

**XXV ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI - BRASÍLIA/DF**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**DEMETRIUS NICHELE MACEI**

**LIZIANE ANGELOTTI MEIRA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente** – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

#### **Secretarias:**

**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-170-8

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

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



**CONPEDI**

Conselho Nacional de Pesquisa  
e Pós-Graduação em Direito

# XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

### **Apresentação**

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributária: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gerador da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que auferir a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

## **TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA E O CONTROLE SOCIAL DA GESTÃO FISCAL: O QUE MUDA QUANDO VOCÊ FAZ A CONTA?**

### **TRANSPARENCY IN PUBLIC ADMINISTRATION TAX AND SOCIAL CONTROL OF FISCAL MANAGEMENT: WHAT CHANGES WHEN YOU DO THE CHECK?**

**Emmily Teixeira de Araújo**

#### **Resumo**

Desde a Constituição Federal de 1988, que erigiu a publicidade como princípio da Administração Pública, o Brasil experimenta uma nova visão sobre controle dos gastos públicos pela sociedade. Contudo, esse controle era limitado, porque os gestores publicavam poucos atos administrativos, sem possibilitar o conhecimento aprofundado acerca da arrecadação e da correspondente destinação do produto dela. Diante disso, produziu-se um arcabouço normativo, com a finalidade de efetivar esse acesso e também de ampliá-lo, com um conceito que ultrapassa a mera publicidade: o de transparência. Ademais, iniciativas se multiplicam, para assegurar esse direito de publicidade, transparência e controle social da gestão fiscal.

**Palavras-chave:** Tributação, Administração pública, Gestão fiscal, Publicidade, Transparência

#### **Abstract/Resumen/Résumé**

Since the publication of the Brazilian Federal Constitution in 1988, which upholds publicity as public administration principle, Brazil experiences a new vision about the control of public spending by society. However, this control was limited because few managers published administrative acts, without the possibility of in-depth knowledge about the collection and the corresponding allocation of her product. Thus, it produced a normative framework, in order to effect such access and also to enlarge it with a concept that goes beyond mere advertising: the transparency. Moreover, initiatives multiply, to ensure this right of publicity, transparency and social control of fiscal management.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Taxation, Public management, Tax governance, Publicity, Transparency

## 1 Introdução

Em uma correspondência de Benjamin Franklin pode se extrair uma famosa frase a respeito do poder conferido ao Estado de cobrar tributos de seus cidadãos. Franklin de forma direta afirmou em 1789 em uma tradução livre que “na vida, só existem duas coisas certas: os impostos e a morte”<sup>1</sup>. Neste mesmo sentido tem o provérbio alemão de que “em toda parte o homem deve morrer e pagar impostos”<sup>2</sup>. Esta pode ser uma forma direta e divertida, ou irônica, de começar a pensar no fenômeno da tributação, ou seja, são duas coisas inafastáveis na vida de qualquer cidadão: a morte e o pagamento de tributos.

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

Contudo, nas últimas décadas, esse panorama vem se modificando, com medidas que permitem maior participação do cidadão na gestão desses tributos e isso tem gerado mudanças de entendimento e compreensão, que merecem uma reflexão mais aprofundada.

Nesse sentido, o presente estudo se mostra relevante, na medida em que analisa a importância da garantia do direito à informação, constitucionalmente assegurado e da possibilidade de acompanhar de maneira efetiva a aplicação dos recursos públicos, notadamente os oriundos da tributação, assim como os efeitos gerados dessa possibilidade. No entanto, apenas se pode acompanhar, avaliar e eventualmente tomar alguma providência em relação a algo que se conhece. Por isso, o direito de acesso a essas informações é condição insuperável para que o controle a ser exercido pelo cidadão se efetive.

---

<sup>1</sup> The Story behind It: American-born Franklin was a statesman, scientist, and writer who frequently corresponded with the prominent international figures of his time. In 1789, at the age of 83, Franklin was still corresponding with Jean Baptiste Leroy, a French physicist and writer. Many of Franklin's personal letters contained simple maxims-the kind found in his Poor Richard's Almanack-and they prove that his wit and wisdom were not impaired by age. One of these comments was: "**Our Constitution is in actual operation. Everything appears to promise that it will last; but in this world nothing is certain but death and taxes**". Disponível em: <http://www.trivia-library.com/b/origins-of-sayings-nothing-is-certain-but-death-and-taxes.htm>. Acesso: 12.5.2014.

<sup>2</sup> Benjamin Franklin erfand nicht nur den Blitzableiter, sondern produzierte auch selbst manch einen Zitat reifen Geistesblitz. So schrieb er 1789: "In this world nothing is certain but death and taxes." Im Deutschen wurde daraus: "Sterben und Steuern zahlen muss der Mensch überall." Daran lässt sich nicht rütteln. Doch bei der Steuer kann man sich wenigstens wehren, denn zum Glück gibt es da den so genannten Steuerberater – einen freiberuflich arbeitenden Finanzsachverständigen, der natürlich gegen Honorar dafür sorgt, dass der Staat einem nicht *das letzte Hemd auszieht* – will sagen, uns steuerlich nicht überlastet. Disponível em: <http://www.dw.de/popups/pdf/7968352/text-und-%C3%BCbungen-zum-ausdrucken-pdf.pdf>. Acesso: 12.5.2014.

Especialmente em uma sociedade cuja matriz tributária<sup>3</sup> é caracterizada por uma forte regressividade e um questionável retorno da arrecadação em serviços para a população, realizar controle dos gastos é a melhor forma de assegurar que haverá uma adequada aplicação dos recursos públicos.

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

Portanto, estudar “se” e “como” essas mudanças causam impactos – e quais são eles – na relação do contribuinte com o Estado ganha importância, na medida em que se trata de efeitos extensivos a toda a população, vez que a tributação a todos atinge. Toda essa extensão confere ao tema caráter interdisciplinar e faz seu estudo jurídico essencial para a efetivação desses direitos reconhecidos ao cidadão contribuinte. Também justifica a relevância da pesquisa a pouca bibliografia existente a respeito desse tema específico.

Para tanto, o trabalho abordará o atual Sistema Tributário Nacional e a classificação dos tributos, com especial atenção àquela que diz com as bases de incidência e a (in)justiça das opções legislativas mais frequentes pela tributação sobre o consumo. Também é analisado o fenômeno da regressividade da tributação e se a carga tributária no Brasil é alta, em contraponto ao retorno dessa arrecadação em serviços para a melhora da qualidade de vida da população.

No final, se volta ao estudo das legislações constitucional e infraconstitucional que, a partir de 1988, vêm firmando a ideia e a obrigação não só de publicidade dos atos administrativos, mas de uma verdadeira transparência da administração pública, especialmente em relação à gestão fiscal dos tributos arrecadados.

Ao final, serão colocadas as perspectivas para o futuro da relação entre o contribuinte e o Estado, bem como o sucesso e o resultado de iniciativas que já são vistas agora, como ONG's e outras organizações da sociedade civil, especializadas em gastos públicos e gestão de tributos.

---

<sup>3</sup> Entende-se por matriz tributária o resultado das escolhas feitas no campo da ação social no que tange ao fenômeno da tributação.

## 2 A Constituição de 1988 – justiça e solidariedade como objetivo da República

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

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

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

No âmbito tributário, ao Sistema Tributário Nacional e às Finanças Públicas foi dedicado todo o Título VI, que se inicia com os Princípios Gerais, no art. 145, especificando as três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria); consagra a pessoalidade dos impostos, sempre que possível, além da observância da capacidade contributiva e a reserva de lei complementar para disciplina de determinadas matérias.

A seção seguinte, iniciada no art. 150 é, talvez, umas das mais importantes, por tratar das limitações do poder de tributar, imprescindível instrumento de proteção do contribuinte, na medida em que restringe o poderio do Estado, que não mais terá em seu arbítrio a livre disposição acerca das exações a serem exigidas.

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

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

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

Mas, como se sabe, os direitos têm um custo<sup>4</sup>. Sem recursos financeiros, não há boa intenção de governo que transforme esses direitos em realidade. E esses recursos advêm, justamente, do recolhimento dos tributos. Por isso, é mais do que correto afirmar que é a própria sociedade, cumprindo com o seu dever de solidariedade, insculpido já no art. 1º da Constituição Federal como objetivo fundamental da República, que financia a máquina estatal e faz tudo funcionar (embora nem sempre como deveria, por uma série razões).

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

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

### **3 Bases de incidência dos tributos no Brasil – realização da justiça tributária ou instrumento de iniquidade?**

Em se tratado de tributação, o campo de incidência é um fator muito importante de diferenciação entre os tributos. Diz-se isso porque é justamente sabendo sobre que manifestações de riqueza o tributo está incidindo em maior e menor grau, que é possível verificar quem está sendo mais ou menos onerado com sua cobrança.

Para efeito dessa classificação, constituem-se como principais campos de incidência a renda e o patrimônio, a produção e a circulação. Esse último campo de incidência, no

---

<sup>4</sup> Vide, a título, de ilustração a obra: HOLMES, Stefen & SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York/London: W.W. Norton & Company, 1999.

entanto, sofre críticas de alguns estudiosos segundo os quais, na verdade, os tributos não incidem sobre a produção e a circulação, mas, sim, sobre o consumo. Desse modo, são os contribuintes de fato (consumidores) que suportam os ônus do gravame tributário e não os contribuintes de direito, portanto, a base de incidência é sobre o consumo.

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

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

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

O grande problema dessa prática é que ela subverte completamente a ideia da capacidade contributiva e da pessoalidade dos impostos. E a maior consequência dela é a alta regressividade da tributação, que acontece sempre que, ao invés de atingir quem mais demonstra riqueza, o tributo acerta justamente os que deveriam ser poupados ou onerados em menor grau.

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

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

Outro efeito nocivo da tributação sobre o consumo é que os tributos que incidem nesses casos são normalmente indiretos, ficam embutidos nos preços das mercadorias e dos serviços, o que dificulta, sobremaneira a ciência do contribuinte acerca dos valores que efetivamente está pagando. A esse respeito, veja-se a crítica de Valcir Gassen (2012, p. 33):

Os tributos que têm por base de incidência o consumo [...] são regressivos, isto é, oneram mais os contribuintes de menor capacidade contributiva e oneram menos os contribuintes de maior capacidade contributiva. A característica da regressividade dos tributos sobre o consumo ganha maior destaque diante da opção que se faz, no Brasil, em relação às bases de incidência e da correspondente arrecadação de cada uma delas, sendo a base incidente sobre o consumo responsável por cerca de 70% de tudo o que se arrecada em termos de receitas derivadas.

Para ilustrar tal constatação, o mesmo autor menciona dados de 2004, quando “a carga tributária sobre a renda das famílias que percebiam até dois salários mínimos como renda familiar implicava ônus tributário de 48,8%”. De outro lado, e mostrando a total iniquidade dessa matriz tributária, “quando a renda mensal familiar era superior a trinta salários mínimos, o ônus tributário total reduzia-se para 26,3%”. (idem, p. 33)

O problema, contudo, não é novo. Em sua obra “Uma introdução à Ciência das Finanças”, cuja primeira edição foi publicada em 1955, Aliomar Baleeiro, já apontava os impostos indiretos e incidentes sobre o consumo como vilões. Ele afirmava que a maior parte da população, sob o peso regressivo desses impostos “supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. Acredita que seus interesses não estão comprometidos pelas medidas financeiras.” (2012, p. 239)

Isso se deve ao que Baleeiro chamava de *efeito anestésico* da tributação, característica sempre presente nos impostos indiretos, nos quais “o ônus tributário é repercutido ao consumidor final (contribuinte de fato) que acaba não percebendo o valor do tributo incluso no preço do bem ou serviço” (GASSEN, 2012, p. 33). A ele se contrapõe o chamado *efeito irritante*, presente nos impostos diretos, “que incidem sobre a renda e o patrimônio ‘irritam’ o contribuinte, visto que este percebe o quanto está sendo onerado quando do pagamento do tributo” (idem)

Na mesma obra, Baleeiro também já alertava acerca da falta do que denominou de “consciência fiscal”, que conceituou como “o estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos.” (2012, p. 239). Apesar do tempo decorrido desde a primeira edição, frise-se, escrita

há mais de meio século, o comentário ainda se mostra atual, pois o aludido “estado de espírito” continua longe ser o da maioria da população.

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

A matriz tributária brasileira, além de estar baseada numa carga muito alta, é injusta, pois não observa, na grande maioria de sua arrecadação, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, caracterizando-se por sua regressividade e iniquidade. E tudo isso é piorado pelo desconhecimento da população sobre a instituição, arrecadação e aplicação dos tributos que paga. A ignorância sobre a carga efetivamente suportada faz com as pessoas não a questionem e, por tabela, não a combatam.

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

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

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

#### **4 Publicidade, transparência e controle social da gestão fiscal**

##### **4.1 A publicidade dos atos da Administração Pública – insuficiência da previsão do art. 37,§3º, da Constituição Federal**

Já se discorreu aqui acerca da importância da previsão contida no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, quando estabelece a publicidade como um dos princípios que devem ser obedecidos pela “administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

A própria Constituição Federal, no parágrafo único do art. 70, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 19/1998, determina que qualquer pessoa que administre dinheiros, bens e valores públicos deverá prestar contas.

E a publicidade é uma forma de prestação de contas por parte de quem toma as decisões sobre a gestão e aplicação dos recursos arrecadados. Como salienta José Ribamar Caldas Furtado, “o dever de prestar contas de forma transparente é da própria natureza do ato de administrar recursos alheios” e sequer deveria depender de previsão legal. (2005, p. 1)

A questão aqui é que a previsão de publicidade disposta no art. 37 da Constituição não estava sendo devidamente interpretada pelos gestores, como noticia Marcelo Henrique Pereira, ao afirmar que eles consideravam cumprida a exigência constitucional com a simplória divulgação “pelos meios de comunicação, diários oficiais, murais ou quadros de avisos dos atos administrativos editados.” (2012, p. 56)

Some-se a isso o fato de que as poucas informações prestadas eram disponibilizadas de maneira que dificultava a própria compreensão das pessoas. Ou seja, era feito para não ser entendido e nem questionado.

Assim, era praticamente impossível exercer um controle efetivo sobre a gestão dos gastos públicos, pela população. Ao fim e ao cabo, tudo continuava como antes – muitas vezes ao arbítrio dos gestores públicos, sem qualquer limitação ou fiscalização.

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

A providência tardou 12 (doze) anos para aparecer, mas veio, na forma da Lei de Responsabilidade Fiscal, que será objeto de análise a seguir.

#### **4.2 Mais que publicidade: transparência – as Lei Complementares 101/2000 e 131/2009**

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

Mas certamente um dos pontos mais marcantes da Lei de Responsabilidade Fiscal é a previsão das sanções do Código Penal (Lei 2.848/1940), da Lei 1.079/1950 (crimes de responsabilidade) e da Lei de Improbidade Administrativa (n. 8.429/1992) aos infratores, conforme dispõe em seu art. 73. Assim, poderão sofrer ações de improbidade administrativa, perder a função pública, ter suspensos os direitos políticos e pagar multa civil de até cem vezes o valor da remuneração percebida pelo agente. (Vieira, 2011).

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

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

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

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

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

Art. 48. [...]

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

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

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

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

A modificação foi importante porque especificou de maneira mais clara a forma como seria assegurada a transparência, destacando-se a participação, a informação em tempo real sobre a execução orçamentária e financeira em meio eletrônico, facilitando o acesso a essas informações e estabelecendo a adoção de sistema de controle com padrão mínimo de qualidade.

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

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

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

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

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

Para o caso de descumprimento, serão aplicadas ao ente as sanções contidas no §3º do art. 23, que são as seguintes proibições: receber transferências voluntárias<sup>5</sup>; obter garantia,

---

<sup>5</sup> O conceito de transferência voluntária está no art. 25 e, para efeito dessa Lei Complementar é entendida como “a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou

direta ou indireta, de outro ente e contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

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

A importância desse primeiro passo é inquestionável, pois a consciência de que estão sendo fiscalizados de perto e que podem sofrer as consequências (civis, criminais e administrativas) pela malversação do dinheiro público, faz com que os administradores se mantenham atentos e ajam com responsabilidade e zelo na gestão fiscal.

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

### **4.3 A Lei de acesso à informação**

Outro diploma legal, cuja edição foi muito celebrada, é a Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011, que ficou conhecida como a Lei de Acesso à Informação (LAI). Dentre outras disposições, ela regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5<sup>o6</sup>, no inciso II do § 3<sup>o7</sup> do art. 37<sup>7</sup> e no § 2<sup>o8</sup> do art. 216<sup>8</sup> da Constituição Federal.

As disposições destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação, com a observância dos princípios básicos da administração pública e das

---

assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.”

<sup>6</sup> Art. 5<sup>o</sup> [...] XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

<sup>7</sup> Art. 37 [...] § 3<sup>o</sup> A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: [...] II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5<sup>o</sup>, X e XXXIII;

<sup>8</sup> Art. 216. [...] § 2<sup>o</sup> - Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem.

diretrizes do art. 3º. A título de exemplo, se pode citar: a publicidade como preceito geral e o sigilo como exceção; a divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; o fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública e o desenvolvimento do controle social da administração pública.

A partir dessa Lei, inverte-se a ótica sobre a qual ainda era vista a publicidade dos atos administrativos, que passa a ser regra, enquanto o sigilo vira a exceção. O pedido de informações pode ser apresentado por qualquer interessado, por qualquer meio legítimo, devendo conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida. E nada mais: a própria Lei **veda** quaisquer exigências relativas aos motivos determinantes da solicitação de informações de interesse público. (art. 10, LIA)

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

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

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

Nesse ponto, interessante salientar o papel determinante do Poder Judiciário que, quando instado a manifestar-se, deve atuar de maneira ferrenha na garantia de que os cidadãos terão esse direito respeitado, evitando, assim, como alerta Marcelo Henrique Pereira “que a lei se torne mais um instrumento inócuo ‘cheio de boas intenções’” (2012, p. 57)

#### **4.4 A Lei n. 12.741/2012 e o dever de discriminação dos tributos na nota fiscal**

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

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

O simples fato de ter surgido de uma iniciativa popular já é uma prova de que a sociedade está mais atenta às questões relativas à tributação e ao destino dado aos valores arrecadados, reflexo de uma evolução de pensamento e prática, que é uma tendência mundial.

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

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

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

E isso contribui de maneira decisiva com a conscientização da população acerca do real sacrifício que suporta, sempre que consome algum produto ou serviço. Assim, caminha-se para ir diretamente ao encontro da necessária formação daquela “consciência fiscal”, referida por Baleeiro, conferindo a cada um, todas as condições para o exercício da cidadania, no que tange ao controle social da gestão fiscal.

## 5 Informar, calcular, conscientizar: o que esperar da sociedade e dos gestores?

Baleeiro menciona, na obra já citada, que, nos Estados Unidos, algumas agremiações de contribuintes assumiram importância social considerável, revelando-se poderosa força em prol do progresso fiscal naquele país (2012, p. 240). Como já dito, o livro foi publicado pela primeira vez em 1955, o que dá uma ideia de quão antiga é essa iniciativa nos países mais desenvolvidos.

No Brasil, contudo, tal “movimentação” só começou a ser vista depois da Constituição Federal de 1988, seguida da Lei de Responsabilidade Fiscal, com as alterações da LC 131 e, finalmente, pelas Leis 12.741 e 12.527.

Para além das leis, outros “sinais de mudança” e iniciativas de fiscalização vêm se multiplicando pelo país, nas últimas décadas. Como primeiro exemplo, tem-se o citado “Movimento das Associações Comerciais” e IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, com o projeto “De olho no imposto”, que mantém, desde 2007 o “impostômetro” ([www.impostometro.com.br](http://www.impostometro.com.br)) – ferramenta que contabiliza os tributos arrecadados no Brasil, pela União, Estados e Municípios.

Outro exemplo é a “Transparência Brasil” ([www.transparencia.org.br](http://www.transparencia.org.br)), organização não-governamental que, desde 2000, atua no combate à corrupção e como representantes da sociedade civil, participa dos conselhos de Transparência da Controladoria Geral da União, do Senado Federal e do governo do Estado de São Paulo.

Também vale nota a “Associação Contas abertas” (<http://www.contasabertas.com.br>) reúne, desde 2005, interessados em conhecer e contribuir para o aprimoramento do dispêndio público, acompanhando e divulgando execuções orçamentária, financeira e contábil da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Outras organizações também poderiam ser citadas, como a “Amarribo” ([www.amarribo.org.br](http://www.amarribo.org.br)), fundada em 1999 e a “Articulação Brasileira contra a Corrupção e a Impunidade – ABRACCI” (<http://www.abracci.org.br>), de 2009.

Uma última informação interessante diz com a instituição, por meio da Lei 12.325, de 15 de setembro de 2010, do dia 25 de maio como **Dia Nacional do Respeito ao Contribuinte**. O objetivo da instituição dessa data cívica é mobilizar a sociedade e os poderes públicos para a conscientização e a reflexão sobre a importância do respeito ao contribuinte.

É claro que a simples instituição de leis – embora seja um passo de imprescindível importância – não resolve, sozinha, nenhum problema. Mas é certo que a sociedade também tem tomado a iniciativa e promovido ações visando o cumprimento do que dispõe as leis, notadamente no que se refere à arrecadação e aplicação dos recursos públicos o que perpassa, fundamentalmente, o controle social das informações relativas à receita e à despesa pública, especialmente a tributação, grande financiadora da atividade governamental (BICALHO, 2012).

Também são dignas de nota, nessas últimas linhas, as palavras de Iure Pontes Vieira, ao afirmar que o contrato social tributário precisa ser repensado e revigorado, mas que, “desta vez, não o será pela força e revolta dos burgueses, inconfidentes ou operários. Cada cláusula deve ser reescrita com a pluma de nossos agentes públicos e governantes, mas sob o controle da mão inteligente e justa do povo.” (2012, p. 30)

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

## **6 Considerações finais**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 7 Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 18. ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

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

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 12 mar. 2009.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 mai. 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp131.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 18 nov. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Lei n. 12.741, de 08 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 10 dez. 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 12 nov. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm)>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. RE 146.733/SP. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S/A. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 29 de junho de 1992. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2EENUME%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bbnrlz4>>. Acesso em: 05 ago. 2012.

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

GASSEN, VALCIR. Reflexos sociais e econômicos das relações jurídicas tributárias: a iniquidade da matriz tributária brasileira. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília/DF, ano XVI, n. 372. Jul. 2012.

HOLMES, Stefen & SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes**. New York/London: W.W. Norton & Company, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. *Estudo da relação da carga tributária versus retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida*. Coordenadores: João Eloi Olenike, Gilberto Luiz do Amaral e Letícia Mary Fernandes do Amaral. Disponível em <[www.ibpt.org.br](http://www.ibpt.org.br)>. Ano 2015. Acesso em: 18 jul. 2015.

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

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

VIEIRA, Luís Eduardo Pires de Oliveira. **Transparência e controle da gestão fiscal: a Lei Complementar nº 131/09 e sua regulamentação**. Goiás: Associação Nacional do Ministério Público de Contas, 2011. Disponível em [https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/3665/3/transparencia\\_controle\\_gestao\\_fiscal.pdf](https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/3665/3/transparencia_controle_gestao_fiscal.pdf). Acesso em 10 out. 2013.