

**CONSIDERAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA
NO DIREITO FINANCEIRO**

CONSIDERATIONS ON THE PRINCIPLE OF TRANSPARENCY IN
FINANCIAL LAW

Guilherme Ribas da Silva Santos*
Marcos Aurélio Pereira Valadão**

Como citar: SANTOS, Guilherme Ribas da Silva; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Considerações sobre o princípio da transparência no direito financeiro. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 16, n. 1, p. 186-201, abr. 2021. DOI: 10.5433/24157-108104-1.2021v16n1p. 186. ISSN: 1980-511X

*Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Pós-graduado em Direito Tributário (UDF). Assessor de Ministro do Superior Tribunal de Justiça. E-mail: guilhermeribas@uol.com.br

**Doutor em Direito (S.J.D., SMU - EUA); LLM - International and Comparative Law (SMU-EUA); Mestre em Direito Público (UnB); MBA em Administração Financeira (IBMEC); Estudos de Pós-Doutorado (UnB); Ex-Presidente da 1ª Seção e da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF. Professor da Fundação Getúlio Vargas - EPPG (Brasília-DF). E-mail: profvaladao@yahoo.com.br

Resumo: O artigo discute aspectos do princípio da transparência no âmbito do Direito Financeiro. Após apontar as premissas teóricas que norteiam esse princípio no âmbito da Administração Pública em geral e discorrer sobre características inerentes ao Direito Financeiro, pretende expor os atos normativos de índole constitucional e infraconstitucional que o observam, com a finalidade de ponderar sobre tópicos relativos à sua inserção no ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras chaves: Direito financeiro. Transparência fiscal. Princípios constitucionais e legais.

Abstract: This paper discusses aspects of the principle of transparency in public financial law. After pointing out the theoretical premises that guide this principle in the scope of the public administration and discussing characteristics inherent to public financial law, it intends to expose related constitutional and legal normative acts, in order to explore connected aspects in the Brazilian legal system.

Keywords: Public Finance Law. Fiscal transparency. Constitutional and legal principles.

INTRODUÇÃO

Este artigo busca discutir aspectos relativos ao campo da transparência no âmbito do Direito Financeiro brasileiro.

Em nosso ordenamento, o princípio da publicidade detém especial relevo ao informar a conduta da Administração Pública em geral, nos termos do art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, muito embora não se afaste do teor de outros dispositivos constitucionais que contemplam aspectos relacionados a esse postulado.

Nessa perspectiva, a publicidade pode ser considerada o alicerce constitucional do princípio da transparência, e a imposição de sua observância pelos entes da federação constitui tarefa essencial para a preservação do Estado Democrático de Direito.

O Direito Financeiro, por sua vez, lida com aspecto de extrema relevância, qual seja, o dinheiro público, que envolve a questão orçamentária, receitas e despesas, em estrutura complexa e valores altíssimos, de modo que sua gestão deve ser informada não apenas pela publicidade em sentido formal, mas pela transparência fiscal, a qual, sem dúvida, conduz à ideia de divulgação de informações de forma ainda mais ampla, clara, precisa, didática e tempestiva.

Nesse contexto, o presente estudo dirige-se à discussão dos atos normativos de índole constitucional e infraconstitucional que cuidam da transparência fiscal, a fim de expor avanços verificados no ordenamento jurídico brasileiro.

1 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Segundo o art. 37 da Constituição Federal, “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”. A publicidade, assim, constitui relevante princípio, pois se entende que a Administração deve atuar informando aos administrados os atos praticados. Repudia-se, assim, ações sigilosas na atuação estatal como um todo.

De fato, a publicidade advém da indiscutível necessidade de que os atos da administração devem possuir ampla divulgação, para que sejam de conhecimento de toda a população, de modo a proporcionar legítimo controle da conduta dos agentes administrativos.

No tocante ao princípio da publicidade, colhemos a lição de Carvalho Filho (2008, p. 22:

Outro princípio mencionado na Constituição é o da publicidade. Indica que os atos da Administração devem merecer a mais ampla divulgação possível entre os administrados, e isso porque constitui fundamento do princípio propiciar-lhes a possibilidade de controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos. Só com a transparência dessa conduta é que poderão os indivíduos aquilatar a legalidade ou não dos atos e o grau de eficiência de que se revestem.

Ainda tendo por base referido dispositivo constitucional, é possível colher certa identidade de conteúdo entre os princípios da publicidade e da transparência, como lecionam Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Barros Correia Neto (2013, p. 180):

Particularmente em relação ao art. 37, parece correto afirmar que a transparência identifica-se com o conteúdo material do princípio da publicidade. Significa: clareza, confiabilidade, pontualidade e relevância da informação fiscal pública e da abertura ao público do governo de elaboração de política fiscal.

Há autores que vinculam o princípio da transparência ao da moralidade administrativa, tal como Maria Cristina Cesar de Oliveira e Octavio Cascaes Dourado Junior (2010, p. 130):

O princípio da transparência constitui versão específica do princípio jurídico da moralidade administrativa. Nessa esteira, é dever de todos os que lidam com os bens e interesses públicos atuarem segundo os marcos da boa-fé, na busca da melhor opção a ser adotada em face das questões afetas aos interesses públicos que se apresentam.

De outro lado, embora o presente capítulo tenha, inicialmente, conferido ênfase ao preceito contido no já mencionado art. 37, caput, da Constituição Federal, que explicitamente estabelece os princípios a serem observados pela Administração Pública, podemos afirmar que a transparência advém, antes e com maior vigor, da forma republicana de governo e do regime democrático, que constituem os grandes fundamentos de nossa estrutura política e orientam o nosso ordenamento jurídico, no sentido de assegurar a devida participação popular nos atos de governo.

Nesse contexto, a transparência apresenta-se fundamental, porquanto permite que os organismos internacionais, assim como a população em geral, possam ter pleno conhecimento das ações da administração pública, permitindo o controle das obrigações que lhe são inerentes, segundo os preceitos éticos e legais.

O princípio da transparência pode ser encontrado ainda nos seguintes dispositivos constitucionais: a) direito de petição - art. 5º, inciso XXXIII: “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestados no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”; b) direito à gratuidade na obtenção de certidões - art. 5º, XXXIV, b: “a todos é assegurada, independentemente do pagamento de taxas, a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direito e esclarecimento de situações de interesse pessoal”; c) vedação de uso de publicidade para fins de promoção pessoal do administrador público - art. 37, § 1º: “a publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de caráter social, nela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridade e servidores públicos”; d) direito de participação do usuário - art. 37, § 3º, II: “a lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta no tocante ao acesso aos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo.”

(BRASIL, 1988).

Nesse contexto, consagrou o texto constitucional, sem dúvida, a transparência como valor basilar de toda a atividade administrativa, inerente à gestão pública responsável. Esse princípio repudia comportamentos obscuros, sigilosos, exceto quando a intimidade ou o interesse social, nele inserido os inerentes à segurança pública, estiverem envolvidos.

Oportuno consignar que o significado de transparência não se confunde inteiramente com o de publicidade e, por isso, sua concretização não se vale apenas de publicações em órgãos oficiais de divulgação, tais com o diário oficial. O postulado é mais amplo, e demanda que as informações sejam disponibilizadas aos cidadãos de forma clara, útil, acessível e tempestiva, conferindo a máxima efetividade ao comando constitucional.

Desse modo, a transparência, no âmbito da Administração Pública, constitui um valor que aperfeiçoou, podemos assim dizer, o princípio da publicidade, porquanto, utilizando-se especialmente de recursos tecnológicos – instrumentos inexistentes quando da promulgação da Constituição Federal, em 1988 – passou a exigir dos órgãos públicos que exponham, de forma detalhada e em tempo real, seus dados, garantindo, também, o acesso às informações governamentais, seja de interesse pessoal, seja de interesse público.

Um exemplo hodierno dessa ampla publicização é a abertura ao público do julgamento das Cortes Superiores no Brasil, inclusive por meio de canal de televisão - TV Justiça - ou mesmo através de links disponibilizados nos sítios eletrônicos de cada Tribunal. Dessa forma, é possível que um cidadão comum acompanhe os julgamentos e fiscalize a regularidade da conduta dos magistrados.

Estabelecidas as balizas constitucionais do princípio da transparência, passa-se a verificar seu alcance especificamente no âmbito do Direito Financeiro, objeto do presente estudo.

2 DAS CARACTERÍSTICAS DO DIREITO FINANCEIRO

O jurista Ricardo Lobo Torres esclarece que o Direito Financeiro, como sistema objetivo, é o conjunto de normas e princípios que regulam a atividade financeira, incumbindo-lhe disciplinar a constituição e gestão da Fazenda Pública, estabelecendo as regras e procedimentos para a obtenção da receita pública e a realização dos gastos necessários à consecução dos objetivos do Estado (TORRES, 2018, p. 11).

O autor segue afirmando que se apresenta inegável o caráter instrumental da atividade financeira, porquanto sua principal função relaciona-se com a obtenção de recursos, a fim de fazer frente aos gastos públicos, de modo a realizar o bem comum. Não objetiva lucro, mas o equilíbrio (cf. TORRES, 2018, p. 11).

Cabe lembrar que, sob o ponto de vista da função arrecadatória, os sujeitos ativos da relação jurídico-tributária submetem-se aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da irretroatividade e da vedação ao confisco, entre outros, que limitam a atuação do Estado, de

modo a impedir indesejáveis abusos.

Sobre a importância do Direito Financeiro, colhe-se a lição do Professor J. R. Caldas Furtado (2012, p. 39):

À medida que o Direito Financeiro torna jurídico o fenômeno financeiro, regula a atuação do Estado na obtenção de resultados políticos, econômicos e sociais, proporcionando o controle da inflação, o pleno emprego dos meios de produção, o crescimento e a justa distribuição de renda nacional – quer seja entre as regiões do País ou entre os cidadãos –, a luta contra as desigualdades sociais, o incentivo à indústria e ao comércio, a efetivação das políticas de educação, saúde, segurança, desenvolvimento social, etc.

Por ter como objeto de estudo a atividade financeira, essa disciplina lida com tema de extrema relevância, porquanto diretamente relacionado com a forma pela qual os recursos públicos serão administrados e, em última análise, com aspectos relativos ao próprio desenvolvimento social e econômico do país.

De outro lado, no âmbito das finanças públicas, a liberdade administrativa na escolha da destinação dos gastos, que também podemos denominar política, também deve ser considerada, tendo em vista os interesses e sujeitos envolvidos.

A Teoria da Escolha Pública (*Public Choice*) trabalha com uma abordagem econômica, que vai além da ciência política, na tentativa de explicar como os governos funcionam, e como se fazem as escolhas, se é que são exatamente “escolhas”, considerando os interesses envolvidos (cf. TULLOCK; SELDON; GORDON, 2005, p. 128). Em artigo, Carla Campos discorre sobre a Teoria da Escolha Pública, relacionando-a com a desvinculação das receitas, oportunidade em que esclarece que eleitores e governantes adotam práticas estritamente ligadas aos seus interesses pessoais. Aduz que essa teoria “contraria amplamente a ideia de que os governantes produzem políticas em conformidade com os interesses públicos; assim, os grupos privados de interesse surgem exatamente neste contexto no processo orçamentário.” (CAMPOS, 2017, p. 128).

De fato, determinados setores da sociedade organizada adotam como estratégia reservar ou vincular parcelas das receitas públicas para consecução de seus próprios objetivos, muitas vezes em detrimento da população. Desenvolvem medidas para atuar no processo político do orçamento, de modo a influenciar nas deliberações dos Poderes Executivos e Legislação, antes da promulgação das respectivas leis, comprometendo a gestão dos recursos públicos. E, dessa maneira, legitimam sua conduta, afastando-se, especialmente, dos rigores da denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar 101/2000 (BRASIL, 2000).

Nesse passo, há que se compatibilizar a existência de uma certa discricionariedade do gestor no tocante à destinação do dinheiro arrecadado, com a existência de receitas que já se encontram vinculadas a determinada rubrica.

E para garantir a transparência dessa atuação tudo deve ser feito em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse contexto, considerando, ainda, os valores altíssimos envolvidos, em complexa

estrutura, a observância de princípio da transparência no âmbito do Direito Financeiro apresenta-se primordial, para que se alcance a almejada eficiência no exercício da relevante atividade financeira do Estado, evitando a indesejada prevalência dos interesses privados.

3 DA TRANSPARÊNCIA NO DIREITO FINANCEIRO

O princípio da transparência inspira todas as relações referentes à atividade financeira em um verdadeiro estado democrático de direito. Não se pode conceber a ideia de que, nos países submetidos ao império da lei, ainda sejam permitidas, sob quaisquer justificativas, condutas obscuras e sigilosas nesse campo.

A transparência fiscal permeia e irradia a relação entre Estado e sociedade, a fim de revesti-la da maior clareza e abertura possíveis, influenciando diretamente no planejamento, na elaboração, na execução e nos resultados orçamentários. Desvenda mecanismos, supera dúvidas, permite conclusões sobre causa e efeito, expõe renúncias, enfim, permite controle sobre a gestão de recursos públicos. Bem define o termo Flávio Rubinstein, ao lecionar:

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

O referido autor também lembra que a transparência fiscal contribui para a melhoria: a) da performance macroeconômica; b) da disciplina fiscal e da boa governança; c) da democracia e a participação popular; d) da redução das desigualdades e do desenvolvimento humano; e e) do combate à corrupção (cf. RUBINSTEIN, 2011, p. 878).

Nas sociedades democráticas modernas, espera-se contínuo aperfeiçoamento das práticas administrativas, por meio da instituição de mecanismos capazes de informar as condutas adotadas com rapidez e precisão, para que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais, de modo a permitir maior participação e adequado controle dos gastos públicos. Ademais, ao se adotar padrões internacionais, proporciona-se o cotejo mais amplo de informações e, dessa forma, o aperfeiçoamento na condução das finanças públicas.

Quanto à transparência sob o ângulo da arrecadação fiscal, recorre-se aos ensinamentos de Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Barros Correia Neto (2013, p. 184), que esclarecem:

É possível apontar pelo menos quatro aspectos fundamentais da transparência em relação à arrecadação tributária: (1) definição clara e prévia de competências

e da legislação tributária aplicável; (2) determinação da carga fiscal incidente sobre setores econômicos e contribuintes; (3) previsão adequada de toda a receita pública a que faz jus o ente federativo, juntamente com a identificação e quantificação das renúncias fiscais concedidas; e (4) elaboração e divulgação de informações exatas acerca da arrecadação tributária efetiva. Cada um desses aspectos representa uma etapa diferente da atividade tributária, que vai desde a criação do tributo, mediante exercício da competência constitucional, até a efetiva arrecadação.

Dos aspectos relacionados, cabe destacar o terceiro, a saber, a previsão adequada de toda a receita pública, o qual, segundo os autores, ocupa lugar central no orçamento público, porque o valor das receitas estimadas é base para sua elaboração e constitui limite máximo para as despesas autorizadas. Adiante, alertam referidos doutrinadores para as perdas decorrentes de benefícios fiscais:

A preocupação em relação à estimativa das receitas arrecadadas importa chamar atenção também para as perdas provocadas pela concessão de benefícios fiscais, tema regulado pelas disposições dos arts. 150, § 6º, e 165, § 6º, da CF. Nesse caso, a questão não é propriamente o quanto se cobra ou quanto se paga de tributo, mas antes o contrário: aquilo que se deixa de cobrar, ou melhor, as implicações financeiro-orçamentárias da concessão de renúncias ou benefícios fiscais (cf. MENDES; CORREIA NETO, 2013, p. 189).

De fato, a transparência torna possível à sociedade examinar especialmente os atos de governo, as políticas desenvolvidas e, sobretudo, avaliar a forma pela qual são obtidos, renunciados e utilizados os recursos públicos.

3.1 Aspectos da transparência fiscal no plano constitucional

A forma democrática de governo materializa-se pela existência de ordem jurídica que garanta cidadania. Para que isso se concretize, as informações necessárias devem ser tornadas públicas, ou seja, o exercício do poder político estatal demanda transparência, na lição de Sérgio Assoni Filho (2009, p. 194), que assevera: “[...] em um modelo democrático participativo, os atos e decisões dos gestores devem ser visíveis, uma vez que terão seus reflexos financeiros reproduzidos nas leis orçamentárias.”

A Constituição Federal, por seu art. 165, § 6º, confere a devida relevância à transparência no âmbito do Direito Financeiro, ao preconizar 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.

O texto constitucional consagra, assim, a necessidade de que até as denominadas renúncias fiscais integrem a peça orçamentária, de modo a expor à sociedade os incentivos conferidos pelo gestor público, ao tempo em que aponta para os objetivos da política financeira adotada pelo Poder Executivo.

Sobre o tema, a lição do Professor Celso de Barros Correia Neto (2016, p. 224):

A regra do art. 165, § 6º, da Constituição Federal de 1988 não encontra precedente nas Cartas anteriores. A norma introduz no Direito brasileiro a preocupação central do conceito de renúncia de receita e do respectivo “orçamento”: a identificação dos incentivos fiscais vigentes e a quantificação de seus efeitos financeiro-orçamentários. O objetivo da previsão é fundamentalmente o de conferir transparência e visibilidade ao efeito de renúncia das regras de incentivo fiscal.

O art. 165, § 9º, incisos I e II, da Constituição Federal, por sua vez, prevê a edição de lei complementar com a finalidade de dispor sobre exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual. Além disso, deve contemplar normas gerais de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como as condições para instituição e funcionamento de fundos. Leciona José Maurício Conti que tal lei complementar ainda não foi publicada, não obstante os vários projetos em andamento, deixando muitas lacunas, pois estes assuntos ainda sendo regulados pela Lei 4.320/1964. Afirma que esse vazio normativo “tem sido “inúmeras vezes cumprida pelas leis de diretrizes orçamentárias, como se tem notado ao logo dos últimos anos.” (CONTI, 2016, p. 33).

O jurista Gilmar Mendes lembra que a transparência fiscal decorre do texto constitucional e encontra-se vinculada ao ideal de segurança orçamentária:

O princípio da transparência ou clareza foi estabelecido pela Constituição de 1988 como uma pedra de toque do Direito Financeiro. Poderia ser considerado mesmo um princípio constitucional vinculado à ideia de segurança orçamentária. Nesse sentido, a ideia de transparência possui a importante função de fornecer subsídios para o debate acerca das finanças públicas, o que permite uma maior fiscalização das contas públicas por parte dos órgãos competentes e, mais amplamente, da própria sociedade. A busca pela transparência é também a busca pela legitimidade (MENDES, 2014, p. 40).

Em relação aos municípios, a preocupação com a transparência restou evidente no teor do art. 31, § 3º, da CF, que dispõe: “As contas dos Municípios ficarão, durante 60 (sessenta) dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei”.

Muito embora seja uma solução que se possa entender ultrapassada, diante dos avanços na tecnologia da informação, cuida-se de um comando normativo válido e aplicável a qualquer ente municipal, inclusive aos desprovidos de grandes recursos financeiros, porquanto demanda uma medida simples a ser adotada, qual seja, a exposição das contas a qualquer interessado.

Nesse contexto, não se pode deixar de considerar a preocupação do texto constitucional em conferir a devida importância à divulgação de notícias sobre arrecadação e gastos públicos, atingindo inclusive municípios de menor porte, o que revela absoluto respeito à cidadania e ao regime democrático.

3.2 Aspectos da transparência fiscal no plano infraconstitucional

No plano normativo infraconstitucional, o princípio da transparência foi contemplado na Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) – cuja entrada em vigor inaugurou, sem dúvida, nova fase na Administração Pública brasileira – ao preconizar, em seu art. 1º, § 1º, que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

É importante registrar que a LRF não tem como principal objetivo combater a corrupção ou malversação de dinheiro público. Seu desiderato é, na verdade, o estabelecimento de regras jurídicas destinadas ao atingimento do equilíbrio orçamentário. Sobre o tema, a lição de Misabel Abreu Machado Derzi (2013, p. 344).

A Lei de Responsabilidade Fiscal é norteada por uma regra de ouro: a do equilíbrio orçamentário, ou seja, o combate sistemático aos déficits primários. É importante que se diga que ela não tem como objetivo precípuo o combate à corrupção, à desonestidade ou ao desvio, como foi tão insistentemente divulgado pela imprensa. Pode ser mesmo que ela dificulte, como norma preocupada com a transparência e publicidade dos atos financeiros e orçamentários dos entes públicos, a malversação e a improbidade. Mas tal efeito será secundário, porque não é esse o fim fundamento que preside a sua elaboração.

Corroboram a compreensão acima exposta, de que a LRF adveio com a precípua função de equilibrar o orçamento, os aspectos históricos que antecederam à sua promulgação, que demonstram preocupante contexto econômico e normativo, com evidente reflexo na gestão das finanças públicas, mensurável em todos os níveis federativos.

Conforme lembra Correia Neto, no tocante ao quadro econômico brasileiro, os efeitos da inflação, principalmente nas décadas de 1980, que perduraram até meados dos anos 1990, mascaravam a real situação orçamentária. Ademais, vigorava um sistema de financiamento dos gastos públicos dos Estados e Municípios por bancos estatais e recursos provenientes da União, que passou a comprometer a política econômica nacional. Adiante, o autor assevera:

Este modelo de financiamento das contas públicas no Brasil, calcado em inflação e déficit público, mantém-se até a década de 90. A partir daí, a queda da inflação e a necessidade de controlar a dívida pública impõem reforçar o papel do tributo no padrão de custeios das finanças estaduais e estabelecer mecanismos mais eficientes de restrição ao endividamento (CORREIA NETO, 2010, p. 67).

No âmbito normativo, não havia diploma legal tratando especificamente do equilíbrio orçamentário, mas de outros temas, tais como: a) a Lei 4.320/1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atuando, em especial, na classificação das receitas e despesas, na disciplina do exercício financeiro, na orientação da feitura das peças orçamentárias e em algumas disposições sobre o controle dos gastos públicos; b) as Leis Complementares 82/1995 e 96/1999,

denominadas Leis Camata I e II, as quais, na essência, estabeleceram limites para despesas com pessoal, regulamentando o disposto no art. 169 da Constituição Federal; c) a Lei 9.496/1997, que sobreveio com a precípua finalidade de refinar a dívida pública de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal, estabelecendo determinadas metas para os entes federativos (BRASIL, 1964, 1995, 1997, 1999), .

Esses quadros econômico e normativo demonstram um contexto de dificuldade de equilíbrio das contas públicas, ao tempo que apontam para a ausência de diplomas normativos destinados à efetiva busca do equilíbrio orçamentário como um todo. Assim, sobreveio a necessidade de concepção de uma disciplina legal que contemplasse a adoção de critérios bem definidos de gestão nessa relevante área.

Cabe destacar, ademais, a influência externa. A LRF constitui diploma inspirado na *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia, conforme lembra Correia Neto, que ressalta a atuação do Fundo Monetário Internacional – FMI:

Os parâmetros indicados pelo FMI podem ser encontrados no documento intitulado “Código de Boas Práticas de Transparência Fiscal”. Seu texto indica padrões de conduta que deveriam ser adotados pelas administrações públicas, a fim de “facilitar a vigência das políticas econômicas pelas autoridades nacionais, mercados financeiros e instituições internacionais”. As propostas insistem na necessidade de clareza na atuação do Poder Público, no que diz respeito principalmente aos objetivos econômicos, aos riscos fiscais, aos dados orçamentários e às responsabilidades funcionais (CORREIA NETO, 2010, p. 76).

Nesse contexto, a LRF positiva normas destinadas a conferir transparência no trato das finanças públicas, e, na verdade, serve como instrumento para alcançar o fim maior, qual seja, o equilíbrio orçamentário.

O diploma legal em tela traz o Capítulo IX, denominado “Da transparência, controle e fiscalização”, que foi objeto de significativas alterações pelas Leis Complementares 131/2009 e 156/2016, o que demonstra preocupação do legislador com o tema relativo à transparência fiscal (BRASIL, 2016).

A LRF constitui indiscutível avanço na normatização de condutas da gestão fiscal com o estabelecimento de determinação, em seu art. 48, *caput*, para que sejam amplamente divulgados, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

A Lei Complementar 131/2009, por sua vez, estabeleceu o incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos, assim como determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira (BRASIL, 2009).

Por fim, a Lei Complementar 156/2016, ao incluir o § 2º no art. 48 da LRF, passou a

estabelecer que a União, os Estados, o Distrito Federal e Municípios disponibilizem suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscal, de acordo com a periodicidade, formato e sistemas estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público. Trata-se de significativa alteração, no sentido de sistematizar e unificar o modo de divulgação das finanças públicas (BRASIL, 2016). Evita-se, assim, publicações desordenadas de dados orçamentários e contábeis, o que, à evidência, não contribuía para a boa prática da transparência fiscal.

A propósito dos avanços proporcionados pela LRF em termos de exercício da cidadania, em decorrência da transparência fiscal, a lição de Marcus Abraham (2016, p. 57):

Um dos grandes méritos da Lei de Responsabilidade Fiscal foi o de estimular o exercício da cidadania na área financeira, por meio de mecanismos de transparência que criou e regulamentou. Além de instituir relatórios específicos para a gestão fiscal – Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal e Prestações de Contas – e determinar sua ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos, incentiva a participação popular nas discussões de elaboração das peças orçamentárias e no acompanhamento da execução orçamentária mediante audiência pública.

A LRF alterada fortificou, assim, a transparência fiscal. Ofereceu todo um capítulo exclusivamente ao tema, quando tratou de controle e fiscalização. Passou a prever a adoção de padrões contábeis unificados, ao criar relatórios específicos (de gestão fiscal, quadrimestral e de resumos da execução orçamentária bimestral). Além disso, preconizou a divulgação de contas com maior periodicidade e detalhamento, bem assim consolidadas nacionalmente (cf. AFONSO, 2013, p. 257).

O avanço tecnológico na área das comunicações, trazido pelo meio eletrônico, foi incorporado à concepção atual da transparência fiscal, passando a consigná-lo como importante meio de divulgação de informações do setor público à sociedade, a respeito da execução orçamentária e financeira (cf. MOTTA, 2010, p. 3).

A propósito, colhe-se a lição de Flávio Rubinstein (2011, p. 899), *in verbis*:

Na era digital, a pedra de toque para assegurar o acesso da população a informações fiscais tempestivas e consistentes é a disponibilização gratuita e irrestrita destas informações na internet, ainda que como forma complementar aos meios impressos tradicionais. Também graças à revolução da informática, muitos dos custos para a efetivação de práticas de transparência fiscal caíram drasticamente nos últimos anos. E mesmo em países ou regiões com baixo uso da internet, a publicação de informações fiscais por este meio permite que estas sejam disseminadas a toda a população, de modo informal ou pela atuação da mídia impressa e de organizações não governamentais.

De fato, o impacto da tecnologia na transparência fiscal é enorme. Além de determinar diminuição de gastos, não há limites para a divulgação dos dados governamentais, que podem ser compartilhados para todo o mundo em poucos instantes, mitigando o monopólio que existia nesse

campo.

O acesso público às informações deve ser amplo, irrestrito e contemplar informações atualizadas e confiáveis sobre as projeções orçamentárias e os dados relativos à execução dos programas de governo. Outro fator relevante para que se alcance a efetiva transparência mostra-se na necessidade de que sejam disponibilizados resumos enunciados em linguagem simples, de fácil compreensão, principalmente em meios eletrônicos. Deve ser evitada a divulgação de dados em relatórios extensos, ou lacônicos, e albergando temas irrelevantes.

Discorrem a respeito dessa questão Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Barros Correia Neto, nos seguintes termos: “o atendimento do princípio da transparência alcança não só os meios ou instrumentos de disponibilização da informação, repercute também no conteúdo daquilo que se informa, isto é, na qualidade da informação prestada.” (MENDES; CORREIA NETO, 2013, p. 180).

No tocante ao inegável viés internacional da transparência fiscal, cabe lembrar Michel Haber Neto (2018, p. 25), para quem “a falta de publicidade nas contas de um país impede que os demais prevejam eventuais crises fiscais que desequilibrem suas próprias finanças públicas e impactem negativamente suas performances econômicas e a prestação de serviços públicos.” Adiante, lembra o autor alguns tratados e acordos internacionais, devidamente incorporados ao nosso ordenamento:

Ademais, inúmeros são os Tratados e Acordos Internacionais firmados pela República Federativa do Brasil que garantem o direito fundamental à transparência pública. Dentre os mais relevantes destacam-se: (i) o Pacto Internacional de Direitos Cívicos e Políticos, recepcionado no Brasil por meio do Decreto 592/1992; (ii) a Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), recepcionado pelo ordenamento jurídico pátrio por meio do Decreto 678/1992; e (iii) a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, recepcionada pela ordem jurídica pátria mediante o Decreto 5.687/2006 (HABER NETO, 2018, p. 25).

Cabe ressaltar que os tratados e acordos internacionais, quando devidamente incorporados ao nosso ordenamento, possuem, em regra, natureza jurídica de lei infraconstitucional¹.

Por fim, ressalte-se que o art. 9º da LRF autoriza os Poderes da República e o Ministério Público a promover limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias, o que, igualmente, deve ser amplamente divulgado, para que se cumpra o postulado da transparência.

Em relação a este último aspecto, tema relevante foi conduzido ao Supremo Tribunal Federal, nos autos da Medida Cautelar em Mandado de Segurança nº 34.483/RJ², requerida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro contra ato do Governador daquela unidade da federação, o qual, diante da frustração de receitas, encaminhou ofício comunicando que, em relação ao duodécimo de outubro de 2016, procederá a atraso no repasse dos recursos e parcelamento em

1 Cf. STF. Pleno. ADI/MC nº 1.480/DF, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 04-09-1997, DJ de 18-05-2001.

2 Cf. STF. Segunda Turma. MS/MC nº 34.483/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 22-11-2016, DJe de 08-08-2017.

8 (oito) vezes, a fim de promover reequacionamento das finanças públicas.

Naquele julgamento, a Suprema Corte decidiu que, à luz do art. 168 da Constituição Federal, o repasse de duodécimos até o dia 20 de cada mês constitui fundamento essencial para a permanência do estado democrático de direito, de modo que se mostra inadmissível que o Poder Executivo promova atrasos sob a justificativa apresentada.

Asseverou que, em cenário de frustração de receitas, deve ser observado o comando contido no art. 9º da LRF, de modo que o Poder Executivo deve sinalizar a diferença entre a estimativa e a receita efetivamente arrecadada, competindo aos demais Poderes e órgãos autônomos da República, promoverem, no âmbito de sua atuação, os cortes necessários para adequação às metas fiscais. No caso, facultou o desconto de 19,6% da Receita Corrente Líquida, prevista na Lei Orçamentária Anual (LOA) do Estado do Rio de Janeiro.

O julgamento traduz expressão da observância do princípio da transparência. A divulgação da frustração da receita possibilitou ao Poder Judiciário estadual a formação da prova pré-constituída, que ampara o direito líquido e certo tido por violado, e permitiu ao Supremo Tribunal Federal, em sede de cognição sumária, desde logo, no exame da medida liminar, a prolação do acórdão, com fundamento no texto constitucional e, em especial, na regra do art. 9º da LRF.

Se não houvesse observância do princípio da transparência, com a divulgação clara e tempestiva das receitas realizadas, o Poder Judiciário estadual, assim desprovido dessas informações, não teria como instruir adequadamente o *mandamus*, o que comprometeria a entrega da tutela jurisdicional *in limine*.

Desse modo, percebe-se que o princípio da transparência fiscal se encontra contemplado de forma satisfatória no plano normativo infraconstitucional, havendo ampla disciplina do tema, com as modificações havidas ao longo do tempo.

CONCLUSÕES

O ordenamento jurídico brasileiro consagra a transparência como relevante princípio da Administração Pública. Demanda das autoridades constituídas que forneçam aos cidadãos informações claras, amplas, irrestritas, de forma didática e tempestiva, conferindo maior amplitude possível ao princípio da publicidade.

No plano constitucional, há diversos dispositivos que contemplam a transparência como princípio que norteia a conduta da Administração. No tocante ao Direito Financeiro, merece destaque o disposto nos art. 165, §§ 6º e 9º, da Constituição Federal, que preconizam a edição de lei que demonstre a política financeira adotada, com observância de prazos e conteúdos mínimos.

A entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) inaugurou nova fase na Administração Pública brasileira. Atribuiu nova dimensão em termos de racionalidade e padronização das receitas e despesas, albergando os órgãos e poderes das três esferas federativas. Com as modificações introduzidas pelas Leis Complementares 131/2009 e 156/2016, notáveis avanços foram propiciados na busca da transparência fiscal, mediante adoção de sistemas

padronizados.

A tecnologia da informação incorporada à transparência fiscal proporcionou maior interação entre sociedade e governo e entre os próprios órgãos da Administração Pública, permitindo maior participação e fiscalização quanto à gestão dos recursos orçamentários.

Nesse contexto, a LRF positivou normas destinadas a conferir transparência no trato das finanças públicas e, última análise, atua como relevante instrumento para alcançar o fim maior, qual seja, o equilíbrio orçamentário.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Transparência e cidadania fiscal nos 15 anos da Lei de responsabilidade fiscal. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico**, Belo Horizonte, v. 5, n. 8, set./fev. 2015/2016.

AFONSO, José Roberto R. Transparência fiscal no Brasil: convenções e conveniências. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coord.). **Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho**. São Paulo: Fiscosoft editora, 2013.

ASSONI FILHO, Sérgio. **Transparência fiscal e democracia**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 28 out. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 82, de 27 de março de 1995**. Disciplina os limites das despesas com o funcionalismo público, na forma do art. 169 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp82.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 96, de 31 de maio de 1999**. Disciplina os limites de gastos com pessoal, na forma do art. 169 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp96.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 2 de novembro de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/

lcp131.htm. Acesso em: 2 nov. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016**. Estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio fiscal; e altera a Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei nº 8.727, de 5 de novembro de 1993, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp156.htm. Acesso em: 2 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 out. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997**. Estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9496.htm. Acesso em: 10 out. 2019.

CAMPOS, Carla. Teoria da escolha pública e seus reflexos nas vinculações de receitas. *In: Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 15, n. 90, p. 121-135, nov./dez. 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 20. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CONTI, José Maurício. Orçamento, planejamento e gestão: desafios e perspectivas. **Cadernos Jurídicos**, São Paulo v. 17. n. 45, p. 29-40, out./dez. 2016.

CORREIA NETO, Celso de Barros. As razões da lei de responsabilidade fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo**, v. 18. n. 95, p. 63-94, nov./dez. 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Lei de responsabilidade fiscal. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder. Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. II, p. 340-380.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Direito financeiro**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

HABER NETO, Michel. **Transparência fiscal & sigilo tributário**. Curitiba: Juruá, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira. Comentário ao art. 48. *In: Martins, Ives Gandra da Silva; Nascimento, Carlos Valder. Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. Transparência fiscal. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder.*

Tratado de direito financeiro. São Paulo: Saraiva, 2013. v. I, p. 177-201.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. Transparência e divulgação institucional. **Fórum de contratação e gestão pública**, Belo Horizonte, v. 9, n. 105, set. 2010.

OLIVEIRA, Maria Cristina Cesar de; DOURADO JUNIOR, Octavio Cascaes. O Direito de acesso à informação e a lei de responsabilidade fiscal. *In*: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício. **Lei de responsabilidade fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais.** Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

RUBINSTEIN, Flávio. Notas sobre a transparência fiscal no direito financeiro. *In*: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (coord). **Orçamentos públicos e direito financeiro.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 20. ed. Rio de Janeiro: Processo, 2018.

TULLOCK, Gordon; SELDON, Artuhr; BRADY, Gordon. L. **Falhas de Governo: Uma introdução à teoria da escolha pública.** Tradução de Roberto Fednt. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 2005.

Como citar: SANTOS, Guilherme Ribas da Silva; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Considerações sobre o princípio da transparência no direito financeiro. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 16, n. 1, p. 186-201, abr. 2021. DOI: 10.5433/24157-108104-1.2021v16n1p.186. ISSN: 1980-511X

Recebido em: 06/11/2019

Aprovado em: 09/05/2020