

NOTAS ACERCA DA TRANSPARENCIA FISCAL NO DIREITO BRASILEIRO

NOTES ABOUT THE TRANSPARENCY OF THE TAX IN THE BRAZILIAN LAW

Leandro Maciel do Nascimento¹

Recebimento em novembro de 2013.

Aprovação em dezembro de 2013.

Resumo: O trabalho apresenta a transparência fiscal enquanto um direito e como um conjunto de deveres, os quais fazem parte da essência da Constituição brasileira e abrangem o Poder Público e os particulares. Quanto ao seu conteúdo, a transparência fiscal apresenta pelo menos três acepções ou abordagens. Primeiramente, consiste no direito de o pagador de tributos saber o montante que foi pago ao fisco. Em segundo lugar, diz respeito ao dever de o Estado ser translúcido quanto à gestão dos recursos públicos. Em terceiro lugar, por um dever de transparência, o contribuinte deve, desde que assegurados os direitos fundamentais aplicáveis, tolerar a ação da Administração Tributária em identificar seus bens, rendimentos e patrimônio, para fins de tributação, com vistas à concretização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Transparência fiscal. Direitos e deveres fundamentais.

Abstract: The paper presents the financial transparency as a right and as a set of duties, which are part of the essence of the Brazilian Constitution and cover the government and the private. As for its content, financial transparency has at least three meanings or approaches. First, is the right of the tax payer to know the amount that was paid to the tax authorities. Second, is the duty of the State to be translucent in the management of public resources. Third, by the duty of transparency, the taxpayer must, provided the guaranteed of the applicable fundamental rights, tolerate the action of the Tax Administration to identify their assets, income and assets, for tax purposes, to the implement of the principle of equality and the ability to pay

Keywords: Fiscal transparency. Fundamental rights and duties.

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo apresentar uma visão panorâmica do significado da expressão transparência fiscal no direito brasileiro.

Inicialmente, serão abordadas algumas noções acerca do direito e do dever de ser transparente em matéria fiscal. Tais direitos e deveres, como será demonstrado, dirigem-se ao Estado e aos particulares.

¹ Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, Porto Alegre-RS, Brasil. Professor de Direito Constitucional. Procurador do Ministério Público de Contas do Estado do Piauí. Endereço Eletrônico: macieldonascimento@hotmail.com

Em seguida, partindo da constatação de que a expressão objeto não tem significado unívoco, serão expostas três acepções: (1) transparência fiscal sob a ótica do pagador de tributos (o qual, a princípio, não está interessado na destinação do for arrecadado; está preocupado apenas com o montante que lhe é cobrado); (2) transparência fiscal a partir do beneficiário da atuação estatal (beneficiário de prestações e serviços estatais, o qual, por sua vez, está efetivamente interessado na boa, eficiente e eficaz destinação do produto da arrecadação) e (3) a transparência a partir das necessidades da administração tributária, a qual precisa apurar e verificar informações dos contribuintes para otimizar o processo arrecadatório.

Serão apontados aspectos conceituais, o panorama legislativo, bem como a posição do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca de alguns temas polêmicos sobre o tema.

1 TRANSPARENCIA FISCAL: CONSIDERAÇÕES GERAIS

Partindo do pressuposto de que para todo direito existe pelo menos um dever correspondente,² é intuitiva a conclusão de há uma equivalência entre os direitos fundamentais e as obrigações que deles decorrem, no âmbito da Constituição brasileira.

Isto se aplica à atividade financeira do Estado.³ Aqui também existem direitos e deveres, dentre os quais o detalhamento dos valores arrecadados, gerenciados e dispendidos. Há, de um lado, a prerrogativa de acessar dados e informações relativas questões fiscais. De outro, a contrapartida: a obrigação de publicidade e de transparência. Respeitando-se os

² Segundo SARLET (2011, p. 224), “não se deveria esquecer que direitos (fundamentais ou não) não podem ter uma existência pautada pela desconsideração recíproca. Não é à toa que a máxima de que direitos não podem existir sem deveres segue atual e mais do que nunca exige ser levada a sério, ainda mais quando na atual CF houve menção expressa, juntamente com os direitos, a deveres fundamentais, como dá conta a redação do art. 5º, caput, ao se referir aos direitos e deveres individuais e coletivos, isto sem levar em conta outras referências diretas a deveres ao longo do texto constitucional.”

³ “A atividade financeira do Estado consiste no conjunto de ações destinadas à obtenção de receita e à realização das despesas públicas, tendo em vista a consecução dos fins que lhe são próprios. Trata-se, portanto, de atividade instrumental, na medida em que arrecadação e dispêndio não constituem fins em si mesmos. Isso não significa que deva ser encarada como mero registro contábil das finanças públicas. Ao contrário, embora muitas decisões políticas sejam tomadas sem a devida consideração de seu impacto financeiro – ou talvez por isso mesmo –, a atividade financeira do Estado apresenta uma inegável dimensão decisória. De pouco valerá a previsão de uma série de direitos, na Constituição e nas leis, se a verba pública destinada a assegurar sua efetividade não for prevista no orçamento público e, num segundo momento, efetivamente empregada.” (MENDONÇA, 2010, p. 09)

limites constitucionais e legais, ambos (direitos e deveres) dirigem-se ao Estado e aos particulares, em diferentes intensidades.⁴

A princípio, o Poder Público tem o dever de máxima publicidade, ao passo que os particulares têm o poder de exigir, na maior extensão possível, as informações que entenderem relevantes sobre a atuação estatal. Porém, não se deve esquecer: os órgãos estatais possuem a prerrogativa de obter informações dos particulares. Estes, em contrapartida, devem, em algumas situações, ser transparentes ao Estado. Não se pode esquecer que os direitos fundamentais (especialmente os que tratam da proteção de dados, da privacidade, intimidade e liberdade) são limites a este poder estatal e funcionam como trunfos (NOVAIS, 2006, p. 17) em face da ação excessiva e descontrolada por parte do Estado.⁵

Nas relações fiscais, o dever de e o direito à transparência se mostram claros: o mesmo fisco que tem o poder de checar informações sobre rendimentos e bens das pessoas (para fins de verificação da capacidade contributiva) deve, igualmente, prestar as informações que os particulares demandarem.

No entanto, a transparência vai além das relações fiscais. Abrange todos os ramos da atividade estatal. O processo legislativo, por exemplo, deve ser público, ressalvadas as deliberações secretas, como a apreciação de veto de lei, as quais Estas, sendo medidas excepcionais, devem ter previsão expressa (SILVA, 2006, p. 50-51). O processo judicial, *idem*. A propósito, no direito brasileiro, a lei somente pode restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem, ao passo que a violação da publicidade dos julgamentos acarreta a nulidade das decisões. Por fim, igualmente para a administração pública (que abrange os três poderes), a regra é a publicidade, como condição necessária à existência, à validade e à eficácia de atos e contratos administrativos.⁶

⁴ Embora não se trate aqui especificamente de direitos fundamentais, há questionamentos acerca da possibilidade de o Estado ser titular de tais direitos (NUNES, 2007, p. 96-99). No entanto, “uma resposta negativa absoluta não conviria, até por força de alguns desdobramentos dos direitos fundamentais do ponto de vista de sua dimensão objetiva” (BRANCO, 2013, p. 172).

⁵ “A carta de trunfo prevalece sobre as outras, mesmo sobre as de valor facial mais elevado; a força da qualidade de trunfo, que lhe é reconhecida segundo as regras do jogo, bate a força do número, da quantidade, das cartas de outros naipes. Aplicada ao sistema jurídico o de Estado de Direito, e tendo em conta que o outro ‘jogador’ é o Estado, já que, primariamente, os direitos fundamentais são posições jurídicas individuais em face do Estado, ter um direito fundamental significará, então, ter um trunfo contra o Estado, contra o Governo democraticamente legitimado, o que, em regime político baseado na regra da maioria, deve significar, afinal, que ter um direito fundamental é ter um trunfo contra a maioria, mesmo quando esta decide segundo os procedimentos democraticamente instituídos” (NOVAIS, 2006, p. 17-18).

⁶ Ilustrativamente, a Lei n. 8.666, de 21.06.1993, estabelece como condição de eficácia para os contratos administrativos a publicação resumida do instrumento e de seus aditamentos. (“Art. 61. Todo contrato deve mencionar os nomes das partes e os de seus representantes, a finalidade, o ato que autorizou a sua lavratura, o número do processo da licitação, da dispensa ou da inexigibilidade, a sujeição dos contratantes às normas desta Lei e às cláusulas contratuais. Parágrafo único. A

No Brasil, o acesso a informações das atividades do Poder Público é direito fundamental⁷ e, como tal, é cláusula pétrea e tem aplicação imediata (SARLET, 2011, p. 74-75). Como todo direito, no entanto, não é absoluto e está sujeito a limitações ou restrições. Dentre estas, pelo menos duas têm natureza constitucional. Em primeiro lugar, o acesso à informação das atividades estatais exige interesse pessoal do requerente ou, pelo menos, interesse público ou de natureza geral (o que visa a afastar a curiosidade inútil e a proteger a privacidade ou a intimidade de terceiros). Em segundo lugar, a disponibilização da informação não deve prejudicar a segurança da sociedade e do Estado. Assim, caso não ocorra qualquer das condições restritivas, a informação e os dados devem ser prestados a quem solicitar.

No âmbito da Administração Pública, dispositivo constitucional (art. 37, § 3º, II) estabelece que lei ordinária disciplinará formas de participação do usuário e regulará o acesso a registros administrativos e a informações sobre atos de governo.⁸ Além disso, igualmente por expressa previsão constitucional, há o dever de organização e cuidado com a memória, cabendo “à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem.” (art. 216, § 2º).

Ademais, a preocupação em efetivar o dever (de transparência) de fornecer dados e informações pessoais levou à previsão de ação constitucional específica para assegurar o acesso e a retificação: o *habeas data* (art. 5, LXXII), que se dirige tanto ao Poder Público quanto aos particulares que mantêm banco de dados de caráter público. Não custa lembrar também que a mencionada ação judicial deve ser gratuita (art. 5º, LXXVII).

No âmbito legal, vigora a Lei nº 12.527, de 18.11.2011. Conhecida como “lei de acesso à informação”, objetiva concretizar o dever de publicidade e de transparência estatal, regulando o acesso, a divulgação, as restrições e as responsabilidades. De acordo com seu art. 1º, a lei dispõe “sobre os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações previsto no inciso

publicação resumida do instrumento de contrato ou de seus aditamentos na imprensa oficial, que é **condição indispensável para sua eficácia**, será providenciada pela Administração até o quinto dia útil do mês seguinte ao de sua assinatura, para ocorrer no prazo de vinte dias daquela data, qualquer que seja o seu valor, ainda que sem ônus, ressalvado o disposto no art. 26 desta Lei.” Grifado)

⁷ 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;”

⁸ “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;”

XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal”.

Como todos os ramos da atuação estatal, a administração das finanças públicas não está imune a tais exigências. Todos os passos da arrecadação, gerenciamento e execução de despesa pública (assim como, em termos mais amplos, as políticas fiscal, macroeconômica, monetária e cambial) constituem matéria de interesse público e geral. Inclusive divulgação (com a identificação nominal) das despesas com a remuneração dos agentes públicos, conforme entendimento do STF.⁹ Consequentemente, todos os atos e procedimentos devem ser plenamente acessíveis aos cidadãos.

Ou seja, em sentido amplo, transparência fiscal diz respeito ao conjunto de práticas que visam a tornar claras as atividades estatais relativas à arrecadação, gerenciamento e dispêndio de dinheiro público. Em sentido estrito, transparência fiscal, enquanto princípio de matriz constitucional, abrange objetos distintos, conforme será demonstrado no próximo tópico.

2 O PRINCÍPIO DA TRANSPARENCIA FISCAL

A ideia de transparência na atuação governamental não é nova,¹⁰ é muito ampla e abrange distintos objetos. No entanto, a noção possui um cerne comum: ser transparente está

⁹ Conforme a decisão proferida no processo “SS 3902-AgRg – segundo”, relatado pelo Min. Carlos Ayres Brito, a “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.” Na mesma decisão consta que: “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.**” (Grifado). Disponível em http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/SL_623.pdf.

¹⁰ “A ideia de transparência na atuação governamental não é nova. A título de exemplo, Louis D. Brandeis, o célebre Ministro da Suprema Corte dos EUA, cunhou em 1913 o adágio segundo o qual ‘a luz do sol é considerada o melhor desinfetante que existe’, referindo-se à alta relevância da disponibilização pública de informações das atividades das corporações e órgãos governamentais como meio de combate às mazelas sociais e econômicas. Desde então, houve importantes contribuições conceituais em diversos campos (algumas delas, inclusive, de autoria de pensadores laureados com prêmio Nobel), vinculando o direito de acesso e conhecimento a informações ao desenvolvimento. Não obstante, a implementação efetiva de reformas fundamentadas na necessidade de assegurar transparência fiscal permanece esparsa ao redor do globo, assim como o

ligado à ideia de responsabilidade, no sentido de “permitir que os cidadãos, as empresas ou os governos sejam responsabilizados pelas respectivas atuações e políticas que venham a adotar” (RUBINSTEIN, 2011, p. 871). O dever de transparência

Poderia ser considerado um princípio constitucional vinculado à ideia de segurança orçamentária. Nesse sentido, a ideia de transparência possui a importante função de fornecer subsídios para o debate acerca das finanças públicas, o que permite uma maior fiscalização das contas públicas por parte dos órgãos competentes, mais amplamente, da própria sociedade. A busca de transparência é também a busca pela legitimidade (MENDES, 2011, p. 389).

Por sua vez, a transparência fiscal

pode ser definida como a abertura à sociedade sobre a estrutura e as funções do governo, os objetivos da política fiscal e as contas e metas do setor público. Essa transparência envolve o acesso a informações confiáveis, abrangentes, tempestivas, inteligíveis e internacionalmente comparáveis sobre as atividades financeiras do Estado (sejam elas realizadas dentro ou fora do próprio setor público), para que o eleitorado e os agentes de mercado possam avaliar com precisão as posições fiscais dos governos e os verdadeiros custos e benefícios daquelas atividades, incluindo as respectivas implicações econômicas e sociais presentes e futuras (RUBINSTEIN, 2011, p. 871).

Dentre outras possibilidades, a transparência fiscal pode ser analisada pelo menos sob três perspectivas: a do contribuinte (enquanto pagador de tributos); a do cidadão (enquanto destinatário da atividade financeira do estado) e a da administração fiscal (no exercício de sua competência arrecadadora), como será feito a seguir.

2.1 Transparência fiscal sob a ótica do contribuinte

Quanto ao contribuinte, existe um legítimo interesse em obter informações sobre o quanto paga a título de tributos. Em um Estado Democrático de Direito, é inadmissível ser obrigado a entregar dinheiro ao Poder Público sem sequer saber o montante. É o mínimo de transparência que alguém, como pagador, tem o direito de saber.

Quanto aos tributos diretos, os valores são de fácil visualização. Basta lembrar o que se paga a título de imposto de renda, imposto sobre propriedade de veículos automotores ou mesmo sobre propriedade imobiliária. Por outro lado, o montante repassado ao consumidor a título de impostos indiretos não é transparente. Demanda esclarecimento da parte de quem repassa os custos. Neste sentido,

progresso na mensuração empírica dos resultados das experiências correntes neste campo continua insatisfatório” (RUBINSTEIN, 2011, p. 870).

Os cidadãos têm plena consciência de quanto devem pagar a título de Imposto de Renda e de contribuição previdenciária, porquanto se trata de tributos diretos, que hão de pagar na qualidade de contribuintes de direito e de fato. Não obstante, quando adquirem um determinado bem ou contratam a prestação de um dado serviço, desconhecem, via de regra, a carga tributária que estão suportando e, por vezes, ignoram até mesmo que estão suportando o ônus econômico de pesadas imposições tributárias. A falta de esclarecimento é tamanha e a carga tributária é tão expressiva que, à ciência, sucedem com frequência, reações de espanto e, não raro, indignação e incredulidade (VELLOSO, 2007, p. 114).

Muitas vezes, o legislador explora tal ignorância, ao optar “por instituir e majorar tributos indiretos, cujo ônus econômico é suportado pelo passivo e desinformado consumidor final, em detrimento da instituição ou majoração de tributos que lhe onerem de forma direta.” (VELLOSO, 2011, p. 114).

Neste contexto, a transparência fiscal deve ser associada à responsabilidade política do sistema tributário, a qual, em “matéria tributária, implica saber quem está pagando e quem está se beneficiando” (SCHOUERI, 2011, p. 43). Assim

Atribui-se a Jean-Baptiste Colbert, ministro das finanças de Luís XIV, a máxima: ‘a arte de tributar consiste em depenar o ganso de modo a obter o maior número de penas com o menor número possível de gritos’ [nota de rodapé nº 100: ‘*The art of taxation consists in so plucking the goose as to obtain the largest amount of feathers with the least possible amount of hissing*’. Cf. STIGLITZ, Joseph E. Op. cit. (nota 60), p. 467.”]. A sentença revela o desejo dos administradores de esconder quem, efetivamente, paga os tributos. É assim que se introduzem tributos pretensamente cobrados sobre pessoas jurídicas, levando a crer que são elas, não os indivíduos, que arcam com a tributação. Do mesmo modo, a tributação do vendedor esconde a carga que se pretende repassar ao consumidor (SCHOUERI, 2011, p. 43).

É indiscutível a necessidade de esclarecimento sobre o quê, o quanto, para quem e no lugar de quem (no caso de tributos indiretos e no regime de substituição) está a pagar impostos, taxas e contribuições.

Não é sem razão que a Constituição trata o tema (art. 150, § 5º) como uma das garantias do contribuinte, no sentido de que a “lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.¹¹

Atualmente, tal dispositivo é detalhado através da Lei nº 12.741, de 08.06.2012,¹² cujo art. 1º estabelece que uma vez emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, “deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda.”

Ademais, com vistas a facilitar a operacionalização do dever de prestar tais informações por parte de comerciantes e prestadores de serviços, a mencionada lei (art. 1º, § 2º) estabelece que poderão “constar de painel afixado em local visível do estabelecimento, ou por qualquer outro meio eletrônico ou impresso, de forma a demonstrar o valor ou percentual, ambos aproximados, dos tributos incidentes sobre todas as mercadorias ou serviços postos à venda.”

Aqui, a transparência fiscal é vista sob a ótica do consumidor que adquire produtos e serviços no mercado. O objetivo é permitir saber o que está a pagar a título de tributação. Na verdade, trata-se de ter ao alcance os custos tributários repassados pelo contribuinte de direito (o fornecedor da mercadoria e/ou o prestador de serviço).

Segundo BALEIRO (1998, p. 196-197), tais informações contribuem para a formação do que os autores de língua inglesa chamam de *tax consciouness*, ou seja, “o estado de espírito de quem sabe o quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos”, a qual “é reputada essencial a um elevado padrão cívico.” Para o autor, há uma espécie de engano generalizado sobre os efeitos da tributação:

Em verdade, pequena parte da população, atingida por impostos diretos e pessoais, compreende bem quanto lhe coube no rateio do custo da máquina governamental. 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

¹¹ Para CARRAZZA (2002, p. 811), “este dispositivo aparentemente inócuo, visa, na verdade a fazer com que os consumidores tenham uma noção exata da carga tributária que estão suportando, na condição de contribuintes de fato, nos chamados impostos indiretos. Com isto, serão induzidos a assumir uma postura menos tolerante no que concerne à sonegação fiscal habitualmente realizada por maus comerciantes e inescrupulosos prestadores de serviços, que costumam deixar de emitir notas fiscais, não documentando, assim, a ocorrência do fato impositivo tributário. Os consumidores perceberão que o maior beneficiário – quando o não o único – desta prática irregular é o próprio sonegador.”

¹² Segundo ainda CARRAZZA (2002, p. 812), a lei prevista no art. 150, § 5º deveria ser lei complementar nacional, “já que haverá de irradiar efeitos sobre todas as unidades federativas, abarcando o IPI, o ICMS, o ISS etc. uma lei federal não teria força jurídica para irradiar efeitos no âmbito dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Mutatis mutandis*, a mesma ordem de raciocínio vale para a lei estadual, a lei municipal e a lei distrital. Na realidade, somente uma lei nacional poderá determinar as medidas preconizadas no dispositivo constitucional em tela.”

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-lhes e até prevendo a repercussão sobre os consumidores –, sofrem do engano inverso e lamenta-se por gravames, que, em verdade, descarregam sobre a clientela. Esses e outros casos foram analisados, há algumas décadas, pelo financista italiano Puviani, que ensaiou a teoria psicológica das ilusões tributárias (BALEIRO, 1998, p. 196-197).

A aplicação de mecanismos de transparência fiscal, como por exemplo, o advento da Lei nº 12.741, de 08.06.2012, poderá contribuir efetivamente para o desfazimento de enganos como o citado acima, bem como para a construção de uma cidadania fiscal.¹³

2.2 Transparência fiscal sob a ótica do cidadão beneficiário de bens e serviços públicos

A transparência fiscal adquire outro significado (complementar ao anterior), quando é analisada a partir da ótica do como beneficiário de bens e serviços públicos efetivados através da atividade financeira do estado. A diferença é que, aqui, há um interesse direto na destinação e boa aplicação do produto da arrecadação (ao contrário do item anterior, em que a principal preocupação diz respeito ao montante pago, sem se considerar, pelo menos de modo imediato, o destino dado aos recursos).¹⁴

Sem deixar de reconhecer a complexidade da matéria e a imensa quantidade de dados, cuida-se aqui de acesso a pelo menos três informações: 1) o montante de dinheiro arrecadado, 2) o modo como é administrado e 3) o destino dado aos recursos financeiros.

Trata-se do acesso às informações orçamentárias (planejamento, execução e controle das receitas e despesas públicas), assegurado pelas normas de direito financeiro e de controle

¹³ Ao tratar de cidadania fiscal, “Ricardo Lobo Tôres é o autor brasileiro mais empenhado na construção de uma teoria dos direitos fundamentais do contribuinte, tanto pela quantidade quanto pela profundidade de suas obras. Para o autor, a tributação possui uma vinculação direta com o tema das liberdades, visto que: ‘há uma relação profunda e essencial entre liberdade e tributo, que vem se ampliando no decurso da evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode cogitar de uma liberdade fiscal.’ Para o autor, a moderna fiscalidade é o resultado de um longo processo que levou da opressão à cidadania fiscal. Trata-se de uma luta infundável pela preservação e conquista da liberdade fiscal, que atinge o ápice no Estado Fiscal de Direito (...) Por sua vez, o autor irá defender veementemente a noção de cidadania fiscal ancorada em um estatuto do contribuinte, como forma de positividade da liberdade fiscal, das imunidades e das proibições de desigualdades e garantias principiológicas” (CALIENDO, 2009, p. 234).

¹⁴ “A publicidade é requisito de eficácia e moralidade dos atos administrativos. Por meio deles transparece o comportamento da Administração Pública, especialmente, no tocante ao aspecto financeiro. Já não mais se admite qualquer ato que possa burlar comandos normativos ou servir de impedimento a que qualquer pessoa tenha acesso à conduta do agente público. Este não só tem que ser honesto, mas tem o dever de mostrar-se como tal. A publicidade assegura a possibilidade de controle” (OLIVEIRA, 2013, p. 594-595).

externo previstas no plano constitucional e infraconstitucional, como, por exemplo, as leis orçamentárias anuais, a Lei nº 4.320, de 17.03.1964, e a Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000.

A título ilustrativo, a Lei nº 4.320, de 17.03.1964, “estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”. Esta lei, embora mais efetivamente conhecida no âmbito dos que operam com contabilidade aplicada ao setor público,¹⁵ estabelece o dever de prestar uma série de informações através de balanços e relatórios.

Em seu art. 83, consta que o registro das informações contábeis evidenciará “a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. O art. 85 estabelece que os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem “o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.” O art. 89 estabelece que “a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.” Por fim, no art. 101, há a exigência, como norma geral de contabilidade aplicada ao setor público, a demonstração e publicação dos resultados gerais de cada exercício através de quatro documentos: 1) balanço orçamentário; 2) balanço financeiro. 3) balanço patrimonial e 4) demonstrativo de variações patrimoniais.¹⁶

Na realidade, no que tange às finanças públicas e à transparência fiscal, pode-se estabelecer como um marco recente o advento da Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).¹⁷

¹⁵ “Relevante instrumento de gestão para o administrador público e de **informações** para o cidadão, a contabilidade pública utiliza normas da contabilidade geral e, simultaneamente, atende aos comandos do Direito Financeiro. Essa convivência entre as técnicas contábeis e as regras jurídicas do Direito Financeiro é concretizada e sistematizada em um **sistema de informações** e de controle que é denominado contabilidade pública. O seu conhecimento, sua correta observância e a sua regular aplicação são imprescindíveis para uma eficaz e eficiente arrecadação, administração e destinação dos recursos públicos.” (ABRAHAM, 2013. p. 199).

¹⁶ “A contabilidade pública praticada atualmente no Brasil foi fundamentada na prática italiana do início do século XX e começou com a Lei 4.536 e o decreto 15.783, ambos de 1922. A palavra italiana Bilancio foi adaptada ao português, designando a prestação de contas governamental não se restringindo a uma mera demonstração contábil. Dessa forma, os governos passaram a apresentar os seus balanços gerais. (PIGATO, 2009. p. 312).

¹⁷ “Com a edição da Lei Complementar nº 101 (LRF) e da Lei nº 10.028/00, que alterou o Código Penal, a Lei nº 1.079/50 e o Decreto-Lei nº 201/67, o Brasil passou a experimentar um novo regime de administração dos recursos públicos, denominados de Gestão Fiscal Responsável, que está assentado em 4 (quatro) pilares: o planejamento, a transparência, o controle das contas públicas e a responsabilização.” (FURTADO, 20103, p. 439)

Em seu art. 1º, § 1º, a LRF estabelece que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas”. Na sua parte final, contém uma seção para a “transparência na gestão fiscal”, e em cujo art. 48 consta que “são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos”.

Além disso, a Lei Complementar nº 131, de 27.05.2009, reforçou o dever de transparência das ações fiscais, ao inserir na LRF (art. 48, parágrafo único) as obrigações de 1) realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos; 2) 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 e 3) adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União.

2.3 Transparência fiscal sob a ótica da Administração Tributária

Ao fim, uma terceira perspectiva: a da administração tributária, cuja missão é arrecadar de modo eficiente. Com efeito, se nas duas primeiras acepções, a ênfase no acesso à informação está no contribuinte e no cidadão, aqui, a transparência surge como mecanismo de atuação do ente tributante.

Assim o dever de informar (ou facultar o acesso à informação) muda de lado e passa a ser uma restrição ao direito fundamental de sigilo e proteção de dados. Basta lembrar o dever de prestar informações sobre bens e rendimentos na declaração anual para fins de apuração de imposto de renda da pessoa física ou mesmo, a situação, muitas vezes constrangedora, de verificação de bagagens pessoais quando da chegada do exterior, para fins de apuração de imposto sobre importação. Nesses casos, o dever de se mostrar transparente passa a ser do contribuinte e não mais do Estado.

Há, aqui, a prerrogativa de a administração tributária de acessar informações e dados do contribuinte. São restrições constitucionais¹⁸ aos direitos fundamentais de proteção de dados e informações, da privacidade ou mesmo da intimidade.

Contudo, desde que sejam proporcionais, não atinjam o núcleo essencial de tais direitos, nem configurem retrocesso (SARLET, 2011, p. 395), as restrições ao direito fundamental ao sigilo de dados e informações, justificam-se através de um objetivo específico: a busca da igualdade e do cumprimento equânime (de acordo com a efetiva capacidade contributiva) do dever fundamental de pagar tributos (NABAIS, 2009).¹⁹

Nesse sentido, a Constituição Federal estabelece no art. 145, § 1º, que

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.

No que tange ao acesso às informações, o ponto mais polêmico talvez seja o acesso direto, pelo fisco, às informações bancárias do contribuinte.

De um lado, o art. 145, § 1º, da Constituição Federal permite a identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte. Ora, os registros bancários são o lugar natural para procurar por sinais de riqueza de alguém. Contudo, ao mesmo tempo, a Constituição reafirma o respeito aos direitos individuais. Além disso, a inviolabilidade do sigilo de dados (e, dentre os dados, os de origem bancária) é direito fundamental, nos termos do art. 5º, XI.

Como conciliar? A Lei Complementar nº 105, de 10.01.2001, apresenta uma proposta de solução.²⁰ Em primeiro lugar, em seu art. 1º, confirma a exigência de as instituições

¹⁸ “Os direitos individuais enquanto direitos de hierarquia constitucional somente podem ser limitados por expressa disposição constitucional (restrição imediata) ou mediante lei ordinária promulgada com fundamento imediato na própria constituição (restrição mediata)” (MENDES, 2012, p. 43).

¹⁹ “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretense) direito fundamental a não pagar impostos.” (NABAIS, 2009. p. 679)

²⁰ “Com efeito, começando por atribuir aos direitos fundamentais a natureza de trunfos contra a maioria, acabámos a concluir que, na sua generalidade, **os direitos fundamentais são limitáveis, têm que ceder, podem ser restringidos**. E, de acordo com o princípio geral da reserva de lei própria do Estado de Direito, **cabe ao legislador ordinário proceder primariamente a essa limitação**, seja quando a Constituição expressamente autoriza a limitar o direito fundamental, seja, no silêncio da Constituição, quando o legislador ordinário antecipa conflitos ou colisões entre os direitos fundamentais e outros bens, que podem ser também direitos fundamentais de outros titulares ou até

financeiras conservarem o “sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados” e determina que a quebra de sigilo “constitui crime e sujeita os responsáveis à pena de reclusão, de um a quatro anos, e multa” (art. 10). Assim, a regra é a proteção dos dados bancários, reforçada, inclusive, por sanção criminal.

No entanto, a mesma lei estabelece exceções, de modo a permitir o acesso direto a dados bancários independentemente de autorização judicial, como no caso de requisições feitas pelo Poder Legislativo, pelas Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs) e pela Administração Tributária da União (art. 1º, § 3º).

Ao longo da vigência da Lei Complementar nº 105, o STF reafirmou sua jurisprudência (de longa data), no sentido de que o acesso a dados bancários sujeita-se a reserva de jurisdição. Como exceção, reconhece apenas as requisições por parte do Poder Legislativo e de CPIs (federais, estaduais, distritais, mas não municipais)²¹ ou do Ministério Público, neste caso, quando se tratar de contas bancárias nas quais sejam movimentados recursos públicos.²² No entanto, por ausência de previsão expressa na lei complementar, tal prerrogativa não se estende ao Tribunal de Contas da União (TCU).²³

do mesmo titular, e, nessa ponderação, admite ou prevê a limitação/cedência do direito fundamental em questão” (NOVAIS, 2006, p. 57. Grifado).

²¹ O julgamento proferido no processo ACO nº 730-RJ, relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, tem a seguinte ementa: “Função fiscalizadora exercida pelo Poder Legislativo. Mecanismo essencial do sistema de *checks-and-counterchecks* adotado pela Constituição federal de 1988. Vedação da utilização desse mecanismo de controle pelos órgãos legislativos dos estados-membros. Impossibilidade. Violação do equilíbrio federativo e da separação de Poderes. Poderes de CPI estadual: ainda que seja omissa a Lei Complementar 105/2001, podem essas comissões estaduais requerer quebra de sigilo de dados bancários, com base no art. 58, § 3º, da Constituição. Mandado de segurança conhecido e parcialmente provido.” Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266125>. Acesso em: 19.10.2013.

²² Processo MS 21.729, cujo relator para o acórdão foi o Ministro Neri da Silveira. Consta da emenda: “Não cabe ao Banco do Brasil negar, ao Ministério Público, informações sobre nomes de beneficiários de empréstimos concedidos pela instituição, com recursos subsidiados pelo erário federal, sob invocação do sigilo bancário, em se tratando de requisição de informações e documentos para instruir procedimento administrativo instaurado em defesa do patrimônio público. Princípio da publicidade, ut art. 37 da Constituição. 6. No caso concreto, os empréstimos concedidos eram verdadeiros financiamentos públicos, porquanto o Banco do Brasil os realizou na condição de executor da política creditícia e financeira do Governo Federal, que deliberou sobre sua concessão e ainda se comprometeu a proceder à equalização da taxa de juros, sob a forma de subvenção econômica ao setor produtivo, de acordo com a Lei nº 8.427/1992.” Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85599>. Acesso em 19.10.2013.

²³ Processo MS 22.801, relatado pelo Ministro Menezes Direito. Consta da ementa: “A Lei Complementar nº 105, de 10/1/01, não conferiu ao Tribunal de Contas da União poderes para determinar a quebra do sigilo bancário de dados constantes do Banco Central do Brasil. O legislador conferiu esses poderes ao Poder Judiciário (art. 3º), ao Poder Legislativo Federal (art. 4º), bem como às Comissões Parlamentares de Inquérito, após prévia aprovação do pedido pelo Plenário da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do plenário de suas respectivas comissões parlamentares de inquérito (§§ 1º e 2º do art. 4º). 2. Embora as atividades do TCU, por sua natureza, verificação de contas e até mesmo o julgamento das contas das pessoas enumeradas no artigo 71, II, da Constituição Federal, justifiquem a eventual quebra de sigilo, não houve essa determinação na lei específica que tratou do tema, não cabendo a interpretação extensiva, mormente porque há princípio

Quanto à Administração Tributária, em julgado recente, o STF reafirmou a impossibilidade de quebra de sigilo bancário, sem ordem judicial.²⁴ Segundo o voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, dentre outros fundamentos, o fisco não pode ter a prerrogativa de acessar diretamente as informações bancárias porque é parte interessada e não guarda posição de equidistância, tal como o Poder Judiciário:

Esse tema **ganha ainda maior relevo, se se considerar o círculo de proteção** que o ordenamento constitucional **estabeleceu** em torno das pessoas, *notadamente* dos contribuintes do Fisco, **objetivando** protegê-los **contra** ações eventualmente arbitrárias **praticadas** pelos órgãos estatais da administração tributária, **o que confere** especial importância **ao postulado** da *proteção judicial efetiva*, **que torna inafastável**, em situações como a dos autos, **a necessidade** de autorização judicial, **cabendo ao Juiz, e não** a administração tributária, **a quebra** do sigilo bancário.

É que os órgãos estatais da administração tributária **não guardam**, em relação ao contribuinte, **posição** de equidistância **nem dispõem** do atributo (**apenas** inerente a jurisdição) da ‘*terziet*’, **o que põe em destaque o sentido tutelar** da cláusula **inscrita no § 1º** do art. 145 de nossa Lei Fundamental.

Com efeito, a própria Constituição da República, em seu art. 145, § 1º, **ao dispor** sobre o sistema tributário nacional, **prescreve**, em caráter impositivo, que a administração tributária, **quando** no exercício de sua competência, **respeite** os direitos individuais das pessoas em geral e dos contribuintes em particular.²⁵

Portanto, não obstante posicionamentos contrários,²⁶ o dever de transparência do contribuinte não autoriza o Fisco a acessar, contra a sua vontade, seus registros bancários. Para tanto, exige-se ordem judicial, conforme jurisprudência do STF.

constitucional que protege a intimidade e a vida privada, art. 5º, X, da Constituição Federal, no qual está inserida a garantia ao sigilo bancário.” Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=515133>. Acesso em: 19.10.2013.

²⁴ Processo RE 389.808, relatado pelo Ministro Marco Aurelio. Consta a ementa: “SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.” Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622715>. Acesso em: 19.10.2013

²⁵ Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoRTJ/anexo/220_1.pdf. p. 557 (Os grifos são originais). Acesso em: 19.10.2013.

²⁶ “É, no mínimo, curioso ver as soluções que são adotadas sobre o assunto em países ocidentais historicamente mais cumpridores dos direitos fundamentais que o Brasil e preferir-se o alinhamento com orientações encontradas naqueles que são considerados esconderijos do dinheiro oriundo da corrupção e do tráfico de armas, de drogas e de pessoas.” (SAMPAIO, 2011. p. 551)

Por fim, ainda no contexto do acesso a informações do contribuinte, a transparência apresenta outro conteúdo. Quando acrescida da palavra “internacional”, a transparência fiscal diz respeito ao regime de tributação da renda em base universal, de modo a incidir sobre rendimentos auferidos, no exterior, por contribuintes nacionais através de pessoas jurídicas localizadas em outros países, geralmente paraísos fiscais ou países de tributação favorecida. Neste sentido,

Na legislação tributária estrangeira, o regime de tributação das CFCs [*Controlled Foreign Company*] – que em alguns países é conhecido também como regime da transparência fiscal internacional – é aquele em que os lucros auferidos por determinadas pessoas jurídicas, sediadas em um país, passem a ser tributados diretamente na pessoa de seus sócios, residentes em outro país, como se esses últimos os tivessem auferidos diretamente. É nesse sentido que a pessoa jurídica sediada no exterior, do ponto de vista da legislação fiscal do país de residência dos sócios, é chamada de transparente (BIANCO, 2007, p. 20).

Tal regime surgiu como “reação unilateral dos países contra a perda das suas bases arrecadatórias advinda de práticas de elisão fiscal envolvendo paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados” (PEREIRA, 2012, p. 210). Por sua vez, a perda da base econômica para a tributação se agravou com a globalização e a internacionalização das empresas, fenômenos que levaram a uma concorrência entre os Estados para atrair investimentos externos, afetando consideravelmente a noção de soberania fiscal (MOTA, 2012, p. 46).

De acordo com TORRES (2004), em face da globalização, aumentaram os riscos fiscais, os quais são provocados 1) pelo próprio Estado (“irresponsabilidade na gestão dos recursos públicos, desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte, corrupção dos agentes públicos e opacidade nas informações financeiras”) e 2) pelos cidadãos e pelas empresas (elisão abusiva, sigilo fiscal para encobrir atos delituosos, corrupção ativa).²⁷

Neste contexto, a partir do ano de 1995, o direito brasileiro adotou, efetivamente, um regime de transparência fiscal internacional, através da Lei nº 9.249, de 26.12.1995. Nos artigos 25 a 27, foi instituída “a incidência do imposto de renda sobre os lucros, ganhos e rendimentos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas” (BIANCO, 2007, p. 53).

²⁷ “Cumprido ao direito, nesta fase, minimizar os riscos fiscais, criando mecanismos, sob a inspiração do princípio ético e jurídico da transparência, para coarctar as práticas abusivas e fortalecer os direitos fundamentais. A reforma, como não poderia deixar de ser em época de globalização, é universal: iniciou-se em outros países e começa a chegar, com muita resistência, ao Brasil.” (TORRES, 2004. p. 123-124).

Atualmente, a matéria é regulada no Código Tributário Nacional (cujo artigo 43, § 2º, foi alterado pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, para estabelecer que “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”) e detalhada na Medida Provisória nº 2.158, de 24.08.2001. Esta, em seu art. 74, determina que “para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento” (PEREIRA, 2012, p. 98).

Os citados dispositivos foram questionados, quanto à sua constitucionalidade, perante o STF, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588. Após longa tramitação, o pedido foi julgado, no ano de 2013, parcialmente procedente, em deliberação um tanto confusa, como se pode observar:

Em conclusão, o Plenário, por maioria, julgou parcialmente procedente pedido formulado em ação direta ajuizada, pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, contra o § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104/2001, que delega à lei ordinária a fixação das condições e do momento em que se dará a disponibilidade econômica de receitas ou de rendimentos oriundos do exterior para fins de incidência do imposto de renda, e o art. 74, caput e parágrafo único, da Medida Provisória 2.158-35/2001, que, com o objetivo de determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considera disponibilizados, para a controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados — v. Informativos 296, 373, 442, 485, 636 e 700. Estabeleceu-se que, ao art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, seria dada interpretação conforme a Constituição, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, no sentido de que não se aplicaria às empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que se aplicaria às empresas controladas localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei). Deliberou-se, ainda, pela inaplicabilidade retroativa do parágrafo único do aludido dispositivo. (...) Observou-se empate no tocante à situação de empresas coligadas em “paraísos fiscais” e controladas fora de “paraísos fiscais.”²⁸

²⁸ Informativo de jurisprudência do STF nº 701, relativo ao período de 08 a 12 de abril de 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo701.htm>. Acesso em: 19.10.2013.

Em suma, o regime de tributação da renda auferida no exterior conhecido como “transparência fiscal internacional”, nos moldes como positivado no direito brasileiro, continua em vigor e foi, na sua essência, confirmado pelo STF.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partindo da ideia de deveres fundamentais, no âmbito das finanças públicas (a qual envolve a tributação e o orçamento e suas interações com os particulares), são constatados um direito de acesso a dados e a informações, de um lado, e um dever de publicidade e de transparência, de outro.

O dever de transparência é da essência da Constituição brasileira e abrange o Poder Público (em maior medida) e os particulares (em menor extensão, em face da proteção dada pelos direitos fundamentais).

Quanto ao seu conteúdo, a transparência fiscal apresenta pelo menos três acepções ou abordagens. Primeiramente, consiste no direito de o pagador de tributos saber o montante que foi pago. Atualmente, tal direito é regulado pela Lei nº 12.741, de 08.06.2012 e é uma tentativa do constituinte de 1988 em efetivar uma maior conscientização e efetivação da cidadania fiscal.

Em segundo lugar, a transparência fiscal diz respeito também ao dever de o Poder Público ser translúcido quanto à gestão dos recursos públicos. A efetivação se dá através das leis orçamentárias, da Lei de Responsabilidade Fiscal e de uma série de obrigações acessórias de divulgação de relatórios, demonstrativos e balanços orçamentários, financeiros e patrimoniais, sem prejuízo da necessária publicidade de todos os atos administrativos.

Em terceiro lugar, a transparência fiscal também é voltada ao contribuinte, o qual deve, respeitados os direitos e garantias fundamentais, tolerar a ação da Administração Tributária em identificar seus bens, rendimentos e patrimônio, para fins de tributação, com vistas à concretização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Nesse contexto, há o debate sobre a possibilidade de o Fisco quebrar sigilo bancário sem ordem judicial (o que o STF entende não ser possível), e a desconsideração de determinados atos e negócios jurídicos, para fins tributários, como ocorre no regime tributário da transparência fiscal internacional, o qual, igualmente, foi julgado compatível com a Constituição de 1988 pelo STF.

De qualquer forma, qualquer que seja a perspectiva adotada, em um regime democrático e republicano, a transparência é elemento essencial. Assim, desde que sejam respeitados os

limites impostos pelos direitos e garantias fundamentais, é componente necessário e indispensável ao cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e à construção de uma cidadania efetiva, em benefício de todos.

REFERENCIAS

- ABRAHAM, Marcos. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Atualizador: Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Teoria geral dos direitos fundamentais. In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 135-191.
- BOITEUX, Fernando Netto. As sociedades coligadas, controladoras, controladas, e a tributação dos lucros obtidos no exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 105, jun-2004. São Paulo: Dialética. p. 20-33.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação**. Elementos para uma teoria sistêmica do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- FURTADO, J. R. Caldas. **Direito financeiro**. 4. ed.. Belo Horizonte: Forum, 2013.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Orgs.). **Comentários à lei de responsabilidade fiscal**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- MENDES, Gilmar Ferreira. Arts. 48 a 59. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. (Orgs.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 5ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 388-413.
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. **A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.
- MOTA, Raquel Gonçalves. Aspectos relevantes da concorrência fiscal internacional. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. V. 2, n. 2, jul-dez/2012. p.45-70.

- NABAIS, Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.
- NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais**: trunfos contra a maioria. Coimbra: Coimbra, 2006.
- NUNES, Anelise Coelho. **A titularidade dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.
- PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **O regime brasileiro de tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**: um estudo empírico sobre as suas causas e efeitos. Dissertação. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Orientador: Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo, 2012.
- PIGATO, José Alexandre Magrini. Dos balanços. In: CONTI, José Maurício. **Orçamentos públicos**: a lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 312-331.
- RUBINSTEIN, Flávio. Notas sobre a transparência fiscal no direito financeiro. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Coords.). **Orçamentos públicos e direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 869-910.
- SAMPAIO, José Adércio Leite. A suprema inviolabilidade: a intimidade informática e o sigilo bancário. In: SARLET, Ingo Wolfgang; SARMENTO, Daniel (Orgs). **Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal**: balanço e crítica. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 531-555.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SILVA, Sergio Andre R. G. da. Transparência fiscal internacional no direito tributário brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 99, dez-2003. São Paulo: Dialética. p. 112-123.
- SILVA, José Afonso da. **Processo constitucional de formação das leis**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária comentada**. São Paulo: Atlas, 2007.