

Universidade do Porto

Faculdade de Direito

Curso de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas

Finanças Públicas e Direito Fiscal

PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

– BREVE COMPARATIVO ENTRE O DIREITO PORTUGUÊS E BRASILEIRO.

José Valdecy Braga de Sousa

Porto

2011

SUMÁRIO

Introdução	03
A Transparência Fiscal no Direito Português	04
O Regime Atual no Direito Português	08
A Problemática da Isenção e Não-Incidência	08
Análise do Âmbito Subjetivo de Cada Sociedade	09
Sociedades Civis Não-Constituídas Sob A Forma Comercial	09
Sociedades de Profissionais	10
Sociedades de Simples Administração de Bens.....	10
A Transparência Fiscal no Direito Brasileiro	11
As Renúncias de Receita em Face do Princípio da Transparência	16
A Problemática da Corrupção no Fisco Brasileiro	19
Os Riscos Fiscais e o Princípio da Transparência	22
Das Normas Anti-Elisivas.....	22
Das Normas Anti-Sigilo Bancário	22
O Contribuinte e a Corrupção Ativa	23
Conclusão.....	25
Referências Bibliográficas	27

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por escopo tecer algumas considerações acerca do princípio da transparência como informador do Direito fiscal, em especial tecendo um quadro comparativo entre o Direito Português e o Brasileiro.

A transparência passa, pois, a ser um dos princípios fundamentais da Lei fiscal para o controle das despesas e do déficit público, já que adota medidas de transparência das contas públicas na aplicação e divulgação dos resultados alcançados.

Em se tratando de Portugal, que é um Estado Social, tem a obrigação de pautar-se nos termos constitucionais, cumprindo seu papel, dando condições sociais dignas ao seu povo. Em vista disso, a população busca desse próprio Estado social, necessidades básicas primárias, como a educação, segurança, saúde e alimentação etc. Devendo o Estado com isso, ter rendas suficientes para suprir todas estas necessidades requeridas por seus cidadãos.

Daí o advento da necessidade de se buscar receitas. Sendo que o imposto é a principal fonte de receita do Estado para financiar os citados e outros serviços para a população.

Para Casalta Nabais¹, em seu livro Direito Fiscal, Almedina, 2003, pg. 131, “ *O Estado Português é um Estado fiscal e um Estado fiscal social, ou seja, um Estado que tem por um suporte financeiro dominante os impostos e um Estado cujo nível de fiscalidade é o reclamado pelo Estado Social recortado na Constituição.*”

Então, o objetivo do Estado é arrecadar o máximo de receita para subsidiar tais serviços colocados à disposição do povo, procurando os meios mais eficazes no sentido de tributar seus contribuintes para uma melhor eficácia na distribuição e na capacidade contributiva de cada um.

¹ Direito Fiscal, Almedina, 2003, pg. 131,

Já no Brasil, o presente estudo tem por escopo tecer algumas considerações acerca dos gastos públicos, sendo expresso pela Lei Complementar nº 101/2000, ou seja, a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A referida norma é a regulamentação do art. 163 da Constituição Federal, ao dispor sobre os princípios e normas de finanças públicas e estabelecer um “regime de gestão fiscal responsável”.

A transparência passa, pois, a ser um dos princípios fundamentais da Lei fiscal para o controle das despesas e do déficit público, já que adota medidas de transparência das contas públicas na aplicação e divulgação dos resultados alcançados.

A TRANSPARÊNCIA FISCAL NO DIREITO PORTUGUÊS

A transparência fiscal surgiu em Portugal com a reforma fiscal na década de 80, quando foi criado o código de IRC, que dizia que as sociedades civis não constituídas sob a forma de sociedade comercial, sociedades comerciais e de simples administração de bens, sendo que os lucros e prejuízos de exercícios eram imputados aos sócios e aos membros, integrando seu rendimentos tributável para efeito do IRS ou IRC , conforme o caso.

Tem-se que o objetivo principal era o combate a evasão fiscal e a eliminação da denominada dupla tributação dos lucros distribuídos aos sócios, adotando-se em relação a certas sociedades um regime de transparência fiscal.

Falou-se também em neutralidade fiscal, no que se refere a um dos objetivos, ou seja, põe em evidência a capacidade das pessoas singulares de produzirem rendimentos, pois as pessoas singulares são as protagonistas do sistema fiscal. Em que pese Portugal não ter optado pelo regime de transparência fiscal a todos as sociedades, mas ela está de algum modo presente no sistema.

Em relação ao combate de evasão fiscal, tal sistema deixou muitas dúvidas, no momento em que o regime foi criado. Porém tal regime trouxe vantagens para algumas sociedades que por eles estavam abrangidas.

Outro ponto importante é que o regime de transparência fiscal foi um meio eficiente para acabar com a dupla tributação, o rendimento só tributado uma vez, seja como sociedade ou como membro desta.

Conforme Maria de Lourdes Vale e Manuel Freitas Pereira², eram três as alternativas para eliminar a dupla tributação, na versão original do Código:

a) Pela via da transparência fiscal, relativamente às sociedades e às outras entidades referidas no art. 5º do CIRC³ de então.

b) Pela exclusão da base tributável do IRC de rendimentos já anteriormente tributados nesse imposto (situação que acontecia através da aplicação do art. 45, e que excluía deste regime as entidades que, podendo dele ser beneficiadas estivessem abrangidas pelo regime de transparência fiscal.

c) Pela adoção do regime de tributação pelo lucro consolidado previsto no então art. 59 do CIRC que, pela sua natureza, impede a dupla tributação que, de outro modo, se poderia dar em relação a operações entre sociedades incluídas no âmbito de aplicação desse regime.

Porém, nos códigos atuais, as soluções são diferentes, tendo sofrido, também a esse nível, diversas alterações. Assim, como mecanismos de eliminação da dupla tributação econômica, muito resumidamente, temos:

a) O regime de transparência fiscal, relativamente às mesmas sociedades e entidades anteriormente previstas, constante no art. 6º do CIRC.

b) O art. 46 do CIRC que continua a prever situações em que se admite a exclusão da base tributável do IRC de rendimentos já anteriormente tributados neste imposto, embora com alterações em relação ao regime previsto no anterior art. 45, agora tendo uma aplicação mais abrangente.

² Lourdes Vale, Maria “Não aplicação do regime de transparência fiscais às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS)

³ Tanto o CIRC como o CIS apenas admitem a tributação das mais valias após a efetiva avaliações das participações sociais.

c) O anterior regime de tributação pelo lucro consolidado, estabelecido no código anterior pelo art. 59 foi substituído, prevendo o atual CIRC um regime especial próprio de tributação dos grupos de sociedades, nos art. 63 a 65 da Lei nº 30-G/2000.

Apesar de a doutrina portuguesa elencar vários princípios fiscais , o princípio da transparência vem como um dos mais importantes, pois impõe uma clara necessidade da publicação das regras pela administração fiscal, no intuito de colocarem à disposição dos contribuintes para eventuais reclamações e recursos.

Há também a idéia de troca de informações entre os Estados Europeus pois consta no Código Europeu de Condutas e na Convenção Modelo da OCDE, como também facilitar o entendimento das leis fiscais, para que não haja também desproporcionalidades na cobrança de impostos, principalmente no que se refere aos benefícios fiscais, como a isenção ou a não incidência.

Porém, deixando de lado as vantagens do princípio, é forçoso lembrar alguns problemas que o mesmo enfrenta, como bem explicita Patrícia Anjos Azevedo, no manual intitulado **10 anos de Investigação do CIJE**.⁴

A Nobre Jurista cita a economia informal, os benefícios fiscais e os “paraísos fiscais”.

Aponta também soluções práticas no sentido de tornar tal princípio cada vez mais transparente.

O primeiro delas é o Decreto –Lei nº 29/2008 de 2 de fevereiro , que obriga a comunicação dos esquemas de planeamento à Administração fiscal, principalmente quando possam envolver “paraísos fiscais”, tendo o sentido de melhorar a transparência e a justiça do sistema fiscal. Com isso, a Administração Fiscal pretende controlar os esquemas em aplicação e adquirir *know-how* para detecção, no futuro, de esquemas abusivos ou fraudulentos.

⁴ Centro de Investigação Jurídico – Económica.

Os Acordos Prévios sobre Preço de Transferências (APPT) pode-se dizer que é uma mediação entre a Administração Fiscal e os contribuintes. Podem ser unilaterais, bilaterais ou multilaterais. Estes acordos são passíveis de diversas negociações, como um conjunto de critérios e requisitos para a aplicação num determinado período de tempo previamente fixado, não podendo ser superior a três anos.

Outro problema que se deve ressaltar é quanto ao sigilo bancário, principalmente no que diz respeito aos “paraísos fiscais”. Para Patrícia Anjos Azevedo, o sigilo é um mau enquanto condição oferecida a título de atrativo em algumas jurisdições, mas é bom do ponto de vista da derrogação ou levantamento útil em prol da transparência.

Porém, no Estado de Portugal decidiu-se pelo fim automático do sigilo bancário para determinados níveis de rendimento injustificados.

Já o art. 26 da Convenção Modelo da OCDE prevê a troca de informações entre os Estados para efeitos fiscais., criando assim a obrigação de trocar informações necessárias para a correta aplicação das convenções e para servir de propósitos da Administração Fiscal, reforçando ao mesmo tempo as leis internas dos Estados envolvidos.

Então como bem explica a respeitável Jurista Portuguesa Glória Teixeira⁵, um sistema para ser transparente e simples tem que reduzir ao mínimo as situações de exceções e abolir ao mesmo tempo o número de isenções específicas ou casuísticas e a concessão de benefícios fiscais a certos contribuintes ou transações específicas.

As referidas situações de exceções referem-se aos paraísos fiscais e o regime fiscal preferencial em que há isenção total de impostos, ausência de informações e sigilo bancário e falta de transparência naquele e isenção total , atribuição de benefícios fiscais, falta de transparência e ausência de troca de informações neste.

A publicação do Código Europeu de Condutas (Resolução de 1997), foi uma iniciativa de implementar o Princípio da Transparência, com a modificação ou abolição de mais de 30 regimes fiscais preferenciais.

⁵ Teixeira , Glória, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2 edição revista e Ampliada

O REGIME ATUAL NO DIREITO PORTUGUÊS

No regime atual, o código desconsidera a personalidade jurídica relativa a certas entidades, sendo aplicado o regime da transparência fiscal, previsto no art. 6º.

A problemática da isenção e não incidência

O direito Português padece de uma grande dúvida quando se trata de não incidência ou isenção, uma exclusão tributária do IRC.

Portanto, deve-se fazer uma rápida diferença entre estes dois institutos aplicados à tributação.

Para Nuno de Sá Gomes, as normas de incidência “ são delimitações negativas expressas da delimitação positiva das normas de incidência, com conteúdo inovador, e não meramente interpretativo das normas positivas contemporâneas que delimitam e em que se integram, esclarecendo o que já se resultava implicitamente da filosofia que presidiu à tributação, por efeito do princípio da tipicidade fechada ou taxativa. O mesmo autor ainda diz que “ as isenções fiscais não são delimitações negativas de incidência, pois, pelo contrário, são situações sujeitas a tributação, sendo normas que prevêm situações complexas, traduzidas, por um lado por factos impeditivos do nascimento da obrigação tributária(...), mas sempre actos que se situam no âmbito genérico da incidência, constituindo “exceções” a esta, por razões não tributárias, que se sobrepõem ao interesse público da percepção do imposto” e com relação à isenção diz que se deve considerar “ como verdadeiras normas de isenção as normas que, formal e sistematicamente, sejam exclusões tributárias por estarem no capítulo da incidência mas que claramente caíam no âmbito genérico desta, afastando a respectiva aplicação, em casos excepcionalmente previstos”.

É perceptível que o art. 6º traz uma norma de isenção, porém criando situações de não incidência do imposto.

Tal artigo, que se intitula sobre o princípio da transferência, diz o seguinte:

1- É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS, segundo o caso, a matéria coletável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direção nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direção efetiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;

b) Sociedades profissionais;

c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direção efetiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis diretamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

ANÁLISE DO ÂMBITO SUBJETIVO DE CADA SOCIEDADE

Sociedades Civis não constituídas sob a forma Comercial

Essas sociedades são as previstas no art. 980 do Código Civil. Diz o próprio código que “ *são aquelas formadas por duas ou mais pessoas, em que estas se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício em comum de certas actividade económica, que não seja de mera fruição, a fim de repartirem os lucros resultantes dessa actividade* ” , portanto, mesmo podendo ter fins lucrativos, não poderá praticar atos de comércio, senão será considerada sociedade comercial, senão terá que adotar uma das formas previstas no código das Sociedade Comerciais.

Sociedades de Profissionais

O tipo dessa sociedade está sempre abrangida sempre pelo princípio da transparência fiscal, seja uma sociedade irregular ou uma sociedade comercial ou civil, pois o legislador criou uma norma própria, levando em conta mais a sua natureza funcional, sem recorrer a qualquer outro conceito jurídico.

O nº 4 do art. 6º do CIRC considera que sociedades profissionais que “*as sociedades constituídas para o exercício de uma atividade profissional especialmente prevista na lista de actividades a que alude o art. 151º do CIRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade*”

Sociedades de simples administração de bens

Segundo a legislação, é a sociedade que limita a sua atividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para a fruição ou a compra de prédios para habitação de seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras atividades e cujos proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam na média dos últimos três anos, mais de 50 por cento da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos.

A legislação manda ainda tributar sob o regime da transparência os agrupamentos complementares de empresas e os agrupamentos europeus de interesse econômico.

A TRANSPARÊNCIA FISCAL NO DIREITO BRASILEIRO

O princípio da transparência fiscal no direito brasileiro é direcionado em especial quando trata dos gastos públicos, sendo expresso pela Lei Complementar nº 101/2000, ou seja, a Lei de Responsabilidade Fiscal.⁶

A referida norma é a regulamentação do art. 163 da Constituição Federal, ao dispor sobre os princípios e normas de finanças públicas e estabelecer um “regime de gestão fiscal responsável”. A supracitada lei faz parte de um projeto maior de reforma do Estado brasileiro, que inclui, entre suas diretrizes, introduzir um regime fiscal sustentável a médio e longo prazos, isto é, insere-se no plano maior de uma ampla reforma tributária.

Nesse contexto, a LRF concretiza diretamente a transparência administrativa, pois estabelece os meios através dos quais se pode assegurar a transparência da gestão fiscal, tais como o incentivo à participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos, leis de diretrizes orçamentárias e orçamentos (parágrafo único do art. 48).

Assim, pode-se dizer que o controle do cidadão sobre os gastos públicos deriva do próprio Direito Natural. Ressalte-se que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, art. 15, definiu que a sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público de sua administração.

E como forma de externar essa vontade popular, a LRF surge preceituando que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio nas contas públicas.

⁶ “(...) a Lei Complementar nº 101/00, que dispõe sobre a Responsabilidade Fiscal, também realiza, direta ou indiretamente, o princípio da transparência administrativa, porquanto obriga os administradores públicos não só a emitirem declarações de responsabilidade como também a permitirem o acesso público a essas informações.”

A transparência passa, pois, a ser um dos princípios fundamentais da Lei fiscal para o controle das despesas e do déficit público, já que adota medidas de transparência das contas públicas na aplicação e divulgação dos resultados alcançados.

Os princípios tributários previstos na CF, funcionam como mecanismos de defesa do contribuinte frente a veracidade do Estado no campo tributário. Tais princípios existem para a efetiva proteção do cidadão contribuinte contra os abusos do Poder. A constitucionalidade de um tributo deve seguir todos os princípios listados na CF, sob pena de serem refutados pelo Supremo Tribunal Federal por serem inconstitucionais. Os princípios estabelecidos pela CF são:

1-Princípio da Legalidade, art. 150, I, CF/88. A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal somente poderão exigir ou aumentar tributos através da lei ordinária. A lei que exigir o tributo deve mencionar, segundo o artigo 146, III, da CF.

- * o fato tributável;
- * a base de cálculo;
- * alíquota;
- * os créditos para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributaria;
- * o sujeito passivo.

2- Princípio da Anterioridade, art. 150, III, "b", CF/88. Estabelece que os entes não podem exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que estes forem criados ou majorados. A anterioridade só é respeitada nos seguintes casos:

- *imposto de importação (II);
- *imposto de exportação;
- *imposto sobre produto industrializado (IPI);
- *imposto sobre operações financeiras (IOF);
- *CIDE petróleo;

* empréstimo compulsório para casos de calamidade pública ou guerra externa;

* imposto extraordinário de guerra;

* contribuições sociais que obedecem à anterioridade nonagesimal ou mitigada.

3- Princípio da Irretroatividade, art. 150, III, "a", CF/88. O Código tributário nacional permite a retroatividade em seu art. 106, nos seguintes casos:

1- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ou

2- tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixa de defini-lo como infração;

b) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente há época do fato gerador ou da prática do ato.

4- Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária, art.150, II, CF/88. Este princípio proíbe distinção arbitrária, entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes. Visa à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos. "Nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações".

5- Princípio da Vedação ao Fisco, art. 150, IV, CF/88. A cobrança de tributos deve se pautar dentro de um critério de razoabilidade, não podendo ser excessiva e antieconômica. Este se estende às multas, conforme julgamento da ADI 551/RJ, cujo relator foi o ministro Ilmar Galvão, decisão de 24/10/02.

6- Princípio da Liberdade de Tráfego, art.150,V,CF/88. Este princípio está em consonância com o artigo 5º, LXVIII, CF/88, direito à livre locomoção. A cobrança de pedágios pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público é considerada pela doutrina, exceção ao princípio.

7- Princípio da Uniformidade Geográfica, art. 151, I, CF/88. Este proíbe que a União institua tributo de forma não uniforme em todo o país, ou dê preferência a Estado, Município ou ao Distrito Federal em detrimento de outro ente federativo. Permite-se a diferenciação, se favorecer regiões menos desenvolvidas. Visa a promover o equilíbrio socioeconômico entre as regiões brasileiras.

8- Princípio da Capacidade Contributiva, art. 145, §1º, CF/88. Este é colocado como um subprincípio do princípio da igualdade ou da isonomia tributária. Reza o texto constitucional que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Aplicação prática desse princípio encontra-se na alíquota progressiva, presente no:

* imposto de renda;

* imposto sobre a propriedade territorial urbana;

* imposto sobre a propriedade territorial rural.

9- Princípio da Vinculabilidade da Tributação. Entender que na estância tributária não de existir somente atos vinculados, e não atos discricionários.

10 - Princípio da não surpresa do contribuinte (Anuidade, Anterioridade, Lapsos Temporais Predefinidos). Este é de fundo axiológico, ou seja, baseado na teoria dos valores. É valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei.

11- Princípio da Transparência dos Impostos ou da Transparência Fiscal. O art. 150, § 5º, CF/88, reza que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

12- Princípio da Não Cumulatividade, art. 155, § 2º, I; art. 153, § 3º, II; art. 154, I, CF/88. Este faz referência a três impostos: ICMS, IPI e impostos residuais da União. Deve-se compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo menos, por outro Estado ou pelo DF.

13- Princípio da Seletividade, art. 153, § 3º, CF/88. Visa tributar mais fortemente produtos menos essenciais. Já produtos essenciais terão alíquotas menores. No IPI sua aplicação é obrigatória, para o ICMS e o IPVA sua aplicação é facultativa.

14- Princípio da não Diferenciação Tributária, art. 152, CF/88. Os Estados, os Municípios e o Distrito Federal estão proibidos de estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

15- Princípio da Tipicidade. A tipicidade tributária é análoga à penal, quer dizer que o tributo somente será devido se o fato concreto se enquadrar na previsão da lei tributária, assim como o fato criminoso tem que se enquadrar na lei penal.

16- Princípio da Imunidade, art. 150, VI, "a", CF/88. Possuem imunidade os entes federativos reciprocamente e em relação a impostos sobre patrimônio, renda e serviços; os templos de qualquer culto, art. 150, VI, "b", CF/88; os partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores, as instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, desde que observados os requisitos legais, art. 150, VI, "c", CF/88, e os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, art. 150, VI, "d", CF/88.

A transparência administrativa constitui uma ferramenta fundamental no direito da Administração Pública, cujo princípio se impõe como um dos princípios gerais do direito, ao inverso da tradição do segredo administrativo.

Então, na Constituição Federal de 1988 foi inscrita uma série de princípios e regras tendentes a assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos e os deveres de transparência do Estado, que, em última instância, decorrem da própria noção do que seja “Estado Democrático de Direito”. Daí o princípio da transparência estar, inicialmente, concretizado na Carta Maior, através do art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV e LXXII, que asseguram, por exemplo, a todos o direito de obter dos órgãos públicos informações (dados) de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral.

No tocante à inserção do princípio em análise no texto da LRF, podemos expor a lição de Maren Guimarães Taborda, para quem:

“(…) a Lei Complementar nº 101/00, que dispõe sobre a Responsabilidade Fiscal, também realiza, direta ou indiretamente, o princípio da transparência administrativa,

porquanto obriga os administradores públicos não só a emitirem declarações de responsabilidade como também a permitirem o acesso público a essas informações.

O princípio da transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal está assegurado pelo incentivo à participação da população e pela realização de audiências públicas no processo de elaboração como no curso da execução dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos. Um bom exemplo é o orçamento participativo, que significa a abertura do processo orçamentário à participação da população com base no preceito contido no inciso XII, do art. 29, da Constituição Federal, que estabelece a cooperação das associações representativas no planejamento municipal. Resumindo, os cidadãos são convidados a tomarem as decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos públicos.

Portanto, diferentemente do Estado português, tal princípio está relacionado ao orçamento e aos gastos públicos, e não à arrecadação tributária.

Além disso, conforme acima mencionado, a Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu art. 48, determina a divulgação ampla em veículos de comunicação, inclusive via *internet*, dos relatórios com informações que tratam das receitas e das despesas, possibilitando verificar sua procedência e a autenticidade das informações prestadas.

As Renúncias de Receita em Face do Princípio da Transparência

O princípio da transparência orienta que o orçamento organize todas as suas operações com clareza e fidelidade. Condena qualquer desvio que se distancie da técnica e os incentivos encobertos ou camuflados.

A CF 88 do Brasil ressaltou com firmeza o princípio da clareza ou da transparência. Prescreve em seu 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).

Portanto, esse princípio da transparência é de fundamental importância para o equilíbrio orçamentário e abrange qualquer privilégio, ainda que sob a forma de renúncia de receita, de subvenção ou de restituição-incentivo.

Deu um grande salto no âmbito constitucional, não deixando dúvidas sobre a matéria, como acontecia aqui e no estrangeiro, 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. Além do que, tem gerado grande desconfiança sobre a aplicação de tais incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo.

O art. 70 da Constituição Federal, utiliza o termo renúncia de receita, pois 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.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, especificamente em seu art. 14, trouxe regulamentação mais rígida da matéria, quando exige 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.

Na verdade, o princípio da transparência aparece também ligado ao da responsabilidade fiscal (*accountability*), constituindo mesmo um subprincípio deste.

O princípio da responsabilidade, de corrente do direito orçamentário anglo-americano, tendo longa tradição, adquire extraordinária relevância nos últimos anos na legislação

dos países da Oceania e de outros países da OCDE. Começou 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.

O princípio da transparência acoberta 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 consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar”.

No Brasil, a legislação ordinária recentemente passou 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 um corpo jurídico relativo ao fisco e aos contribuintes, sonho de muitos brasileiros há anos.

Em relação à questão da publicidade para reforçar a transparência, 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. 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).

A transferência fiscal compõe-se do seguinte conceito:

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).

A PROBLEMÁTICA DA CORRUPÇÃO NO FISCO BRASILEIRO

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.

Esse patrimonialismo não vem de hoje, pois 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. É verdade que o País ingressou no liberalismo, adotou instituições democráticas e aderiu ao Estado de Direito; porém conservou em larga medida o neopatrimonialismo. 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*, 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 os atos de corrupção, já poderia ter se revertido se o desmonte do patrimonialismo se tivesse efetuado com maior rapidez. O programa de desestatização é muito lento.

Com as dificuldades financeiras da década passada, 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 a Petrobrás - conduziria, sem a menor dúvida, ao equilíbrio econômico do País e estancaria uma das fontes básicas da corrupção.

De acordo com o índice divulgado pela Transparência Internacional (TI), organização não-governamental, o Brasil caiu no *ranking* mundial da corrupção. 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. 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.

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.

Vale ressaltar que o problema não é exclusivamente brasileiro nem a corrupção aparece apenas como “mal latino”. 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; o Tribunal de Contas alemão tem sido instado a tomar atitudes mais eficientes no combate à corrupção.

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. 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”.

OS RISCOS FISCAIS E O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA

A conduta de alguns contribuintes coloca em risco às Finanças Públicas. Por isso, 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.

DAS NORMAS ANTIELISIVAS

O Código Tributário Nacional, vindo da época do autoritarismo, em face de se empregar instrumentos legais, era conceitualmente lícito a elisão fiscal. Porém a doutrina brasileira vem mudando a maneira de ver a elisão fiscal.

Aceita que o contribuinte pode se estruturar de maneira que possa planejar o empreendimento de sua empresa para que possa incidir menos impostos. O que não pode é criar expedientes fraudulentos travestidos de licitude. Pois caso o fisco perceba, pode tornar o ato inválido e cobrar o imposto devido.

De todo modo que a LC no 104/2001, ao introduzir no direito brasileiro norma geral antielisiva e contraanalógica, 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.

DAS NORMAS ANTI-SIGILO BANCÁRIO

A questão do sigilo do emprego de norma anti-sigilo bancário no Brasil, ainda é resistida por muitos, o que há tempos não mais prolifera nos Estados estrangeiros.

Porém, uma luz vem se acendendo, no sentido de que a doutrina e a jurisprudência vem desvendando do sigilo bancário pela própria autoridade fiscalizadora. O nosso Superior Tribunal de Justiça entendeu que qualquer quebra desse sigilo tem que ter autorização judicial, conforme interpretação restritiva do art. 38 § 5º da Lei nº 4.595/64. Porém a doutrina tem radicado em relação ao sigilo bancário, em função do art. 5º inciso XII, da Constituição, que declara ser inviolável o sigilo de dados. Já o Supremo Tribunal Federal vincula o sigilo bancário ao direito à intimidade, no art. 5º, inciso X, da C.F., porém reconhece que não é direito absoluto, podendo ser excepcionado pela lei.

Acontece que a Lei complementar de 10 de janeiro de 2001 veio autorizar a abertura do sigilo em assuntos fiscais a pedido da administração. Tirando assim, a resistente manta sobre o sigilo bancário no Direito Brasileiro, seguindo assim o que já se faz nas civilizações modernas de que a própria administração possa desvendar tal sigilo.

O Contribuinte e a Corrupção Ativa

Infelizmente há ainda a questão da corrupção ativa do contribuinte, como as propinas oferecidas em licitações ou na própria fiscalização do agente público, em nome da transparência.

O problema maior é que tal corrupção é muito difícil de ser detectada, em face da dificuldade de se apontar os corruptos, até mesmo por ONGS que deveriam fiscalizar as subvenções recebidas.

Constata-se também que a corrupção por parte das empresas envolvidas no comércio internacional vem crescendo nos últimos anos, em face também da globalização e o montante do valor envolvido.

Então a Constituição da República do Brasil prevê uma série de princípios e regras para assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos e os deveres de transparência do Estado, decorrendo daí a própria noção de Estado Democrático de Direito. Portanto, o Princípio da Transparência está concretizado na Carta Maior, no seu art. 5º, incisos XXXIII,XXXIV e LXXII,

que assegura a todos o direito de obter dos órgãos públicos informações de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral.

Nesse ponto, a transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal está assegurada pelo incentivo à participação da população bem como a realização de audiências públicas no processo de elaboração como no curso da execução dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento. Tendo como exemplo principal o orçamento participativo, em que a Constituição Federal garante à população participar do orçamento da construção e da melhor aplicação dos recursos públicos na municipalidade.

Portanto, através da transparência, com a apresentação de dados consistentes e compreensíveis, que se expressa através da obrigação das autoridades públicas, em cada nível de governo, emitindo declarações mensais, trimestrais e anuais de responsabilidade fiscal, atendendo os limites previstos nas metas e objetivos ou justificando seus desvios temporários, permitindo o acesso público a tais informações, alcançando os objetivos da lei. Com a transparência, busca-se a correção dos desvios a fim de punir a má gestão dos governantes.

CONCLUSÃO

No Direito Português, o Princípio da Transparência sofre críticas, mas a doutrina considera que, apesar disso, traz algumas vantagens para o sistema.

As sociedades transparentes adquirem um coeficiente de liquidez superior, e, em alguns casos, continuará havendo obrigação de constituição de reservas, que, mesmo sendo estatutárias, a sociedade manterá alguma segurança ao nível do seu autofinanciamento. Esse regime poderá ser vantajoso nas sociedades com poucas despesas e sem grandes necessidades de investimentos, em que os resultados correspondem à totalidade dos rendimentos da sociedade.

Em Portugal, algumas sociedades estão isentas de retenção na fonte, como prevê o art. 90 do CIRC. Ocorre que pode trazer inconveniências, tanto para os sócios como para os membros.

Então, hoje o mundo está cada vez mais globalizado, onde há cada vez mais especializações, tornando-se necessário dentro de uma mesma atividade a divisão de competências e zonas de ação. O que se vê é uma institucionalização das sociedades, em que se consegue um grande investimento na própria sociedade, e que, independentemente da sua distribuição, o lucro das sociedades é sempre imputado aos sócios, que podem ser tributados por rendimentos que não receberam, aplicando-se, na verdade, às sociedades.

Daí o desejo de ver algumas sociedades de profissionais serem tributadas em IRC. Mesmo criando um sistema de análise especial, pode-se gerar situações injustas e que poderiam prejudicar uma segurança fiscal. Que terá uma importância num planeamento fiscal para uma concorrência plena e uma maior competitividade dos agentes económicos.

Já no Brasil, o princípio da transparência, em síntese, significando clareza, abertura e simplicidade, vincula assim o Estado à 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.

Dessa feita, a transparência buscada pela lei tem por objetivo permitir um controle social mais efetivo, partindo do pressuposto de que, conhecendo a situação das contas públicas, o cidadão terá muito mais condições de cobrar, exigir, fiscalizar. Assim, imperioso demonstrar que a participação popular e a realização de audiências públicas não podem ficar apenas figurar como “letra morta”, devendo ser incentivadas, de modo a atingir os fins almejados pelo legislador pátrio.

Acredita-se, enfim, que a transparência na gestão fiscal, caso se torne efetiva, será veículo capaz de revolucionar a administração pública brasileira, produzindo efeitos na melhoria da qualidade de vida do povo brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 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., ____.
- CASALTA NABAIS. José, *Direito Fiscal*, Almedina.Coimbra.2003
- CELESTE CARDONA, Maria, “Regime de Transparência fiscal: Viacento – Administração de Centros Comerciais, S.A.” Fisco nº 17.
- FURTADO, José de Ribamar Caldas. *A transparência na gestão fiscal*. Disponível em: www.jus.com.br/doutrina. Acesso em 10/06/2005.
- GOMES. Carlos Roberto de Miranda. In. *Direito do estado – noções (Direito Financeiro e Finanças)* – Natal – abril – 2005.
- LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997.
- _____. *O que é Globalização? Equívocos do Globalismo: Respostas à Globalização*. São Paulo: Paz e Terra, 1999.
- MACHADO, Rubens Aprobato & FIGUEIREDO, Marcelo. *A greve do judiciário e o radicalismo*. In: Folha de São Paulo. Caderno Opinião, seção Tendências/Debates, 25/out./2001, p. A-3. de São Paulo. Caderno Opinião, seção Tendências/Debates, 25/out./2001, p. A-3.
- ROSA, Dênerson Dias. **Lei de irresponsabilidade fiscal**. Disponível em: www.jus.com.br/doutrina. Acesso em 10/06/2005.
- TABORDA, Maren Guimarães. *O princípio da transparência e o aprofundamento dos Caracteres fundamentais do direito administrativo*. In Revista de Direito Administrativo nº 230. Editora Renovar, p. 254/255
- TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2ª edição revista e Ampliada.

