA GESTÃO FISCAL.....	60
3.3 POR INICIATIVA PRÓPRIA: ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL EM BUSCA DA TRANSPARÊNCIA E DO BOM USO DO DINHEIRO PÚBLICO	62
3.4 O PAPEL EXERCIDO PELO PODER JUDICIÁRIO	68
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	74
REFERÊNCIAS.....	77

INTRODUÇÃO

A relação entre o contribuinte e o Estado sempre se mostrou tensa. Desde os primórdios da sociedade, quando os tributos surgiram, pouca (na verdade, quase nula) foi a participação do contribuinte, limitando-se à obrigação de pagar, sem discussão.

Contudo, no Brasil, nas últimas décadas, esse panorama vem se modificando, com medidas que permitem maior participação do cidadão na gestão desses tributos e isso tem gerado mudanças de entendimento e compreensão, que merecem uma reflexão mais aprofundada.

Nesse sentido, o presente estudo se mostra relevante, na medida em que analisa a importância da garantia do direito à informação, constitucionalmente assegurado e da possibilidade de acompanhar de maneira efetiva a aplicação dos recursos públicos, notadamente os oriundos da tributação, assim como os efeitos gerados dessa possibilidade. Aliás, interessa ao estudo não somente a destinação dos recursos públicos, mas, também, as etapas anteriores de instituição e arrecadação.

No entanto, apenas se pode acompanhar, avaliar e eventualmente tomar alguma providência em relação a algo que se conhece. Por isso, o direito de acesso a essas informações é condição insuperável para que o controle a ser exercido pelo cidadão se efetive.

Especialmente em uma sociedade cuja matriz tributária¹, é caracterizada por uma forte regressividade (é chamado a contribuir com mais quem manifesta menos capacidade contributiva, quando deveria ser o contrário) e questionável retorno da arrecadação em serviços para a população, realizar controle dos gastos é a melhor forma de assegurar que haverá uma adequada aplicação dos recursos públicos.

Desde a Constituição Federal de 1988, que instituiu a publicidade como princípio norteador da Administração Pública e da transparência ao consumidor a

¹Entende-se por matriz tributária o resultado das escolhas feitas no campo da ação social no que tange ao fenômeno da tributação.

respeito dos tributos incidentes sobre os produtos e os serviços que adquire, o Brasil passou a privilegiar também esses preceitos em sua legislação infraconstitucional.

Os efeitos das discussões geradas a partir desse assunto são mudanças de postura tanto da população quanto dos administradores públicos, que já são visíveis e vêm tomando cada vez mais forma. Prova disso é o sucesso de iniciativas, como organizações não-governamentais (ONG's) e outras agremiações da sociedade civil, especializadas em gastos públicos e gestão de tributos, além de uma maior preocupação por parte dos gestores públicos, ainda que apenas pelo temor de eventual sanção. Aliás, não são poucas as vezes em que essa resistência somente é vencida depois de uma ação judicial.

Também por isso, a análise do papel do Poder Judiciário perpassa toda a pesquisa, tanto nas vezes nas quais atuou em favor do contribuinte, para garantir seus direitos de participação na gestão dos recursos públicos, quanto em situações nas quais se decidiu de maneira polêmica, como no caso da declaração de constitucionalidade do “cálculo por dentro” do ICMS.

Portanto, o problema que ora se apresenta é: Como o esclarecimento do contribuinte acerca dos tributos que paga pode influir na garantia de melhor aplicação dos recursos públicos? O que muda quando o contribuinte faz a conta?. Estudar “se” e “como” essas mudanças causam impactos – e quais são eles – na relação do contribuinte com o Estado ganha importância, na medida em que se trata de efeitos extensivos a toda a população, vez que a tributação a todos atinge. Toda essa extensão confere ao tema caráter interdisciplinar e faz seu estudo jurídico essencial para a efetivação desses direitos reconhecidos ao contribuinte. Também justifica a relevância da pesquisa a pouca bibliografia existente a respeito desse tema específico.

A análise foi feita tanto sob a perspectiva da arrecadação quanto do gasto, tendo sempre em conta que os direitos têm custos. Assim, teve como teorias de base a desenvolvida pelos professores Liam Murphy e Thomas Nigel – a respeito da necessidade de observância da progressividade na perspectiva na tributação, mas também na do gasto; e a do professor Valcir Gassen, sobre a matriz tributária, contando ainda com o estudo de sobre a teoria dos custos do direito, de Stephen Holmes e Cass Sunstein.

Por fim, se esclarece que as menções à expressão *administração pública tributária* devem ser compreendidas de forma ampla, como todo órgão, Poder ou entidade que tenha a capacidade, prerrogativa ou função de gerir dinheiro público, seja na instituição de tributo, na sua arrecadação ou aplicação dos recursos.

A pesquisa foi desenvolvida com abordagem qualitativa, com método científico dedutivo. Para o levantamento das informações foram utilizadas técnicas de pesquisa bibliográfica e documental, tanto em fontes primárias, quanto secundárias.

Para tanto, o trabalho foi dividido em três capítulos, iniciando com uma pesquisa sobre a origem dos tributos no mundo e também como foi o início da tributação no Brasil, desde o período colonial até o republicano, dando ênfase ao tratamento da questão nas Constituições de 1824 até a de 1988. A partir da atual Constituição, se abordará o Sistema Tributário Nacional e a classificação dos tributos, com especial atenção àquela que diz com as bases de incidência e a (in)justiça das opções legislativas mais frequentes pela tributação sobre o consumo. Também é analisado o fenômeno da regressividade da tributação e de se a carga tributária no Brasil é alta, em contraponto ao retorno dessa arrecadação em serviços para a melhora da qualidade de vida da população, relacionando a análise com a conceituação da expressão matriz tributária.

No segundo capítulo se volta o estudo para a previsão constitucional dos princípios da publicidade e da transparência, bem como da legislação infraconstitucional que, a partir de 1988, vem firmando a ideia e a obrigação não só de publicidade dos atos administrativos, mas de uma verdadeira transparência da administração pública, especialmente em relação à gestão fiscal dos tributos arrecadados. São analisadas as Leis Complementares n. 101/2000 e n. 131/2009, além das Leis n. 12.527/2011 e n. 12.741/2012.

No terceiro capítulo é objeto de estudo a importância da compreensão da matriz tributária brasileira e dos custos dos direitos como pressupostos para o exercício da cidadania fiscal. São analisadas também as diversas formas de participação direta do contribuinte na gestão dos recursos públicos, desde os modelos institucionais (conselhos deliberativos, orçamento participativo) até os não institucionais, como Organizações Não Governamentais (ONG's) e outras

organizações da sociedade civil, especializadas em gastos públicos e gestão de tributos, apresentando suas principais atividades e o sucesso e os resultados dessas iniciativas. Por fim, são analisadas algumas decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça referentes à aplicação da Lei da Transparência e da Lei de Acesso à Informação, confirmando o papel do Poder Judiciário de coibir violações às leis de publicidade e transparência e assegurando a aplicação dos princípios democráticos que fundamentam nossa República.

CAPÍTULO I

O QUE A HISTÓRIA NOS DIZ DOS TRIBUTOS? ORIGEM NO MUNDO, NO BRASIL, SISTEMA TRIBUTÁRIO E MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

1.1 DE HOMENAGEM À OBRIGAÇÃO: UMA BREVE HISTÓRIA DA ORIGEM DOS TRIBUTOS NO MUNDO

A origem dos tributos é tão longínqua quanto controversa. Alguns autores relatam que as primeiras manifestações tributárias remontam ao início da civilização e foram voluntárias, como forma de agradecimento ou mesmo homenagem aos líderes das tribos, pelos serviços prestados ao grupo, notadamente os de proteção em situações de conflitos com outras tribos.²

Com o passar do tempo, o tributo perdeu esse caráter de voluntariedade, na medida em que passou a ser exigido dos povos que eram vencidos nas guerras, os quais eram despojados de parte ou mesmo da totalidade de seu patrimônio, em favor dos vencedores. A esse respeito, diz Baleeiro:

Primitivamente, a palavra “tributo” tinha o sentido que damos, hoje, às reparações de guerra. Mas, ao passo que estas buscam justificação moral na despesa ou prejuízo que a luta causou ao vencedor, o tributo era imposição pura e simples deste ao vencido. Devia pagá-lo porque estava à mercê do que o subjugara pelas armas. As guerras eram feitas, muitas vezes, para esse fim apenas.³

Há, também, relatos de cobranças de tributos na Mesopotâmia, no antigo Egito e na Grécia. Baleeiro, na obra já citada, lembra que há relatos na Bíblia, nos Evangelhos, entretanto, pontua que há registros mais seguros dos impostos gregos e romanos sobre a importação, o consumo, as terras, as heranças, as pessoas, as

² BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social dos tributos**. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009. p. 05; PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Editora Moderna, 1999. p. 06-07; LAGEMANN, Eugenio e BORDIN, Luiz Carlos Vitali. **Formação Tributária do Brasil**. 1. ed. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006. p. 10-11.

³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 192.

vendas e, até mesmo, uma espécie de imposto de renda⁴. Como forma de imposição da autoridade romana e também para continuar financiando os exércitos depois da conquista, Roma passou a cobrar impostos dos povos conquistados. Nas palavras de Baleeiro:

Roma e os povos antigos usaram largamente de seu poder para extorsão de proveitos dos povos mais fracos. Escravos, ouro, prata, obras de arte eram arrancados do vencido e opulentavam não só a Cidade Eterna, mas pessoalmente aos generais vencedores. [...].⁵

Embora ainda de maneira incipiente, já aqui há uma característica marcante da tributação, que foi sendo reproduzida, ou mantida, nos diversos períodos e sociedades futuros: na Grécia e na Roma antiga, não pagavam tributos aqueles que detinham poder, influência política e grandes fortunas. A obrigação recaía sobre o povo: camponeses, estrangeiros e comerciantes.⁶

Com o fim das civilizações antigas iniciou-se, na Idade Média, o Feudalismo. Nesse período, o peso da tributação cresceu ainda mais. Os senhores feudais, detentores das grandes propriedades rurais e dos meios de produção, cobravam muitos tributos de seus servos, tanto em moeda, quanto em serviços e parte de tudo o que era produzido nos feudos, normalmente, o melhor da colheita. A contraprestação era a garantia de defesa, que o barão feudal concedia aos servos, assim como o direito de trabalhar a terra e utilizar as instalações do feudo (pontes, estradas, fornos, moinhos).^{7,8} Além disso, havia também os tributos cobrados pela Igreja, que aos anteriores se acumulavam:

As principais obrigações devidas ao senhor feudal eram a Corveia – trabalho forçado de servos nas terras senhoriais; em geral, três dias por semana – e as Redevances – retribuições pagas em produtos ou dinheiro, como a talha (parte da produção), banalidades (presentes obrigatórios), taxa de casamento (se o servo casava-se com mulher de fora do Domínio),

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 334-335. Além das menções aos tributos nos Evangelhos, como exemplo: Mateus 17:27 e 22:17-21, Romanos 13:5-8, a Bíblia traz também várias outras menções, no Velho Testamento, sobre a cobrança dos tributos, principalmente ainda no sentido de espolição de guerra, como, por exemplo: 1 Samuel 17:25, 2 Samuel 8:2, 2 Samuel 8:6, 1 Reis 10:15, 1 Crônicas 18:2, 1 Crônicas 18:6, Esdras 4:20, Esdras 7:24, Daniel 11:20

⁵ BALEEIRO, Aliomar. Op., cit., p. 192.

⁶ PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Editora Moderna, 1999. p. 07.

⁷ Ibidem, p. 08.

⁸ AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000. p. 22.

mão-morta (tributo pela transmissão da herança). Também o dízimo era pago para a Igreja Católica.⁹

Deve-se dizer também aqui, que nessa época apenas as classes mais pobres eram sujeitas ao pagamento de tributos. Os senhores feudais detinham a prerrogativa de cobrar os tributos, dada pela monarquia. Já a nobreza e o clero eram dispensados do pagamento sob a justificativa de que já prestavam serviços ao reino: aquela por fornecer os exércitos para sua defesa e este porque eram encarregados da educação dos jovens senhores e da orientação espiritual de todos no reino. Ou seja, conquanto fossem os que mais se beneficiavam desse dinheiro, nobreza, clero e senhores eram isentos da obrigação tributária.¹⁰

Com a decadência da ordem feudal, iniciou-se a formação dos Estados Nacionais, marcado pela volta da centralização político-administrativa, mas, agora, na figura de reis absolutistas. Os tributos, ainda muito pesados e cobrados principalmente dos comerciantes (burguesia em ascensão) e do restante da população, agora eram concentrados nas mãos do Estado.¹¹ Essa concentração provocava uma verdadeira confusão, não havendo distinção ou separação daquilo que era do Estado e o que era do rei. O pagamento do tributo, então, não significava uma apropriação do alheio (no sentido que se conhece hoje), mas, daquilo que já era do soberano.

A concentração do poder nas mãos do soberano causou descontentamento do clero e da nobreza que, seguido pelo aumento da população urbana (decorrente da dissolução dos feudos) e do desenvolvimento das cidades e da classe burguesa, culminou com profunda modificação da estrutura política conhecida até então¹². Essa nova classe, formada pelos artesãos e mercadores, tornou-se cada vez mais influente e foi protagonista, por assim dizer, das primeiras manifestações contra o pagamento de tributos.

⁹ AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000. p. 23.

¹⁰ PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Editora Moderna, 1999. p. 09.

¹¹ AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. Op., cit., p. 23.

¹² CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014. p. 63

A primeira delas foi a revolta dos barões contra o Rei João Sem Terra, na Inglaterra, que culminou com a promulgação da Carta Magna, em 1215, na qual se consignou:

Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (*commueconciliumregni*), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres,

[...]

E, quando o conselho geral do reino tiver de reunir para se ocupar do lançamento dos impostos, exceto nos três casos indicados, e do lançamento de taxas, convocaremos por carta, individualmente, os arcebispos, abades, condes e os principais barões do reino; além disso, convocaremos para dia e lugar determinados, com a antecedência, pelo menos, de quarenta dias, por meio dos nossos xerifes e bailios, todas as outras pessoas que nos têm por suserano; e em todas as cartas de convocatória exporemos a causa da convocação; e proceder-se-á à deliberação do dia designado em conformidade com o conselho dos que não tenham comparecido todos os convocados.¹³

O documento é visivelmente direcionado aos barões da época, favorecendo apenas a aristocracia e o clero, garantindo-lhes a manutenção de suas posições, propriedades e fortunas, com a limitação dos poderes do soberano. Portanto, não representava uma proteção a todos, não beneficiava a população pobre. Apesar disso, não se pode negar a importância desse movimento e suas consequências para as transformações políticas e sociais que estavam por vir.

Ainda na esteira da Magna Carta, também na Inglaterra, mas já em 1628, a *Petition of Rights* estabelecia que ninguém seria “obrigado a contribuir com qualquer dádiva, empréstimo ou *benevolence* e a pagar qualquer taxa ou imposto, sem o consentimento de todos, manifestado por ato do Parlamento”.¹⁴

Nos séculos seguintes, continuou-se a buscar a limitação do exercício do poder estatal, sendo a Revolução Francesa, em 1789, a mais importante

¹³ Universidade de São Paulo. Biblioteca virtual de direitos humanos. Magna Carta - 1215 (Magna Charta Libertatum). Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/magna-carta-1215-magna-charta-libertatum.html>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

¹⁴ Universidade de São Paulo. Biblioteca virtual de direitos humanos. Petição de Direito – 1628. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/peticao-de-direito-1628.html>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

representação desse novo momento. O movimento resultou na aprovação, pela Assembleia Constituinte da França revolucionária, da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em outubro daquele ano.

O documento, de suma importância para a história mundial por diversos aspectos, também tratou dos tributos em alguns de seus artigos, reconhecendo a importância e a legitimidade da tributação, enquanto contribuição de todos para a manutenção da máquina administrativa, mas também o direito da sociedade de fiscalizar as finanças públicas:

Art. 12º. A garantia dos direitos do homem e do cidadão necessita de uma força pública. Esta força é, pois, instituída para fruição por todos, e não para utilidade particular daqueles a quem é confiada.

Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Art. 14º. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

Art. 15º. A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração.¹⁵

Assim como no caso da Magna Carta, vale aqui a observação de Alessandro Mendes Cardoso, no sentido de que essa declaração de direitos foi feita pela burguesia para a burguesia, para afirmação de seus direitos enquanto classe social:

[...] apesar do discurso burguês de reconhecimento de direitos gerais de todos os homens, necessário, até mesmo, para cooptar as demais classes sociais, em verdade, tem-se a afirmação dos direitos que correspondem a seus interesses como classe social, com ênfase nos direitos de livre iniciativa econômica e propriedade.¹⁶

Apesar disso, foi após as revoluções burguesas dos séculos XVIII e XIX, que surgiu o denominado Estado de Direito. A característica marcante nesse novo momento, no campo da tributação, é a separação entre patrimônio do rei e o dinheiro público, que, a partir de então, não mais se confundiam. E isso é emblemático porque é a partir desse momento histórico que se passa a conceber o tributo como o entendemos hoje.

¹⁵ FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br>>. Acesso em: 22 set. 2013.

¹⁶ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014. p. 72-73.

Com efeito, a partir do momento que os soberanos não eram mais os “donos” dos dinheiros e das rendas arrecadados e, ainda, “premidos pela necessidade de obter recursos, desenvolveram a ideia que irá caracterizar a Fazenda Pública moderna: a obtenção coativa de recursos, subtraídos da riqueza dos particulares, mediante o exercício de sua soberania.”¹⁷ É com a separação entre Estado e propriedade privada que o tributo passa a ter as características que o identificarão no mundo moderno. Não mais é receita oriunda de riquezas do Estado, mas, sim, apropriação, por este, de parcela do patrimônio alheio. Nesse sentido:

A cisão entre Estado e propriedade produziu nos Estados contemporâneos uma dependência econômica destes em relação à sociedade. Uma dependência do Estado em relação ao patrimônio individualizado da sociedade. Neste sentido, para que o Estado tenha os aportes econômicos necessários para a sua manutenção precisa de apropriar da propriedade alheia, ou seja, da propriedade de seus cidadãos.¹⁸

Essa “apropriação” feita pelo Estado para fazer frente às suas necessidades financeiras tem, ainda, uma faceta por poucos explorada: é ela que garante a propriedade. Não há como se falar em direito de propriedade e também outros direitos sem a garantia que lhes confere o Estado, fazendo-o por meio da arrecadação de tributos. Esse entendimento é imprescindível para a compreensão do fenômeno tributário no Brasil e das escolhas políticas que compõem sua matriz tributária. Nas palavras de Liam Murphy e Tomas Nagel:

Não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsas de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado – não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza.¹⁹

Ao período do Estado de Direito seguiu-se o chamado Estado Social, a partir do século XX, caracterizando-se pela admissão do proletariado no processo político, conquanto não se tenha rompido com o modelo privatista que o antecedeu. Mesmo assim, aos poucos criaram-se as condições para as alterações das funções do

¹⁷ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014. p. 75.

¹⁸ GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e Tributação no Brasil*. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 38.

¹⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. p. 46.

Estado, que passaram a abranger, também, a garantia de bem-estar dos indivíduos. Essa modificação refletiu também no âmbito tributário. Com efeito, a partir desse momento o tributo passou a funcionar, também, como instrumento de realização da justiça social.²⁰

Todos esses períodos históricos e suas características em relação à atividade tributária foram resumidos por Cristiano Kinchescki, que os dividiu em três épocas:

1) primeira época, traduzida pelo absolutismo do Estado; 2) segunda época, representada pela cisão entre Estado e propriedade, cujo ícone é o pacto tributário; e 3) terceira época, em que o tributo passa a ser concebido como instrumento de distribuição de riqueza e de realização das necessidades públicas.²¹

Esses períodos e características também se apresentam nítidos na história da tributação no Brasil, que será abordado em seguida.

1.2 OS TRIBUTOS NA HISTÓRIA E NAS CONSTITUIÇÕES DO BRASIL

No Brasil, os tributos começaram a ser cobrados antes mesmo da chegada da Família Real, em 1808. Na verdade, o que se seguiu ao descobrimento, em 1500, foi uma inesgotável sanha de exploração pela metrópole, para quem a Colônia recém-descoberta representava apenas uma forma de lucrar e sustentar a Coroa Portuguesa.

Contudo, foi com a repartição do território nas chamadas “capitanias hereditárias” que a instituição dos primeiros tributos ocorreu, seguindo o mesmo padrão que se via na Europa feudal, ou seja, eram pagos ao rei, aos senhores e à Igreja. Em sua obra “A tributação na História do Brasil”, Ivone Rotta Pereira sintetiza como era a tributação no Brasil Colônia:

A Carta Real que concedeu as capitanias hereditárias já previa os primeiros impostos a serem arrecadados na colônia, respeitando a repartição tripartida. Esse sistema se perpetuou por todo o período colonial e, de um modo geral, as rendas patrimoniais e tributárias eram assim distribuídas:

²⁰ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella; GASSEN, Valcir. Estado, ideologias e tributação. *In*: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. pp. 86-87.

²¹ KINCHESCKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. *In*: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 131.

- ao rei, cabia o monopólio sobre o pau-brasil, drogas e especiarias; o *quinto* (20%) dos metais e pedras preciosas; a *dízima* (10%) do pescado, de toda a produção agrícola ou manufatureira e sobre os direitos de alfândega; a *sísa* por cada negro escravo;
- aos donatários ou ao governador-geral, o monopólio de exploração dos engenhos; direitos de passagens nos rios; *quinto* da extração do pau-brasil, das especiarias, das drogas e de todos os produtos localizados na respectiva capitania; *dízima* do quinto sobre metais e pedras preciosas extraídos da capitania; *meia-dízima* (5%) do pescado, *redízima* (1%) de todas as rendas da Coroa;
- à Igreja, a *dízima*, ou seja, 10% de todas as rendas.²²

Interessante notar que foi justamente o “quinto” e sua sucessora, a “derrama”, que motivou umas das maiores revoltas da história do Brasil, a Inconfidência Mineira, que teve Tiradentes como personagem principal e foi duramente sufocada, com a exposição e a morte de seus líderes.

Todavia, o ideário por ela exposto permaneceu forte na sociedade de então e sua bandeira fincou-se como símbolo da luta contra a cobrança desmedida de tributos no país ocupando papel fundamental, anos mais tarde, na declaração de independência do Brasil.

O período imperial teve como principal marca a primeira Constituição, em 1824. Nela, pela primeira vez, foram reconhecidos direitos civis e políticos, além de garantias como a legalidade, igualdade e a irretroatividade da lei. Como também salienta Ivone Rotta Pereira, a Constituição Imperial “previa a contribuição para as despesas públicas, proporcional à renda de cada cidadão, consagrando, pela primeira vez, o princípio da capacidade contributiva.”²³ Além disso, foram separadas a Fazenda Pública da Fazenda Real.

A República, por sua vez, foi regida inicialmente pela Constituição de 1891, na qual as províncias foram transformadas em estados autônomos, consagrando o federalismo, o presidencialismo, a tripartição dos poderes e, finalmente, separando Estado e Igreja. Também foram divididas as competências tributárias, ficando com a União “os impostos sobre a importação, direitos de entrada e saída de navios e outras taxas” e com os estados “os impostos sobre imóveis, transmissão de

²² PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Editora Moderna, 1999. p. 17.

²³ *Ibidem*. p. 25. Dispunha o art. 179, XV: “Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”

propriedade, indústrias e profissões e taxas próprias”²⁴. Conquanto reconhecidos também como unidades dotadas de autonomia, aos municípios não foi conferido o poder de instituir nenhum tributo, ficando inteiramente na dependência dos estados.

Essa constituição também previa a uniformidade dos tributos federais (art.7º §2º); imunidade recíproca (art. 10º); a legalidade e a irretroatividade das leis (art. 11, 3º) “e vedava [em seu art. 11, §1º] os impostos de fronteira entre os estados, motivo de tanta confusão durante o Império”.²⁵

Seguiram-se, então, as Constituições de 1934 e 1937, semelhantes entre si e que tinham como diferencial a concessão de maior participação aos municípios e uma melhor e mais rígida divisão das competências tributárias, ficando os tributos assim distribuídos: com a União ficaram os impostos sobre importação, consumo e renda enquanto aos estados couberam os impostos sobre transmissão de propriedade, exportação, vendas, indústrias e profissões.

Como já dito, pela primeira vez os municípios receberam competência tributária, podendo instituir os impostos predial e territorial urbano; sobre licenças e diversões públicas e sobre a renda dos imóveis rurais, além de receberem a “metade da arrecadação dos impostos sobre indústrias e profissões, recolhidos pelo respectivo estado.”²⁶

A Constituição de 1946 teve a árdua tarefa de recuperar as conquistas de certa forma perdidas no período no Estado Novo. Alguns tributos foram redefinidos e as bases de incidência foram mais bem especificadas. A partilha da arrecadação dos impostos estaduais e federais também foi fixada, além de favorecer os municípios, possibilitando-lhes adquirir autonomia financeira.²⁷

Em 1964, mais uma vez foram abaixo praticamente todos os direitos e garantias individuais, com a instauração de uma nova era dos militares no poder e a promulgação de outra Constituição, em 1967. No quesito tributário, contudo, essa foi a primeira a ter um capítulo específico para o Sistema Tributário Nacional, obra da

²⁴ PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Editora Moderna, 1999. p. 35.

²⁵ Ibidem, p. 36.

²⁶ Ibidem, p. 49.

²⁷ Ibidem, p. 57.

reunião de estudiosos da época²⁸, que buscaram modernizar o sistema tributário, que pouco tinha evoluído desde a Constituição do Império, sendo o mais próximo do que se tem atualmente.

Esse capítulo era composto de 10 artigos que dividia os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria; proibia a instituição de taxas com a mesma base de cálculo de impostos; limitava a instituição de empréstimo compulsório; instituía a legalidade estrita; proibia a limitação ao tráfego por meio de tributos; previa as imunidades recíproca, cultural (livros, periódicos e papel destinado à sua impressão), religiosa e aos partidos políticos e instituições de ensino e assistência social, e a uniformidade da tributação e não-cumulatividade do imposto sobre circulação de mercadorias.

Tratou, por fim, da partilha do produto da arrecadação dos impostos entre estados, Distrito Federal e municípios, tudo por meio da Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965 (EC à Constituição Federal de 1946), que foi regulada posteriormente pela Lei 5.172, o Código Tributário Nacional, de 20 de outubro de 1966, vigente até os dias de hoje.

Com o fim da ditadura militar, o país entrou no período de redemocratização, que culminou com a convocação da Assembleia Nacional Constituinte que promulgou, em 1988, a Constituição Federal em vigor, com profundas modificações e grandes avanços no que diz com as liberdades e garantias individuais e difusas, limitações ao poder de tributar, administração pública, divisão dos poderes, etc.

A Constituição Federal de 1988 é emblemática. Ela inaugurou uma nova ordem jurídica e democrática no Brasil. Conhecida como a Constituição Cidadã, declarou e reconheceu direitos e garantias individuais, coletivas e difusas, como legalidade, igualdade de todos perante a lei, livre manifestação do pensamento, direito ao devido processo legal, à saúde, educação, ao lazer e ao meio ambiente, proteção especial ao trabalhador, ao consumidor, direitos sociais e muitos outros.

²⁸ Essa comissão de estudiosos, na verdade, foi formada em 1965, “com a missão de elaborar uma nova discriminação de rendas, a ser submetida ao Congresso [...] como projeto de Reforma Constitucional.” O projeto foi aprovado como a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965 e seu conteúdo foi ratificado pela Constituição de 1967. Lembram AMED e NEGREIROS, na obra já citada, que, antes mesmo do novo sistema entrar em vigor, o que ocorreria apenas em 1º de janeiro de 1967, foi promulgada a Lei n. 5172, de 1966, que vem a ser o Código Tributário Nacional.

Tendo como fundamentos a cidadania e a dignidade da pessoa humana, a Constituição também destacou, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, além da promoção do bem de todos, sem qualquer discriminação (art. 1º e 3º da CF/1988).

Outro ponto que merece realce é o capítulo dedicado à Administração Pública, que se inicia no art. 37. Nele, são fixados os princípios que devem regê-la, em toda a sua extensão, sendo os principais: a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37, *caput*).

No âmbito tributário, ao Sistema Tributário Nacional e às Finanças Públicas foi dedicado todo o Título VI, que se inicia no art. 145. Além de tratar das normas gerais, a Constituição Federal traz as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais), estabelece as limitações ao poder de tributar e os princípios informadores do sistema tributário. Nesses últimos, se destacam o da capacidade contributiva (art. 145 §1º), legalidade (art. 150, I), não-surpresa (art. 150, III, *b* e *c*), irretroatividade (art. 150, III, *a*), isonomia (art. 150, II), vedação à utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), e outros.

Ricardo Lobo Torres²⁹ e Luciano Amaro³⁰, em suas obras de direito tributário, incluem, além dos citados acima, o que denominam, respectivamente, “princípio da transparência fiscal” e “princípio da transparência dos impostos”, referenciando a disposição contida no art. 150 §5º da CF. O tema será abordado de maneira pormenorizada em tópico próprio.

Nas seções seguintes, foram discriminados, de maneira detalhada, os impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Em seguida, é feita a repartição das receitas tributárias, encerrando as disposições do Sistema Tributário Nacional, para o início das disposições sobre as Finanças Públicas, a partir do art. 163, com detalhada disciplina acerca dos orçamentos (plano plurianual,

²⁹TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2013. pp. 125-127.

³⁰ Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 147.

diretrizes orçamentárias e orçamentos anuais), conteúdo das leis que os estabelecem, limitações e sanções em razão de descumprimento.

Por tudo isso, vê-se que a Constituição de 1988 trouxe importantes inovações, conferindo aos brasileiros (e estrangeiros residentes no país, na forma do art. 5º) uma série de direitos e garantias, relativas inclusive aos limites do poder de tributar, e também organizando a máquina e os serviços públicos, de maneira geral.

Assim, temos que a Constituição Federal de 1988 efetivamente trouxe o que hoje conhecemos como Sistema Tributário Nacional, cujas características serão exploradas a seguir.

1.3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – CONCEITO, CARACTERÍSTICAS E PRINCÍPIOS INFORMATIVOS

Antes que se inicie uma análise crítica sobre o fenômeno da tributação no Brasil, é necessário compreender o que chamamos de sistema tributário e o que significa ou no que se diferencia o conceito de matriz tributária, tão caro ao presente trabalho. Pois bem, o Sistema Tributário Brasileiro, compreendido como “o conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante”³¹. Ou, ainda, como resumido por Cleucio Nunes “é a estrutura normativa da tributação”³², cujas linhas mestras estão estabelecidas na Constituição Federal de 1988, objeto do tópico anterior.

De acordo com a Constituição, são cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Os três primeiros estão previstos no art. 145, incisos I a III e os dois últimos, respectivamente, nos art. 148 e 149.

³¹ GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e Tributação no Brasil. In: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 1. Ed. Brasília: Consulex, 2012. p. 29.

³² NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira**. 2016. 399 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2016. p. 36.

Já as limitações ao poder de tributar e os princípios informadores do sistema tributário, como já dito, encontram-se a partir do art. 145. Na verdade, no art. 145 está o princípio da capacidade contributiva e os demais estão no art. 150. Por ser de grande relevo ao presente estudo, destaca-se o que dispõe o art. 145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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 no parágrafo primeiro do dispositivo que está encartado o princípio da capacidade contributiva. Importante pilar do sistema tributário, esse princípio deve nortear a atividade impositiva, sendo imprescindível sua observação para que se alcance a almejada justiça tributária, possibilitando a efetiva construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

O princípio da capacidade contributiva foi constitucionalmente previsto no Brasil pela primeira vez em 1824 e mantido nas Constituições seguintes, exceto na de 1967, na qual foi suprimido, embora tenha permanecido implicitamente como princípio geral de direito tributário, conforme salienta Luciano Amaro³³.

Consiste em distribuir o ônus tributário levando em conta a possibilidade de cada um de arcar com a imposição, sem que isso implique em sacrifício de sua própria subsistência. Por isso, ele está intimamente ligado a outros princípios tributários como: isonomia, proporcionalidade, seletividade e progressividade.

Nas palavras de Luciano Amaro:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém na

³³ Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 138.

formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.³⁴

Para José Afonso da Silva:

[...] o princípio tem o importante significado, destacado por Victor Uckmar, na medida em que reafirma “o princípio ou preceito da *igualdade* de posições dos cidadãos diante do dever tributário de prover as necessidades da coletividade”, que implica na “distribuição equânime dos ônus tributários”. Recordamos o que certa vez escrevemos: “A justiça fiscal é ainda um ideal ser alcançado, não por si só, mas em conexão com um sistema de justiça econômica e social”. E concluímos: “A tentativa para basear um justo sistema fiscal sobre um injusto sistema de propriedade é, como disse uma vez Wisckell, uma tentativa para tirar uma parcela boa de um todo mau”.³⁵

Aliomar Baleeiro, também falou acerca desse princípio, conquanto sem referência ao artigo constitucional, tendo em vista que, como já dito, ele não apareceu na constituição de 1967 (período de edição do livro): “A capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos.”³⁶

Para que o princípio da capacidade contributiva seja verdadeiramente praticado, é necessário que as escolhas políticas no campo da tributação observem sobre quais bases os tributos incidem, quem são os contribuintes, como são gastos e a quem se destinam principalmente os recursos arrecadados. E é aqui que entra o conceito de matriz tributária, trabalhado no tópico seguinte.

³⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 138-139.

³⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 714.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 339.

1.4 SISTEMA TRIBUTÁRIO E MATRIZ TRIBUTÁRIA: AS ESCOLHAS QUE FAZEMOS

Como já explicado, conquanto a estrutura do sistema tributário diga muito a respeito do caminho a ser trilhado pelo legislador infraconstitucional, pelos detentores de mandato executivo, pelos operadores do direito e pelos cidadãos, de maneira geral, esse conceito não é suficiente para que se tenha uma visão crítica sobre o fenômeno da tributação em um país.

Para isso, é preciso que se faça as perguntas que precisamos responder para saber exatamente: quem cobra, o que cobra, quem paga, quem gasta, como gasta, com quem gasta. É então que sabemos, uma vez pagos os tributos (direitos pós-tributação), quais direitos escolhemos priorizar e para quais pessoas escolhemos garanti-los. É o que se chama de matriz tributária.

Nas palavras de Valcir Gassen, a matriz tributária “são as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário.”³⁷

No Brasil, uma das “escolhas” com maior reflexo na (in)justiça da tributação, são os campos de incidência dos tributos. Com efeito, em se tratado de tributação, o campo de incidência é um fator muito importante de diferenciação entre os tributos. Diz-se isso porque é justamente sabendo sobre que manifestações de riqueza o tributo está incidindo em maior e menor grau, que é possível verificar quem está sendo mais ou menos onerado com sua cobrança.

Para efeito dessa classificação, adotada pela Constituição Federal e defendida pela quase totalidade da doutrina³⁸ constituem-se como principais campos de incidência: a renda e o patrimônio, a produção e a circulação. Esse último campo de incidência, no entanto, sofre críticas de alguns estudiosos segundo os quais, na

³⁷ GASSEN, Valcir. Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e Tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 32.

³⁸ A título de exemplo: MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário brasileiro. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

verdade, os tributos não incidem sobre a produção e a circulação, mas, sim, sobre o consumo. É o que defende o Professor Valcir Gassen:

Em verdade, os tributos incidem, de fato, sobre a renda e o patrimônio, mas não sobre a circulação e produção; incidem sobre o consumo e, portanto, quem vai suportar o ônus do gravame tributário não será o empresário, o comerciante, o industrial (contribuintes de direito), mas sim o consumidor final, ou seja, o consumidor de bens e serviços.³⁹

Desse modo, são os contribuintes de fato (consumidores) que suportam os ônus do gravame tributário e não os contribuintes de direito, portanto, a real base de incidência é o consumo.

De se lembrar que a própria Constituição Federal, no parágrafo primeiro do já citado art. 145 orienta que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”. Apesar de a previsão mencionar apenas os impostos, o entendimento tanto doutrinário quanto jurisprudencial⁴⁰ já se fixou no sentido de que os outros tributos, também quando possível, devem observar essa orientação.

A ideia da previsão constitucional é permitir que aqueles que manifestam mais riqueza, sejam onerados e contribuam de maneira proporcional aos seus ganhos, da mesma forma aqueles que manifestam menos (ou nenhuma).

Contudo, o que se tem visto no Brasil é uma quase total inobservância dessa orientação constitucional. Conquanto o Imposto sobre a Renda, que é dividido em faixas com alíquotas crescentes, seja um dos maiores arrecadadores no âmbito federal, é inegável que a tributação que hoje sustenta as bases do país é aquela que incide sobre o consumo (ou como dizem alguns, sobre a produção e a circulação, por exemplo, o ICMS, o IPI, o IOF e o ISS).

O grande problema dessa prática é que ela subverte completamente a ideia da capacidade contributiva e da progressividade dos impostos. E a maior

³⁹ GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. XVII.

⁴⁰ Nesse sentido, pela doutrina, veja-se: AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 142; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 344; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2013. p. 408. Pela jurisprudência: STF, Tribunal Pleno, RE 232.393/SP, Relator: Ministro Carlos Velloso, j. 12.08.1999, DJ 05.04.2002, p. 55.

consequência dela é a alta regressividade da tributação, que acontece sempre que, ao invés de atingir quem mais demonstra riqueza, o tributo acerta justamente os que deveriam ser poupados ou onerados em menor grau. Esse conceito se contrapõe ao de progressividade, verificado quando a tributação aumenta na medida em que aumenta a base de cálculo, ou seja, a manifestação de riqueza. Em esclarecedora síntese, Luciano Amaro exemplifica:

Os tributos podem ser *progressivos* e *regressivos*. Denominam-se *regressivos* quando sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte. E *progressivos* se a onerosidade relativa aumenta na razão direta do crescimento da renda. Suponha-se que o indivíduo “A” pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois quanto menor a renda, maior é o ônus *relativo*.⁴¹

Isso porque quando a tributação incide sobre o produto e não sobre a pessoa, ter-se-á pessoas em condições totalmente diferentes (desiguais), sendo oneradas da mesma forma, pois o valor pago pela mercadoria é o mesmo, independentemente de quem a está adquirindo.

Um exemplo simples é o de um trabalhador que ganha um salário mínimo e com grande esforço e comprometimento de sua renda vai até uma loja e adquire um aparelho de televisão, e de uma pessoa muito mais abastada que se dirige à mesma loja, compra a mesma televisão para o quarto da empregada, sem que isso faça nenhuma diferença em seu orçamento mensal. A tributação incide de maneira igual sobre pessoas que estão em situações claramente distintas, revelando-se injusta e contrária ao princípio da capacidade contributiva.

É justamente nisso que se consubstancia a regressividade: ao invés de tributar mais aqueles que demonstram mais riqueza, no Brasil, se faz o contrário. Ou seja, a alíquota aumenta na medida em que diminui a base de cálculo. O ideal, evidentemente é que ocorra o inverso, quer dizer, que a tributação seja progressiva e, portanto, que aumente a alíquota (ou a porcentagem) sempre que se elevar a base de cálculo.

⁴¹ Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 90/91.

Apesar da clareza dos princípios e das diretrizes constitucionais a realidade tributária brasileira é outra. Um estudo do Ministério da Fazenda e da Receita Federal, publicado em setembro de 2016, revelou que, em 2015, a Carga Tributária Bruta (CTB) atingiu 32,66% do Produto Interno Bruto (PIB) que, naquele ano, foi de R\$ 5,90 trilhões.⁴² Desses 32,66%, os tributos sobre a renda (IRPF, IRPJ, CSLL— estas duas últimas no regime de lucro real, pois lucro presumido está na categoria de bens e serviços) responderam por 5,97% do PIB ou 18,27% da arrecadação e os tributos sobre a propriedade (ITR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD) por 1,45% do PIB ou 4,44% da arrecadação. De outro lado, os tributos sobre bens e serviços (IPI, ICMS, PIS, COFINS, dentre outros) responderam por 16,22% do PIB, ou seja, 49,68% da arrecadação.

Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2015 x 2014

Cód.	Tipo de Base	R\$ milhões			% PIB			% da Arrecadação		
		2014	2015	Variação	2014	2015	Var (p.p. do PIB)	2014	2015	Var (p.p. da Arrec)
0000	Total:	1.843.860,49	1.928.182,85	84.322,36	32,42%	32,66%	0,24	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	332.888,43	352.305,41	19.416,99	5,85%	5,97%	0,11	18,05%	18,27%	0,22
2000	Folha de Salários	478.505,13	498.034,80	19.529,66	8,41%	8,44%	0,02	25,95%	25,83%	-0,12
3000	Propriedade	76.840,90	85.696,87	8.855,97	1,35%	1,45%	0,10	4,17%	4,44%	0,28
4000	Bens e Serviços	925.635,63	957.923,77	32.288,14	16,28%	16,22%	-0,05	50,20%	49,68%	-0,52
5000	Transações Financeiras	29.819,44	34.686,30	4.866,86	0,52%	0,59%	0,06	1,62%	1,80%	0,18
9000	Outros	170,96	-464,30	-635,25	0,00%	-0,01%	-0,01	0,01%	-0,02%	-0,03

Fonte: Ministério da Fazenda. Receita Federal. Carga tributária no Brasil – 2015: análises por tributos e bases de incidência. Brasília: set. 2016

Para citar apenas dois deles, falando especificamente do Imposto de Renda, individualmente, correspondeu a 5,79% do PIB, ou 17,73% da arrecadação, enquanto o ICMS, sozinho, respondeu por 6,72% do PIB, o que corresponde a 20,56% da arrecadação. Somente da análise desses dados, já se poderia concluir que se tributa, no Brasil, mais o consumo de bens e serviços do que outras manifestações de riqueza, como renda e propriedade.

Mas isso não basta. É preciso analisar o quanto mais se tributa essas operações. Se considerar os demais tributos indiretos, além dos citados acima, mas que influem no preço final dos produtos ou serviços, pode-se dizer que mais 70% de

⁴² BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Carga tributária no Brasil – 2015: análises por tributos e bases de incidência. Brasília: set. 2016.

tudo que se arrecadou a título de receitas derivadas no Brasil, em 2015, foram oriundos de tributos indiretos, quase todos eles incidentes sobre o consumo.

De outro lado, a progressividade, nas palavras de Carlos Araújo Leonetti, em obra dedicada ao estudo do Imposto de Renda, é um refinamento do princípio da capacidade contributiva, auxiliando na melhoria da distribuição de renda. Além disso, destaca o autor, a diferença entre o efeito da progressividade e o da proporcionalidade, explicando que este último não realiza em sua totalidade o princípio da capacidade contributiva:

Com efeito, a **progressividade** gradua a carga tributária de forma que quem pode mais não apenas pague mais (em termos absolutos) mas também comprometa um percentual maior de seus rendimentos, comparativamente aos contribuintes de menor capacidade. Por seu turno, o emprego da **proporcionalidade** produz o primeiro efeito (quem pode mais, paga mais), mas não o segundo, uma vez que **todos** os contribuintes comprometem o **mesmo** percentual de seus rendimentos.

O uso da progressividade faz com que a alíquota efetiva, assim entendida a expressão percentual da razão entre o valor de imposto devido e a soma dos rendimentos tributáveis, não seja a mesma para todos os contribuintes. Na verdade, esta alíquota efetiva é tanto maior quanto maior for a base de cálculo do imposto.⁴³

Os dados, contudo, refletem de maneira indiscutível a escolha feita no Brasil sobre a principal base de incidência dos seus tributos: o consumo. Essa escolha diz muito não somente sobre o sistema tributário, mas, principalmente, sobre a matriz tributária brasileira. Essa escolha tem reflexos graves e contribui de maneira significativa para a perpetuação das desigualdades sociais, uma vez que esse tipo de tributação atinge igualmente pessoas em condições completamente diferentes.

Pesquisas de 2004 revelam que famílias cuja renda mensal é de até dois salários mínimos destinam até 48,8% do orçamento para pagamento de tributos. De outro lado, e mostrando a total iniquidade dessa matriz tributária, o ônus tributário caía quase pela metade, ficando em 26,3% nas famílias cuja renda era superior a trinta salários mínimos.⁴⁴

⁴³ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003. p. 203. (Destaque no original)

⁴⁴ ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. Texto para discussão n. 3. São Paulo, 2007. Para esse estudo foram utilizados os dados da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) 2002/2003, do IBGE.

Indo além, mas ainda trabalhando com esses dados, o IPEA fez uma projeção para o ano de 2008, considerando que a regressividade entre 2004 e 2008 não piorou nem recuou, os números são ainda mais assustadores: o ônus tributário para as famílias com renda de até dois salários mínimos pode ter chegado aos 54% e para aquelas com renda acima de trinta salários mínimos ficou em 29%. No mesmo estudo, concluiu que, em 2008, a média de dias trabalhados pelos brasileiros, para pagamento de tributos foi de 132 dias. Entretanto, aqui, mais uma vez, a desigualdade se revela: dos cidadãos mais pobres exigiu-se o equivalente a 197 dias de trabalho, enquanto para aqueles mais ricos foram 106 dias, ou seja, três meses a menos.⁴⁵

Quem mais sofre com todo esse quadro são as famílias de renda mais baixa, que acabam comprometendo a maior parte de seu orçamento com o pagamento de tributos enquanto aquelas mais ricas sacrificam muito menos de sua renda mensal. A tributação sobre o consumo afronta o princípio da capacidade contributiva e da seletividade, e revela uma matriz tributária regressiva e iníqua. Além disso, por ser indireta, dificulta (quase impossibilita, na verdade) o conhecimento da população acerca da carga tributária que suporta.

De fato, esse é outro efeito nocivo da tributação sobre o consumo: os tributos que incidem nesses casos são normalmente indiretos, ficam embutidos nos preços das mercadorias e dos serviços, o que dificulta, sobremaneira a ciência do contribuinte acerca dos valores que efetivamente está pagando.

O problema, contudo, não é novo. Em sua obra “Uma introdução à Ciência das Finanças”, cuja primeira edição foi publicada em 1955, Aliomar Baleeiro já apontava os impostos indiretos e incidentes sobre o consumo como vilões. Ele afirmava que a maior parte da população, sob o peso regressivo desses impostos “supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. Acredita que seus interesses não estão comprometidos pelas medidas financeiras.”⁴⁶

⁴⁵ BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. **Comunicado da Presidência** – n. 22. Brasília, jun. 2009.

⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 239.

Isso se deve ao que Baleeiro chamava de *efeito anestesiante* da tributação, característica sempre presente nos impostos indiretos, nos quais “o ônus tributário é repercutido ao consumidor final (contribuinte de fato) que acaba não percebendo o valor do tributo incluso no preço do bem ou serviço”⁴⁷. A ele se contrapõe o chamado *efeito irritante*, presente nos impostos diretos, “que incidem sobre a renda e o patrimônio ‘irritam’ o contribuinte, visto que este percebe o quanto está sendo onerado quando do pagamento do tributo”.⁴⁸

Na mesma obra, Baleeiro também já alertava acerca da falta do que denominou de “consciência fiscal”, chamada pelos escritores de língua inglesa de *tax consciouness*, que ele conceituou como “o estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos.”⁴⁹. Apesar do tempo decorrido desde a primeira edição, frise-se, escrita há mais de meio século, o comentário ainda se mostra atual, pois o aludido “estado de espírito” continua longe ser o da maioria da população.

Não bastasse tudo isso, ainda é preciso enfrentar o fato de que, apesar de ter uma das cargas tributárias mais altas do mundo, o Brasil é o país que tem o pior desempenho no uso dos tributos. Uma pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), publicada em junho de 2015, revelou, pela 5ª vez seguida, que “entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade”⁵⁰, ficando atrás, inclusive, de outros países da América do Sul, como Uruguai e Argentina.

A matriz tributária brasileira, além de estar baseada numa carga muito alta, é injusta, pois não observa, na grande maioria de sua arrecadação, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, caracterizando-se por sua regressividade e

⁴⁷ GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. XVII.

⁴⁸ Ibidem.

⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 239.

⁵⁰ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Estudo da relação da carga tributária versus retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida*. Coordenadores: João Eloi Olenike, Gilberto Luiz do Amaral e Letícia Mary Fernandes do Amaral. Disponível em <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Ano 2015. Acesso em: 18 jul. 2015. Essa pesquisa calcula o Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade (IRBES), ponderando a carga tributária e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Para o resultado publicado em 2015 foram utilizados os números relativos ao ano de 2013.

iniquidade. E tudo isso é piorado pelo desconhecimento da população sobre a instituição, arrecadação e aplicação dos tributos que paga. A ignorância sobre a carga efetivamente suportada faz com as pessoas não a questionem e, por tabela, não a combatam.

De tudo se vê porque esses tributos são os “preferidos” dos entes instituidores: o consumo é “mais fácil” de ser tributado e fiscalizado, pois praticamente toda a cadeia produtiva e comercial se submete ao regime de substituição tributária, tudo fica embutido no preço final (anestésiantes, como dito acima); logo, são indiretos e, além disso, não há necessidade de identificação das condições de cada contribuinte (não são tributos pessoais).

Essa escolha deixa então de lado as outras bases de incidência tributária, que são a renda e a propriedade, justamente aquelas nas quais há maior manifestação de riqueza e que, por isso, deveriam ser os principais objetos de tributação. Pelos dados já apontados, não é o que se verifica na realidade. A transmissão de propriedade *causa mortis*, por exemplo, tem alíquotas relativamente baixas (a máxima do ITCMD é 8%⁵¹) e geralmente fixas⁵². Nesse caso específico, a se manter esse quadro, o efeito é evidente: uma tendência cada vez maior de acumulação de riqueza nas mãos dos indivíduos do mesmo grupo familiar. Concentração que perpetua a desigualdade e tira da tributação uma das suas principais funções, a saber, a redistributiva.

Por isso, um aspecto fundamental para que tenhamos clareza dessa matriz é a transparência, já que sem ter as informações necessárias a uma avaliação esclarecida e completa, não é possível repensar determinadas escolhas, fazer os ajustes necessários, modificar o que não está bom. Sem informação não é possível avançar para alcançar a sociedade solidária, livre, justa e igualitária que prometemos buscar.

⁵¹ A alíquota máxima do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD é fixada por resolução do Senado Federal, por determinação da Constituição Federal, no art. 155, §1º, IV. Desde 1992 é a Resolução n. 09 que estabelece o máximo de 8%.

⁵² Apesar de o §2º prever que as alíquotas poderão ser progressivas em função do quinhão de cada herdeiro, esse dispositivo era objeto de divergência. O Supremo Tribunal Federal, entretanto, julgou, em 2013, o Recurso Extraordinário n. 562045/RS, no qual firmou entendimento no sentido que é constitucional a cobrança de alíquotas progressivas no ITCMD.

Todavia, embora de maneira muito tímida, esse panorama vem sofrendo modificações desde a Constituição de 1988, quando, além do dever de publicidade dos atos da Administração Pública, constante do *caput* do art. 37, esta dispôs, em seu art. 150, §5º que “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

A “Lei” em questão, que é a de n. 12.741, só veio muito tempo depois, em 2012. Contudo, foi precedida de outras disposições legais, iniciativas públicas e da própria população, que vem trilhando um caminho – felizmente, sem volta – no sentido de, literalmente, abrir as contas públicas e exigir uma melhor gestão financeira dos tributos.

O novo arcabouço legal, que seguiu à Constituição Federal de 1988, e todas as iniciativas para efetivá-lo serão objetos de estudo no capítulo a seguir.

CAPÍTULO II

EM BUSCA DA TRANSPARÊNCIA: OS CAMINHOS SEGUIDOS PELO BRASIL

2.1 PUBLICIDADE, TRANSPARÊNCIA E CONTROLE SOCIAL DA GESTÃO FISCAL

2.1.1 O PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal de 1988, como já mencionado no capítulo anterior, ao estabelecer os princípios que regem a administração pública, em seu artigo 37, elegeu, dentre outros, o princípio da publicidade. Em obra clássica do Direito Administrativo, Hely Lopes Meirelles conceitua a publicidade como “a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos”, bem como “requisito de moralidade e eficácia”.⁵³

Apesar de ser mais comumente ligado ao direito administrativo, o princípio da publicidade é corolário do direito fundamental à informação, previsto no art. 5º, XXXIII e seu significado ultrapassa o de simples publicação em diários oficiais de informações resumidas. O próprio Hely Lopes Meirelles, na obra já citada, menciona que a aplicação do princípio da publicidade vai além da função de assegurar os efeitos externos do ato administrativo, sendo verdadeiro instrumento por meio do qual os interessados diretos e o povo em geral podem tomar conhecimento e exercer controle desses atos, através dos meios constitucionais.⁵⁴ Ou seja, a publicidade dos atos permite a participação direta de qualquer pessoa interessada no acompanhamento de processos, decisões, políticas.

Além da disposição no *caput*, o art. 37 da Constituição estabeleceu, em seu parágrafo terceiro e incisos, as matérias acerca das quais lei ordinária disporia em relação às formas de participação do usuário na administração pública. A redação

⁵³MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 87-88.

⁵⁴Ibidem, p. 88.

atual do parágrafo foi dada pela Emenda Constitucional n. 19, de 1998⁵⁵, que também incluiu os três incisos, ausentes na redação original, dentre os quais se destaca o terceiro, que assegura o acesso aos registros administrativos e informações sobre os atos de governo:

Art. 37 [...]

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

[...]

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

Já no parágrafo único do art. 70, a Constituição Federal, determina que qualquer pessoa que administre dinheiros, bens e valores públicos deverá prestar contas. E a publicidade é uma forma de prestação de contas por parte de quem toma as decisões sobre a gestão e aplicação dos recursos públicos arrecadados. Como salienta José Ribamar Caldas Furtado, “o dever de prestar contas de forma transparente é da própria natureza do ato de administrar recursos alheios”⁵⁶ e sequer deveria depender de previsão legal.

A questão aqui é que a previsão de publicidade disposta no art. 37 da Constituição não estava sendo devidamente interpretada pelos gestores, como noticia Marcelo Henrique Pereira, ao afirmar que eles consideravam cumprida a exigência constitucional com a simplória divulgação “pelos meios de comunicação, diários oficiais, murais ou quadros de avisos dos atos administrativos editados.”⁵⁷ E continua o autor:

Não raramente entidades associativas, especialmente sindicatos de servidores, foram obstadas em sua busca de informações para o exercício do controle *lato sensu* e, principalmente, para a aferição das reais condições econômico-financeiras e de administração dos órgãos públicos. Gestores comportavam-se de modo distante e indiferente, muitas das vezes só sendo instados a prestar informações por meio de ações ou medidas judiciais específicas.⁵⁸

⁵⁵ A redação original do dispositivo era a seguinte: “§ 3º As reclamações relativas à prestação de serviços públicos serão disciplinadas em lei.”

⁵⁶ FURTADO, José de Ribamar Caldas. A transparência na gestão fiscal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 555, 13 jan. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/6171>>. Acesso em: 25 mai. 2014.

⁵⁷ PEREIRA, Marcelo Henrique. Acesso à informação: da lei à realidade. **Revista Jurídica Consulex**. Brasília/DF, ano XVI, n. 369. Jun. 2012. p. 56.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 57.

Some-se a isso o fato de que as poucas informações prestadas eram disponibilizadas de maneira que dificultava a própria compreensão das pessoas. Ou seja, era feito para não ser entendido e nem questionado. Assim, era praticamente impossível exercer um controle efetivo sobre a gestão dos recursos públicos, pela população. Ao fim e ao cabo, tudo continuava como antes – muitas vezes ao arbítrio dos gestores públicos, sem qualquer limitação ou fiscalização.

Também não havia previsões de sanções claras aos gestores públicos que não obedecessem ao dever de publicidade. Cumprindo-o ou não, nada se fazia diferente e, assim, não é muito difícil imaginar que o caminho escolhido por muitos deles foi a quase que total obscuridade sobre a destinação dos recursos arrecadados que, não raro, eram (como ainda são) desviados de sua finalidade, deixando de ser revertidos em favor da população, sem que isso gerasse qualquer consequência ou penalidade.

Essas lacunas legais começaram a ser supridas aos poucos por leis complementares e ordinárias, que serão mais adiante examinadas e, também, pelo desenvolvimento de um conceito maior do que a simples publicidade, o de transparência, que será objeto de análise a seguir.

2.1.2 MAIS QUE PUBLICIDADE: TRANSPARÊNCIA

Como já visto no capítulo anterior, o princípio da transparência está incluído dentre aqueles que informam o sistema tributário nacional. Não sem razão, uma vez que toda a máquina administrativa é sustentada principalmente com a arrecadação de tributos, sendo imprescindível, para o seu controle social, que os contribuintes tenham a possibilidade de acompanhar toda a atividade tributária do Estado, desde a instituição dos tributos, a arrecadação propriamente dita, a concessão de incentivos e isenções fiscais e, finalmente, a aplicação dos recursos públicos e o retorno em serviços públicos proporcionados à população.

Na Constituição Federal, o princípio da transparência está previsto no art. 150 §5º que estabelece: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.” A

previsão, inédita em um texto constitucional brasileiro, encerra importante medida para a correta e precisa informação sobre os tributos incidentes sobre o consumo, os quais, como já dito, são a principal fonte de arrecadação tributária no Brasil.⁵⁹

Nesse sentido, em comentário sobre o assunto, Luciano Amaro ressalta a importância do princípio da transparência para a conscientização do contribuinte acerca das manifestações de riqueza que efetivamente estão sendo tributadas e possa saber o efetivo gravame fiscal que suporta ao adquirir um bem ou serviço:

Os impostos ditos indiretos têm como proclamada virtude a circunstância de virem disfarçados no preço de utilidades adquiridas pelo “contribuinte de fato”, que, em geral, não percebe o ônus tributário incluído no preço pago. Trata-se de tributos que “anestesiaram” o indivíduo, quando este, ao adquirir bens ou serviços, não se dá conta de que, embutido no preço, pode vir um pesado gravame fiscal.

O art. 150, § 5º, quer justamente que o consumidor de bens e de serviços seja esclarecido acerca dos impostos que incidam sobre essas utilidades, fixando o *princípio da transparência dos impostos*, correlato ao princípio básico do direito das relações de consumo, que é o da informação – clara, correta, precisa e completa – do consumidor. A Lei n. 12.741/2012 regulou esse princípio.⁶⁰

Já Ricardo Lobo Torres, entende que a transparência é um princípio constitucional implícito, dirigido ao Estado, à sociedade, aos organismos financeiros e entidades não-governamentais. O autor considera, ainda, se tratar de um “princípio de legitimidade do Estado Democrático e Social de Direito e às vezes se inclui como subprincípio do princípio da responsabilidade”.⁶¹ Sobre a importância dessa disposição constitucional, assevera:

A providência é da maior importância e servirá para coarctar abusos do legislador, que muitas vezes prefere aumentar os impostos indiretos, que são invisíveis e causam pequena reação popular, do que majorar os tributos diretos e progressivos, que incidem sobre pessoas de maior capacidade contributiva mas ficam sujeitos a *lobby* e a resistência de interessados; agora, com a informação sobre a carga tributária incidente sobre as mercadorias, haverá maior controle por parte do contribuinte e eleitor.⁶²

⁵⁹ Como se verá no tópico próprio, conquanto na Constituição Federal tenha sido utilizado o termo “impostos” a lei ordinária que regulamentou o dispositivo, como não poderia deixar de ser, estabeleceu a obrigatoriedade de informação de todos os “tributos” incidentes sobre o preço dos produtos e serviços, incluindo, assim, contribuições (PIS, PASEP, COFINS e CIDE), que devem ser informadas juntamente com IPI, ICMS, ISS E IOF.

⁶⁰ Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 147

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2013. p. 125.

⁶² *Ibidem*, p. 127.

Considerando a importância e o direito do contribuinte de conhecer e fiscalizar toda a atividade tributária do Estado (como já dito, instituição, arrecadação, isenção, concessão de crédito e aplicação dos recursos públicos) é crucial que a transparência seja também observada nos instrumentos de previsão orçamentária, tais como o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais.

Sobre o dever de observância da transparência nos instrumentos de previsão orçamentária, a Constituição Federal dispõe, em seu art. 165 §6º:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

[...]

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Esses instrumentos, que devem ser públicos (além de publicados nos órgãos oficiais), devem prever diretrizes, objetivos, metas e prioridades da administração pública, despesas de capital, além de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Ricardo Lobo Torres, em comentário ao art. 165 §6º resume, sobre a relação entre as diretrizes orçamentárias e o princípio da transparência fiscal:

O princípio da transparência fiscal ou clareza orçamentária, também proclamado pela CF, segundo o qual o orçamento será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, § 6º), medida que se compagina com o controle interno e externo das subvenções e renúncias de receitas (art. 70) e com a regra de que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente tais matérias ou o correspondente tributo ou contribuição (art. 150, § 6º, da CF, na redação da EC 3/93). A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) destaca a importância do princípio da transparência na gestão orçamentária.⁶³

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2013. p. 127.

Outro ponto relevante sobre a transparência e que, de certa forma, pode-se considerar um diferencial quanto ao de publicidade é que, enquanto este, inicialmente, admite a publicação de atos administrativos da forma que tradicionalmente elaborados, muitas vezes resumida, de difícil compreensão e em veículo de acesso restrito ou de pouca visibilidade (como os diários oficiais), aquela pressupõe o fornecimento de informações claras, completas, sempre em linguagem de fácil compreensão e acessíveis a partir de plataformas simples, que não exijam conhecimentos complexos para sua operação, que permitam ao cidadão comum, leigo, não apenas obter as informações que deseja, mas, também, entender o seu conteúdo. É primar pela qualidade da informação e não apenas pela sua quantidade.

O Fundo Monetário Internacional (FMI) define a expressão transparência fiscal, como sendo:

Franqueza para com o público em geral em relação à estrutura do governo e suas funções, intenções da política fiscal, contas do setor público e projeções. Implica o acesso imediato a informações confiáveis, abrangentes, tempestivas, compreensíveis e internacionalmente comparáveis sobre as atividades do governo, para que o eleitorado e os mercados financeiros avaliem com precisão a situação financeira do governo e os custos e benefícios efetivos de suas atividades, inclusive suas implicações econômicas e sociais presentes e futuras.⁶⁴

No mesmo sentido, ressaltando a importância da qualidade e acessibilidade das informações prestadas como marca principal da transparência, o Instituto de Estudos Socioeconômicos, ao divulgar pesquisa sobre transparência orçamentária nas capitais do Brasil, reafirma:

Transparência não é apenas disponibilizar dados. Mas é fazê-lo em linguagem clara e acessível para todo o povo e qualquer cidadão de um país. Dessa forma, a transparência, se fornecida de forma real e com qualidade, contribui para a participação social nos espaços do poder. Portanto, um Estado translúcido fomenta a participação popular nos espaços de poder. A transparência é instrumento de pedagogia política, pois o conhecimento advindo da transparência estatal é fundamental para se levantar a voz nas arenas de decisão.⁶⁵

Como se pode ver a transparência é um princípio que deve permear todos os âmbitos da administração pública, em especial a tributária, a fim de que o cidadão contribuinte tenha ciência e consciência do ônus tributário que suporta (ou do que

⁶⁴ FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Manual de Transparência Fiscal. Ano: 2007, p. 139. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em: 01 set. 2017.

⁶⁵ Instituto de Estudos Sócio-Econômicos (INESC). Transparência orçamentária nas capitais do Brasil. Ano 2011. p. 3.

deveria suportar); das renúncias fiscais de cada ente, as quais interferem diretamente no quanto arrecadado e da aplicação desses recursos, no retorno desses valores à população, ou seja, quais são as escolhas políticas no campo da tributação que estão sendo feitas em determinado momento. Somente assim é possível garantir, a todos e a cada um, o pleno exercício de seu direito fundamental à informação, à cidadania, à dignidade.

E um passo importante para a garantia desses direitos foi o desenvolvimento da legislação infraconstitucional, pós 1988, regulatória dos dispositivos constitucionais supracitados, que será objeto dos tópicos seguintes.

2.1.3 AS LEIS COMPLEMENTARES 101/2000 E 131/2009

Editada em 04 de maio de 2000, a Lei Complementar n. 101, que “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”, aparece como o primeiro instrumento para o controle dos gastos públicos, ao disciplinar, de maneira minuciosa, o planejamento, a execução orçamentária, receita e despesa pública, endividamento e gestão patrimonial.

Mas certamente um dos pontos mais marcantes da Lei de Responsabilidade Fiscal é a previsão das sanções do Código Penal (Lei 2.848/1940), da Lei 1.079/1950 (crimes de responsabilidade) e da Lei de Improbidade Administrativa (n. 8.429/1992) aos infratores, conforme dispõe em seu art. 73. Assim, poderão sofrer ações de improbidade administrativa, perder a função pública, ter suspensos os direitos políticos e pagar multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente.

A responsabilidade na gestão fiscal, nas palavras do próprio legislador, logo no parágrafo primeiro do primeiro artigo,

[...] pressupõe a **ação planejada e transparente**, em que se **previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas**, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a **obediência a limites e condições** no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por

antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.” (grifou-se)

Como se pode ver, a lei dá um passo além no que já havia de previsão constitucional quando exige uma ação planejada e **transparente** por parte do gestor como pressuposto da responsabilidade na gestão fiscal.

E é justamente esse o outro ponto de suma importância nessa Lei: a dedicação de um capítulo para a transparência, controle e fiscalização, inaugurado pela seção sobre a transparência da gestão fiscal. É bem verdade que a redação original era bastante tímida, na medida em que apenas contava com dois artigos, 48 e 49, que dispunham de maneira genérica acerca dos instrumentos de transparência na gestão fiscal.

Todavia, com a edição da Lei Complementar n. 131, em 27 de maio de 2009 (que ficou conhecida como “Lei da Transparência”), essas disposições foram complementadas com a modificação do parágrafo único do art. 48, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 48. [...]

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;

III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

A modificação foi importante porque especificou de maneira mais clara a forma como seria assegurada a transparência, destacando-se a participação, a informação em tempo real sobre a execução orçamentária e financeira em meio eletrônico, facilitando o acesso a essas informações e estabelecendo a adoção de sistema de controle com padrão mínimo de qualidade. Esse sistema foi regulamentado por meio do Decreto n. 7.185, de 27 de maio de 2010, que dispôs sobre os requisitos tecnológicos, características do sistema e a geração de informação para o meio eletrônico de acesso público.⁶⁶

⁶⁶ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7185.htm. Acesso em: 05 set. 2017.

Mas a Lei Complementar 131 foi adiante e acrescentou o art. 48-A, que explica quais são essas informações que devem ser disponibilizadas, impedindo que o mau gestor continuasse a publicar apenas o que lhe aprouvesse:

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, **os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:**

I – quanto à **despesa**: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado;

II – quanto à **receita**: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários. (grifou-se)

Daí tem-se uma disciplina muito mais rígida do que o simples dever de publicidade de alguns atos administrativos. A Lei fixa prazos para cumprimento das suas disposições, notadamente para a divulgação periódica dos relatórios fiscais. Além disso, é digna de nota a importância do controle institucional realizado pelos Tribunais de Contas, Controladorias, Ministério Público.

Para o caso de descumprimento, serão aplicadas ao ente as sanções contidas no §3º do art. 23, que são as seguintes proibições: receber transferências voluntárias⁶⁷; obter garantia, direta ou indireta, de outro ente e contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

Por tudo, verifica-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal inovou no ordenamento jurídico de forma muito positiva, ao determinar que a prestação de contas da gestão fiscal seja feita de forma transparente, estabelecendo prazos para o cumprimento de suas disposições e fixando sanções para os entes e os gestores, em caso de inobservância.

A importância desse primeiro passo é inquestionável, pois a consciência de que estão sendo fiscalizados de perto e que podem sofrer as consequências (civis, criminais e administrativas) pela malversação do dinheiro público, tende a fazer com

⁶⁷ O conceito de transferência voluntária está no art. 25 e, para efeito dessa Lei Complementar é entendida como “a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.”

que os administradores se mantenham atentos e ajam com responsabilidade e zelo na gestão fiscal.

Ademais, também é importante na medida em que coloriu com as primeiras tintas o novo cenário que vem sendo desenhado desde a Constituição de 1988 e, de certa forma, abriu caminho para iniciativas diversas como novas leis; julgamentos; criação de entidades como organizações não-governamentais, que acompanham de perto o cumprimento dessas leis, dentre outros, possibilitando um controle mais efetivo, por parte daquele a quem essa informação mais interessa: o povo.

2.1.4 A LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO

A Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011, que ficou conhecida como a Lei de Acesso à Informação (LAI) é outro diploma legal, cuja edição foi muito celebrada. Dentre outras disposições, ela regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5^o⁶⁸, no inciso II do § 3^o do art. 37⁶⁹ e no § 2^o do art. 216⁷⁰ da Constituição Federal.

As disposições destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação, com a observância dos princípios básicos da administração pública e das diretrizes do art. 3^o. A título de exemplo, se pode citar: a publicidade como preceito geral e o sigilo como exceção; a divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; o fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública e o desenvolvimento do controle social da administração pública.

A partir dessa Lei, inverte-se a ótica sobre a qual ainda era vista a publicidade dos atos administrativos, que passa a ser regra, enquanto o sigilo vira a exceção. O

⁶⁸ Art. 5^o [...] XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou 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.

⁶⁹ Art. 37 [...] § 3^o A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: [...] II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5^o, X e XXXIII;

⁷⁰ Art. 216. [...] § 2^o - Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem.

pedido de informações pode ser apresentado por qualquer interessado, por qualquer meio legítimo, devendo conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida. E nada mais: a própria Lei **veda** quaisquer exigências relativas aos motivos determinantes da solicitação de informações de interesse público. (art. 10, LIA)

De acordo com a disposição contida no art. 7º, o acesso à informação compreende, entre outros, os direitos de obter: informação primária, íntegra, autêntica e atualizada, pertinente à administração do patrimônio público, utilização de recursos públicos, licitação e contratos administrativos. Inclui também informação relativa à implementação, acompanhamento e resultados dos programas, projetos e ações dos órgãos e entidades públicas, bem como metas e indicadores propostos e ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, mesmo que relativas a exercícios anteriores.

A recusa ao fornecimento de informação requerida nos termos Lei, bem como retardar deliberadamente o seu fornecimento ou fornecê-la intencionalmente de forma incorreta, incompleta ou imprecisa, constitui conduta ilícita, que enseja responsabilidade do agente público ou militar, nos termos do disposto no art. 32.

Além do dever de fornecer as informações requeridas mediante provocação do interessado (transparência passiva), a Lei também prevê, em seu art. 8º, que os órgãos e entidades públicas devem divulgar, em local de fácil acesso e independentemente de requerimento, informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas, a chamada transparência ativa. O parágrafo segundo do mencionado dispositivo estabelece, ainda, a obrigatoriedade de que a divulgação seja feita em sítios oficiais da internet, os quais devem atender aos requisitos relacionados no parágrafo terceiro:

§ 3º Os sítios de que trata o § 2º deverão, na forma de regulamento, atender, entre outros, aos seguintes requisitos:

I - conter ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação de forma objetiva, transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão;

II - possibilitar a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, inclusive abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto, de modo a facilitar a análise das informações;

III - possibilitar o acesso automatizado por sistemas externos em formatos abertos, estruturados e legíveis por máquina;

- IV - divulgar em detalhes os formatos utilizados para estruturação da informação;
- V - garantir a autenticidade e a integridade das informações disponíveis para acesso;
- VI - manter atualizadas as informações disponíveis para acesso;
- VII - indicar local e instruções que permitam ao interessado comunicar-se, por via eletrônica ou telefônica, com o órgão ou entidade detentora do sítio; e
- VIII - adotar as medidas necessárias para garantir a acessibilidade de conteúdo para pessoas com deficiência, nos termos do art. 17 da Lei nº 10.098, de 19 de dezembro de 2000, e do art. 9º da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 186, de 9 de julho de 2008.

Essas páginas oficiais na internet, nas quais passaram a ser divulgadas as informações de interesse público, foram denominadas de “portais de transparência” e tiveram seu conteúdo regulamentado, no âmbito do Poder Executivo federal, pelo Decreto n. 7.724, de 16 de maio de 2012^{71,72}, posteriormente reproduzido no âmbito dos estados e municípios.

O Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União mantém a “Escala Brasil Transparente” (EBT), metodologia que mede a transparência pública em estados e município brasileiros, mediante a resposta a doze quesitos, que avaliam a regulamentação da Lei de Acesso à Informação e a transparência passiva (para a qual são realizados pedidos de informação sobre assuntos das principais áreas sociais e sobre a regulamentação do acesso à informação pelo ente avaliado. Com base nas respostas, são atribuídas notas que variam de 0 (zero) a 10 (dez) e formam o *ranking* dos estados e municípios mais transparentes.

A EBT está em sua terceira edição e seus resultados revelam significativa melhora nos números que compõem as notas dos estados e municípios em comparação com a primeira edição. Atualmente onze capitais alcançaram a nota

⁷¹ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Decreto/D7724.htm. Acesso em: 06 set. 2017.

⁷² A título de informação, vale citar que o Poder Executivo Federal tinha uma normativa, desde 2005, o Decreto n. 5.482, no qual dispunha sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, por meio da internet. Referido Decreto determinava a veiculação, no Portal da Transparência do Poder Executivo Federal, das seguintes informações (art. 1º): I - gastos efetuados por órgãos e entidades da administração pública federal; II - repasses de recursos federais aos Estados, Distrito Federal e Municípios; III - operações de descentralização de recursos orçamentários em favor de pessoas naturais ou de organizações não-governamentais de qualquer natureza; e IV - operações de crédito realizadas por instituições financeiras oficiais de fomento. Como se vê, ainda era uma disposição um tanto genérica e com menos informações do que posteriormente ficou determinado na Lei de Acesso à Informação. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm. Acesso em: 05 set. 2017.

máxima, sendo Florianópolis/SC, a cidade com a pior nota entre as capitais. Dentre os estados, cujo *ranking* completo segue abaixo, apenas o Rio de Janeiro e Amapá receberam notas inferiores a seis, respectivamente 5,00 (cinco) e 0 (zero).⁷³

Escala Brasil Transparente
Panorama dos Governos Estaduais

Posição Nacional	Estado	Nota		Varição ¹
1	Alagoas	10,00	▲	+2,08
	Bahia	10,00	=	0,00
	Ceará	10,00	▲	+1,94
	Distrito Federal	10,00	=	0,00
	Espírito Santo	10,00	=	0,00
	Maranhão	10,00	=	0,00
	Mato Grosso do Sul	10,00	▲	+7,50
	Pernambuco	10,00	▲	+3,33
	Rio Grande do Sul	10,00	▲	+1,11
	Rondônia	10,00	▲	+5,56
	São Paulo	10,00	=	0,00
	Tocantins	10,00	=	0,00
13	Rio Grande do Norte	9,72	▲	+1,53
	Santa Catarina	9,72	▲	+2,78
15	Goiás	9,58	▼	-0,42
	Mato Grosso	9,58	▲	+0,97
	Minas Gerais	9,58	▼	-0,42
	Piauí	9,58	▲	+1,11
	Sergipe	9,58	▲	+7,50
20	Acre	9,30	▲	+5,97
21	Pará	9,16	▲	+0,13
	Paraná	9,16	▼	-0,15
23	Amazonas	8,88	▲	+7,49
	Paraíba	8,88	▲	+0,13
25	Roraima	8,05	▲	+5,55
26	Rio de Janeiro	5,00	▼	-2,08
27	Amapá	0,00	=	0,00

¹ Variação em relação à segunda avaliação da Escala Brasil Transparente

Fonte: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União

Conforme se evidenciará no terceiro capítulo, nem sempre a divulgação e o fornecimento das informações solicitadas pelos cidadãos são feitos a contento, verificando-se, com frequência, a necessidade de intervenção judicial para a obtenção de dados de interesse público. No entanto, não é possível ignorar que aos poucos (mesmo que bem devagar), os entes públicos estão se adaptando a essa nova realidade.

⁷³ Disponível em https://relatorios.cgu.gov.br/Visualizador.aspx?id_relatorio=22. Acesso em 17 set. 2017.

Dentre outras disposições, referentes aos portais de transparência, o regulamento estabeleceu, de maneira expressa, que também deveriam ser divulgados a remuneração e quaisquer outras vantagens pecuniárias, bem como proventos de aposentadoria e pensões de servidores públicos (art. 7º, §3º, VI).

Embora pela previsão da Lei de divulgação de todas as despesas já fosse possível entender estarem aí incluídos os pagamentos dos servidores públicos, a previsão específica de publicação dessas informações foi objeto de inúmeras discussões judiciais. Várias ações foram propostas buscando a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos que continham essa previsão. Argumentava-se que ela afrontaria o direito à intimidade, além de submeter os servidores públicos a riscos a sua segurança, tendo sua privacidade exposta publicamente. Em vários desses processos foram concedidas medidas liminares, suspendendo o efeito dessa disposição especificamente, o que fez com que, durante muito tempo, essas informações não fossem divulgadas.

A discussão, então, chegou ao Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a repercussão geral da matéria (tema n. 483) e julgou, em abril de 2015, o Recurso Extraordinário 652.777/SP, o qual, conquanto não tenha sido o primeiro caso julgado sobre a matéria, foi tido como o *leading case*. Nessa oportunidade, no qual ficou reconhecida a legitimidade da publicação dos nomes dos servidores e do valor de seus vencimentos e vantagens pecuniárias. O julgado ficou assim ementado:

Ementa: CONSTITUCIONAL. PUBLICAÇÃO, EM SÍTIO ELETRÔNICO MANTIDO PELO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, DO NOME DE SEUS SERVIDORES E DO VALOR DOS CORRESPONDENTES VENCIMENTOS. LEGITIMIDADE. 1. É legítima a publicação, inclusive em sítio eletrônico mantido pela Administração Pública, dos nomes dos seus servidores e do valor dos correspondentes vencimentos e vantagens pecuniárias. 2. Recurso extraordinário conhecido e provido. (ARE 652777, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-128 DIVULG 30-06-2015 PUBLIC 01-07-2015)⁷⁴

No julgamento, o Tribunal reafirmou entendimentos anteriores, nos quais a divulgação dessas informações foi considerada constitucional. Citando, em especial, o Agravo Regimental na Suspensão de Segurança n. 3902/SP, julgado em 2011, o STF reiterou que o conflito que se colocava na questão – publicidade administrativa

⁷⁴ Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4121428>. Acesso em: 06 set. 2017.

x intimidade do servidor público – era, na verdade, um conflito aparente. É que se a própria Constituição não excetuou essa informação, considerando-a como sigilosa, tem-se que está incluída dentre aquelas de interesse coletivo ou geral, devendo, pois, assim como as demais nessa condição, ser divulgada, sob pena de grave lesão à ordem pública. Por seu conteúdo esclarecedor, cita-se a ementa do referido julgado:

Ementa: SUSPENSÃO DE SEGURANÇA. ACÓRDÃOS QUE IMPEDIAM A DIVULGAÇÃO, EM SÍTIO ELETRÔNICO OFICIAL, DE INFORMAÇÕES FUNCIONAIS DE SERVIDORES PÚBLICOS, INCLUSIVE A RESPECTIVA REMUNERAÇÃO. DEFERIMENTO DA MEDIDA DE SUSPENSÃO PELO PRESIDENTE DO STF. AGRAVO REGIMENTAL. CONFLITO APARENTE DE NORMAS CONSTITUCIONAIS. DIREITO À INFORMAÇÃO DE ATOS ESTATAIS, NELES EMBUTIDA A FOLHA DE PAGAMENTO DE ÓRGÃOS E ENTIDADES PÚBLICAS. PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE ADMINISTRATIVA. NÃO RECONHECIMENTO DE VIOLAÇÃO À PRIVACIDADE, INTIMIDADE E SEGURANÇA DE SERVIDOR PÚBLICO. AGRAVOS DESPROVIDOS. 1. Caso em que a situação específica dos servidores públicos é regida pela 1ª parte do inciso XXXIII do art. 5º da Constituição. Sua remuneração bruta, cargos e funções por eles titularizados, órgãos de sua formal lotação, tudo é constitutivo de informação de interesse coletivo ou geral. Expondo-se, portanto, a divulgação oficial. Sem que a intimidade deles, vida privada e segurança pessoal e familiar se encaixem nas exceções de que trata a parte derradeira do mesmo dispositivo constitucional (inciso XXXIII do art. 5º), pois o fato é que não estão em jogo nem a segurança do Estado nem do conjunto da sociedade. 2. Não cabe, no caso, falar de intimidade ou de vida privada, pois os dados objeto da divulgação em causa dizem respeito a agentes públicos enquanto agentes públicos mesmos; ou, na linguagem da própria Constituição, agentes estatais agindo “nessa qualidade” (§6º do art. 37). E quanto à segurança física ou corporal dos servidores, seja pessoal, seja familiarmente, claro que ela resultará um tanto ou quanto fragilizada com a divulgação nominalizada dos dados em debate, mas é um tipo de risco pessoal e familiar que se atenua com a proibição de se revelar o endereço residencial, o CPF e a CI de cada servidor. No mais, é o preço que se paga pela opção por uma carreira pública no seio de um Estado republicano. 3. A prevalência do princípio da publicidade administrativa outra coisa não é senão um dos mais altaneiros modos de concretizar a República enquanto forma de governo. Se, por um lado, há um necessário modo republicano de administrar o Estado brasileiro, de outra parte é a cidadania mesma que tem o direito de ver o seu Estado republicanamente administrado. O “como” se administra a coisa pública a preponderar sobre o “quem” administra – falaria Norberto Bobbio -, e o fato é que esse modo público de gerir a máquina estatal é elemento conceitual da nossa República. O olho e a pálpebra da nossa fisionomia constitucional republicana. 4. A negativa de prevalência do princípio da publicidade administrativa implicaria, no caso, inadmissível situação de grave lesão à ordem pública. 5. Agravos Regimentais desprovidos. (SS 3902 AgR-segundo, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2011, DJe-189 DIVULG 30-09-2011 PUBLIC 03-10-2011 EMENT VOL-02599-01 PP-00055 RTJ VOL-00220-01 PP-00149)⁷⁵

⁷⁵Disponível

<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=3902&classe=SS-AgR-segundo&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 06 set. 2017.

Assim, apesar de ter sido objeto de discussões – especialmente pela divulgação dos salários dos servidores públicos nos “portais da transparência” – essas discussões não tiveram o condão de diminuir o grande mérito dessa Lei, que é a abertura das contas públicas e a efetiva publicação de informações de interesse público, que não têm nenhuma razão para serem mantidos em sigilo.

Nesse ponto, interessante salientar o papel determinante do Poder Judiciário⁷⁶ que, quando instado a manifestar-se, deve atuar de maneira ferrenha na garantia de que os cidadãos tenham esse direito respeitado, evitando, assim, como alerta Marcelo Henrique Pereira “que a lei se torne mais um instrumento inócuo ‘cheio de boas intenções’”⁷⁷

2.1.5 A LEI N. 12.741/2012 E O DEVER DE DISCRIMINAÇÃO DOS TRIBUTOS NA NOTA FISCAL

A Lei n. 12.741, de 08 de dezembro de 2012, surgiu de uma iniciativa do Movimento das Associações Comerciais, idealizado pela Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo, que com o projeto “De olho no imposto”, levou ao Congresso Nacional mais de 1,5 milhão de assinaturas para aprovar o Projeto de Lei 1.472/07, que determinava que as notas fiscais detalhassem ao consumidor o percentual de tributos embutido em cada produto.

Essa Lei regulamenta o disposto no já citado art. 150 §5º da Constituição Federal que, estabelece a determinação de medidas “para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

Sinteticamente, o que a lei determina é que, a partir de sua publicação, “deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais”, que influem na formação dos respectivos preços de venda. (art. 1º)

⁷⁶ O tema será objeto de tópico próprio no terceiro capítulo.

⁷⁷ PEREIRA, Marcelo Henrique. Acesso à informação: da lei à realidade. **Revista Jurídica Consulex**. Brasília/DF, ano XVI, n. 369. Jun. 2012. p. 57.

Conforme já mencionado, conquanto na Constituição Federal tenha sido utilizado o termo “impostos” a lei ordinária que regulamentou o dispositivo, como não poderia deixar de ser, estabeleceu a obrigatoriedade de informação de todos os “tributos” incidentes sobre o preço dos produtos e serviços, incluindo, assim, contribuições (PIS, PASEP, COFINS e CIDE), que devem ser informadas juntamente com IPI, ICMS, ISS E IOF.⁷⁸ Além desses, o §12 do art. 1º também determina que deve ser divulgada a contribuição previdenciária dos empregados e empregadores sempre que o pagamento de pessoal constituir item de custo direto do serviço ou produto fornecido ao consumidor.

A obrigação vale para todo o território nacional e o descumprimento sujeita o infrator às sanções previstas no Código de Defesa do Consumidor (Lei n. 8.078/1990). O CDC, aliás, teve um de seus dispositivos alterado para incluir essa informação no rol dos direitos básicos do consumidor, constantes do art. 6º, que desde então vige com nova redação.⁷⁹

Apesar de ser recebida com algum otimismo, a nova lei não escapou a questionamentos e desconfianças. Havia dúvidas se a lei “ia pegar”, no sentido de ser cumprida pelos obrigados e se surtiria o efeito esperado. Inicialmente, a fiscalização sobre o cumprimento da lei foi apenas orientadora, até 31 de dezembro de 2014, em razão de disposição nesse sentido, contida na Medida Provisória 649 de 2014.⁸⁰

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) fez o cálculo de tributos cobrados em aproximadamente 100 mil itens (produtos e serviços) e colocou à disposição e qualquer interessado, para ser baixado gratuitamente. A adesão

⁷⁸ Originalmente a lei previa também a inclusão do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos incisos V e VI do § 5º do art. 1º, mas estes foram vetados, sendo apresentada como razão do veto a seguinte justificativa: “A apuração dos tributos que incidem indiretamente na formação do preço é de difícil implementação, e a sanção desses dispositivos induziria a apresentação de valores muito discrepantes daqueles efetivamente recolhidos, em afronta à própria finalidade de trazer informação adequada ao consumidor final.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Msg/VEP-554.htm. Acesso em: 05 set. 2017.

⁷⁹ O dispositivo alterado foi o inciso III do art. 6º, cuja redação atual é a seguinte: “Art. 6º São direitos básicos do consumidor: [...] III - a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, **tributos incidentes** e preço, bem como sobre os riscos que apresentem;”

⁸⁰ **Medida Provisória nº 649, de 5 de junho de 2014.** Altera a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor quanto à carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Mpv/mpv649.htm#art1. Acesso em: 31 ago. 2017.

inicial foi tímida: até abril de 2014 o *software* havia sido baixado por cerca de 10% das empresas do país. Levantamento realizado pelo IBPT em 2015, revelou que das mais de 10 milhões de empresas brasileiras obrigadas ao cumprimento da lei, apenas 25% delas estavam aptas a cumprir a legislação⁸¹. O estudo foi feito considerando a quantidade de empresas que haviam baixado o software disponibilizado pelo IBPT. O melhor resultado foi obtido pela região sudeste e os piores pelas regiões Sul e Nordeste, como se pode ver da tabela a seguir:

EMPRESAS CADASTRADAS x EMPRESAS OBRIGADAS À LEI 12.741

REGIÃO	Empresas Registradas	Empresas Obrigadas	Empresas Cadastradas	(%) Partic. no Total	(%) Empresas Aptas
SUDESTE	8.719.635	4.905.845	1.344.544	52,4%	27,4%
SUL	3.224.677	2.008.570	455.409	17,8%	22,7%
NORDESTE	3.219.112	1.752.747	419.707	16,4%	23,9%
CENTROESTE	1.467.364	850.218	219.689	8,6%	25,8%
NORTE	923.251	498.292	124.802	4,9%	25,0%
TOTAL	17.554.039	10.015.672	2.564.151	100%	25,6%

Fonte: IBPT

Em 2016, esse número já era de 30%, permanecendo a região sudeste como a que apresenta o melhor resultado, com 1.344.544 empresas cadastradas das 4.905.845 que devem atender à lei⁸². Isso mostra que apesar de uma adesão inicial tímida, vem aumentando a cada ano que dão cumprimento à lei e informam os tributos incidentes sobre seus produtos e serviços nas notas fiscais.

Uma ou outra pessoa, contudo, vai fazer a inevitável pergunta: O que muda com isso? Que diferença faz saber quanto o tributo encarece esse ou aquele produto? Muda muita coisa. Em matéria de transparência, informação é tudo. Afinal, só é possível julgar algo que se conhece. Saber o custo do Estado é essencial para que se avalie se o sacrifício financeiro de todos está realmente promovendo o bem comum ou apenas a boa vida de alguns poucos que julgam serem os únicos mercedores das benesses estatais.

⁸¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. 25% das empresas brasileiras informam a carga tributária ao consumidor: Região Sudeste lidera adesão à lei; conscientização tributária é menor no Sul do País. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2223/25-das-empresas-brasileiras-informam-a-carga-tributaria-ao-consumidor>>. Publicado em 07 ago. 2015. Acesso em: 18 jul. 2017.

⁸² INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Empresários já podem baixar a nova tabela “De olho no Imposto”: Apenas 30% das empresas estão aptas a cumprir a legislação. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2223/25-das-empresas-brasileiras-informam-a-carga-tributaria-ao-consumidor>>. Publicado em 01 jul. 2016. Acesso em: 18 jul. 2017.

E há, ainda, um viés mais específico que também merece atenção: saber em quanto está sendo tributada na aquisição de cada produto ou serviço, também esclarece quem, efetivamente, está suportando o ônus. Com efeito, como o valor do tributo é embutido no preço final da mercadoria ou do serviço, poder-se-ia ter a “ilusão” de que quem arca com ele é o produtor ou comerciante, quando este, na verdade, em relação a esses tributos, atua como mero “atravessador” que desembolsa no começo, mas repassa ao consumidor/contribuinte a carga tributária que inicialmente suportou. Nas palavras de Aliomar Baleeiro:

O grosso da população, sob o peso regressivo de impostos de venda, consumo, selo, etc., supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. Acredita que seus interesses não estão comprometidos pelas medidas financeiras.

Curioso, porém, é que os contribuintes de direito – os industriais e comerciantes, que a lei chama ao recolhimento do tributo, permitindo-lhe e até prevendo a repercussão sobre os consumidores – sofrem do engano inverso e lamentam-se por gravames, que, em verdade, descarregam sobre a clientela. [...].⁸³

Daí pode-se concluir que a disposição legal, aliada ao esclarecimento sobre quem efetivamente suporta o ônus tributário incidente sobre os bens de consumo, contribui de maneira decisiva com a conscientização da população acerca do seu real sacrifício financeiro, sempre que consome algum produto ou serviço. Assim, caminha-se para ir diretamente ao encontro da necessária formação daquela “consciência fiscal”, referida por Baleeiro, conferindo a cada um, todas as condições para o exercício da cidadania, no que tange ao controle social da gestão fiscal.

3 ESTÁ TUDO NA LEI. E AGORA?

Toda essa estrutura normativa, apresentada ao longo desse capítulo, representou um grande avanço, na medida em que proporcionou a possibilidade de acesso efetivo às informações públicas, ainda sem precedentes na história do Brasil. Contudo, embora de inegável importância e necessidade, é de se reconhecer que a legislação não resolve sozinha todos os problemas.

⁸³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 239

O desafio agora é conscientizar a população da importância desses instrumentos legais e instá-la a utilizá-los em seu favor, acompanhando de perto e participando ativamente do controle da gestão dos tributos, desde a instituição, passando pela arrecadação, até a aplicação deles. Nas palavras de Guilherme Bicalho:

Portanto, o arcabouço normativo está suficientemente colocado, faltando apenas a efetiva concretização dos dispositivos normativos no plano fático. É chegada a hora de o relacionamento entre Estado e contribuinte deixar o plano da suspeição e da inimizade para galgar ares éticos, republicanos e democráticos, o que perpassa, fundamentalmente, o controle social das informações relativas à receita e à despesa pública.⁸⁴

Outro aspecto a ser considerado é que a existência de leis que asseguram o direito à informação não pode ser utilizada pelos gestores públicos como subterfúgio para cumprir suas disposições somente quando provocados a fazê-lo judicialmente. A regra deve ser a transparência ativa, de iniciativa do próprio Poder Público e não a passiva, que somente é vista quando alguém insta o gestor a cumprir a legislação a que está obrigado. A previsão legal gera a expectativa de seu cumprimento espontâneo, a qual será frustrada se, ao contrário, dela se utilizarem para dificultar, retardar ou mesmo impossibilitar o direito de acesso às informações de interesse coletivo.

Como já dito, estar amparado por um arcabouço normativo consistente é um bom começo, mas não basta. Ele deve funcionar para conscientizar as pessoas dos elementos que compõem o fenômeno tributário, compreenderem as mudanças necessárias e buscá-las, seja por meio de seus representantes seja de maneira direta.

Somente com profundas modificações em sua matriz tributária, o Brasil poderá experimentar um novo momento histórico, com a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade verdadeiramente livre, justa e solidária. E isso perpassa, necessariamente, o esclarecimento da população sobre o ônus tributário que suporta e o controle social da gestão dos recursos públicos, notadamente os advindos da tributação.

⁸⁴ BICALHO, Guilherme. Ética, cidadania e realidade brasileira: uma abordagem sobre transparência fiscal. **Revista Jurídica Consulex**. Ano XVI, n. 377 – 1º Outubro/2012. p. 51.

Como forma de fomentar esse esclarecimento do contribuinte foi instituído o dia 25 de maio como o Dia Nacional do Respeito ao Contribuinte. Criado pela Lei 12.325, de 15 de setembro de 2010, a data cívica tem como objetivo mobilizar a sociedade e os poderes públicos para a conscientização e a reflexão sobre a importância do respeito ao contribuinte.

A lei prevê em seu art. 2º que “os órgãos públicos responsáveis pela fiscalização e pela arrecadação de tributos e contribuições promoverão, em todas as cidades onde possuírem sede, campanhas de conscientização e esclarecimento sobre os direitos e os deveres dos contribuintes”.⁸⁵

Embora não se possa dizer exatamente que há muito o que comemorar, é certo dizer muito há a refletir. Nesse sentido, nos dias 25 de maio de cada ano, têm sido promovidas, por diversos órgãos públicos e entidades privadas, atividades de conscientização da população sobre a carga tributária que suporta, iniciativas tendentes a promover a cidadania e a consciência fiscal, sem quais não será factível uma discussão crítica sobre a nossa matriz tributária e o combate aos seus caracteres que não promovem a justiça e a solidariedade, enquanto objetivos da República.

É consabido que a simples instituição de leis – embora seja um passo de imprescindível importância – não resolve, sozinha, os problemas. Mas ao longo desse capítulo, se pode verificar que a sociedade também tem tomado a iniciativa e promovido ações visando o cumprimento do que dispõe as leis, possibilitando o controle social das informações relativas à receita e à despesa pública, especialmente a tributação, grande financiadora da atividade governamental.

É possível afirmar que o arcabouço normativo atualmente existente é mais do suficiente, faltando apenas a efetiva concretização dos dispositivos legais. Nesse sentido, conclui-se com Bicalho, que “é chegada a hora de o relacionamento entre Estado e contribuinte deixar o plano da suspeição e da inimizade para galgar ares éticos, republicanos e democráticos [...]”.⁸⁶

⁸⁵ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12325.htm>. Acesso em 17 set. 2017.

⁸⁶ BICALHO, Guilherme. Ética, cidadania e realidade brasileira: uma abordagem sobre transparência fiscal. **Revista Jurídica Consulex**. Ano XVI, n. 377 – 1º outubro/2012. p. 51.

Também são dignas de nota, nessas últimas linhas, as palavras de Iure Pontes Vieira, ao afirmar que o contrato social tributário precisa ser repensado e revigorado, mas não como fora no começo, realizado pela força e revolta dos burgueses, inconfidentes ou operários. “Cada cláusula deve ser reescrita com a pluma de nossos agentes públicos e governantes, mas sob o controle da mão inteligente e justa do povo.”⁸⁷

Nesse sentido, ações e organizações importantes já se multiplicam no país e constituem formidáveis iniciativas para a efetivação das garantias legalmente asseguradas ao cidadão contribuinte, conforme se verá no capítulo seguinte.

⁸⁷ VIEIRA, Iure Pontes. Em busca de um novo contrato social tributário. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília/DF, ano XVI, n. 372. Jul. 2012.

CAPÍTULO III

COMO FALAR EM CIDADANIA FISCAL NO BRASIL? ESFORÇOS INICIAIS

3.1 A COMPREENSÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E DOS CUSTOS DOS DIREITOS COMO PRESSUPOSTOS PARA O EXERCÍCIO DA CIDADANIA FISCAL

Conforme já salientado nos dois capítulos anteriores, a fim de que o contribuinte reúna condições suficientes para o controle social da gestão fiscal, exercendo sua cidadania, é imprescindível que lhe seja garantido seu direito fundamental à informação. Diz-se isso porque somente com acesso a informações claras, adequadas e tempestivas, é possível acompanhar e fiscalizar atividade tributária do Estado, em todas as suas etapas.

Nesse sentido, desde a Constituição de 1988, o Brasil tem evoluído sua legislação, a fim de garantir, de diversas maneiras, a transparência na administração pública tributária, possibilitando a participação direta do contribuinte na fiscalização e nas decisões referentes à instituição e arrecadação dos tributos, bem como da utilização que se fará dos recursos públicos deles advindos.

Para a melhor análise acerca da aplicação de recursos públicos, a fim de que se defina, com clareza, quais são as metas e prioridades a serem observadas na destinação da arrecadação, necessário que se tenha, também, a compreensão de que todos os direitos têm custos. Assim, é indispensável saber também quanto custam aos cofres públicos cada política, cada programa, cada prioridade, cada escolha.

Essa compreensão é essencial no modelo do Estado Social, na medida em que este tem por papel prover, por meio da arrecadação de tributos, a promoção e a proteção de direitos individuais, coletivos, sociais. Independentemente de se tratar dos chamados direitos positivos ou negativos, nos quais supostamente não haveria uma ação direta do estado, mas, sim, apenas a garantia de não-ação, sempre há

custos a serem assumidos pela coletividade, razão pela qual, nesse contexto, essa diferenciação não se sustenta.

Já aqui se faz a observação de que buscar avaliar o custo de determinada política ou da garantia de determinado direito não significa limitá-lo ou ameaçá-lo, mas, sim, compreender que sua aquisição ou conservação gera um custo. Nesse sentido, Holmes e Sunstein:

Deveria ser evidente que os direitos têm um custo, mas ao contrário a ideia soa como paradoxal, como falta de educação, talvez até como uma ameaça a preservação dos direitos. Afirmar que um direito tem um custo é confessar que temos que renunciar a algo a fim de adquiri-lo ou conservá-lo.⁸⁸

Essa possibilidade de renúncia de algo para garantir outro, ao contrário do que se pode afirmar sem uma análise cuidadosa, na verdade, garante a tomada das melhores decisões e das escolhas mais benéficas para a coletividade, priorizando os gastos com aqueles que mais precisam. É a realização da matriz tributária ideal: o equilíbrio entre quem paga e com quem se gasta. No Brasil, como já foi visto, a regressividade da tributação faz com que quem menos manifesta riqueza mais suporte o ônus tributário, ao passo que não se recebe o retorno esperado de serviços públicos. Em comentário sobre esse conflito, Guilherme Bicalho e Valcir Gassen ponderam:

[...]. No caso do Brasil, é interessante notar que, ao lado de uma demanda crescente por serviços estatais, há um criticismo exacerbado ao ônus tributário. Assim, a conta não fecha, pois, de um lado há uma demanda por mais recursos, e, de outro, uma pretensão à diminuição da carga fiscal. Obviamente a situação é complexa, pois a percepção dos cidadãos acerca da atividade impositiva é fortemente influenciada pela baixa transparência do sistema tributário, o ceticismo sobre os efeitos gerados pela ação estatal, a dispersão dos recursos arrecadados por força da corrupção e má-qualidade dos sistemas de controle e punição. A alteração de valores culturais demanda um processo profundo de educação e interação com outras sociedades, permitindo-se, assim, a adoção de bases comparativas com vistas à demonstração das qualidades e defeitos do sistema fiscal.⁸⁹

⁸⁸ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: por qué La libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011. Tradução: Stella Mastrangelo. Tradução livre. No original (em espanhol): “Debería ser evidente que los derechos tienen un costo, pero en cambio la idea suena como paradoja, como falta de educación, quizás incluso como amenaza a la preservación de los derechos. Afirmar que un derecho tiene un costo es confesar que tenemos que renunciar a algo a fin de adquirirlo o conservarlo.” p. 43.

⁸⁹ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella; GASSEN, Valcir. Estado, ideologias e tributação. In: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 92.

Pedro Sales D'Araújo alerta, ainda, para outra face do problema, que ele chamou de “regressividade cognitiva”, que é a ausência de compreensão daqueles que mais pagam tributos em relação a essa sua condição. Ou seja, além de suportar a regressividade econômica, as classes mais baixas também sofrem com a falta de conhecimento sobre os ônus que efetivamente recaem sobre ela e, conseqüentemente, não tenha condição de criticar ou questionar a matriz tributária.

Considera, pois, o autor, que o Estado nega cidadania a essas pessoas, quando escolhe concentrar a arrecadação em tributos indiretos, embutidos nos preços dos produtos e serviços, ignorando os princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da progressividade (em seu viés econômico):

Deste modo, além de retirar a pouca riqueza da grande maioria dos brasileiros, nossa matriz tributária ainda nega-lhes cidadania - para que possam se posicionar criticamente em oposição a uma estrutura desigual. É negado, dessa forma, a consciência necessária quanto à distribuição do ônus justamente àqueles que mais pesadamente são chamados a contribuir. É negada cidadania à parcela da população que mais necessita dela, essa mesma parcela que, subincluída no sistema jurídico pátrio, vê cotidianamente seus direitos fundamentais sendo negados. A mesmíssima parcela da população que cotidianamente é taxada como um fardo para o "restante" da sociedade, o qual supostamente financiaria as políticas assistenciais desenvolvidas pelo Estado. Essa mesma parcela que, de cidadã, passa a ser "mero" contribuinte - sem ao menos ter noção de tal realidade.⁹⁰

Vale, também, a lembrança de que, não é apenas na instituição dos tributos e suas bases econômicas que reside o problema da falta de transparência e, conseqüentemente, de conhecimento do contribuinte. A própria forma de cálculos de determinados impostos praticamente inviabiliza essa compreensão. É o caso do ICMS, que tem o malfadado “cálculo por dentro”, ou seja, o imposto é incluído na sua própria base de cálculo. Essa possibilidade está prevista na Constituição Federal, no art. 155, XII, “i” e foi incluída via emenda constitucional, a de n. 33, de 2001.

Essa forma de cálculo faz com que a alíquota efetiva do imposto seja sempre maior do que a alíquota nominal. Então, o contribuinte acha que está pagando, por exemplo, 25% de ICMS sobre um produto ou serviço, quando, na verdade, efetivamente, está pagando 33,33% de imposto.

⁹⁰ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito – Universidade de Brasília, Brasília, 2015. p. 151.

O pior desse cenário é que a prática foi avalizada pelo Supremo Tribunal Federal, quando em julgamentos reiterados declarou a constitucionalidade do cálculo por dentro. O julgado mais emblemático a respeito foi o do RE 582.461/SP, decidido com repercussão geral foi reconhecida, pela constitucionalidade do cálculo, por maioria. Divergiram, pela inconstitucionalidade, apenas os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello.⁹¹

Por tudo isso é tão importante e tão difícil a formação da consciência fiscal, conceituada por Aliomar Baleeiro, na obra já citada. Somente com uma população consciente de seus direitos e deveres e esclarecida acerca de suas prioridades pode alterar o quadro de injustiça e regressividade que se vê atualmente no Brasil. A mudança desse quadro apenas ocorrerá mediante a efetivação da transparência no sistema tributário, por meio das diversas formas legalmente previstas, sem prejuízo de outros meios legítimos de participação popular e fiscalização social.

⁹¹ O acórdão do mencionado Recurso ficou assim ementado: 1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea "i" no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço". Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado "por dentro" em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 582461, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177). Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28582461%2E%2E%2E%2E%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/gp2jx67>. Acesso em: 16 set. 2017.

3.2 PARA ALÉM DO VOTO: FORMAS DIRETAS DE PARTICIPAÇÃO POPULAR NA GESTÃO FISCAL

É certo que sendo Brasil uma democracia representativa, a forma ordinária de participação popular é na escolha de seus representantes juntos aos Poderes Executivo e Legislativo. Entretanto, a própria legislação brasileira prevê várias outras formas de participação, que não apenas a indireta.

Nesse sentido, pode-se citar como exemplo, o orçamento participativo. Verificado principalmente nos municípios, o orçamento participativo permite que a população decida as prioridades de investimentos em obras e serviços a serem realizados a cada ano, com os recursos do orçamento da prefeitura. Além disso, ele estimula o exercício da cidadania, o compromisso da população com o bem público e a corresponsabilização entre governo e sociedade sobre a gestão da cidade.⁹²

A primeira experiência exitosa de orçamento participativo que se tem notícia foi na cidade de Porto Alegre, capital do Rio Grande do Sul, em 1989⁹³, tendo depois sido instituído também em outras capitais, como São Paulo, Vitória e Belo Horizonte. Conquanto represente maneira interessantíssima de cada comunidade decidir a forma de alocação dos recursos públicos e considerado uma das melhores práticas de gestão urbana, o orçamento participativo tem a fragilidade de não ser vinculativo. Como o orçamento vai seguir o trâmite legal nas casas legislativas, nem sempre a vontade manifestada pela população local é respeitada.

Outra forma de participação direta da população são os Conselhos consultivos e deliberativos. Previstos nas mais diversas áreas (educação, saúde, segurança, assistência social, infância e juventude, meio ambiente etc), esses conselhos geralmente são formados por representantes de diferentes entidades, tanto componentes dos governos quanto da sociedade civil. No Brasil, geralmente são previstos em lei e podem ser federais, estaduais ou municipais.

⁹² BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. O que é orçamento participativo? Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/elaboracao-e-execucao-do-orcamento/o-que-e-orcamento-participativo>>. Acesso em: 13 set. 2017.

⁹³ PORTO ALEGRE. Histórico do orçamento participativo. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/op/default.php?p_secao=1129>. Acesso em: 14 set. 2017.

Assim como acontece no orçamento participativo, nem sempre as deliberações dos conselhos são acatadas pelo Poder Público. Mas há decisões judiciais do Superior Tribunal de Justiça nas quais já se determinou o cumprimento, pela Administração, do que havia sido previsto em deliberação do conselho específico. A título de exemplo, pode-se citar o Recurso Especial n. 493.811/SP. No caso, tratava-se de inclusão de verba no orçamento municipal para implementação de programa de tratamento de alcoólatras e toxicômanos:

ADMINISTRATIVO E PROCESSO CIVIL – AÇÃO CIVIL PÚBLICA – ATO ADMINISTRATIVO DISCRICIONÁRIO: NOVA VISÃO.

1. Na atualidade, o império da lei e o seu controle, a cargo do Judiciário, autoriza que se examinem, inclusive, as razões de conveniência e oportunidade do administrador.
 2. Legitimidade do Ministério Público para exigir do Município a execução de política específica, a qual se tornou obrigatória por meio de resolução do Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente.
 3. Tutela específica para que seja incluída verba no próximo orçamento, a fim de atender a propostas políticas certas e determinadas.
 4. Recurso especial provido.
- (REsp 493.811/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/11/2003, DJ 15/03/2004, p. 236)⁹⁴

Também podem ser apontadas como forma de participação popular na tomada de decisões importantes referentes a políticas públicas, as audiências públicas. A Lei de Responsabilidade Fiscal, que já foi objeto de estudo no capítulo anterior, incentiva a realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Embora essas formas de participação direta representem importantes instrumentos da democracia participativa, eles não são os únicos que temos visto no Brasil. Com efeito, nas últimas duas décadas, surgiram várias organizações da sociedade civil, não governamentais, que se especializaram no acompanhamento e na fiscalização da gestão fiscal e serão objeto de estudo no tópico a seguir.

⁹⁴ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 493.811/SP. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/index.jsp?livre=CONSELHO+EDUCA%C7%C3O&b=DTXT&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 15 set. 2017.

3.3 POR INICIATIVA PRÓPRIA: ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL EM BUSCA DA TRANSPARÊNCIA E DO BOM USO DO DINHEIRO PÚBLICO

Baleeiro noticia que, nos Estados Unidos, algumas agremiações de contribuintes assumiram importância social considerável, revelando-se poderosa força em prol do progresso fiscal nos EUA. Ele cita como exemplo a *Nacional Tax Association*, fundada em 1907:

Outro meio idôneo e de real eficácia são as agremiações de contribuintes que, nos Estados Unidos, assumiram importância social considerável, multiplicando-se pelo país, desde a órbita federal até a dos Estados. A principal entidade desse tipo é a *Nacional Tax Association*, fundada em 1907, que, segundo o depoimento insuspeito do Professor Schultz, concentrando-se a atenção dos seus membros em desejáveis reformas tributárias, revelou-se poderosa força em prol do progresso fiscal dos EUA. Essas associações agem através de pesquisas permanentes, conferências anuais e publicações de livros e periódicos. 95

Ainda hoje, a *Nacional Tax Association* está em atividade e, segundo informa, “atua como a principal associação de estudiosos e profissionais dedicados a promover a teoria e a prática das finanças públicas, incluindo tributação pública, gastos e empréstimos”.⁹⁶ Reúne profissionais governamentais, corporativos, acadêmicos e independentes; representantes dos contribuintes; advogados e contadores praticantes; professores de economia, direito e contabilidade; estudantes; e cidadãos interessados. Como atividades, promove seminários, conferências, participa de simpósios e mantém publicações diversas de revistas, estudos, pesquisas, jornais e boletins, sobre políticas governamentais que envolvem a tributação.

No Brasil, contudo, não se tem notícia de organizações tão antigas. Aliás, essa “movimentação” é relativamente recente em nosso país, só começou a ser vista depois da Constituição Federal de 1988 e iniciativas com esse objetivo foram se multiplicando pelo país nos anos seguintes, inclusive influenciadas e até

⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. pp. 240-241.

⁹⁶ *Nacional Tax Association*. Disponível em: <<https://www.ntanet.org/about/>>. Acesso em: 14 set. 2017.

possibilitadas pela legislação infra-constitucional referente à publicidade e transparência da administração pública.

Também incentivaram o desenvolvimento dessa forma direta de participação: a insatisfação da população em relação aos representantes eleitos, os quais, muitas vezes, não atendiam às expectativas dos representados; a pouca eficiência dos órgãos de controle interno e externo da administração pública e também o desrespeito reiterado às deliberações de dos conselhos instituídos.

Foi, então, a partir desse cenário que se viu o surgimento de uma nova força política: a sociedade civil. Conquanto a expressão não tenha um sentido único, sendo-lhe atribuídas várias significações ao longo da história, como noticia Norberto Bobbio⁹⁷, para os fins desta pesquisa, utilizaremos o significado que lhe atribuiu Luís Roberto Barroso: “designa o conjunto de indivíduos, grupos e forças sociais que atuam e se desenvolvem fora das relações de poder que caracterizam as instituições estatais.”⁹⁸

Acerca do surgimento da organização da sociedade civil no Brasil, Barroso escreveu:

Diante da obstrução dos canais institucionais de participação política – notadamente os partidos políticos – fortaleceram-se e multiplicaram-se as entidades de organização setorial. Assim, à atuação de organismos como a Ordem dos Advogados e algumas entidades científicas e religiosas (v. g., SBPC, CNBB), vieram progressivamente somar-se outras associações profissionais, as comunidades eclesiais de base, os sindicatos revitalizados, os movimentos de moradores de um determinado distrito ou bairro, de negros, de mulheres, de preservação do meio ambiente, de mutuários do sistema financeiro da habitação etc., sintetizando interesses gerais ou reivindicações de minorias. Mais recentemente, têm-se multiplicado as organizações não governamentais (ONGs).⁹⁹

No campo do controle social da tributação, essas organizações da sociedade civil têm conseguido cada vez mais espaço e iniciativas de fiscalização vêm se multiplicando pelo país. Como exemplos pode-se destacar:

⁹⁷ BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade**: para uma teoria geral da política. 12. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2005. 33 e seguintes.

⁹⁸ BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 125.

⁹⁹ Idem, Ibidem.

a) Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)

O primeiro exemplo é o *Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação* (IBPT), com sede em Curitiba/PR, fundado em 1992, com o objetivo inicial de difundir estudos e serviços orientados a modernas técnicas de planejamento tributário. Reúne advogados, contadores e profissionais de outras áreas de conhecimento, promovendo diferentes atividades, dentre as quais: pesquisas e estudos envolvendo o fenômeno tributário no Brasil, seminários nacionais, publicações de jornais e revistas, cursos, consultorias etc.

Como exemplo de ação do IBPT que resultou em significativa mudança de orientação sobre transparência fiscal, pode-se citar um caso do estado do Mato Grosso. O Instituto fez uma solicitação de apresentação, pela Secretaria de Estado da Fazenda, das notas fiscais das compras públicas dos órgãos estaduais.

Inicialmente, a SEFAZ/MT emitiu parecer inicial no sentido de indeferir o pedido, sob o argumento de que a informação somente poderia ser fornecida por cada órgão. Entretanto, durante a tramitação junto à Procuradoria Geral do Estado e à Controladoria, esse posicionamento foi modificado, emitindo-se uma orientação no sentido de que tais informações devem ser fornecidas, após a classificação prevista na Lei quanto aos documentos sigilosos (exceção) e, além disso, que essas notas sejam tornadas públicas, sempre que solicitadas¹⁰⁰.

Além disso, o IBPT é um dos idealizadores do projeto “De olho no imposto”, por meio do qual, como já dito no capítulo 2, disponibiliza ferramentas e *softwares*, gratuitamente, para adequação e cumprimento da Lei 12741, que determina a inclusão do valor dos tributos nas notas fiscais (<https://deolhonoimposto.ibpt.org.br/>).

¹⁰⁰ MATO GROSSO. Controladoria Geral do Estado. Orientação de ouvidoria n. 04/2016. Orienta às Secretarias de Estado, Autarquias e Empresas Públicas quanto aos pedidos de acesso às Notas Fiscais Eletrônicas emitidas em compras públicas, em atenção à Lei de Acesso à Informação, em atendimento à solicitação da Secretaria de Estado da Fazenda e parecer da Procuradoria Geral do Estado. Disponível em: <http://www.controladoria.mt.gov.br/orientacoes-tecnicas?p_p_id=OrientacaoTecnica_WAR_cgeportlet&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&p_p_col_pos=1&_OrientacaoTecnica_WAR_cgeportlet_javax.faces.resource=orientacaoDownload&_OrientacaoTecnica_WAR_cgeportlet_In=orientacaoResources&_OrientacaoTecnica_WAR_cgeportlet_orientacaoid=140>. Acesso em: 15 set. 2017.

O Instituto também tem como projeto ativo, desde 2007, o “Impostômetro” (www.impostometro.com.br), ferramenta que contabiliza os tributos arrecadados no Brasil, pela União, Estados e Municípios. A respeito desse último, especificamente, vale a ressalva de que a análise das informações deve sempre ser integrada a outros conteúdos, a fim de se evitar uma análise unilateral do fenômeno tributário, uma vez que só disponibiliza informação quanto à arrecadação dos recursos, mas não quanto à aplicação deles.

b) *Transparência Brasil*

Outro exemplo de organização da sociedade civil é a *Transparência Brasil* (www.transparencia.org.br), com sede em São Paulo/SP, fundada em abril de 2000, por um grupo de indivíduos e entidades não-governamentais. Atualmente, como representantes da sociedade civil, fazem parte dos conselhos de Transparência da Controladoria Geral da União, do Senado Federal e do governo do Estado de São Paulo.

Dentre os projetos atualmente desenvolvidos estão o “obra transparente” (<https://www.transparencia.org.br/projetos/obratransparente>) que, em parceria com o Observatório Social do Brasil, monitora licitações, contratos e obras de escolas e creches financiadas pelo governo federal, em um total de 140 obras, nos 21 municípios de abrangência.

Outro projeto, complementar desse, é o “Ta de pé?” (<https://www.transparencia.org.br/projetos/tadepe>), que tem como ferramenta principal um aplicativo para telefones celulares (*smartphones*) por meio do qual qualquer pessoa pode acompanhar e cobrar o andamento das obras cujos cronogramas estejam em aberto. Depois de baixado o aplicativo, o interessado pode escolher uma obra e acessar o cronograma de execução. Se perceber alguma desconformidade, pode tirar fotos, que serão enviadas aos engenheiros do programa e, confirmado o atraso, a prefeitura responsável é contatada para, em 15 dias, responder e informar uma nova data de entrega. Se não responder, a

Transparência, então, solicitará providências à Câmara Municipal, Governo Federal, Ministério da Educação e Controladoria-Geral da União.

c) *Amigos Associados de Ribeirão Bonito (Amarribo Brasil)*

A “Amarribo” (www.amarribo.org.br) foi fundada em 14 de novembro de 1999, na cidade de Rio Bonito/SP, por um grupo de amigos que se voluntariaram para empreender projetos de interesse social. Nessa tentativa, se depararam com descaso por parte da administração pública e com indícios fortes de desvio de recursos públicos. Após diversas denúncias, mobilizaram a sociedade local e os órgãos responsáveis, resultando em processos judiciais que culminaram com a cassação de dois prefeitos e cinco vereadores da cidade.

O caso teve notoriedade e a associação pequena do interior de São Paulo se tornou referência de combate à corrupção, integrando atualmente uma rede de mais de duzentas organizações. Em 2011, foi certificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e passou a ser Amarribo Brasil, ampliando sua atuação para âmbito nacional com o Instituto de Fiscalização e Controle (IFC) e internacional, sendo atualmente o contato da Transparência Internacional¹⁰¹ no Brasil.

Dentre as ações desenvolvidas pela Amarribo estão palestras e caravanas que visitam as cidades que possuem ONGs da Rede AMARRIBO Brasil-IFC, promovem reuniões com os poderes locais, imprensa, cidadãos e população. Realizam, também, orientações para criação de novas ONGs; capacitação de organizações da sociedade civil para acompanhamento da implementação da Lei de Acesso à Informação; publicação e distribuição de livros dentre outros. Desde 2003, inspirados na experiência da Amarribo Brasil, um grupo de jovens de Ribeirão Bonito criou a “Amarribo Júnior”, com o objetivo de envolver adolescentes e jovens, formando-os para acompanhar as políticas públicas, buscando promover maior

¹⁰¹ A Transparência Internacional (TransparencyInternational) é uma organização não-governamental, fundada em 1993, sediada em Berlim, na Alemanha. Tem como foco principal o combate à corrupção, desenvolvendo vários projetos e atividades ao redor do mundo. Tem como uma de suas publicações mais conhecidas o relatório produzido anualmente com o índice de percepção da corrupção em mais de 170 países. Disponível em: <<https://www.transparency.org/>>. Acesso em 15 set. 2017.

integração entre as políticas e os reais interesses e necessidades da juventude da cidade.¹⁰²

d) “*Contas Abertas*”

A “Associação Contas Abertas” (<http://contasabertas.com.br/site/>) é uma entidade da sociedade civil, fundada em 2005, com sede em Brasília/DF e busca estimular a participação da sociedade no debate sobre as contas públicas. Entretanto, em razão das limitações de sua estrutura operacional, física e financeira, só acompanha, regularmente, a execução orçamentária da União (Executivo, Legislativo e Judiciário), sendo esporádicos os levantamentos sobre dispêndios estaduais e municipais.

Desenvolve atividades de assessoria empresarial, capacitação, projetos, palestras, publicações e boletins informativos. A confiabilidade de seus estudos e levantamentos fez com que a Associação se tornasse referência no seu âmbito de atuação, recebendo vários prêmios e participando, a convite da ONU, das últimas Convenções de Combate à Corrupção.

As entidades acima relacionadas são apenas alguns exemplos de organizações da sociedade civil, que tem se mobilizado de maneira bastante firme na busca pela transparência da administração pública. Por meio de diversas ações e atividades, demonstram a importância do protagonismo social para que, enfim, tenhamos possibilitado um efetivo controle por meio da sociedade, da gestão dos recursos públicos oriundos da tributação, não apenas na aplicação, mas, também nas etapas de instituição e arrecadação.

A resistência, contudo, não é pouca. Por muitas vezes tanto essas instituições quanto órgãos de controle interno e externo precisam tomar medidas mais enérgicas, a fim de que sejam cumpridas as disposições legais quanto à publicidade e transparência. Como já se viu em linhas anteriores, já há decisões importantes nesse sentido e outras também serão analisadas no próximo item.

¹⁰² Disponível em: <http://www.amaribo.org.br/pt_BR/amaribo_jr>. Acesso em: 16 set. 2017.

3.4 O PAPEL EXERCIDO PELO PODER JUDICIÁRIO

Como dito anteriormente, são muitas as violações às leis que determinam a publicidade e a transparência da gestão dos recursos públicos. Felizmente, sempre que instado a decidir, em ações várias, o Poder Judiciário tem agido no sentido de coibir tais práticas, determinando o fornecimento de todo tipo de informação de interesse público aos interessados.

Pela importância de tal posicionamento, serão citados e comentados neste tópico, alguns casos que tramitam ou tramitaram junto ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal, referentes, principalmente, à Lei de Acesso à Informação, Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei da Transparência.

Em abril de 2000, o Governador do Estado da Paraíba ingressou com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade da Lei Federal n. 9755/98, que autorizava a criação, pelo Tribunal de Contas da União (TCU), de um *site* para divulgação de dados tributários e financeiros dos entes federados. Na ação, o impetrante argumentou que a norma violava o princípio federativo, pois os estados-membros são se submetem à fiscalização do TCU. A ação foi julgada improcedente, entendendo o Tribunal que a lei questionada se propunha a aprimorar a necessária transparência das atividades administrativas, reafirmando e cumprindo o princípio constitucional da publicidade da administração pública:

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Lei Federal nº 9.755/98. Autorização para que o Tribunal de Contas da União crie sítio eletrônico denominado Contas Públicas para a divulgação de dados tributários e financeiros dos entes federados. Violação do princípio federativo. Não ocorrência. Prestígio do princípio da publicidade. Improcedência da ação. 1. O sítio eletrônico gerenciado pelo Tribunal de Contas da União tem o escopo de reunir as informações tributárias e financeiras dos diversos entes da federação em um único portal, a fim de facilitar o acesso dessas informações pelo público. Os documentos elencados no art. 1º da legislação já são de publicação obrigatória nos veículos oficiais de imprensa dos diversos entes federados. A norma não cria nenhum ônus novo aos entes federativos na seara das finanças públicas, bem como não há em seu texto nenhum tipo de penalidade por descumprimento semelhante àquelas relativas às hipóteses de intervenção federal ou estadual previstas na Constituição Federal, ou, ainda, às sanções estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. Ausência de inconstitucionalidade formal por ofensa ao art. 163, inciso I, da Constituição Federal, o qual exige a edição

de lei complementar para a regulação de matéria de finanças públicas. Trata-se de norma geral voltada à publicidade das contas públicas, inserindo-se na esfera de abrangência do direito financeiro, sobre o qual compete à União legislar concorrentemente, nos termos do art. 24, I, da Constituição Federal. 3. A norma não representa desrespeito ao princípio federativo, inspirando-se no princípio da publicidade, na sua vertente mais específica, a da transparência dos atos do Poder Público. Enquadra-se, portanto, no contexto do aprimoramento da necessária transparência das atividades administrativas, reafirmando e cumprindo, assim, o princípio constitucional da publicidade da administração pública (art. 37, caput, CF/88). 4. Ação julgada improcedente. (STF - ADI: 2198 PB, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 11/04/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-161 DIVULG 16-08-2013 PUBLIC 19-08-2013).103

Em 2004, a União dos Municípios da Bahia ingressou com Mandado de Segurança contra ato do Ministro de Estado do Controle e da Transparência, buscando fosse impedida a publicação, no site da Controladoria Geral da União, de um relatório que apontaria indícios de irregularidade na utilização de verba federal. A segurança, contudo, foi denegada, reconhecendo-se, no caso, a prevalência do interesse social na divulgação daquelas informações:

MANDADO DE SEGURANÇA. CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. CGU. PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO EM MUNICÍPIOS. DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES PRELIMINARES NA PÁGINA DA INTERNET. LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. PROPORCIONALIDADE NA APLICAÇÃO DAS REGRAS CONSTITUCIONAIS. PREVALÊNCIA DO PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE. TUTELA DOS INTERESSES DA SOCIEDADE.

1. Trata-se de mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, impetrado pela UNIÃO DOS MUNICÍPIOS DA BAHIA, contra ato a ser praticado pelo Sr. Ministro de Estado do Controle e da Transparência, consubstanciado na publicação no site de internet da Controladoria-Geral da União - de relatório preliminar que aponta irregularidades na utilização de verba federal destinada à utilização do impetrante.

2. Sustenta o impetrante que essa medida administrativa - publicação do relatório - caracteriza ato ilegal e abusivo, na medida em que antecipa juízo de valor que somente será alcançado pelo trabalho que vier a ser desenvolvido pelos órgãos competentes para o exame do mencionado relatório, uma vez que a Controladoria não detém competência para o julgamento das informações por ela colhidas, desiderato que é de responsabilidade do Tribunal de Contas da União, do Ministério Público ou ainda dos órgãos federais que autorizaram as verbas ao Município.

3. Inexistência, todavia, do direito vindicado, tampouco da sua liquidez e certeza, vez que o exercício de qualquer cargo ou função pública, notadamente o de chefe do Poder Executivo municipal, demanda a necessária submissão aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dentre outros requisitos.

4. Hipótese em que deve se aplicar a proporcionalidade entre as regras constitucionais e a hierarquização do bem a merecer a tutela da jurisdição. Na espécie, o objetivo colimado pelo impetrante não prevalece sobre o interesse social que a impetrada busca assegurar.
5. Segurança denegada. (MS 9.744/DF, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2004, DJ 04/04/2005, p. 158).104

Em outro Mandado de Segurança, dessa vez impetrado por um servidor público aposentado contra ato do Defensor Público Geral do Estado do Rio de Janeiro, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou que as informações de caráter público devem ser fornecidas a quem as requerer, independentemente de demonstração ou comprovação de interesse pessoal. Nesse caso, o impetrante solicitara informações sobre a concessão de férias a defensores públicos, após ter conhecimento de irregularidades quanto aos períodos e indenizações concedidas a alguns deles.

Na origem, a segurança foi denegada, pois o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro entendeu que não estava demonstrada a finalidade do fornecimento das informações pretendidas. Em recurso, o Superior Tribunal de Justiça reformou a decisão e concedeu a segurança, por considerar que a informação requerida era de interesse coletivo e não estava protegida por sigilo que justificasse a negativa de fornecimento:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. OBTENÇÃO DE CERTIDÃO. FISCALIZAÇÃO DE ATOS ADMINISTRATIVOS. INTERESSE PARTICULAR OU COLETIVO. DIREITO À INFORMAÇÃO. SEGURANÇA CONCEDIDA. PROVIMENTO NEGADO.

1. O art. 5º, XXXIII, da CF/88 assegura o direito à informação de interesse particular, como o exercício do direito de petição perante a própria Administração Pública ou a defesa de um direito individual perante o Judiciário, ou de interesse coletivo, como a defesa do patrimônio público, desde que respeitados o direito à intimidade e as situações legais de sigilo.

2. Na espécie, inexistente justificativa para não se conceder a certidão solicitada, pois o caso não envolve informações cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

3. O não fornecimento da certidão pleiteada constitui ilegal violação de direito líquido e certo do impetrante de acesso à informação de interesse coletivo, assegurado pelo art. 5º, XXXIII, da Constituição Federal e regulamentado pela Lei n. 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação).

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no RMS 29.489/RJ, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 30/03/2015).105

Já no caso do MS n. 20.895/DF, os impetrantes requereram o acesso às informações dos gastos com cartão corporativo do governo federal. A impetrada alegou que essas informações seriam sigilosas, porque poderiam colocar em risco a segurança do Presidente e do Vice-Presidente da República ou de seus familiares. O Tribunal, diversamente, entendeu que não havia justificativa para o sigilo e concedeu a ordem:

MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. DIREITO DE ACESSO ÀS INFORMAÇÕES. ART. 5º. XXXIII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI 12.527/2011 (LEI DE ACESSO ÀS INFORMAÇÕES). DADOS RELATIVOS A GASTOS COM CARTÃO CORPORATIVO DO GOVERNO FEDERAL. INTERESSE PÚBLICO E SOCIAL. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E TRANSPARÊNCIA. PARECER MINISTERIAL PELA CONCESSÃO DA ORDEM. ORDEM CONCEDIDA.

1. O não fornecimento dos documentos e informações a respeito dos gastos efetuados com cartão corporativo do Governo Federal, com os detalhamentos solicitados, constitui ilegal violação ao direito líquido e certo do impetrante, de acesso à informação de interesse coletivo, assegurado pelo art. 5º., inciso XXXIII da Constituição Federal e regulamentado pela Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação).

2. Inexiste justificativa para manter em sigilo as informações solicitadas, pois não se evidencia que a publicidade de tais questões atente contra à segurança do Presidente e Vice-Presidente da República ou de suas famílias e nem isso restou evidenciado nas informações da digna Autoridade.

3. A transparência das ações e das condutas governamentais não deve ser apenas um flatusvocis, mas sim um comportamento constante e uniforme; de outro lado, a divulgação dessas informações seguramente contribui para evitar episódios lesivos e prejudicantes; também nessa matéria tem aplicação a parêmia consagrada pela secular sabedoria do povo, segundo a qual é melhor prevenir, do que remediar.

4. Ordem concedida para determinar a prestação das informações, relativas aos gastos efetuados com o cartão corporativo do Governo Federal, utilizado por Rosemary Nóvoa de Noronha, com as discriminações de tipo, data, valor das transações e CNPJ/Razão social dos fornecedores. (MS 20.895/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/11/2014, DJe 25/11/2014)106

Por fim, o último dos exemplos é o do Mandado de Segurança n. 16903/DF, no qual os impetrantes requereram informações sobre valores gastos pela administração pública com publicidade e propaganda. A autoridade impetrada argumentou que a divulgação dessas informações seria contrária ao interesse público, pois prejudicaria estratégia de negociação de mídia. O Tribunal, por

¹⁰⁵ Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?ref=LAI-11&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=9>>. Acesso em: 17 set. 2017.

¹⁰⁶ Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?ref=LAI-11&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=11>>. Acesso em 17 set. 2017.

unanimidade, concedeu a ordem, reconhecendo o interesse público na divulgação e a ausência de respaldo jurídico para manter essa informação em sigilo:

ADMINISTRATIVO. CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. FORNECIMENTO DE DADOS RELATIVOS AOS VALORES GASTOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DIREITO À INFORMAÇÃO. PUBLICIDADE. DADOS NÃO SUBMETIDOS AO SIGILO PREVISTO NO ART. 5º, XXXIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SEGURANÇA CONCEDIDA.

1. Mandado de segurança impetrado contra ato que negou o fornecimento de dados relativos aos valores gastos pelos órgãos da Administração Federal, direta e indireta, nos anos 2000 a 2010, e no atual, com publicidade e propaganda, discriminando-os por veículo de comunicação.

2. Nos termos do art. 5º, XXXIII, da Constituição Federal, todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou 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.

3. O art. 220, § 1º, da Constituição Federal, por sua vez, determina que nenhuma lei conterà dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no art. 5º, IV, V, X, XIII e XVI .

4. A regra da publicidade que deve permear a ação pública não só recomenda, mas determina, que a autoridade competente disponibilize à imprensa e a seus profissionais, sem discriminação, informações e documentos não protegidos pelo sigilo.

5. Os motivos aventados pela autoridade coatora, para não atender a pretensão feita administrativamente - "preservar estratégia de negociação de mídia" e que "Desnudar esses valores contraria o interesse público" (fl. 26e) -, não têm respaldo jurídico. Ao contrário, sabendo-se que milita em favor dos atos administrativos a presunção de legitimidade e que a regra é dar-lhes a mais irrestrita transparência - sendo, ainda, as contratações precedidas das exigências legais, incluindo-se licitações -, nada mais lícito e consentâneo com o interesse público divulgá-los, ou disponibilizá-los, para a sociedade, cumprindo, fidedignamente, a Constituição Federal.

6. Segurança concedida. (MS 16.903/DF, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2012, DJe 19/12/2012).¹⁰⁷

Dos julgamentos acima relacionados, é possível verificar que ainda existe muita resistência dos gestores em fornecer informações, especialmente sobre a despesa pública, sendo necessária a intervenção judicial, mesmo em situações de claro interesse público e de ausência de qualquer justificativa para a negativa, como por exemplo, os gastos com cartões corporativos.

Além disso, o Judiciário também precisa intervir muitas vezes para reconhecer, em casos evidentes, o “erro” na classificação dessas informações. Com

¹⁰⁷ Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?ref=LAI-11&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=20>>. Acesso em 16 set. 2017.

efeito, aparentemente, como forma de burla ao que determina a legislação – fornecimento de todas as informações que não sejam sigilosas – gestores que não desejam – por razões injustificáveis – divulgar informações de interesse público, classificam-nas como sigilosas mesmo quando não são, dificultando, assim, o acesso a esses dados.

Por isso, ainda que importante a movimentação da sociedade civil para a efetiva abertura das contas públicas, é imprescindível que o Poder Judiciário se mantenha firme no cumprimento de seu papel de resguardar o ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional, coibindo violações às leis de publicidade e transparência e assegurando a aplicação dos princípios democráticos que fundamentam nossa República.

Todas as iniciativas aqui mencionadas – tanto as legislativas quanto as do Judiciário e das várias organizações civis –, que se multiplicam a cada dia, constituem o reflexo de uma sociedade que se encaminha para um grau cada vez maior de conscientização o que, sem sombra de dúvidas, proporcionará aos seus um futuro melhor e mais do que claro, transparente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A discussão acerca da carga tributária no Brasil não é nova. Tem-se notícia que desde o período Colonial a insatisfação é uma característica frequente quando se fala sobre assunto.

Outro ponto também objeto de desagrado é o fato de que não se tem com clareza informações acerca da extensão quantitativa da incidência dos tributos nos produtos e serviços, levando a uma situação de desconhecimento por parte da população sobre a real oneração que ela suporta.

Mas a questão não se restringe a isso. Além do enorme sacrifício suportado pelo contribuinte ao longo de toda a história do país, não se via (como ainda não se vê) o retorno dessa arrecadação em melhorias de serviços públicos, a proporcionar o bem-estar dos cidadãos.

Os direitos têm um custo¹⁰⁸. Sem recursos financeiros, não há boa intenção de governo que transforme esses direitos em realidade. E esses recursos advêm, justamente, do recolhimento dos tributos. Por isso, é mais do que correto afirmar que é a própria sociedade, cumprindo com o seu dever de solidariedade, inculcado já no art. 1º da Constituição Federal como objetivo fundamental da República, que financia a máquina estatal e faz tudo funcionar (embora nem sempre como deveria, por uma série razões).

E é por arcar com o custo de toda a Administração Pública, com o pagamento dos tributos, que a sociedade detém a importante prerrogativa de fiscalizar a gestão dos gastos públicos, desde o planejamento, nas previsões orçamentárias, até a efetiva aplicação desses recursos.

Contudo, para tanto, é imprescindível que os gestores cumpram com seu dever de publicidade e transparência, permitindo ao cidadão contribuinte o acesso às informações das quais necessita, para que tenha condições de exercer, de maneira plena, o seu direito de saber como está sendo gasto o dinheiro público, o seu dinheiro.

¹⁰⁸Vide, a título, de ilustração a obra: HOLMES, Stefan & SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights: Why Liberty Dependson Taxes**. New York/London: W.W. Norton & Company, 1999.

Conquanto o dever de prestar contas seja algo inerente à administração de recursos alheios, sendo desnecessária a determinação legal para que isso fosse feito, apenas com a obrigatoriedade de publicidade e transparência constantes nos diplomas normativos, de observância cogente, é que se começou a verificar uma mudança nesse panorama.

O primeiro deles foi a própria Constituição Federal de 1988, que erigiu a publicidade como um dos princípios norteadores da Administração Pública. Além disso, fez constar no título dos direitos e garantias fundamentais, o dever dos órgãos públicos de fornecer, a quem quer que solicite, informações de interesse geral e também estabeleceu o dever do Poder Público de adotar medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Entretanto, essas disposições não se mostraram suficientes para que o controle da gestão fiscal, pela sociedade, fosse efetivo, sendo necessário o incremento do arcabouço legal, não somente para regulamentar mais claramente as previsões constitucionais, como também para impor as sanções aplicáveis em caso de descumprimento.

Nesse sentido, foram editadas a **Lei Complementar 101/2000**, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, modificada (para melhor) pela **Lei Complementar 131/2009**, apelidada de Lei da Transparência; a **Lei n. 12.527/2011**, batizada como a Lei de Acesso à Informação; e a mais recente, **Lei n. 12.741/2012**, que estabelece o dever de discriminação dos tributos incidentes sobre os produtos e serviços na respectiva nota fiscal.

Toda essa estrutura normativa representou um grande avanço, na medida em que proporcionou a possibilidade de um acesso às informações públicas ainda sem precedentes na história do Brasil.

O desafio agora é conscientizar a população da importância desses instrumentos legais e instá-la a utilizá-los em seu favor, acompanhando de perto e participando ativamente do controle da gestão dos tributos, desde a instituição, passando pela arrecadação, até a aplicação deles. Somente com a disseminação de conhecimento sobre a matriz tributária, as reais bases de incidência dos tributos,

quem paga e como se gasta, é que teremos uma população apta a criticar a promover mudanças nos modelos que hoje temos, que refletem uma tributação injusta, regressiva e com pouco retorno da arrecadação em serviços.

Viu-se ao longo desse trabalho que ações importantes nesse sentido já se multiplicam no país e constituem formidáveis iniciativas para a efetivação das garantias legalmente asseguradas ao cidadão contribuinte. Sem dúvida, elas são o reflexo de uma sociedade que ainda está dando os seus primeiros passos, numa caminhada longa e difícil, por um Brasil melhor, mais justo e solidário. Mas já são passos firmes, de quem não admite mais atraso, nem retrocesso.

Um país justo se reconhece pelo respeito que confere a quem, de fato, paga a conta. Pessoas que, apesar de todas as dificuldades e adversidades, ainda aguardam ansiosas (mas não mais inertes) por contar com administradores éticos e honestos e, assim, seguem na esperança de dias melhores.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.
- AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000. p. 22.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas – limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella; GASSEN, Valcir. Estado, ideologias e tributação. In: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 1. Ed. Brasília: Consulex, 2012.
- BICALHO, Guilherme. Ética, cidadania e realidade brasileira: uma abordagem sobre transparência fiscal. **Revista Jurídica Consulex**. Ano XVI, n. 377 – 1º Outubro, 2012.
- BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade: para uma teoria geral da política**. 12. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2005. 33 e seguintes.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 24 fev. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, RJ, 10 nov. 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.
- BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 12 mar. 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 24 jan. 1967, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824. Registrada na Secretaria de Estado dos Negocios do Imperio do Brazil a fls. 17 do Liv. 4º de Leis, Alvarás e Cartas Imperiaes. Rio de Janeiro em 22 de Abril de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 15 set. 2013.

BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. Comunicado da Presidência – n. 22. Brasília, jun. 2009.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 mai. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. 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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Lei n. 12.741, de 08 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Diário Oficial da República

Federativa do Brasil, Brasília, DF, 10 dez. 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Lei n. **8.078**, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 12 nov. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Medida Provisória nº 649, de 5 de junho de 2014. Altera a Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor quanto à carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Mpv/mpv649.htm#art1>. Acesso em: 31 ago. 2017.

Brasil. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Função social dos tributos**. 4. Ed. Brasília: ESAF, 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Carga tributária no Brasil – 2015: análises por tributos e bases de incidência. Brasília: set. 2016.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. O que é orçamento participativo? Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/elaboracao-e-execucao-do-orcamento/o-que-e-orcamento-participativo>>. Acesso em: 13 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. MS 16.903/DF, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2012, DJe 19/12/2012). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?ref=LAI-11&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=20>>. Acesso em 16 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. MS 20.895/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/11/2014, DJe 25/11/2014). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?ref=LAI-11&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=11>>. Acesso em 17 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. MS 9.744/DF, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2004, DJ 04/04/2005, p. 158. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?ref=LCP+MESMO+%28%27000101%27+OU+%28NUM+ADJ+%2700101%27%29%29+MESMO+ART+ADJ+%2700048%27&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>>. Acesso em: 17 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 493.811/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/11/2003, DJ 15/03/2004, p. 236. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/index.jsp?livre=CONSELHO+EDUCA%C7%C3O&b=DTXT&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 15 set. 2017.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI: 2198 PB, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 11/04/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-161 DIVULG 16-08-2013 PUBLIC 19-08-2013).

Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=2198&classe=ADI>>. Acesso em: 17 set. 2017.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo em Recurso Extraordinário n. 652777, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-128 DIVULG 30-06-2015 PUBLIC 01-07-2015. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=412142>>. Acesso em: 06 set. 2017.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 582461, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28582461%2EENUME%2E+OU+582461%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/gp2jx67>>. Acesso em: 16 set. 2017.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Suspensão de Segurança 3902 AgR-segundo, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2011, DJe-189 DIVULG 30-09-2011 PUBLIC 03-10-2011 EMENT VOL-02599-01 PP-00055 RTJ VOL-00220-01 PP-00149. Disponível em:

<<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=3902&classe=SS-AgR-segundo&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 06 set. 2017.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. **Função social dos tributos**.

Disponível em: <www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnef/cadernos-pedagogicos-def/caderno-3-funcao-social-dos-tributos+&cd=3&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 08 nov. 2013.

FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br>>. Acesso em: 22 set. 2013.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Manual de Transparência Fiscal. Ano: 2007, p. 139. Disponível em:

<<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Acesso em: 01 set. 2017.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. A transparência na gestão fiscal. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 555, 13 jan. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/6171>>. Acesso em: 25 mai. 2014.

GASSEN, Valcir. (Org.) **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 06.

_____. Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e Tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir. (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 29.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos: por qué La libertad depende de los impuestos**. Tradução: Stella Mastrangelo. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. 25% das empresas brasileiras informam a carga tributária ao consumidor: Região Sudeste lidera adesão à lei; conscientização tributária é menor no Sul do País. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2223/25-das-empresas-brasileiras-informam-a-carga-tributaria-ao-consumidor>>. Publicado em 07 ago. 2015. Acesso em: 18 jul. 2017.

_____. Empresários já podem baixar a nova tabela “De olho no Imposto”: Apenas 30% das empresas estão aptas a cumprir a legislação. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2223/25-das-empresas-brasileiras-informam-a-carga-tributaria-ao-consumidor>>. Publicado em 01 jul. 2016. Acesso em: 18 jul. 2017.

_____. **Estudo da relação da carga tributária versus retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida**. Coordenadores: João Eloi Olenike, Gilberto Luiz do Amaral e Letícia Mary Fernandes do Amaral, 2015. Disponível em <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em: 18 jul. 2015.

INSTITUTO DE ESTUDOS SÓCIO-ECONÔMICOS (INESC). Transparência orçamentária nas capitais do Brasil. Ano 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7185.htm>. Acesso em: 05 set. 2017.

KINCHECKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir. (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 131.

LAGEMANN, Eugenio e BORDIN, Luiz Carlos Vitali. **Formação Tributária do Brasil**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003. p. 203.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MATO GROSSO. Controladoria Geral do Estado. Orientação de ouvidoria n. 04/2016. Orienta às Secretarias de Estado, Autarquias e Empresas Públicas quanto aos pedidos de acesso às Notas Fiscais Eletrônicas emitidas em compras públicas, em atenção à Lei de Acesso à Informação, em atendimento à solicitação da Secretaria de Estado da Fazenda e parecer da Procuradoria Geral do Estado. Disponível em: <http://www.controladoria.mt.gov.br/orientacoes-tecnicas?p_p_id=OrientacaoTecnica_WAR_cgeportlet&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=2&p_p_col_pos=1&_OrientacaoTecnica_WAR_cgeportlet_javax.faces.resource=orientacaoDownload&_OrientacaoTecnica_WAR_cgeportlet_In=orientacaoResources&_OrientacaoTecnica_WAR_cgeportlet_orientacaoId=140>. Acesso em: 15 set. 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira**. 2016. 399 f., il. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Editora Moderna, 1999.

PEREIRA, Marcelo Henrique. Acesso à informação: da lei à realidade. **Revista Jurídica Consulex**. Brasília/DF, ano XVI, n. 369. Jun. 2012.

PORTO ALEGRE. Histórico do orçamento participativo. Disponível em: <http://www2.portoalegre.rs.gov.br/op/default.php?p_secao=1129>. Acesso em: 14 set. 2017.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 714.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2013.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Biblioteca virtual de direitos humanos. Magna Carta - 1215 (Magna Charta Libertatum). Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-anteriores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/magna-carta-1215-magna-charta-libertatum.html>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Biblioteca virtual de direitos humanos. Petição de Direito – 1628. Disponível em:

<<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/peticao-de-direito-1628.html>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

VIEIRA, Iure Pontes. Em busca de um novo contrato social tributário. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília/DF, ano XVI, n. 372. Jul. 2012.

ZOCKUN, Maria Helena (coord.). Simplificando o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. Texto para discussão n. 3. São Paulo, 2007.