

O Princípio da Transparência no Direito Financeiro

Ricardo Lobo Torres*

Sumário. I – Introdução. 1. A Transparência Fiscal. 2. Ética e Direito. 3. Estado Subsidiário. 4. Sociedade de Risco. 5. A Globalização. 5.1. Entidades Supranacionais. 5.2. Organismos Locais. II – A Transparência na Atividade Financeira. 6. As Renúncias de Receita. 7. A Responsabilidade Fiscal. 8. O Código de Defesa do Contribuinte. 9. A Comunicação Social. 10. O Combate à Corrupção. III – O Princípio da Transparência e os Riscos Fiscais provocados pelo Contribuinte. 11. Normas Antielisivas. 12. Normas Anti-sigilo Bancário. 13. A Corrupção Ativa do Contribuinte. IV – Conclusão. V – Bibliografia.

I – INTRODUÇÃO

1. A Transparência Fiscal

A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à Sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção.

Analisaremos a seguir o quadro político e econômico no qual surge o princípio ético-jurídico da transparência fiscal, especificamente as questões do Estado Subsidiário, da sociedade de risco e da globalização. Nas seções ulteriores examinaremos problemas pontuais ligados ao orçamento, à Lei de Responsabilidade Fiscal, ao Código de Defesa do Contribuinte, às normas antielisivas, às regras anti-sigilo e ao controle da corrupção.

2. Ética e Direito

A reaproximação entre ética e direito, no plano do imperativo categórico, faz com que os princípios jurídicos correspondam sempre a princípios morais,[1] que, sendo pré-

constitucionais, legitimam o próprio ordenamento jurídico. Na moderna democracia deliberativa o direito não se justifica a si próprio, senão que vai buscar fora de si, nos princípios morais, a sua razão de ser.[2]

A transparência, como princípio formal, que permeia os princípios possuidores de conteúdo, sejam os vinculados à justiça, sejam os ligados à segurança jurídica, exerce também papel legitimador. Orienta a positivação das normas jurídicas segundo as idéias de clareza, abertura e simplicidade.

O princípio da transparência fiscal, embora não proclamado explicitamente na Constituição, impregna todos os outros princípios constitucionais e se irradia inclusive para o campo da elaboração das normas infraconstitucionais.

3. Estado Subsidiário

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

O Estado Subsidiário reflete um novo relacionamento entre Estado e Sociedade, no qual a Sociedade tem a primazia na solução dos seus problemas, só devendo recorrer ao Estado de forma subsidiária.[3] Observou Klaus Tipke que o Estado não possui dinheiro originariamente (Der Staat selbst hat kein Geld) e que sua missão se reduz a tirar parcimoniosamente recursos da camada mais rica da população para repassá-los à mais pobre, observando os postulados da justiça.[4] O Estado Subsidiário vem substituir historicamente o Estado de Bem-estar Social, no qual havia a predominância do Estado sobre a Sociedade ou até uma certa simbiose entre ambos. Remotamente se estrema do Estado Liberal Clássico ou do Estado Guarda-Noturno, que privilegiava a liberdade individual e no qual o indivíduo tinha a preeminência diante do organismo estatal.

O dever de transparência incumbe ao Estado, subsidiariamente, e à Sociedade.

A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos.

O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos como na feitura do orçamento e no controle da sua execução.

4. Sociedade de Risco

O Estado Subsidiário é o Estado da Sociedade de Risco, assim como o Estado de Bem-estar Social, na expressão de Forsthoff,[5] foi o Estado da Sociedade Industrial, que entrou em crise pela voracidade na extração de recursos financeiros da sociedade para financiar as políticas desenvolvimentistas e o pleno emprego. Não se cuida de um Estado Pós-moderno, que passe a se conduzir pelos mecanismos da deslegalização, da desregulamentação ou da autoregulação,[6] mas de um Estado Pós-positivista, ainda no âmbito da modernidade, que procura pautar as suas ações com base no princípio da transparência, para superar os riscos sociais.

A sociedade de riscos se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade.

A ambivalência aparece diante da impossibilidade de que a execução de políticas públicas surja sempre o consenso por parte dos cidadãos. Há uma distribuição não só de benefícios, como se pretendia ao tempo do Estado de Bem-estar Social, mas também de malefícios, como se dá, por exemplo, na construção de vias expressas ou de instalações nucleares. O sociólogo Ulrich Beck disserta:

'Administrações de todos os níveis vêm-se em confronto com o fato de que o que planejam ser um benefício para todos é percebido como uma praga por alguns e sofre a sua oposição. Por isso tanto eles quanto os especialistas em instalações industriais e os institutos de pesquisa perderam sua orientação. Estão convencidos de que elaboraram esses planos 'racionalmente', com o máximo do seu conhecimento e de suas habilidades, considerando o 'bem público'. Nisso, no entanto, eles descumram a ambivalência envolvida. Lutam contra a ambivalência com os velhos meios da não-ambigüidade'. [7]

Da ambivalência e do caráter paradoxal da sociedade de risco decorre a modificação do próprio conceito de segurança. A idéia de segurança jurídica, prevalecente no Estado Liberal Clássico, que tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão, começa a ser contrabalançada no Estado de Bem-estar Social com a de segurança social (rectius: seguridade social) e culmina, no Estado Subsidiário, com a de seguro social.[8] Os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental. A solidariedade social e a solidariedade do grupo passam a fundamentar as exações necessárias ao financiamento das garantias da segurança social.[9] Habermas chega a falar em uma nova dimensão estatal, a do Estado de Segurança (Sicherheitsstaat), fundado no princípio da solidariedade.[10]

Uma outra característica marcante da sociedade de risco é que nela as instituições políticas e as instituições sociais entram em novo relacionamento. O Ministério Público e o Judiciário passam a exercer papel mais ativo na defesa dos direitos difusos, em cooperação com as instituições sociais, afastando-se da missão neutra que desempenhavam na sociedade industrial.[11] A sociedade de riscos, com a pluralidade de interesses em jogo, é necessariamente uma sociedade litigiosa.[12]

A transparência é o melhor princípio para a superação das ambivalências da sociedade de risco. Só quando se devida o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança. O exemplo encontradiço na temática dos riscos sociais é o do contraste entre o avião e o automóvel: o avião é meio mais seguro de transporte do que o automóvel; entretanto as pessoas têm mais receio daquele do que deste; a explicação está em que o motorista sente segurança na condução do seu automóvel, cujo funcionamento ele domina, o que não acontece com as aeronaves.[13]

O mesmo raciocínio vale para os riscos fiscais. Só a transparência na atividade financeira e na conduta do cidadão pode superá-los. O risco fiscal na atividade financeira surge do descontrole orçamentário, da gestão irresponsável de recursos públicos, da corrupção dos agentes do Estado, etc.; a Lei de Responsabilidade Fiscal e o Código de Defesa do Contribuinte, este último em andamento no Congresso Nacional, têm o objetivo de prevenir os riscos fiscais na vertente do Estado. O risco fiscal pode decorrer também da conduta do contribuinte, pelo abuso da forma jurídica no planejamento dos seus negócios ou na organização de sua empresa, pela sonegação e pela corrupção no trato com os funcionários da Fazenda; as normas antielisivas e anti-sigilo, que foram introduzidas em diversos países na década de 90 e que começam a chegar ao Brasil, representam a tentativa do legislador no sentido de prevenir os riscos fiscais provocados pelo contribuinte.

5. A Globalização

A globalização traz diversas conseqüências no plano da transparência fiscal, principalmente em decorrência da ambivalência que a cerca. A globalização produz a riqueza no plano universal e a pobreza no domínio local.[14] Fortalece a cidadania mundial, pela afirmação dos direitos fundamentais; mas cria a miséria e a pobreza para a maior parte da população, o que postula a abertura da cidadania local à dimensão reivindicatória dos direitos sociais, sujeitos à concessão legislativa e ao reconhecimento orçamentário.[15] Torna ameaçadores os riscos fiscais, assim pela insegurança dos capitais voláteis quanto pela diminuição da carga tributária das multinacionais. A transparência fiscal, como mecanismo de superação das contradições da globalização, entra simultaneamente no discurso das entidades supranacionais e das organizações locais.

5.1. Entidades Supranacionais

Alguns organismos supranacionais aderem à luta pela transparência fiscal.

O Banco Mundial, acusado de conduta opaca na concessão de empréstimos aos países em desenvolvimento, principalmente em virtude dos efeitos negativos sobre o meio ambiente, começa a mudar a sua posição a partir dos anos 90, na procura de maior transparência. Por pressão de organizações não-governamentais internacionais o Banco Mundial adotou em 1994 a política de abertura das informações (information disclosure policy), ao fito de colocar no domínio público os documentos antes considerados confidenciais e de incentivar a participação pública e o debate sobre o processo de desenvolvimento.[16]

O Fundo Monetário Internacional aprovou, em 16.4.98, o “Code of Good Practices on Fiscal Transparency – Declaration of Principles”, que “representa o modelo de transparência fiscal que é julgada apropriada para assegurar ao público e ao mercado que o desenho claro da estrutura e das finanças do governo é eficaz e que a saída da política fiscal pode ser estabelecida de forma confiável”. [17] O Code of Good Practices contém quatro grandes princípios, com inúmeras subdivisões:

“1. Clareza de Competência e Responsabilidades.

1.1. O setor governamental deve se distinguir claramente do resto da economia, e a competência política e administrativa dentro do governo deve ser bem definida.

1.2. Haverá o claro enquadramento legal e administrativo para a atividade fiscal.

2. Disponibilidade pública da informação.

2.1. O público deverá ser plenamente informado da atividade fiscal do governo passada, presente e projetada.

2.2. As informações fiscais devem ser publicadas regularmente (timely).

3. Preparação, execução e relatório do orçamento aberto.

3.1. A documentação do orçamento deve especificar os objetivos de política fiscal, o enquadramento macroeconômico, a base política para o orçamento e os riscos fiscais mais importantes.

3.2. Os dados do orçamento devem ser classificados e apresentados de forma a facilitar a análise política e a promover a responsabilidade (accountability).

3.3. Os procedimentos para execução e monitoramento das despesas aprovadas devem ser especificados claramente.

3.4. O relatório fiscal deve ser periódico, compreensivo e confiável, e deve identificar os desvios do orçamento.

4. A integridade da informação fiscal deve ser sujeita à auditoria pública e independente”.

A OCDE, da qual não participa o Brasil, também vem exercendo profícua atividade na defesa da transparência fiscal. Elaborou o modelo de Convenção, estampando no art. 9o o princípio arm's length, que teve por objetivo evitar a elisão fiscal nos preços de transferência. Divulgou e coordenou publicações sobre as leis de responsabilidade fiscal adotadas por diversos países, inclusive a Nova Zelândia e a Austrália. Vem se destacando no combate à corrupção, como se pode ver pela “Convenção para o Combate ao Suborno dos Funcionários Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais”. [18]

5.2. Organismos Locais

O princípio da transparência, afirmado na Constituição Federal e na Lei de Responsabilidade Fiscal, vai entrando com muita força no plano da legislação ordinária e da prática administrativa dos órgãos do Governo Federal.

O Presidente Fernando Henrique Cardoso, em discurso proferido em 21.8.2000, por ocasião da solenidade de assinatura do Código de Conduta da Alta Administração Federal, afirmou:

“Transparência, ética na vida pública e parceria são palavras-chave para quem quer reforçar os elos entre governo e sociedade na era da informação redicalizando a democracia”. [19]

Diversas medidas, no âmbito de atuação dos Ministérios do Planejamento e da Fazenda, vêm sendo adotadas ou propostas: [20]

- a) anteprojeto de emenda à Constituição que “modifica e dispõe sobre o controle interno e externo, o Poder Judiciário e o Ministério Público, o processo orçamentário e a transparência fiscal”;
- b) anteprojeto de lei complementar que “institui normas gerais de direito financeiro para o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”;
- c) Código de Conduta da Alta Administração Federal, elaborado pela Comissão de Ética Pública – CEP criada por Decreto de 26.5.99.

II – A TRANSPARÊNCIA NA ATIVIDADE FINANCEIRA

Os riscos fiscais inerentes à atividade financeira do Estado devem ser evitados pela adesão ao princípio da transparência, que inspira a elaboração do orçamento, o controle das renúncias de receita, a gestão orçamentária responsável, a declaração de direitos do contribuinte e o combate à corrupção.

6. As Renúncias de Receita

O princípio da transparência recomenda que o orçamento organize as entradas e as despesas com clareza e fidelidade. Condena as classificações tortuosas e distanciadas da técnica e os incentivos encobertos ou camuflados.[21]

A CF 88 deu grande destaque ao princípio da clareza ou da transparência. Determina, no art. 165, § 6o, que 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, medida que se complementa com o controle interno e externo da aplicação das subvenções e renúncias de receita (art. 70).

Esse princípio da transparência é importantíssimo para o equilíbrio orçamentário e abrange qualquer privilégio, ainda que sob a forma de renúncia de receita, de subvenção ou de restituição-incentivo. Modernizou-se, assim, a Constituição brasileira, não permitindo mais que parem dúvidas, como acontecia aqui e no estrangeiro,[22] sobre a necessidade da inclusão no orçamento fiscal de subsídios, subvenções e outros benefícios, relativos aos impostos ou embutidos nos juros, alguns dos quais antes se incluíam no orçamento monetário. Ainda mais que cresceu a desconfiança sobre a virtude de tais incentivos para o

desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo, não sendo raro que se transformem em uma perverse fiscal policy.[23] Estão sob a suspeita de ilegitimidade.

Renúncia de receita, expressão utilizada pelo art. 70 da Constituição Federal, abrange todos os mecanismos fiscais em que se podem converter os itens de despesa pública consubstanciados nas subvenções, nos subsídios e nas restituições a título de incentivo. Tais despesas (subsídios, subvenções e restituições) podem ser camufladas sob a forma de renúncia de receita (isenções, créditos fiscais dos impostos diretos, créditos-incentivo dos impostos não-cumulativos, deduções, diminuição de base de cálculo ou alíquota), eis que todos esses mecanismos financeiros produzem o mesmo resultado: o enriquecimento do contribuinte e o empobrecimento do Estado. O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe regulamentação mais rígida da matéria, ao exigir que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e demais condições nele estabelecidas. O “Orçamento de Renúncias Fiscais e Subsídios da União”, recentemente elaborado pela Secretaria de Política Econômica da Fazenda, mostra o exagero que ainda existe na concessão de subsídios e renúncias, principalmente à exportação, e pode servir de exemplo de defesa da transparência fiscal.[24]

O trabalho dos americanos Stanley S. Surrey e Paul R. Mc Daniel,[25] ao denominar de “gasto tributário” (tax expenditure) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada “Tax Expenditures”, que motivou o art. 165, § 6o, da CF.

7. A Responsabilidade Fiscal

O princípio da transparência aparece também amalgamado ao da responsabilidade fiscal (accountability),[26] constituindo mesmo um subprincípio deste.

O princípio da responsabilidade, de longa tradição no direito orçamentário anglo-americano, adquire extraordinária relevância nos últimos anos na legislação da Nova Zelândia e de outros países da OCDE. Começa a ingressar no Brasil por intermédio da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 4.5.2000).

O princípio da responsabilidade, ou, mais especificamente, a responsabilidade fiscal, corresponde ao conceito de accountability, de difícil tradução para o português. Aproxima-se do sentido de uma responsabilidade pela eficiente gerência de recursos públicos.

Ruth Richardson, ex-Ministra das Finanças da Nova Zelândia (1990-1993), oferece a seguinte explicação de accountability: “o conceito de accountability precisa ser tão fundamental para o setor público quanto o é para o setor privado. Para ter sentido, a accountability precisa envolver níveis específicos de desempenho, liberdade administrativa para buscar os resultados e sanções por falhas. Portanto, uma relação efetiva de accountability exige: especificação antecipada dos níveis de desempenho; autoridade para determinar como os recursos serão empregados para produzir os resultados desejados; um processo de avaliação para saber se os resultados foram obtidos”. [27]

O princípio da responsabilidade, portanto, está presente nos vários momentos da vida orçamentária do País, desde a elaboração da lei de meios até a gestão dos recursos orçamentários e o controle de contas. [28]

O princípio da responsabilidade encontra-se em permanente tensão com o do desenvolvimento econômico. A sua exacerbação nos últimos anos, principalmente no modelo da Nova Zelândia, tem sido visto pelos desenvolvimentistas como vitória da política neoliberal recessiva. [29]

O princípio da responsabilidade fiscal, no modelo da Nova Zelândia, se desdobra em alguns subprincípios: prudência e transparência. [30]

O princípio da prudência, de longa tradição no mundo anglo-saxônico mas com pouco trânsito na cultura jurídica latina, foi proclamado em diversas passagens do Fiscal Responsibility Act da Nova Zelândia (4,2) : a) redução total dos débitos da Coroa “a níveis prudentes” (to prudent levels); b) manutenção do débito no nível prudente (prudent level) assim alcançado; c) gerenciar prudentemente os riscos fiscais que ameaçam o Estado (managing prudently the fiscal risks facing the Crown). O Projeto de Lei Complementar 19/99 incorporou acriticamente os dispositivos neozelandeses, sem as necessárias adaptações no vernáculo (art. 6o) : “II – a limitação da dívida a nível prudente”; “VI – a limitação de gastos continuados a nível prudente”; “IX – a administração prudente de riscos fiscais, assim entendidos os passivos contingentes e os efeitos de eventos imprevistos que possam afetar as contas públicas”. O substitutivo do Deputado Pedro Novais, de 15.12.99, extirpou do Projeto que se transformou na Lei de Responsabilidade Fiscal todos esses subprincípios e anglicismos.

O princípio da transparência ou abertura, aparece no Fiscal Responsibility Act da Nova Zelândia como disclosure (art. 11). Transmigrou para a Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 48): 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. A LRF prevê ainda, no art. 48, parágrafo único, que a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas.

O princípio da transparência imanta ainda a gestão orçamentária responsável. A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê, no art. 1º, § 1º : “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, mediante o compromisso de metas e 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 consolidadas e mobiliárias, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar”.

8. O Código de Defesa do Contribuinte

A aprovação de uma lei geral que contenha a “Declaração de Direitos do Contribuinte” ou o “Código de Defesa do Contribuinte” encontra a sua justificativa na necessidade de transparência nas relações entre o Fisco e o contribuinte, coibindo os abusos cometidos pela Fazenda Pública contra os direitos constitucionalmente assegurados ao sujeito passivo da obrigação tributária. Começa a aparecer em diversos países, como contraponto às medidas que visam a estabelecer a transparência na conduta do contribuinte, como sejam as normas antielisivas e anti-sigilo bancário. Só a garantia do processo fiscal administrativo transparente pode justificar a exigência de transparência na conduta do contribuinte.

A legislação ordinária brasileira recente passa a se preocupar em proteger o contribuinte, ao mesmo tempo em que procura combater a fraude e a evasão. O princípio da moralidade administrativa, incluído na Constituição, serve de fonte de inspiração para diversas medidas de proteção da confiança do contribuinte. A Lei no 9.430, de 27.12.96, por exemplo, autorizou o Executivo a disciplinar a abstenção de lançamento, a declaração de extinção do crédito e a desistência das ações nos casos de pacificação da jurisprudência dos Tribunais superiores contrária à Fazenda (art. 77), bem como coibiu a desigualdade de respostas nas consultas fiscais (art. 48, § 5º, 6º e 9º). A Lei 9.532, de 10.12.97, também trouxe inúmeros dispositivos de natureza processual que fortaleceram a defesa do sujeito passivo da obrigação tributária. Mas não se chegou ainda à elaboração de um documento legislativo único que possa consubstanciar todo o status jurídico do contribuinte, o que está em vias de acontecer com o projeto de lei complementar no 646, do Senador Bornhausen, em andamento no Congresso Nacional.

Nos Estados Unidos foi sancionada pelo Presidente Clinton, em 30 de julho de 1996, a “Declaração de Direitos do Contribuinte II” (Taxpayer Bill of Rights II), com o objetivo de emendar o Código das Rendas Internas (Internal Revenue Code of 1986) e aumentar a proteção do contribuinte. Diversas medidas importantes foram adotadas. Criou-se a figura do Advogado do Contribuinte (Taxpayer Advocate), que, substituindo o Ombudsman do Contribuinte (Taxpayer Ombudsman), ganhou nível mais elevado de independência, autoridade e responsabilidade. Compete-lhe : “I) assistir aos contribuintes resolvendo-lhes os problemas com o Serviço da Renda Interna; II) identificar as áreas nas quais os contribuintes têm problemas ao procurarem o Serviço da Renda Interna; III) na medida do

possível, propor mudanças nas práticas administrativas do Serviço da Renda Interna para mitigar problemas identificados de acordo com o item III; IV) identificar mudanças legislativas que podem ser adotadas para mitigar tais problemas” (Seção 7802). O Taxpayer Advocate, que possui um escritório no Serviço de Renda Interna, deve dirigir ao Congresso duas mensagens (reports) anuais, uma para a análise dos objetivos do ano seguinte e outra para a das atividades do ano pretérito; esta última deve conter: a identificação das iniciativas para melhorar os serviços prestados contribuintes; o sumário de pelo menos 20 dos mais sérios problemas encontrados pelos contribuintes; as recomendações para que a ação administrativa e legislativa possa ser mais apropriada para a solução das dificuldades opostas ao contribuinte.[31] A Declaração de Direitos do Contribuinte II, extensa e casuística, contém dispositivos referentes a diversas garantias, como a da irretroatividade das normas fiscais (seção 1101), a das compensações pelas cobranças indevidas de impostos (seção 801), a da denúncia da conduta irregular dos empregados do Serviço de Renda Interna (seção 1211), etc.

Na Espanha aprovou-se a Lei de Derechos y Garantias de los Contribuyentes – LDGC (no 1o/1998, de 26 de fevereiro), que “regula los derechos y garantias básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributaria”. Na Exposição de Motivos que acompanhou a Ley 1/98 ficou esclarecido, com vista à preservação da idéia de cidadania fiscal como complexo de direitos e deveres, que “la presente Ley, que recoge en un solo cuerpo normativo los principales derechos y garantias de los contribuyentes no hace referencia alguna, sin embargo, a las obligaciones tributarias, ya que éstas aparecen debidamente establecidas en lo correspondientes textos legales y reglamentarios” A LDGC contém extenso catálogo dos direitos gerais dos contribuintes.

Na Itália o Senado aprovou, em 22.4.98, o projeto de lei do Governo em matéria de estatuto do contribuinte, que, entre outros, estampou o princípio da clareza e transparência dos dispositivos tributários, a proibição de retroatividade, a vedação de instituição de novos tributos por decreto-lei, a simplificação dos atos da administração financeira e a proteção da boa fé.

9. A Comunicação Social

O aumento da divulgação de notícias sobre a arrecadação, os gastos públicos e o conteúdo da legislação tributária também contribui para a transparência fiscal.

Consta do Code of Good Practices do FMI, acima citado, que “o público deverá ser plenamente informado da atividade fiscal do governo passada, presente e futura”.

Na França o tema vem sendo exaustivamente debatido, como se vê nas questões ligadas à comunicação financeira das comunidades locais.[32]

A Constituição brasileira se preocupou com a transparência na comunicação social e lhe dedicou alguns dispositivos: o art. 31, § 3º, prevê que “as contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei”; o art. 150, § 5º, diz que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

O Governo Federal já divulgou a minuta de anteprojeto de lei complementar que institui normas gerais de direito financeiro para o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.[33] Nele está previsto que a elaboração, aprovação, implementação e divulgação dos planos plurianuais, das diretrizes orçamentárias, dos orçamentos anuais e dos relatórios resumidos da execução orçamentária e da gestão fiscal, bem assim balancetes, balanços e demais documentos que integrem as prestações de contas e respectivos pareceres, prévios e finais, serão realizados de modo a evidenciar a transparência da gestão pública (art. 2º). “Entende-se por transparência fiscal: I – o acesso público às informações relativas aos objetivos e metas da política fiscal e à execução dos planos e programas de governo, bem como às contas públicas e às projeções que disciplinam o orçamento anual; II – a divulgação de informações que sejam confiáveis, abrangentes, atualizadas e comparáveis entre os entes da Federação” (parágrafo único do art. 2º). A transparência será obtida por meios que contemplem a participação popular, tais como, entre outros, a realização de audiências públicas e a divulgação, na imprensa e nos meios eletrônicos de acesso público, de resumos enunciados em linguagem simples e universal (art. 3º).

O Presidente Fernando Henrique Cardoso, no discurso proferido na solenidade de assinatura do Código de Conduta de Alta Administração Federal (21.8.00), anunciou a criação de um portal do governo na Internet.[34]

10. O Combate à Corrupção

O combate à corrupção dos agentes do Fisco se insere no quadro das medidas tendentes a assegurar a transparência.

No Brasil o problema é particularmente grave, tendo em vista que não conseguimos, nem mesmo com as reformas constitucionais da década de 90, proceder ao desmonte do Estado Patrimonial. E, como se sabe, o patrimonialismo gera uma ética própria, preocupada com a salvação da alma e com a felicidade garantida pelo Estado, inteiramente divorciada das questões da fiscalidade e do orçamento.

De feito, o patrimonialismo, que caracterizou a formação de diversos Estados Nacionais na Europa do séc. XII ao séc. XVIII, aproximadamente, arraigou-se de tal forma no Brasil que

dele não conseguimos até hoje nos livrar. Claro que o País ingressou no liberalismo, adotou instituições democráticas e aderiu ao Estado de Direito; mas conservou em larga medida o neopatrimonialismo fundado na ética salvacionista pré-kantiana. A dificuldade em extirpar os resíduos e o ranço do patrimonialismo constitui a fonte básica da corrupção. A afirmação é genérica e necessita de moldura mais estreita. Quando se fala em patrimonialismo quer-se referir à vertente financeira do fenômeno. O Estado Patrimonial, que surge com a necessidade de uma organização estatal para fazer a guerra, agasalha diferentes realidades sociais -- políticas, econômicas, religiosas, etc. Mas a sua dimensão principal -- que lhe marca o próprio nome -- consiste em se basear no patrimonialismo financeiro,[35] ou seja, em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial dos tributos. A verbe-se que, embora o patrimonialismo financeiro seja o aspecto principal do Estado por ele formatado, nem por isso se poderia concluir que as finanças públicas sejam o fator primordial e condicionante de toda a estrutura social, sob pena de se dar à temática da corrupção um tratamento excessivamente reducionista. O neopatrimonialismo, conseqüentemente, significa o apego pela conservação dos bens patrimoniais do Estado. A gravíssima crise econômica em que mergulhamos nas últimas décadas, com a sua coorte de atos de corrupção, já poderia ter se revertido se o desmonte do patrimonialismo se tivesse efetuado com maior rapidez. O programa de desestatização é tímido e lento. Nas dificuldades financeiras da década de 1990 preferiu o Governo aumentar exageradamente os juros, beneficiando os detentores do capital, a agilizar a reforma patrimonial do Estado. O amor aos bens físicos e imobiliários da República vem distanciá-la da res pública, eis que só produzem prazer e vantagem para os próprios funcionários das estatais. A privatização rápida dos bens dominiais -- das empresas de energia elétrica ao do Banco do Brasil e à Petrobrás -- conduziria, sem a menor dúvida, ao equilíbrio econômico do País e estancaria uma das fontes básicas da corrupção.

Segundo o índice divulgado pela Transparência Internacional (TI), organização não-governamental, o Brasil caiu do 45o para o 49o lugar no ranking mundial da corrupção.[36] Sucede que há restrições aos trabalhos dessa ONG, que relaciona os países em função do grau de corrupção observado nas instituições públicas e nos políticos, mas tem por norma não denunciar as empresas corruptoras.[37] Seja como for, é importante o trabalho apresentado pela Transparência Internacional, que é financiada também por agências de desenvolvimento e por várias organizações internacionais, como o Banco Mundial.

O escândalo dos anões do orçamento, no ano de 1993, deixou marcas sensíveis na prática legislativa brasileira e aguçou a desconfiança na lisura do trabalho parlamentar. [38]

Algumas medidas de defesa da transparência administrativa e de combate à corrupção começam a ser adotadas, como acontece com as normas sobre a ética na Administração. Na Exposição de Motivos encaminhada ao Presidente da República[39] pelo Ministro Chefe de Casa Cível, com a proposta do Código de Conduta da Alta Administração Pública Federal, observou-se que “o setor público passou a depender cada vez mais do recrutamento de profissionais oriundos do setor privado, o que exacerbou a possibilidade de conflito de interesses e a necessidade de maior controle sobre as atividades privadas do administrador público” e que “grande parte das atuais questões éticas surge na zona cinzenta cada vez

mais ampla — que separa o interesse público do interesse privado”. Norma de grande relevância no Código de Conduta da Alta Administração é a que proíbe a aceitação de presentes,[40] tendo em vista que a distinção entre suborno e presente é um dos problemas mais graves no campo da corrupção governamental.[41]

Claro que o problema não é exclusivamente brasileiro nem a corrupção aparece apenas como “mal latino”. [42] A Alemanha de hoje, que tanto nos influencia, está às voltas com a “intransparência” do orçamento e com as transferências substanciais de recursos públicos para os políticos; [43] o Tribunal de Contas alemão tem sido instado a tomar atitudes mais eficientes no combate à corrupção. [44]

Observa-se presentemente, até mesmo por influência da globalização, a tendência de se levar ao plano supranacional o combate à corrupção. As próprias quantias pagas pelas empresas multinacionais nas concorrências e vendas internacionais causam desequilíbrio aos países que as sediam, pela impossibilidade de se deduzir do imposto de renda, em alguns deles, a importância correspondente ao suborno. [45] Algumas declarações proferidas em reuniões internacionais vêm denunciando a corrupção: no Comunicado de Brasília, assinado no dia 1o de setembro na Reunião de Presidentes da América Latina, os Chefes de Estado coincidiram em que a democracia deve ser reforçada com “a transparência das instituições públicas e dos processos de definição de políticas públicas” e com o “combate à corrupção, por meio de medidas legais, administrativas e políticas”. [46]

III – O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E OS RISCOS FISCAIS PROVOCADOS PELO CONTRIBUINTE

Os riscos das finanças públicas podem ser provocados também pela conduta opaca e camuflada dos contribuintes. O princípio da transparência aponta, para evitar esses riscos, no sentido do combate à elisão fiscal abusiva, ao sigilo bancário encobridor de sonegação de tributos e à corrupção ativa.

11. As Normas Antielisivas

Houve época, no Brasil, especialmente no período do autoritarismo contemporâneo à adoção do Código Tributário Nacional, em que se proclamava que a elisão fiscal, pelo fato de utilizar instrumentos legais, era sempre lícita, calcada que estava no princípio da autonomia da vontade. O livro de Sampaio Dória foi paradigmático. [47] A posição doutrinária influenciou o Supremo Tribunal Federal.

Hoje a doutrina começa a ver o fenômeno da elisão por outro prisma. [48] O contribuinte tem o direito de planejar os seus negócios e organizar a sua empresa da forma que melhor lhe aprouver e que lhe provoque os menores ônus fiscais. Não pode, entretanto, abusar do formalismo jurídico e criar figuras negociais com o único objetivo de pagar menos imposto. Se assim proceder a Fazenda fica autorizada a requalificar o ato e a exigir o imposto devido. Sucede que ainda não existe entre nós uma norma geral antielisiva que, sendo contra-analógica, possa agasalhar a exigência do tributo elidido. O direito brasileiro vem incorporando algumas normas antielisivias para casos específicos, como as do preço de transferência (Lei no 9.430, de 27.12.96) e do imposto de renda (Lei no 7450, de 1985 – art. 51). Agora, pela Lei Complementar no 104, de 10.01.01, que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, adota-se norma geral antielisiva, que nasce com certas impropriedades e desafia o trabalho interpretativo da doutrina e da jurisprudência. Assim é que a regra antielisiva proíbe a dissimulação do fato gerador, expressão que não pode vir a ser entendida como simulação, que elisão não é; dissimular é encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato, e não se confunde com simular, que tem o significado de fingir ou fazer parecer real o que não é e que vem definido no art. 120 do Código Civil e no art. 149, VII, do CTN. O termo dissimulação, sem densidade semântica no direito, há que ser visto como cláusula geral que compreende o abuso de forma jurídica, a fraude à lei e os outros mecanismos conhecidos de elisão fiscal combatidos há muito tempo no direito comparado, até porque foi copiado da legislação francesa antielisiva.

Com efeito, no direito estrangeiro, nas últimas décadas, foram criadas ou reformuladas, com fundamento no princípio de transparência, inúmeras normas antielisivias, com os aplausos da doutrina.[49] O Código Tributário da Alemanha (AO77) combate o abuso da forma jurídica (art. 42). O Código Tributário da Espanha teve reformulado, em 1995, o art. 24, para proibir a fraude à lei. A Argentina optou pela desconsideração da personalidade jurídica, ou melhor, pela “doctrina de la penetración”, como pode ser interpretado o art. 2o da lei 11.683, na ordenação dada pelos decretos 821/98 e 1334/98. Desenvolveu-se em diversos países (Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Austrália, Suécia, entre outros) a doutrina do propósito mercantil (business purpose), que sinaliza no sentido de que se caracteriza a elisão abusiva (abusive tax avoidance) quando o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na área fiscal; o combate à elisão se faz através de normas antielisivias (anti-avoidance rules), que seguem dois caminhos principais: normas judiciais antielisivias (judicial anti-avoidance rules), nos Estados Unidos e Inglaterra, e normas legais antielisivias (statutory anti-avoidance rules; General anti-avoidance rules – GAAR), aprovadas pelo Parlamento, no Canadá, Austrália e Suécia.[50] Na França o art. 64 do Livre des Procédures Fiscales, que indubitavelmente influenciou a LC 104/2001, cuida da repressão ao abuso de direito (répression des abus de droit), ao prever que “não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção (qui dissimulent la portée véritable d’un contrat ou d’une convention), e autoriza a Administração a requalificar os fatos (L’Administration est en droit de restituer son véritable caractère à l’opération litigieuse).

De modo que a LC no 104/2001, ao introduzir no direito brasileiro norma geral antielisiva e contra-analógica, sob a inspiração do princípio da transparência e sob a influência direta da

legislação francesa, criou uma exceção à proibição de analogia do art. 108, § 1º, do CTN e se pôs em harmonia com os países mais importantes e democráticos da Europa e da América do Norte no combate ao abuso do direito no campo tributário.

12. Normas Anti-sigilo Bancário

A transparência fiscal é proporcionada também pelas normas anti-sigilo bancário, que vêm proliferando no direito estrangeiro e que ainda encontram dificuldade de aclimatação entre nós.

Com efeito, no Brasil a doutrina e a jurisprudência vêm fechando a possibilidade de desvendamento do segredo bancário pela própria autoridade fiscalizadora. Qualquer necessidade de conhecimento das transações bancárias do contribuinte só pode ser suprida pelo juiz, conforme fixou o Superior Tribunal de Justiça ao interpretar restritivamente o art. 38, § 5º da Lei no 4.595/64.[51] A doutrina, muita vez, radica o sigilo bancário no art. 5º, inciso XII, da Constituição, que declara ser inviolável o sigilo de dados; a interpretação não se sustenta pelo fato de a CF, naquele inciso, apenas autorizar o levantamento do sigilo no caso das comunicações telefônicas, o que inviabilizaria toda a disciplina infraconstitucional do sigilo bancário.[52] O Supremo Tribunal Federal vincula o segredo bancário ao direito à intimidade proclamado no art. 5º, inciso X, da CF, mas reconhece que não é direito absoluto, podendo ser excepcionado pela lei.[53]

Mas a recente LC 105, de 10.01.01, veio autorizar a abertura do sigilo em assuntos fiscais a pedido da Administração.[54] Também circula pelo Congresso a PEC 175/95, que prevê a abertura do sigilo.[55] A Lei no 10.174, de 9.01.01, por seu turno, autorizou o levantamento do sigilo no caso de discrepâncias entre o pagamento da CPMF e do IR. O importante, no caso brasileiro, a exemplo do que já acontece no direito de outros povos, é que o sigilo possa ser desvendado pela própria autoridade administrativa indicada na lei, o que permitiria a agilização do processo e a eficácia da fiscalização. De notar que não se advoga aqui a extensão da ação administrativa para o rastreamento generalizado das situações bancárias dos contribuintes, mas a sua limitação aos casos sob suspeita de sonegação e que sejam objeto de procedimento administrativo. Inexiste razão para se manter o tabú do sigilo bancário e sua elevação a direito da liberdade; o princípio constitucional da intimidade cede o lugar ao princípio da transparência no jogo de ponderação de interesses.

No direito estrangeiro o sigilo bancário frente às questões fiscais perdeu muito do seu status na década de 90. Aliás, nos Estados Unidos a matéria jamais foi alçada a direito fundamental e a Administração Fiscal sempre teve a possibilidade de ampla investigação. Na Alemanha o sigilo bancário não é protegido nem pela Constituição nem pelas leis ordinárias; a abertura da conta pode ser pedida pelas autoridades fiscais no exercício de atividade fiscalizadora regular, nos procedimentos de investigação e nos procedimentos criminais.[56] Na Áustria o art. 38 da Lei Bancária prevê o levantamento do segredo no

caso de razoável suspeita de lavagem de dinheiro ou de pedido de autoridade administrativa nos casos de violações fiscais. Na Itália havia o tabú do sigilo bancário que aos poucos começou a ser desmitificado diante da necessidade de acertar o passo com as outras nações da União Européia e da pressão da opinião pública contra o crescimento da evasão fiscal; as leis 825/1971 e 516/1982, adotaram as primeiras providências; posteriormente a Lei no 413, de 30.12.1991, e a decisão da Corte Constitucional de 18.2.92, que proclamou não ser o sigilo bancário um fim em si mesmo, pelo que não poderia representar um obstáculo às investigações sobre as violações tributárias, permitiram que a abertura do sigilo fosse requerida pelas seguintes repartições e autoridades: departamentos de fiscalização do IVA; departamentos do Ministério das Finanças; guarda de Finanças; inspetores centrais; comissões tributárias regionais e provinciais.

Em recente publicação sobre o problema do sigilo bancário por motivos fiscais,[57] o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE concluiu em seu informe que quase todos os países filiados àquele organismo “autorizam a administração tributária a acessar a informação bancária como exceção à norma geral ou à lei geral que estabelece a confidencialidade da informação bancária. Em alguns poucos países este acesso está limitado aos casos de procedimentos penais ou fraudes fiscais. Em Luxemburgo, a administração tributária não tem acesso direto à informação bancária; esta informação só podem obtê-la as autoridades judiciais em caso de presunção de fraude fiscal”. [58] Há várias formas segundo o informe da OCDE, para a obtenção de informações:[59]

- a) declaração automática de certos tipos de informação por parte do banco;
- b) certos países (França, Hungria, Coréia, Noruega e Espanha) têm bancos de dados interligados com informações bancárias;
- c) solicitação direta da administração tributária ao banco sobre a situação fiscal de um contribuinte nos casos de delitos fiscais com caráter penal;
- d) vários países (Austrália, República Checa, Dinamarca, Filândia, França, Itália, Noruega, Nova Zelândia, Espanha e Turquia) podem obter informações bancárias sem limite algum; outros têm que utilizar procedimentos concretos como um requerimento (Canadá), uma citação por via administrativa (Estados Unidos) ou a autorização de um comissário independente (Reino Unido), sendo que em Portugal é necessário procedimento penal em curso e mandado de um tribunal;
- e) a administração tributária de alguns países está capacitada em certas situações a confiscar documentos bancários ou a entrar em sucursais para examinar diretamente os registros;
- f) a maior parte dos países membros pode obter informação bancária sobre uma pessoa livre de suspeitas mas que tenha tido transações econômicas com outra pessoa sob suspeita de

fraude fiscal; além disso, quase todos os países membros podem obter informação bancária sobre um membro da família da pessoa sobre a qual versa a demanda.

De modo que a recepção das normas anti-sigilo bancário, como se disse também a propósito das normas antielisivas, sob a inspiração do princípio da transparência, vem acertar o passo do direito tributário brasileiro com o das nações mais adiantadas, evitando que se continue a seguir regras semelhantes às dos paraísos fiscais.

13. A Corrupção Ativa do Contribuinte

A corrupção ativa do contribuinte, principalmente na via do suborno e das propinas nos processos de licitações de compra de mercadorias e serviços ou durante as ações de fiscalização da renda pública, também passa a ser combatida em nome da transparência.

Tal tipo de corrupção é muito difícil de ser detectada, pois as próprias ONGS interessadas na defesa da transparência omitem, como se viu, a indicação dos nomes dos agentes econômicos corruptos, principalmente as empresas multinacionais.

A corrupção por parte das empresas envolvidas no comércio internacional vem crescendo nos últimos anos, principalmente em razão da globalização, dos vultosos interesses econômicos em jogo e da dificuldade da conceptualização jurídica do ato de corrupção, muitas vezes interpretado como prática comercial legítima.[60]

IV – Conclusão

O princípio da transparência, em síntese, significando clareza, abertura e simplicidade, vincula assim o Estado que a Sociedade e se transforma em instrumento importante para a superação dos riscos fiscais provocados pela globalização. Só a transparência na atividade financeira, consubstanciada na clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, no aperfeiçoamento da comunicação social e no combate à corrupção dos agentes públicos, em contraponto à transparência na conduta do contribuinte garantida pelas normas antielisivas, pelas regras anti-sigilo bancário e pelo combate à corrupção ativa, pode conduzir à minimização dos riscos fiscais do Estado Subsidiário. A falta de equilíbrio entre os termos da equação da transparência pode conduzir à perpetuação da opacidade: a exacerbação do controle da responsabilidade fiscal e dos meios de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária, sem a contrapartida representada pela minimização dos riscos por ele provocados, leva ao paraíso fiscal; a

aplicação das normas antielisivas e o desvendamento do sigilo fiscal, sem a salvaguarda de um código de defesa do contribuinte e da responsabilidade dos agentes públicos, pode gerar a servidão fiscal e a morte da própria galinha de ovos de ouro.

V – BIBLIOGRAFIA

ABRAMOVICI, Pierre. “Uma ONG Contestada”. *Le Monde Diplomatique*. Edição brasileira, no 10, 2000 — www.diplo.com.br.

_____. “Corrupção. Jogos Perigosos”. *Le monde Diplomatique*. Edição brasileira, no 10, www.diplo.com.br.

ARNIM, H. H. von. *Der Staat als Beute. Wie Politiker in eigener Sache Gesetze machen*. Berlin: Knaw, 1993.

ARNOLD, Brian. “The Canadian General Anti-avoidance Rule”. In: COOPER, G. S. (Ed.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997, p. 221-245.

BAUMAN, Zygmunt. *Globalização: as Consequências Humanas*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1999.

BECK, Ulrich. 'A Reinvenção da Política : Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva'. In: GIDDENS, A.,____. e LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997.

_____. *O que é Globalização? Equívocos do Globalismo: Respostas à Globalização*. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

BELLSTEDT, Christoph. “Bedürfen Subventionen Gesetzlichen Grundlage?” *Die Öffentliche Verwaltung* 1961, p. 161-171.

BLOMEYER, Ina-Marie. “Eignung der Rechnungshöfe von Bund und Ländern zur Unterstützung der Strafverflehsbehörden bei der Korruptionsbekämpfung”. www.transparency.org/documents.

BRIN, David. *The Transparent Society. Will Technology Force us to Choose between Privacy and Freedom?* Massachusetts: Perseus Books, 1998.

CARRILLO DE ALBERNOZ, Antonio Jimenez-Blanco. “La Funcion Legislativa y la Reserva de Administración: Notas sobre um Nuevo Concepto”. In: *Las Cortes Generales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1987, v. 2.

COOPER, Graeme S. (Ed.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997.

DÓRIA, Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DUPRAT, Jean-Pierre. “Transparence et Démocratie”. *Revue Française de Finances Publiques* 71: 31-46, 2000.

FORSTHOFF, Ernst. *El Estado de la Sociedad Industrial*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

FOX, Jonathan A. and BROWN, L. David. *The Struggle for Accountability. The World Bank, NGOS, and Grassroots Movements*. Cambridge: The Mit Press, 1998.

GERLOFF, Wilhelm. “Grundlegung der Finanzwissenschaft”. In: -- e NEUMARK, Fritz. *Handbuch der Finanzwissenschaft*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1952, v. 1.

GIORGI, Raffaele de. *Direito, Democracia e Risco. Vínculos com o Futuro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

GRAY, John. *O Falso Amanhecer. Os Equívocos do Capitalismo Global*. Rio de Janeiro: Record, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GRONDONA, Mariano. *La Corrupción*. Buenos Aires: Planeta, 1993.

HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats*. Frankfurt: Suhrkamp, 1992.

ISENSEE, Josef. *Das Grundrecht auf Sicherheit. Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaates*. Berlin: Walter de Gruyter, 1983.

JOOS, Gerhard. “Subventionsrecht”. In: KLEIN, Franz (Ed.). *Lehrbuch des öffentlichen Finanzrechts*. Darmstadt: Luchterhand, 1987.

KAREHNKE, Helmut. “Subventionen und ihre Kontrolle. Möglichkeiten und Grenzen”. *Die Öffentliche Verwaltung* 1975, p. 623-633.

LANG, Joachim. “Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen”. *Steuer und Wirtschaft* 64: 221-252, 1987.

MANN, F. K. *Steuerpolitische Ideale*. Stuttgart: Fischer, 1978.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Direitos Fundamentais do Contribuinte”. In: —. (Coord.). *Direitos Fundamentais do Contribuinte. Pesquisas Tributárias Nova Série*, no 6, São Paulo: CEU – Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

- MEHL, Lucien. Elementos de Ciência Fiscal. Barcelona: Bosch, 1964.
- MONCRIEFFE, Joy Marie. “Reconceptualizing Political Accountability”. *International Political Science Review* 19 (4): 389, 1998.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado. São Paulo: Celso Bastos Ed., 1999.
- _____. “A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos”. *Revista de Direito Administrativo* 221: 92, 2000.
- NEUMARK, Fritz. “Theorie und Praxis der Budgetgestaltung”. In: GERLOFF & ——. *Handbuch der Finanzwissenschaft*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1952, p. 554-605.
- NINO, Carlos Santiago. A Constituição da Democracia Deliberativa. Barcelona: Gedisa, 1998.
- OPPENHOFF, Michael. “Germany – The Legal Framework Concerning Bank Secrecy, Money Laundering and Insider Trading”. *World Reports IX* (1), abril de 1997 – www.hg.org.
- PEDERIVA, João Henrique. “Accountability, Constituição e Contabilidade”. *Revista de Informação Legislativa* 140: 18, 1998.
- REICH, Norbert. “Intervenção do Estado na Economia. Reflexões sobre a Pós-Modernidade na Teoria Jurídica”. *Revista de Direito Público* 94: 280, 1990.
- RICHARDSON, Ruth. “As Reformas no Setor Público da Nova Zelândia”. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos & SPINK, Peter (Coord.). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998, p. 215-235.
- ROSE-ACKERMAN, Susan. *Corruption and Government. Causes, Consequences and Reform*. New York: Cambridge University Press, 1999.
- RUBIN, Irene. *The Politics of Public Budgeting. Getting and Spending, Borrowing and Balancing*. Chatham: Chatham House Publishers, 1997.
- SALOMÃO, Luiz Alfredo. *Democracia X Corrupção. Segredos e Lições da CPI do Orçamento*. São Paulo: Paz e Terra, 1994.
- STARCK, Christian. *El Concepto de Ley en la Constitución Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1979.
- TIPKE, Klaus. “Über richtiges Steuerrechts”. *Steuer und Wirtschaft* 65 (3): 262-282, 1988.

TORRES, Ricardo Lobo. 'Solidariedade e Justiça Fiscal'. In: Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 299-306.

_____. “Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário”. In: Anais do I Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. Vitória : Consultime/Max Limonad, 1998, p. 683.

_____. “A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos”. In: —. (Org.). Teoria dos Direitos Fundamentais. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 239-335.

_____. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2000.

WIEHEN, Michael H. “Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions (OECD). Evaluation of Implementation by Germany”. www.transparency.org/documents.

COMO CITAR ESTE ARTIGO:

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Transparência no Direito Financeiro. Disponível na Internet: . Acesso em xx de xxxxx de 200x.

(substituir x por dados da data de acesso ao site)

Artigo publicado no Mundo Jurídico (www.mundojuridico.adv.br) em 21.04.2005

* Publicado na Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. V.VIII. Rio de Janeiro, 2001, p. 133-156 e na Revista Eletrônica da AGU (www.agu.gov.br).

[1] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário”. In: Anais do I Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET. Vitória : Consultime/Max Limonad, 1998, p. 683.

[2] Cf. NINO, Carlos Santiago. A Constituição da Democracia Deliberativa. Barcelona: Gedisa, 1998, p. 82.

[3] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado. São Paulo: Celso Bastos Ed., 1999, p. 44: “Esses dois momentos, o da fundação e o do ressurgimento do Estado Liberal, têm seus carismas próprios: a fundação se caracterizou pelo primado das manifestações de liberdade do indivíduo e pelo emprego direto da fonte de direito estatal para lograr-se a proteção de certos interesses caracterizados como públicos, o que explicava a ênfase na construção do Estado de Direito, enquanto que o ressurgimento do Estado Liberal se caracteriza pelo primado das manifestações de liberdade da sociedade e pela acolhida das fontes alternativas de direito por elas garadas para a proteção de novas configurações de interesses, o que justifica a ênfase na construção do Estado Democrático”.

[4] “Über richtiges Steuerrechts”. Steuer und Wirtschaft 65 (3): 281, 1988: “O Estado é o intermediário entre o cidadão contribuinte (gebenden Bürger) e o cidadão beneficiário (nehmenden Bürger). Se o cidadão pudesse exigir diretamente do seu concidadão as prestações sociais e as subvenções, talvez se lhe tornasse evidente que não se deve exigir mais de estranhos (contribuintes) do que de seus parentes próximos – antes pelo contrário”.

[5] FORSTHOFF, Ernst. El Estado de la Sociedad Industrial. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.

[6] Cf. REICH, Norbert. “Intervenção do Estado na Economia. Reflexões sobre a Pós-Modernidade na Teoria Jurídica”. Revista de Direito Público 94: 280, 1990.

[7] 'A Reinvenção da Política : Rumo a Uma Teoria da Modernização Reflexiva'. In: GIDDENS, A., BECK, U. e LASH, S. Modernização Reflexiva. São Paulo: UNESP, 1997, p. 42. Cf. tb. GIORGI, Raffaele de. Direito, Democracia e Risco. Vínculos com o Futuro. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 192: '... a estrutura da sociedade moderna é paradoxal e esta paradoxalidade pode ser assim indicada: na sociedade contemporânea reforçam-se simultaneamente segurança e insegurança, determinação e indeterminação, estabilidade e instabilidade. Ou pode-se mesmo dizer: nesta sociedade há, simultaneamente mais igualdade e mais desigualdade, mais participação e menos participação; mais riqueza e, ao mesmo tempo, mais pobreza.'

[8] Cf. ISENSEE, Josef. Das Grundrecht auf Sicherheit. Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaates. Berlin: Walter de Gruyter, 1983, p. 22: 'Também a segurança social (soziale Sicherheit) possui elementos do status positivus; entretanto se afasta da segurança física, da cidadania. Não se dirige à incolumidade dos direitos, mas à auto-afirmação econômica na sociedade. Não se relaciona com as violações do direito

(Rechtsverletzungen), mas com os riscos da vida (Lebensrisiken), que ameaçam a necessidade de proteção social contra a doença, acidentes, velhice e desemprego'.

[9] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. 'Solidariedade e Justiça Fiscal'. In: Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 299-306.

[10] Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaat. Frankfurt: Suhrkamp, 1992, p. 525.

[11] Cf. U. BECK, op. cit., p. 29: 'A ordem judicial não estimula mais a paz social, pois sanciona e legitima as desvantagens juntamente com as ameaças e assim por diante'.

[12] Cf. DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, O Sistema Judiciário Brasileiro e a Reforma do Estado, cit., p. 45'... o ressurgimento do Estado Liberal se caracteriza pelo primado das manifestações de liberdade da sociedade e pela acolhida das fontes alternativas de direito por ela geradas para a proteção das novas configurações de interesses, o que justifica a ênfase na construção do Estado Democrático. São eles, certamente, tanto a consciência das novas manifestações de liberdade quanto essas novas considerações de interesses, fatores ponderáveis que vêm atuando para inundar de demandas os sistemas judiciários onde tais mudanças vieram ou estão a ocorrer'.

[13] Cf. BRIN, David. The Transparent Society. Will Technology Force us to choose between Privacy and Freedom? Massachusetts: Perseus Books, 1998, p. 155.

[14] Cf. BECK, Ulrich. O que é Globalização? Equívocos do Globalismo: Respostas à Globalização. São Paulo: Paz e Terra, 1999, p. 106 denuncia “uma nova polarização e estratificação da população mundial em ricos globalizados e pobres localizados”; BAUMAN, Zygmunt. Globalização: as Consequências Humanas. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1999, p. 25.

[15] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos”. In: ——. (Org.). Teoria dos Direitos Fundamentais. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 298 e seguintes.

[16] Cf. FOX, Jonathan A. and BROWN, L. David. The Struggle for Accountability. The World Bank, NGOS, and Grassroots Movements. Cambridge: The Mit Press, 1998, p. 275.

[17] www.imf.org/external.

[18] Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transaction, assinada em 17/12/97.

[19] www.planejamento.gov.br/transparente.htm.

[20] Ver nota supra.

[21] Cf. NEUMARK, Fritz. “Theorie und Praxis der Budgetgestaltung”. In: GERLOFF & —. Handbuch der Finanzwissenschaft. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1952, p. 554-605.

[22] Cf. CARRILLO DE ALBERNOZ, Antonio Jimenez-Blanco. “La Funcion Legislativa y la Reserva de Administración: Notas sobre um Nuevo Concepto”. In: Las Cortes Generales. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1987, v. 2, p. 1450; KAREHNKE, Helmut. “Subventionen und ihre Kontrolle. Möglichkeiten und Grenzen”. DÖV 1975, p. 633; STARCK, Christian. El Concepto de Ley en la Constitución Alemana. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1979, p. 398; JOOS, Gerhard. “Subventionsrecht”. In: KLEIN, Franz (Ed.). Lehrbuch des öffentlichen Finanzrechts. Darmstadt: Luchterhand, 1987, p. 311; BELLSTEDT, Christoph. “Bedürfen Subventionen Gesetzlichen Grundlage?” DÖV 1961, p. 161.

[23] Cf. MEHL, Lucien. Elementos de Ciência Fiscal. Barcelona: Bosch, 1964, p. 298; LANG, Joachim. “Gemeinnützigkeitsabhängige Steuervergünstigungen”. Steuer und Wirtschaft 1987, p. 223.

[24] O Globo de 26.12.00.

[25] Tax Expenditures. Cambridge: Harvard University Press, 1985, p. 1.

[26] Cf. D. BRIN, op. cit., p. 156; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. “A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos”. Revista de Direito Administrativo 221: 92, 2000: “... a sindicabilidade da responsabilidade dependerá também da qualidade do que se tem denominado de transparência da gestão administrativa financeiro-orçamentária”.

[27] “As Reformas no Setor Público da Nova Zelândia”. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos e SPINK, Peter (Coord.). Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998, p. 218. Cf. tb. RUBIN, Irene. The Politics of Public Budgeting. Getting and Spending, Borrowing and Balancing. Chatham: Chatham House Publishers, 1997, p. 16: “Accountability significa assegurar que cada centavo do dinheiro público é gasto como previsto e informar claramente ao público como o dinheiro foi gasto”.

[28] Cf. PEDERIVA, João Henrique. “Accountability, Constituição e Contabilidade”. Revista de Informação Legislativa 140: 18, 1998; MONCRIEFFE, Joy Marie. “Reconceptualizing Political Accountability”. International Political Science Review 19 (4): 389, 1998.

[29] Cf. J. M. MONCRIEFFE, op. cit., nota anterior, p. 394; GRAY, John. O Falso Amanhecer. Os Equívocos do Capitalismo Global. Rio de Janeiro: Record, 1999, p. 60: “Na Nova Zelândia, assim como no Reino Unido, o súbito crescimento da undersclass é um exemplo nítido da fabricação de pobreza pelo Estado Neoliberal”.

[30] Cf. RUTH RICHARDSON, op. cit., p. 222.

[31] No Annual Report to Congress relativo ao ano fiscal de 1997, por exemplo, o Taxpayer Advocate afirmou: “Basicamente, o resultado a registrar é que se falou muito sobre a necessidade de se simplificar o sistema, mas com pouca ação nesse sentido. Enquanto a discussão prossegue, nosso sistema tributário continua a crescer em complexidade”. (Department of Treasury. Internal Revenue Service. Pub. 2104 (Ver. 1-98). Cat. no 236551.

[32] Cf. DUPRAT, Jean-Pierre. “Transparence et Démocratie”. *Revue Française de Finances Publiques* 71: 31-46, 2000.

[33] www.planejamento.gov.br/transparente.htm.

[34] Loc. cit.: “A transparência na gestão pública implica em difundir a utilização dos serviços pela sociedade. Não basta que eles estejam disponíveis na Internet. É preciso que cada vez mais cidadãos saibam que eles estão lá e tenham meios de acessá-los.

As experiências bem sucedidas em outros países mostram que uma forma de conseguir isso é reunir e estruturar o acesso aos diferentes serviços do governo nun único endereço da Internet, um portal do governo. O ponto de partida de um portal do governo brasileiro também já existe. Vamos discutir como a sociedade formas de massificar o acesso a esse portal, começando por uma campanha de divulgação de seu endereço”.

[35] MANN, F. K. *Steuerpolitische Ideale*. Stuttgart: Fischer, 1978, p. 44 caracteriza-o pelo sistema financeiro patrimonial (patrimoniales Finanzsystem); GERLOFF, Wilhelm. “Grundlegung der Finanzwissenschaft”. In: -- e NEUMARK, Fritz. *Handbuch der Finanzwissenschaft*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1952, v. 1, p. 58 prefere falar em economia dominial de tipo patrimonial-feudal (patrimonial-feudale Dominialwirtschaft).

[36] O Globo de 14.9.00.

[37] Cf. ABRAMOVICI, Pierre. “Uma ONG Contestada”. *Le Monde Diplomatique*, edição brasileira, no 10, 2000 — www.diplo.com.br.

[38] SALOMÃO, Luiz Alfredo. *Democracia X Corrupção. Segredos e Lições da CPI do Orçamento*. São Paulo: Paz e Terra, 1994, p. 33.

[39] Exposição de Motivos no 37, de 18.8.2000, aprovada em 21.8.2000. *Revista de Direito Administrativo* 221: 343, 2000.

[40] Art. 9o – É vedada à autoridade pública a aceitação de presentes, salvo de autoridades estrangeiras nos casos protocolares em que houver reciprocidade.

Parágrafo único – Não se consideram presente para os fins deste artigo os brindes que:

I – não tenham valor comercial; ou

II – distribuídos por entidades de qualquer natureza a título de cortesia, propaganda, divulgação habitual ou por ocasião de eventos especiais ou datas comemorativas, não ultrapassem o valor de R\$ 100,00 (cem reais).

[41] Cf. ROSE-ACKERMAN, Susan. *Corruption and Government. Causes, Consequences and Reform*. New York: Cambridge University Press, 1999, p. 5: “O que para algumas pessoas é suborno para outras é presente”. (One person’s bribe is another person’s gift).

[42] Cf. GRONDONA, Mariano. *La Corrupción*. Buenos Aires: Planeta, 1993, p. 211.

[43] Cf. ARNIM, H. H. von. *Der Staat als Beute. Wie Politiker in eigener Sache Gesetze machen*. Berlin: Knaw, 1993, p. 295.

[44] Cf. BLOMEYER, Ina-Marie. “Eignung der Rechnungshöfe von Bund und Ländern zur Unterstützung der Strafverflebsbehörden bei der Korruptionsbekämpfung”. www.transparency.org/documents.

[45] Cf. WIEHEN, Michael H. “Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions (OECD). Evaluation of Implementation by Germany”. www.transparency.org/documents.

[46] www.mre.gov.br/cimeira.

[47] *Elisão e Evasão Fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

[48] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2000, p. 145 e seguintes; GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 71 e seguintes.

[49] Cf. COOPER, Graeme S. (Ed.). *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD, 1997.

[50] Cf. ARNOLD, Brian. “The Canadian General Anti-avoidance rule”. In: G. S. COOPER (Ed.), *op. cit.*, p. 312.

[51] RESP 37.566-5/RS, Ac. da 1ª T., de 2.2.94, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ 28.3.94 (RDA 197: 174): “Tributário. Sigilo bancário. Quebra com base em procedimento administrativo-fiscal. Impossibilidade. O sigilo bancário do contribuinte não pode ser quebrado com base em procedimento administrativo-fiscal, por implicar indevida intromissão na privacidade do cidadão, garantia esta expressamente amparada pela Constituição Federal (art. 5º, inciso X). Por isso, cumpre às instituições financeiras manter sigilo acerca de qualquer informação ou documentação pertinente à movimentação ativa e passiva do correntista/contribuinte, bem como dos serviços bancários a ele prestados. Observadas tais vedações, cabe-lhes atender às demais solicitações de informações encaminhadas pelo Fisco, desde que decorrentes de procedimento fiscal regularmente instaurado e subscritas por autoridade administrativa competente. Apenas o Poder

Judiciário, por um de seus órgãos, pode eximir as instituições financeiras do dever de segredo em relação às matérias arroladas em lei. Interpretação integrada e sistemática dos artigos 38, § 5o , da Lei no 4.595/64 e 197, inciso II e 1o do CTN. Recurso improvido, sem discrepância”.

[52] Cf., por todos: MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Direitos Fundamentais do Contribuinte”. In: —. (Coord.). Direitos Fundamentais do Contribuinte. Pesquisas Tributárias Nova Série, no 6, São Paulo: CEU – Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 65.

[53] RE 219.780, Ac. da 2a Turma, de 13.4.99, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 10.9.99.

[54] Art. 6o : “As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente”. O dispositivo transcrito foi regulamentado pelo Decreto no 3.724, de 10.01.01.

[55] O substitutivo do Relator Dep. Mussa Demes à Proposta de Emenda à Constituição no 175, de 1995, traz a seguinte previsão: “Art. 145, § 3o – É facultado à autoridade tributária requisitar às instituições financeiras, na forma prevista em lei complementar, informações sobre as operações do contribuinte.”

[56] Cf. OPPENHOFF, Michael. “Germany – The Legal Framework Concerning Bank Secrecy, Money Laundering and Insider Trading”. World Reports IX (1), abril de 1997 – www.hg.org.

[57] Mejorar el Acceso a la Información Bancaria por Motivos Fiscales. Paris: OCDE, 2000.

[58] Ibid., p. 34.

[59] Ibid., p. 36 e 37.

[60] Cf. SUSAN ROSE-ACKERMAN, op. cit., p. 178; ABRAMOVICI, Pierre. “Corrupção. Jogos Perigosos”. Le monde Diplomatique, edição brasileira, no 10, www.diplo.com.br: “Em 1977, para compensar a falta de competitividade de suas empresas nos mercados estrangeiros, o governo francês autorizou a prática da corrupção, oficialmente denominada “comissão”, desde que a quantia envolvida fosse para pagar a um funcionário estrangeiro”.

*Professor Titular de Direito Financeiro na UERJ
Procurador do Estado do Rio de Janeiro (aposentado)

Disponível em:

<http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=162>. Acesso em:
21 jun. 2007.