

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ANTÔNIO RICARDO VASCONCELLOS SCHMITT

O DEVER DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

**PORTO ALEGRE
2019**

ANTÔNIO RICARDO VASCONCELLOS SCHMITT

O DEVER DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

Tese apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

PORTO ALEGRE
2019

CIP - Catalogação na Publicação

Schmitt, Antônio Ricardo Vasconcellos
O Dever de Transparência Fiscal / Antônio Ricardo
Vasconcellos Schmitt. -- 2019.
208 f.
Orientador: Luiz Felipe Silveira Difini.

Tese (Doutorado) -- Universidade Federal do Rio
Grande do Sul, Faculdade de Direito, Programa de
Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, BR-RS, 2019.

1. Transparência Fiscal. 2. Tributação. 3.
Orçamentos. 4. Gastos Tributários. 5. Dever de
Informar. I. Difini, Luiz Felipe Silveira, orient.
II. Título.

ANTÔNIO RICARDO VASCONCELLOS SCHMITT

O DEVER DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

Tese apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovada em 02/07/2019

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Luiz Felipe Silveira Difini
Orientador

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Professor Doutor Igor Danilevicz

Professor Doutor Andrei Pitten Veloso

Professor Doutor Leandro Paulsen

AGRADECIMENTOS

À minha família, pelo companheirismo e pelo suporte necessário para a conclusão deste trabalho.

Ao Professor Dr. Luiz Felipe Silveira Difini, por receber este projeto em meio ao seu andamento e pelo seu desprendimento como orientador.

Ao Professor Dr. Humberto Ávila, por aceitar ser o orientador inicial e pelo incentivo incondicional ao projeto.

Ao Professor Dr. Pasquale Pistone, pela orientação recebida e por tão generosamente ter me aberto as portas junto à *Wirtschaft Universität* (WU) e ao *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD).

Às equipes do IBFD e da WU, pelo suporte, especialmente ao Dr. João Nogueira, pelas sugestões sempre pertinentes e sua atenção, assim como ao Dr. Ricardo Garcia, pelas oportunidades de discussão, à Sra. Marta Paris, por todo o auxílio, e à Sra. Renée Pestuka, em nome de todo o *staff* da WU, pela acolhida.

À Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul e à CAPES, pela oportunidade de pesquisa que me foi concedida.

Meus mais sinceros agradecimentos.

Antônio Ricardo Vasconcellos Schmitt

Bolsista CAPES/PDSE/Processo nº 88881.133727/2016-01

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo estudar o dever de transparência fiscal, partindo de uma análise histórica da evolução do que se entende por transparência fiscal para aplicá-la ao seu objeto, o *fiscus*, o plexo de relações que envolvem contribuintes e cidadãos com o Estado no desenvolvimento de sua atividade financeira, para, assim, delimitar seu escopo. Destarte, é estabelecido um conceito de transparência fiscal, com seus elementos essenciais, e identificados os seus principais processos, orçamento e tributação, que modernamente teve por desdobramentos os aspectos envolvendo os gastos tributários e o dever de informar. O conteúdo da transparência fiscal é dado pelo confronto com os princípios jurídicos e sistemas constitucionais relacionados e, em seguida, são analisados aqueles processos, seus agentes e condutas, para concluir um reexame do dever de transparência. Na segunda parte, os pontos levantados são aplicados no exame daqueles processos sob a perspectiva da transparência, chegando-se ao *status* da transparência fiscal no Brasil e como tem sido observado o dever de transparência fiscal.

Palavras-chave: Transparência Fiscal. Tributação. Orçamento. Gastos Tributários. Dever de Informar.

ABSTRACT

This paper aims to study the duty of fiscal transparency and starts from a historical analysis of the evolution of what is meant by fiscal transparency to apply it to its object, the *fiscus*, the plexus of relations that gathers taxpayers and citizens with the State in the development of its financial activity to achieve its scope. Hence, a concept of fiscal transparency is established, with its essential elements, and its main processes, budget and taxation are identified, which nowadays evolved unfolding the aspects of tax expenditures and mandatory disclosure. The content of fiscal transparency is given by confrontation with the related constitutional legal principles and systems, and, following, those processes, their agents and conducts are analyzed, to conclude a review of the duty of transparency. In the second part, the points raised are applied in the examination of those processes from the perspective of fiscal transparency, reaching the status of fiscal transparency in Brazil and how the duty of fiscal transparency has been observed.

Key words: Fiscal Transparency. Taxation. Budget. Tax Expenditures. Mandatory Disclosure.

ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias à Constituição de 1988
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADI-MC	Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> – Erosão da base e deslocamento de lucro
CbCR	<i>Country by Country Report</i> – Relatório país a país
CFC	<i>Controlled Foreign Corporation</i> – Corporação estrangeira controlada.
CGU	Controladoria Geral da União
CMO	Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DDF	Demonstrativo de Desonerações Fiscais
DGT	Demonstrativo de Gastos Tributários
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
EE	Estados
EITI	<i>Extractive Industries Transparency Initiative</i>
EMN	Empresa Multinacional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FMI	Fundo Monetário Internacional - <i>International Monetary Fund</i> (IMF)
G-20	Grupo formado pelos Ministros de Finanças e Chefes dos Bancos Centrais das 19 maiores economias mundiais e da União Europeia
IBP	<i>International Budget Partnership</i> – Associação do Orçamento Internacional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IE	Imposto sobre Exportação
II	Imposto sobre Importação

IOF	Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
LAI	Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527 de 2011
LAP	Lei da Ação Popular, Lei nº 4.717 de 1962
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LO	Lei Orçamentária
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101 de 2000
ME	Microempresa
MM	Municípios
MP	Medida Provisória
MPE	Micro e Pequena Empresa
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OECD
PPA	Plano Plurianual
PWYP	<i>Publish What You Pay</i>
RFB	Receita Federal do Brasil – Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SPE	Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TAPS	Transferências de Assistência social, Previdência e demais Subsídios.
TF	Transparência Fiscal
TJDFT	Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios
TJRS	Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
UE	União Europeia
VAT	Value Added Tax – Imposto sobre o valor adicionado (IVA)

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Representatividade das Receitas Tributária e Previdenciária para cobertura das Despesas Obrigatórias e Discricionárias **Erro! Indicador não definido.**

Quadro 2 – Representatividade das Despesas Discricionárias no orçamento..... **Erro! Indicador não definido.**

Quadro 3 – Representatividade das emendas parlamentares em relação às Despesas Total e Discricionária **Erro! Indicador não definido.**

Quadro 4 – Relação entre Créditos Adicionais e o valor inicial do orçamento..... **Erro! Indicador não definido.**

Quadro 5 – Representatividade do cancelamento em relação aos créditos abertos no orçamento..... **Erro! Indicador não definido.**

Quadro 6 – Percentual do que foi efetivamente pago do orçamento no ano. **Erro! Indicador não definido.**

Quadro 7 – Valor dos restos a pagar de cada orçamento. **Erro! Indicador não definido.**

Quadro 8 – Representatividade do contencioso e da dívida perante a carga tributária administrada **Erro! Indicador não definido.**

Quadro 9 – Evolução e impacto dos riscos fiscais da União entre 2013 e 2017.. **Erro! Indicador não definido.**

Quadro 10 – Indicadores de Sonegação **Erro! Indicador não definido.**

Quadro 11 – Carga Tributária Bruta (CTB) e Líquida (CTL), Transferências de Assistência e Previdência Social e Subsídios (TAPS) e Pagamento Líquido de Juros no Brasil e em países selecionados em 2007 **Erro! Indicador não definido.**

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	JUSTIFICATIVA	Erro! Indicador não definido.
1.2	OBJETO	Erro! Indicador não definido.
1.3	MÉTODO.....	Erro! Indicador não definido.
1.4	PLANO	Erro! Indicador não definido.
2	A DOGMÁTICA DA TRANSPARÊNCIA FISCAL	16
2.1	EVOLUÇÃO	16
2.1.1	A perspectiva histórica	16
2.1.2	O debate político-filosófico	Erro! Indicador não definido.
2.1.3	A Constitucionalização da Transparência	Erro! Indicador não definido.
2.1.4	A Transparência como um direito	Erro! Indicador não definido.
2.2	DEFINIÇÃO	17
2.2.1	Pré-compreensão	17
2.2.2	Normatização	18
2.2.3	Exclusões e inclusões – Lei de Acesso à Informação	18
2.3	O CONTEÚDO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL	18
2.3.1	Condicionantes	18
2.3.1.1	Princípio Democrático	18
2.3.1.2	Atividade Financeira do Estado e Sistema de Competências	19
2.3.1.3	Sigilo Fiscal	19
2.3.2	Princípio Imbricado – Publicidade	19
2.3.3	Princípios Condicionados	20
2.3.3.1	Legalidade.....	20
2.3.3.2	Impessoalidade	20
2.3.3.3	Moralidade.....	20
2.3.3.4	Eficiência	20
2.3.3.5	Liberdade	20
2.3.3.6	Igualdade	21
2.4	OS INSTRUMENTOS DA TRANSPARÊNCIA FISCAL.....	21
2.4.1	Perspectiva da justiça distributiva	Erro! Indicador não definido.

2.4.1.1	Orçamento.....	Erro! Indicador não definido.
2.4.1.2	Benefícios Fiscais.....	Erro! Indicador não definido.
2.4.2	Perspectiva da justiça contributiva.....	Erro! Indicador não definido.
2.4.2.1	A realização do sistema tributário.....	Erro! Indicador não definido.
2.4.2.2	O dever de informar.....	Erro! Indicador não definido.
2.5	OS SUJEITOS E AS CONDUITAS TENDENTES À CONCRETIZAÇÃO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL	21
2.5.1	Entes públicos.....	21
2.5.2	Os particulares	22
2.5.2.1	Contribuintes	22
2.5.2.2	Não contribuintes.....	22
2.6	CONCLUSÕES INICIAIS.....	23
3	A PRÁTICA DA TRANSPARÊNCIA FISCAL	25
3.1	ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	25
3.1.1	A elaboração do Orçamento	Erro! Indicador não definido.
3.1.1.1	Uma visão externa sobre o Orçamento no Brasil – aspectos formais, procedimentais e materiais da transparência	Erro! Indicador não definido.
3.1.1.2	O aspecto finalístico	Erro! Indicador não definido.
3.1.1.3	O aspecto pessoal.....	Erro! Indicador não definido.
3.1.1.4	Aspectos formais e procedimentais	Erro! Indicador não definido.
3.1.2	A Execução do Orçamento	Erro! Indicador não definido.
3.1.2.1	Alteração do Orçamento.....	Erro! Indicador não definido.
3.1.2.2	O cumprimento do orçamento	Erro! Indicador não definido.
3.1.3	Orçamento, transparência e corrupção	Erro! Indicador não definido.
3.1.4	Conclusões Parciais	Erro! Indicador não definido.
3.2	BENEFÍCIOS FISCAIS E SUA DIVULGAÇÃO	26
3.2.1	Problematização: o uso dos benefícios fiscais para concretização da função de incentivo – o IPI e o ICMS	Erro! Indicador não definido.
3.2.2	A relação dos benefícios fiscais com os princípios constitucionais e com a função de incentivo	Erro! Indicador não definido.
3.2.2.1	Legalidade.....	Erro! Indicador não definido.
3.2.2.2	Impessoalidade	Erro! Indicador não definido.

3.2.2.3	Moralidade.....	Erro! Indicador não definido.
3.2.2.4	Publicidade.....	Erro! Indicador não definido.
3.2.2.5	Eficiência.....	Erro! Indicador não definido.
3.2.2.6	Sigilo Fiscal	Erro! Indicador não definido.
3.2.3	A prática internacional	Erro! Indicador não definido.
3.2.3.1	Os princípios recomendados pela OCDE	Erro! Indicador não definido.
3.2.3.2	A proteção do sigilo	Erro! Indicador não definido.
3.2.3.3	A atuação da Comissão Europeia no controle dos incentivos	Erro! Indicador não definido.
3.2.4	Conclusões parciais.....	Erro! Indicador não definido.
3.3	REALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	27
3.3.1	A transparência estática do sistema tributário	27
3.3.1.1	Análise comparativa	Erro! Indicador não definido.
3.3.1.2	Análise interna.....	Erro! Indicador não definido.
3.3.2	A transparência dinâmica do sistema tributário	28
3.3.2.1	O resultado particular do sistema tributário e a Lei 12.741/2012	Erro! Indicador não definido.
3.3.2.2	O resultado potencial do sistema tributário	Erro! Indicador não definido.
3.3.2.3	O resultado efetivo do sistema tributário.....	28
3.3.3	Conclusões Parciais	Erro! Indicador não definido.
3.4	DEVER DE INFORMAR	28
3.4.1	Problematização: A Medida Provisória 685/2015	Erro! Indicador não definido.
3.4.1.1	Quem deve informar.....	Erro! Indicador não definido.
3.4.1.2	O que deve ser informado	Erro! Indicador não definido.
3.4.1.3	Quando informar.....	Erro! Indicador não definido.
3.4.1.4	Como informar.....	Erro! Indicador não definido.
3.4.1.5	Penalização e eficácia	Erro! Indicador não definido.
3.4.2	A prática internacional	Erro! Indicador não definido.
3.4.2.1	Quem deve informar.....	Erro! Indicador não definido.
3.4.2.2	O que deve ser informado	Erro! Indicador não definido.
3.4.2.3	Quando informar.....	Erro! Indicador não definido.
3.4.2.4	Como informar.....	Erro! Indicador não definido.

3.4.2.5 Penalização e eficácia	Erro! Indicador não definido.
3.4.3 Conclusões parciais.....	Erro! Indicador não definido.
4 CONCLUSÕES FINAIS.....	29
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	31

1 INTRODUÇÃO

A tese ora defendida sustenta que o dever de transparência fiscal corresponde a um dever de prestação de informação estruturada dirigido para e pelo princípio democrático. Como seu corolário, esses elementos são determinantes para a avaliação do cumprimento desse dever. Sua construção parte de uma análise histórica que identifica o contínuo aprofundamento dos padrões de estruturação dos principais processos que constituem o *fiscus*, tributação e gasto público, ao lado da sua submissão ao princípio da legalidade, manifestação do princípio democrático. Tal análise também permite constatar a ampliação do espectro dos destinatários das informações resultantes daqueles processos, decorrência da democracia. Essa evolução acabou por constitucionalizar aqueles processos, assim como os desdobrou, conferindo tratamento específico para a elaboração e a execução orçamentária, os gastos tributários ou benefícios fiscais, e o dever de informar (*mandatory disclosure*). Paralelamente, registra-se o debate político-filosófico que permeou essa evolução e o tratamento da transparência como um direito, chegando até sua normatização, cujo conteúdo e alcance são estabelecidos em confronto com os princípios jurídicos e os sistemas constitucionais a ela relacionados.

A transparência tem sido considerada como o tema dominante do discurso público atual¹, tendo sido alçada, ainda que no ambiente organizacional das instituições privadas, à condição de mito e metáfora². Essa adjetivação aponta para uma idealização do tema, conduzindo até à discussão sobre sua possibilidade de concretização e sua razão de ser³. O questionamento da transparência, porém, se deu, principalmente, em razão de sua valorização, e a ênfase a ela conferida mostra-se, em especial, a partir da última década do século passado, tendo como ponto de partida, mais exatamente, a transparência fiscal.

¹ “Nos dias atuais não há mote que domine mais o discurso público do que o tema da transparência. Ele é evocado enfaticamente e conjugado sobretudo com o tema da liberdade de informação. A exigência de transparência, presente por todo lado, intensifica-se de tal modo que se torna um fetiche e um tema totalizante, remontando a uma mudança de paradigma que não se limita ao âmbito da política e da sociedade.” (HAN, 2017, p. 9).

² Como colocam Christensen e Cornelissen (2015, p. 132).

³ Ver, por exemplo, Fenster (2006, p. 893).

Do ponto de vista jurídico, por exemplo, o STF associa a TF à relação fisco-contribuinte ou à publicidade, simplesmente.

Na decisão prolatada na ADI 2588 (BRASIL, 2013a), versando sobre a constitucionalidade de normas que determinavam o momento de imputação, à pessoa jurídica nacional, de lucros apurados por pessoa jurídica coligada ou controlada e sediada no exterior, a noção de transparência fiscal foi usada para dar contornos à relação contribuinte-fisco, em especial quando tal relação envolvesse pessoa jurídica coligada ou controlada com sede em paraíso fiscal.

A noção mais comum relativa à Transparência relaciona-a à publicidade. Isso pode ser observado na decisão proferida na ADI 2198⁴ (BRASIL, 2013b), apreciando norma determinando a divulgação, pelo Tribunal de Contas da União, de dados tributários e financeiros dos entes federados, com ênfase em aspectos da execução orçamentária. A mesma passagem é encontrada na decisão prolatada quando da apreciação da ADI 2444 (BRASIL, 2014), em que se analisava a obrigação de divulgação de contratos de obras públicas determinada em lei de iniciativa do poder legislativo. Igualmente, ao apreciar a ADI 1923 (BRASIL, 2015), relativa ao marco legal das Organizações Sociais, na parte em que analisa o procedimento da Administração para celebrar contrato de gestão com essas entidades, o Tribunal associou a publicidade com a Transparência.

A relação contribuinte-fisco também foi analisada sob o enfoque da transparência fiscal na ADI 2859 (BRASIL, 2016a), quando foi apreciada a constitucionalidade de norma, autorizando a quebra de sigilo bancário pelo fisco independentemente de autorização judicial. Nessa oportunidade, concluiu, a Corte Constitucional, pela constitucionalidade da previsão, embasando-se o voto do relator na obra de Ricardo Lobo Torres (2001⁵; 2005) e no movimento internacional pela transparência.

Pode-se dizer, portanto, que, embora sem uma definição clara de transparência fiscal, isso não tem se constituído em obstáculo para seu

⁴ Em passagem com o seguinte teor: “3. A norma não representa desrespeito ao princípio federativo, inspirando-se no princípio da publicidade, na sua vertente mais específica, a da transparência dos atos do Poder Público. Enquadra-se, portanto, no contexto do aprimoramento da necessária transparência das atividades administrativas, reafirmando e cumprindo, assim, o princípio constitucional da publicidade da administração pública (art. 37, **caput**, CF/88)” (BRASIL, 2013b, p. 2).

⁵ O Princípio da Transparência no Direito Financeiro.

reconhecimento e invocação. Ainda que vagamente classificada como princípio implícito e, mais especificamente, associada à publicidade, a Transparência tem sido invocada para justificar decisões envolvendo a constitucionalidade de normas e as condutas de entes públicos.

Ricardo Lobo Torres (2001) trata-a como “..um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade”.

Há mesmo uma visão ufanista da transparência fiscal entre nós, pois só há menção aos seus aspectos positivos, desprezando os problemas na sua concretização. Veja-se, por exemplo, Fenster (2015), que parte de uma teoria comunicacional para fazer a crítica a partir da análise do emissor, mensagem e receptor.

2 A DOGMÁTICA DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

2.1 EVOLUÇÃO

2.1.1 A perspectiva histórica

Historicamente, o enfoque não foi só relativo ao gasto público, mas também quanto aos tributos, como se observa em relação ao princípio da legalidade, observando-se uma evolução no aperfeiçoamento dos 2 principais processos que integram a atividade financeira do estado. E essa evolução teve por tônica uma ampliação dos destinatários da informação assim como uma ampliação de sua participação na gênese dessas atividades, as leis que estabelecem a cobrança de tributos e a elaboração do orçamento.

Mais recentemente, a partir de 2008, por ocasião da crise financeira mundial, outros aspectos do sistema de tributação entraram em foco, como os gastos tributários (e.g. caso Apple) e o dever de informar, ou *mandatory disclosure*, tendo como exemplo as leis nesse sentido nos países que implementaram esse controle, aspectos enfrentados pela OCDE no BEPS.

O debate político-filosófico tem como sustentação a democracia e a liberdade de acordo com a abordagem de Honneth (2014), mas observa-se

uma tensão em relação à administração pública burocrática, cuja fonte de poder consistiria na transformação do saber oficial em um saber secreto, como sugere Weber (1999, p. 565).

Ocorreu também a constitucionalização dos principais sistemas da atividade financeira, orçamento e gasto público de um lado e tributação de outro. No Brasil, o sistema tributário, a partir da instituição da República, veio instituído na Constituição em conjunto com a repartição de competências e com o estabelecimento das imunidades e das limitações à tributação.

Como um direito, a transparência é reconhecida como um direito à informação de ordem político-constitucional, tanto lá fora (BOVENS, 2002) como aqui (TORRES, 2001). Esse direito à informação levou ao desenvolvimento das Leis de Acesso à Informação (LAI).

2.2 DEFINIÇÃO

2.2.1 Pré-compreensão

O '*fiscus*' de Baleeiro e os fatores que alteram seu *status*: tributação, especialmente nas circunstâncias do Brasil, de um regime semi-rígido de competências, e gasto público. O crédito público não foi considerado porque sua transparência é inerente e porque a transparência fiscal nesse ponto, está diretamente relacionada à demonstração da capacidade de pagamento do ente público, por meio da elaboração e execução orçamentárias.

Como resultado da ampliação dos destinatários da informação e da sua participação nos processos de tributação (principalmente levando em conta a relevância da tributação sobre o consumo), e gasto público, bem como sua formalização e constitucionalização, e de modo a evitar os problemas suscitados por Fenster e Han, chega-se ao conceito inicial: a disponibilização, por quem tem a competência para fazê-lo, de modo acessível e oportuno, das informações sobre a obtenção de recursos e seu emprego, pelo ente público, ordenadas segundo um padrão previamente estabelecido e ditado pela estrita legalidade, destinadas a todos os envolvidos na relação fiscal, contribuintes ou não, de modo a justificar o exercício de seus direitos democráticos.

2.2.2 Normatização

Aspectos constitucionais: geral: art. 5º, XIV e XXXIII e 37; tributação: art. 146, III, 'a' (estática) e 150, § 5º (dinâmica); dos gastos tributários: 150, § 6º - estática, e dinâmica - 165, § 5º; e do gasto público - art. 165, especialmente seu § 9º, e 163.

2.2.3 Exclusões e inclusões – Lei de Acesso à Informação

Pela formalização dos processos, em relação à transparência fiscal, a LAI passa a ter um caráter residual, uma válvula de escape.

2.3 O CONTEÚDO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

O conteúdo é dado pela delimitação recíproca dos princípios e pela visão sistêmica das competências tributárias.

2.3.1 Condicionantes

2.3.1.1 Princípio Democrático

Em um estado financiado substancialmente por recursos de ordem tributária, com as principais fontes de tributação estabelecidas no texto constitucional⁶, ao lado de uma rígida destinação das despesas, o “contrato social” formatado na Constituição traduz uma vinculação muito mais estreita entre recursos e despesas. Considerado o ambiente democrático, isso impõe uma visibilidade de todas as partes. Assim, do mesmo modo como fica submetida ao escrutínio público a destinação dos recursos, a sua correta arrecadação também. Isto traz, sob a ótica da transparência, novos requisitos quanto à demonstração dos recursos destinados ao financiamento das demandas sociais, com obrigações para estado e contribuintes.

⁶ Os impostos e contribuições discriminados na Constituição responderam por mais de 90% da carga tributária de 2016, conforme Tabela 1 (no texto constou 2) - p. 151.

2.3.1.2 Atividade Financeira do Estado e Sistema de Competências

A visão de contrato social é reforçada pelo sistema de competências, que fez constar na Constituição os principais tributos de cada ente, previsão que acabou por não confirmar a rigidez da discriminação de receitas, dada a competência residual da União, especialmente quanto a contribuições, mas a vinculação entre receita e despesa, ‘a regra do jogo’. Isso é reforçado pela representatividade da Receita Tributária e Previdenciária (RTP) em relação às despesas não financeiras, sendo que mesmo em alguns exercícios (2002 e 2004), o déficit do crédito público foi suprido pela RTP. Essa relação de interdependência também é explicada por Murphy e Nagel (2005).

2.3.1.3 Sigilo Fiscal

De outro lado, a transparência é condicionada pelo sigilo fiscal, como posto por diversos autores e manifestação do STF, a partir da proteção da privacidade e intimidade, mas essa discussão não tem sido propriamente enfrentada, seja pela necessidade de discriminar as informações produzidas pela AT daquelas que ela vai buscar em outras fontes, seja porque os dados a que dizem respeito os tributos têm disposição expressa de publicação⁷ e porque, pela LC 131/2009, que introduziu o art. 48-A na LRF, todos os atos relativos à arrecadação, lançamento e recebimento de receitas devem ser disponibilizados ao acesso público.

2.3.2 Princípio Imbricado – Publicidade

A diferenciação entre publicidade e transparência corresponde, em linhas gerais à distinção entre ato e processo ou procedimento.

⁷ Lei 6.404/76, arts. 176 e 187.

2.3.3 Princípios Condicionados

2.3.3.1 Legalidade

A relação direta entre informação estruturada dada a partir da legalidade perpassa todo o trabalho, razão pela qual não é esse o aspecto abordado aqui especificamente, mas a persecução e realização dos fins constitucionalmente estabelecidos a partir da contribuição da sociedade, a busca do bem comum.

2.3.3.2 Impessoalidade

Verificada tanto na aplicação do sistema tributário como na destinação dos recursos, assim como em relação aos gastos tributários.

2.3.3.3 Moralidade

O sistema tributário deve traduzir uma moralidade implícita, que para Tipke (2012, p. 21) só é atingida na tributação da renda, assim como só a moralidade no emprego dos recursos permite inspirar a moralidade dos contribuintes (TIPKE, 2012, 112).

2.3.3.4 Eficiência

Somente a exposição das informações de obtenção dos recursos públicos e sua destinação como resultado do processo orçamentário democraticamente decidido darão a conhecer a eficiência do ente público.

2.3.3.5 Liberdade

Seguindo a orientação de Honneth (2014), de modo a permitir a construção da eticidade democrática, o perceber-se no outro, o que faz pressupor uma contribuição de cada um de acordo com os ditames do contrato social.

2.3.3.6 Igualdade

A transparência fiscal é fundamental para que se possa aferir a aplicação uniforme (igualdade formal ou perante a lei) e regular (material ou a quem e como foi aplicada, igualdade na lei).

2.4 OS INSTRUMENTOS DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

Examinados a partir de sua normatização, seja em termos do padrão e dos procedimentos relativos a orçamento, benefícios e sistema tributário, que retratam sua estática, a formulação das respectivas leis, como sua dinâmica, seus resultados, e, o dever de informar, examinado quanto a seu fundamento e possível padrão a ser adotado.

2.5 OS SUJEITOS E AS CONDUTAS TENDENTES À CONCRETIZAÇÃO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

2.5.1 Entes públicos

Em relação à tributação em abstrato, os entes públicos devem observar o processo legislativo, a publicidade, o padrão formal estabelecido, descrevendo a hipótese de incidência, a anterioridade, assim como os princípios da capacidade contributiva e isonomia. Na descrição da hipótese de incidência, deve ainda observar a coerência sistêmica decorrente do sistema de repartição de competências de matriz constitucional, adequando-a aos contornos constitucionais.

Já a transparência relativa à exigência e à arrecadação de tributos deve adequar-se ao padrão estabelecido no art. 150, § 5º, evidenciando o potencial de arrecadação do sistema (resultado potencial), o resultado particular e o resultado efetivo, de modo a dar a conhecer a eficiência da administração tributária.

Quanto aos benefícios fiscais, importa para sua aplicação que a legislação claramente identifique o critério pelo qual se dá a atenuação da

tributação, também para fins de sua justificação, permitindo uma análise de eficiência da desoneração e de sua adequação ao contrato social, tendo como parâmetro a estrita legalidade como manifestação da vontade geral plasmada na lei.

Sobre o orçamento, importa a observância do padrão consolidado e do devido processo legislativo, bem como sua atualidade, representando não só a tempestividade da decisão, como sua representatividade da opção política presente, não pretérita. Já em relação à sua execução, considerada a mutabilidade decorrente do tratamento do orçamento como lei formal e não tanto como programa, as alterações devem ser suficientemente motivadas.

2.5.2 Os particulares

2.5.2.1 Contribuintes

Os contribuintes têm o que seria respectivo ao dever fundamental de pagar tributos em decorrência da previsão constitucional vinculando-os ao cumprimento das atividades estatais. Também são os primeiros fiscais da transparência do sistema tributário, seja da legislação (estática), seja da atuação da AT, de modo revelar o tratamento isonômico dos contribuintes, evitando a concorrência desleal. O mesmo se verifica em relação ao controle das desonerações. Quanto ao orçamento, seu interesse aparece no que diz respeito ao investimento público em obras de infraestrutura que facilitem a realização de suas atividades e na destinação justificada dos recursos por eles providos ao ente público.

2.5.2.2 Não contribuintes

Não contribuintes: legitimidade para exigir a observância dos demais na realização de um sistema tributário calcado no consumo e de modo a prover os recursos para serviços e contrapartidas estatais de que são dependentes, como se verifica quanto à seguridade social, e que devem constar no orçamento, assim como em relação aos investimentos públicos.

2.6 CONCLUSÕES INICIAIS

Ainda que a transparência seja uma máxima social recente, a transparência fiscal deita suas raízes nos primórdios da organização do estado. De início, associada, em especial, ao gasto público, em uma época em que o tributo como fonte de financiamento tinha importância menor, seja porque fosse comum a extorsão de outros povos, seja porque a exigência de tributos se desse mais sobre certas classes de pessoas, em geral sem os mesmos direitos reconhecidos aos cidadãos, seja porque a atuação dos cidadãos fosse mais participativa mediante prestações voluntárias ou prestando serviços diretamente. Essa situação alterou-se quando os tributos se tornaram fonte significativa de financiamento do estado, intensificou-se com o manejo do crédito público como fonte de financiamento e consolidou-se com a inserção de receitas e despesas no orçamento, servindo esse instrumento com um espelho da atividade financeira do estado. Se até certo momento esse demonstrativo servia principalmente aos financiadores e como mecanismo de planejamento, com a disseminação dos regimes democráticos, o orçamento passa a sofrer o escrutínio geral. Fenômeno semelhante se verificou em relação aos requisitos formais estabelecidos para os instrumentos de tributação, como decorrência da generalização da cobrança de tributos.

Esses processos, tributação e orçamento, deste modo, traduzem o *fiscus*, o plexo de relações que constituem a atividade financeira do estado, e a transparência corresponde à descrição desse objeto de acordo com os padrões formalizados ao longo de todo o desenvolvimento daqueles processos, destinados a informar uma base cada vez mais ampla de destinatários, como consequência da disseminação dos regimes democráticos e da justificativa da atuação do Estado Democrático de Direito.

Sob essa perspectiva, veja-se, por exemplo, em relação ao sistema tributário, que, com a instituição do regime democrático, a transparência passa a ter como destinatários, além dos contribuintes, os demais cidadãos. No Brasil, isso também é determinado por outro fator: a predominância de tributos sobre o consumo, cujo ônus recai sobre toda a população de modo mais uniforme. Some-se a isso a discriminação constitucional de competências que, embora possa ter tido outra origem, acabou por estabelecer uma expectativa

quanto à repartição das fontes de financiamento das atividades do estado e da concretização das respectivas hipóteses de incidência. Assim, justificam-se os elementos essenciais do conceito adotado para a transparência fiscal, o dever de informação estruturada segundo padrões previamente estabelecidos, determinados pelo princípio da legalidade, e por isso de raiz democrática, e orientado para justificar as decisões de contribuintes, cidadãos e administrados, bem como o exercício de seus direitos democráticos.

Com a atribuição da função de incentivo ao estado como indutor do desenvolvimento, ganhou relevância o manejo dos benefícios fiscais como meio de fomentar determinadas atividades e o desenvolvimento da economia, e seu controle e publicidade não só foi integrado ao processo orçamentário, como também recebeu requisitos formais à semelhança do que já se verificara com os tributos e com o gasto público. Todas essas exigências são cabíveis em relação ao ente público e servem para demonstrar o cumprimento dos princípios que devem nortear a administração pública, de um lado, e, por a transparência retratar os requisitos exigidos em relação a contribuintes e administrados, a observância dos principais critérios de justiça contributiva e distributiva, a liberdade e a igualdade, o que suscita um reexame da questão do sigilo fiscal sob a perspectiva da transparência fiscal. Assim, por retratar a observância dos princípios inerentes à administração pública, a transparência fiscal constitui-se em condição de procedibilidade do Estado Democrático de Direito.

Modernamente, a dependência dos tributos como fonte de financiamento, a essencialidade das prestações estatais, as crises econômicas com repercussão na arrecadação dos estados e a competição entre estados pela atração de investimentos têm gerado a possibilidade de adoção de mecanismos de evasão fiscal, ao lado de planejamentos tributários agressivos como instrumento de disputa entre os agentes econômicos. Isso suscitou a adoção de um novo meio de transparência, o dever de informar, tratado internacionalmente como *mandatory disclosure* (divulgação obrigatória). Esse dever também tem sua justificativa na reciprocidade da transparência. Não há sentido em exigir a transparência da parte do ente público e relativizá-la em relação ao contribuinte. Assim, o dever de transparência constitui-se também como um dever de relação entre ente público, contribuintes e demais cidadãos,

na contribuição recíproca de arrecadação e fiscalização no emprego dos recursos públicos.

3 A PRÁTICA DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

A análise da prática permite a verificação dos 2 aspectos essenciais, a observância de um padrão determinado pela legalidade quanto às informações disponibilizadas ou a serem disponibilizadas, e por isso condizente com a manifestação democrática, e a finalidade, a tomada de decisões e o exercício dos direitos democráticos.

3.1 ELABORAÇÃO E EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Em relação ao orçamento, verifica-se que o padrão é tido como satisfatório em uma comparação internacional, ressalvado o ponto relativo à formulação do cenário macroeconômico, elaborado de modo unilateral, conduzindo à não confirmação das previsões e da efetivação da receita. Outra ressalva que cabe ser feita é quanto à inclusão das empresas estatais apenas no tocante aos investimentos. Do ponto de vista da execução, o padrão é deficiente pela não disponibilização de informação agregada específica nos casos de execução indireta, embora haja seu registro em sistemas desvinculados do fluxo de informação próprio do processo orçamentário.

Porém, quanto à causa final, é quase insignificante o poder deliberativo dos agentes políticos, os Poderes que elaboram suas propostas e o Parlamento que sobre elas delibera. Por força da vinculação de recursos, da significância das despesas obrigatórias e por manejo do crédito público em uma política de financiamento expansionista, a quase totalidade das despesas não traduz uma opção política fruto do exercício do mandato outorgado pela via democrática passível de confirmação ou rejeição. Quando muito, a transparência do processo orçamentário viabiliza uma correção de rumo próprio dos financiadores, credores do estado, pela via da aceitação ou rejeição do crédito público. Talvez pelo desinteresse decorrente do reduzido poder deliberativo, a TF não tenha se mostrado eficiente para detectar casos de corrupção.

A finalidade também não se confirma no aspecto do planejamento, dada à sua característica de lei formal, com abertura de créditos adicionais principalmente nos 2 últimos meses do exercício e geralmente sem externar sua motivação. Igualmente não se confirma quanto à execução, seja pelo valor efetivamente pago no exercício, seja pelo crescimento contínuo dos restos a pagar.

Registre-se que o benchmark internacional não computa, para fins do índice levantado, a observância do rito quanto à tempestividade da propositura e aprovação do orçamento, não sendo raro seu descumprimento.

3.2 BENEFÍCIOS FISCAIS E SUA DIVULGAÇÃO

Aqui, verifica-se uma deficiência no padrão que não permite a correta avaliação do impacto das desonerações por não permitir avaliar a eficiência da medida, o que já começa pela não identificação do beneficiário.

Em relação a alguns tributos, como o IPI e o ICMS, as exceções à estrita legalidade são usadas para não dar a devida publicidade à medida.

O IPI porque a redução da alíquota por ato do poder executivo passa a ser tratada como o normal da tributação, em vez de ser tomado como parâmetro a alíquota fixada em lei, e por isso deixa de constar no DGT, além de, junto com os demais tributos ditos extrafiscais, estar excepcionado da previsão do art. 14 (impacto só aparece no demonstrativo das desonerações instituídas daquele exercício, não precisa comprovar previsão na estimativa de receita e nem ser acompanhada de medidas compensatórias). E o ICMS porque os benefícios aprovados em convênio não observam, em seu encaminhamento à Assembleia Legislativa, a previsão do art. 14 da LRF. Normalmente isso consta na exposição de motivos do diploma de implementação do benefício na legislação, mas não é publicizado.

Não se justifica, para a grande parte dos casos, a invocação do sigilo para não divulgação dos beneficiários, o que tem sido relativizado por alguns órgãos da AT, pois o resguardo da situação econômica e financeira do sujeito passivo, ou sobre a natureza e estado de seus negócios não tem relação direta com o alívio fiscal, e para quase todos os dados que traduziriam algum desses

aspectos não há proteção do sigilo, ao contrário, há obrigação de divulgação pela via do balanço, de acordo com a Lei 6404/76. Apenas em relação aos contribuintes pessoas físicas, e apenas quanto aos benefícios não aparentes, caberia a opção do contribuinte de invocar o sigilo. Além disso, a prática internacional não demonstra haver conexão entre proteção da intimidade ou privacidade e sigilo fiscal, que representa uma salvaguarda, mas que não impede a divulgação dos beneficiários.

Não se constata a observância dos princípios sugeridos pela OCDE no tocante ao escrutínio pelo poder legislativo na concessão de todos os benefícios.

3.3 REALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Pode-se analisar a transparência do sistema em abstrato, como descrito tão somente (estática) e transparência do sistema em funcionamento (dinâmica).

3.3.1 A transparência estática do sistema tributário

No tocante à estática da TF, embora não haja significativos questionamentos formais sobre a aplicação da legislação tributária (consultas), o nível de contencioso tributário administrativo e judicial, assim como o montante da dívida tributária na comparação com outros países de carga tributária semelhante ou de mesma matriz normativa revelam as dificuldades para implementação do sistema tributário, especialmente no que diz respeito à coerência interna do sistema tomado desde a Constituição até as leis ordinárias, como demonstram o porte dos questionamentos perante o STF, assim como sua continuidade.

A concepção do sistema, com diversos tributos de diferentes entes federados sobre a mesma base econômica, notadamente o consumo, assim como a adoção de sistemas incompletamente não-cumulativos para alguns desses tributos e a tributação em fases estanques faz com que não se torne possível a aferição plena da carga tributária sobre bens e serviços em cada

operação, não havendo a suficiente transparência para o consumidor de bens e serviços sobre o ônus por ele suportado nessas condições.

3.3.2 A transparência dinâmica do sistema tributário

Do ponto de vista da dinâmica do sistema tributário, o maior entrave para os fins últimos da transparência consiste na inexistência de informação quanto ao potencial do sistema tributário, o que pode ser avaliado indiretamente a partir da estimativa da brecha fiscal, hiato tributário ou *tax gap* e da quantificação dos benefícios fiscais.

3.3.2.3 O resultado efetivo do sistema tributário

Ao se analisar o produto da distribuição dos recursos arrecadados, o resultado da dinâmica do sistema é o de um estado fiscal desnecessariamente distributivo, pois calca a tributação sobre o consumo, regressivamente em relação à renda, portanto, para redistribuir, e sem que se possa precisar a equidade da redistribuição. Mesmo sem considerar o pagamento de juros, o que resta para a prestação de serviços públicos e investimento é pouco na comparação com outros países.

3.4 DEVER DE INFORMAR

Em relação ao dever de informar, tem relevância a sua fundamentação na vinculação ao dever de pagar tributos como decorrência do contrato social plasmado na Constituição prevendo fontes de arrecadação (tributos) e prestações positivas, especialmente no caso de previdência e assistência social, além de saúde e educação, que têm recursos vinculados.

O que se observou foi uma deficiência no padrão de informação que foi proposto pela MP 685/2015 em relação ao standard internacional.

4 CONCLUSÕES FINAIS

A primeira parte definiu a transparência fiscal como um dever de informação estruturada, porque obediente a um padrão determinado, estabelecido pela estrita legalidade, reconduzindo a origem do instituto ao princípio democrático, por extensão, que é igualmente seu fim, verificado pela sua evolução histórica e pelas normas que conformam os processos de obtenção de recursos e do gasto público. O processo do gasto público ganhou sua última forma no orçamento e a obtenção de recursos, considerando as fontes de financiamento do estado, tem seu esteio no processo de tributação, que se desdobrou, mais recentemente, nos aspectos dos gastos tributários e dever de informar, ou *mandatory disclosure*, que ganharam sua especificidade e relevância com a crise financeira mundial verificada a partir de 2008. Esses foram os aspectos, por sua relevância e importância crescente, avaliados na segunda parte sob o crivo dos elementos definidores da transparência fiscal, basicamente segundo o padrão determinado para a informação sobre aqueles processos e a finalidade a que deveria se prestar tal informação, reconduzida a sua mesma origem.

Com o manejo de tais elementos foi possível verificar que o dever de transparência em relação ao processo de orçamento demonstra ser ela de parca utilidade, sem conseguir atender à finalidade do instituto, prestando-se mais à elucidação da posição financeira do estado do que à confirmação de uma diretriz política atual e consistente, tendo em vista a predominância das despesas obrigatórias constitucionalizadas e a possibilidade de livre alteração do orçamento durante sua execução. Isso só tem afastado o interesse pelo acompanhamento de elaboração e execução do orçamento, o que pode explicar a sua baixa efetividade para fins de combate à corrupção.

Quanto à divulgação dos benefícios fiscais, igualmente não se confirma a finalidade da transparência fiscal, pois a situação legal e a prática administrativa, especialmente quanto ao sigilo fiscal, têm tornado bastante opaco o conhecimento de seu emprego e utilização, assim como de sua contribuição para a consecução dos fins constitucionalmente prestigiados, principalmente pela inviabilidade de sua vinculação aos beneficiários. Não bastasse isso, o entendimento relativo aos tributos ditos extrafiscais tem

afastado até a divulgação de sua quantificação, apontando contradição entre a previsão da LC 101/2000 e a Constituição a partir do princípio da legalidade sob a perspectiva democrática situada na raiz da transparência fiscal.

O sistema tributário, porém, parece ser a parte do *fiscus* menos transparente. A representatividade do contencioso administrativo, o tamanho da dívida inscrita e a extensão do questionamento judicial em abstrato sinalizam a dificuldade de aplicação da legislação tributária. Esta evidência, em contraste com um modelo doutrinário e legal já bastante depurado, apontam um problema de (in)coerência sistêmica, em relação ao padrão esperado da informação, que não consegue transpor corretamente para a lei estrita a matriz constitucional, especialmente na adequação do exercício das diversas competências atribuídas aos entes federados. Por outro lado, o resultado do sistema tributário, seja sob o enfoque particular ou potencial não tem sido satisfatoriamente enfrentado pela administração tributária, que tem se limitado a divulgar o resultado absoluto, sem atender, portanto à finalidade da transparência, pois não permite conhecer o resultado particular do sistema, menos ainda se ele é eficaz ou se a atuação ente público na sua implementação é eficiente.

Também não tem havido a compreensão da importância e da relevância da participação do contribuinte na realização do sistema tributário. A única tentativa de estabelecer a reciprocidade decorrente de um sistema tributário integrante do pacto constitucional não revelou esse enfoque, tendo sido abortada, a princípio por um descompasso entre o padrão que seria instituído para a informação a ser prestada e seu fundamento. Padrão este que também acabou por se mostrar dissociado da prática internacional.

Ao fim e ao cabo, o estado que transparece é um estado em sua maior parte desnecessariamente distributivo, pois dá ênfase à tributação sobre o consumo e promove a transferência desses recursos com destino principalmente para assistência social, previdência e subsídios. Considerando ainda a destinação para o pagamento de juros e a opacidade inerente a um sistema de previdência calcado mais na solidariedade, a parte restante da distribuição de recursos não demonstra equidade.

Todo esse cenário de deficiência da transparência não tem contribuído para reforçar a moralidade necessária para um sistema mais produtivo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACKERMAN, John M.; SANDOVAL-BALLESTEROS, Irma E. The Global Explosion of Freedom of Information Laws. **Administrative Law Review**, v. 58, n. 1, p. 85-130, jan. 2006.

ALEXANDER, Raquel Meyer. Tax transparency. **Business Horizons**, v. 56, n. 5, p. 543-549, sep./oct. 2013.

ALT, James E.; LASSEN, David D. Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes in OECD Countries. **Economic Policy Research Unit Working Paper**, Paris, n. Organization for Economic Cooperation and Development, 2003. Disponível em: <http://www.econ.ku.dk/epru/files/wp/wp-03-02.pdf>. Acesso em: 2 fev. 2017.

_____. Fiscal Transparency, Political Parties, and Debt in OECD Countries. **American Journal of Political Science**, v. 50, n. 3, p. 530-550, 2006.

_____; ROSE, Shanna. The Causes of Fiscal Transparency: Evidence from the U.S. States. **IMF Staff Papers**, Washington: International Monetary Fund, v. 53, Special Issue, 2006. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/res/seminars/2005/arc/pdf/alt.pdf>. Acesso em: 2 fev. 2017.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Bauru: Edipro, 2013.

_____. **Sobre a Alma**. Trad. Ana Maria Lobo. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 2010.

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

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Direito Tributário Atual**, n. 29, Dialética, p. 181-204, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BAUDRILLARD, Jean. **A troca simbólica e a morte**. São Paulo: Loyola, 1996.

BENTHAM, Jeremy. Da Publicidade. **Revista Brasileira de Ciência Política**, n. 6, p. 277-294, jul./dez. 2011.

BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia**. Uma Defesa das Regras do Jogo. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

_____. **Estado, governo, sociedade: Para uma teoria geral da política**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOVENS, Mark. Information Rights: Citizenship in the Information Society. **The Journal of Political Philosophy**, v. 10, n. 3, p.317-341, 2002. Disponível em: <http://dspace.library.uu.nl:8080/handle/1874/235414> . Acesso em: 2 fev. 2017.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **MS 23.452**. Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 16/9/99. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85966>. Acesso em: 7 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2925**. Pleno, Rel. acórdão Min. Marco Aurélio, j. 19/12/2004. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266953>. Acesso em: 16 mai. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI-MC 2238**. Pleno, Rel. acórdão Min. Ayres Britto, j. 9/8/2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=547195>. Acesso em: 21 jun. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AC 33-MC**. Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24/11/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618868>. Acesso em: 17 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **SS 3902 AgR-segundo**. Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 9/6/2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628198>. Acesso em: 7 jun. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2588**. Pleno, Rel. acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 10/04/2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Acesso em: 20 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2198**. Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 11/04/2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=923>. Acesso em: 20 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2444**. Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 6/11/2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7631030>. Acesso em: 20 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1923**. Pleno, Rel. acórdão Min. Luiz Fux, j. 16/04/2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10006961>. Acesso em: 20 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2859**. Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 24/02/2016. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=310576122&tipoApp=.pdf. Acesso em: 11 mai. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 601.134**. Pleno, Rel. Edson Fachin, j. 24/02/2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 15 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5287**, Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 18/5/2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11638659>. Acesso em: 15 fev. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5468**. Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 30/06/2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13269137>. Acesso em: 1 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **MS 18847**, primeira seção, rel. Min. Mauro Campbel Marques, j. 12/11/2014. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1365122&num_registro=201201494871&data=20141117&formato=PDF. Acesso em: 7 jun. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 399109**, terceira seção, rel. Min. Rogério Schietti Cruz, j. 22/08/2018. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701067980&dt_publicacao=31/08/2018. Acesso em: 22 nov. 2018.

BRAUN, Julia; ZAGLER, Martin. Tax Information Exchange with Developing Countries and Tax Havens. **WU International Taxation Research Paper**

Series, n. 25, sep. 2015. Disponível em SSRN:
<https://ssrn.com/abstract=2683551>. Acesso em: 18 jan. 2017.

BURTON, Mark; SADIQ, Kerrie. **Tax Expenditure Management**. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

CAAMAÑO-ALEGRE, José; LAGO-PEÑAS, Santiago; REYES-SANTIAS, Francisco; SANTIAGO-BOUBETA, Aurora. Budget Transparency in Local Governments: An Empirical Analysis. **Local Government Studies**, v. 39, n. 2, p. 182-207, 2013. Disponível em:
<http://dx.doi.org/10.1080/03003930.2012.693075>. Acesso em: 3 fev. 2017.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 2009.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CHRISTENSEN, Lars Thoger; CORNELISSEN, Joep. Organizational Transparency as myth and methaphor. **European Journal of Social Theory**, v. 18, n. 2, p. 132-149, 2015. Disponível em:
<http://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/1368431014555256>. Acesso em: 19 fev. 2017.

CHRISTIANS, Allisson. Tax activists and the global movement for development through transparency. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda. **Tax, Law and Development**. Northhampton: Edward Elgar, 2013.

Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados; **Orçamento da União em Foco**, a. 4, n. 1, 2017. Disponível em:
<http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/arquivos/orcamento-da-uniao-em-foco-2017>. Acesso em: 5 dez. 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2004.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. (Org.). **Imunidades Tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2001.

EDWARDS, Matthew A. The Virtue of Mandatory Disclosure. **Notre Dame Journal of Law, Ethics & Public Policy**, v. 28, n. 1, p. 47-77, 2014.

ESTELLER-MORÉ, Alejandro; POLO OTERO, José. Fiscal Transparency: (Why) does your local government respond? **Public Management Review**, v. 14, n. 8, p. 1153-1173, 2012.

FENSTER, Mark. The opacity of transparency. **Iowa Law Review**, Florida, n. 91-3, mar. 2006. Disponível em: <http://law-journals-books.vlex.com/vid/the-opacity-of-transparency-36150785>. Acesso em: 31 out. 2013.

_____. Transparency in search of a theory. **European Journal of Social Theory** 2015, v. 18, n. 2, p. 150-167. Disponível em: <http://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.1177/1368431014555257>. Acesso em: 02 fev. 2017.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Por uma Ciência Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Curso de Derecho Financiero Español**. Volumen I. Barcelona: Marcial Pons, 2000.

FINNIS, John Mitchell. **Ley natural y derechos naturales**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2000.

FOUCAULT, Michel. **Segurança, Território e População**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Código de Transparência Fiscal**. [S.I.], 2014. Disponível em: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/ft-codep.pdf>. Acesso em: 19 jan. 17.

_____. **Manual de Transparência Fiscal**. [S.I.], 2007. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. Acesso em: 3 nov. 2014.

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

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O Federalista**. Belo Horizonte: Líder, 2003.

HAN, Byung-Chul. **Sociedade da transparência**. Petrópolis: Vozes, 2017.

Her Majesty's Revenue and Customs. **Measuring tax gaps 2016 edition**. Tax gap estimates for 2014-15. [S.I.], 2016. Disponível em:

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/561312/HMRC-measuring-tax-gaps-2016.pdf. Acesso em: 17 fev. 2017.

_____. **Measuring Tax Gap 2018 edition - Methodological annex**. [S.l.], 2018. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/715744/HMRC-measuring-tax-gaps-2018-methodological-annex.pdf. Acesso em: 19 jun. 2018.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 1998.

HONNETH, Axel. **El Derecho de la Libertad**. Traduzido por Graciela Calderón. Madrid: Clave Intelectual, 2014.

HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor W. **A Dialética do Esclarecimento**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1985.

IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) – **Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil**. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5303/1/Comunicado_n23_Carga_Tributária.pdf. Acesso em: 7 mar. 2017.

_____. **Inquérito Sobre o Orçamento Aberto 2017**. [S.l.], 2017. Disponível em: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/open-budget-survey-2017-report-portuguese.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2018.

IRWIN, Timothy C. Shining a Light on the Mysteries of State: The Origins of Fiscal Transparency in Western Europe. **IMF Working Paper WP**, v. 13, n. 219. Washington: International Monetary Fund, 2013. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13219.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2017.

JUSTICE, Jonathan B.; MCNUTT, John G. Social Capital, E-Government, and Fiscal Transparency in the States. **Public Integrity**, Winter, v. 16, n. 1, p.5-24, 2013-14.

KANT, Manuel. **La paz Perpetua**. Buenos Aires: Tor, 1940.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

KOLSTAD, Ivar; WIIG, Arne. Is Transparency the Key to Reducing Corruption in Resource-Rich Countries? **World Development**, Elsevier, v. 37, n. 3, p. 521-532, 2009.

KOPITS, George; CRAIG, John. Transparency in Government Operations, **Occasional Paper No. 158**, Washington: IMF, January 1998. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf> . Acesso em: 3 fev. 2017.

KRISTOFFERSON, Eleonor; LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; STORCK, Alfred. (eds.). **Tax secrecy and Tax Transparency: The relevance of confidentiality in Tax Law**. Frankfurt: Peter Lang, 2013.

KURLAND, Philip B.; LERNER, Ralph. The Founders' Constitution. **The University of Chicago**, v. 1, 2000.

MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à Economia**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

MAQUIAVEL; **O Príncipe**. Tradução de Antonio Caruccio-Caporale. Porto Alegre: L&PM, 1999.

MARSHALL, Thomas H. **Citizenship and Social Class**. University of Cambridge (U.K.), Marshall Lectures, 1950. Disponível em: http://www.jura.uni-bielefeld.de/lehrstuehle/davy/wustldata/1950_Marshall_Citizenship_and_Social_Class_OCR.pdf . Acesso em: 3 fev. 2017.

MARTÍNEZ, Ana Maria Ríos. **Budget Transparency and Legislative Oversight in Public Administrations**. Tese de Doutorado apresentada na Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Murcia, 2015.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1995.

MENDES Jr., Antonio; RONCARI, Luiz; MARANHÃO, Ricardo. **Brasil História Texto e Consulta**. São Paulo: Brasiliense, 1979.

MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. **A Constitucionalização das Finanças Públicas no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

MILL, John Stuart. **Utilitarianism, Liberty and representative Government**. London: J. M. Dent & Sons, 1960.

MODESTO, Paulo. Notas para um debate sobre o princípio da eficiência. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 31, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV. **ICAT 2016**. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/relatorio_final_4o_afericao_do_icat_0.pdf. Acesso em: 19 jun. 2018.

NYKIEL, Włodimierz; SEK, Małgorzata (eds). **TAX LEGISLATION**. Standards, Trends and Challenges. Warsaw: Wolters Kluwer SA, 2015.

OECD (2002). **Best Practices for Budget Transparency**. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf> . Acesso em: 3 fev. 2017.

OECD. **Journal on Budgeting**. v. 8, n. 3, 2008. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/budget-v8-art10-en>. Acesso em: 23 mar. 2017.

_____. **Tackling Aggressive Tax Planning through improved Transparency and Disclosure**. [S.l.], 2011. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2017.

_____. **Principles to enhance Transparency and Governance of Tax Incentives for Investment in Developing Countries**. [S.l.], OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2017.

_____. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. [S.l.], OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. Acesso em: 7 ago. 2015.

_____. **Journal on Budgeting**. 2014/2, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/budget-v14-2-en>. Acesso em: 23 mar. 2017.

_____. **BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules**. [S.l.], OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>. Acesso em: 6 mar. 2017.

_____. **Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies**. [S.l.], OECD Publishing, 2015. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en . Acesso em: 14 fev. 2017.

_____. **Mandatory Disclosure Rules – Action 12, 2015 Final Report**. [S.l.], 2015. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#.WVJIMOILfIU. Acesso em: 24 mar. 2017.

_____. **Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.** [S.l.], 2017. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-21-en. Acesso em: 8 mai. 2018.

OLENIKE, J. E.; AMARAL, G.L; AMARAL, L. M. F; STEINBRUCH, F. (IBPT). **Estudo Sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras.** mar. 2009. Disponível em: <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2018.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____. Deve o orçamento ser cumprido? **Jusbrasil**, [S.l.], mai. 2005. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/6698/deve-o-orcamento-ser-cumprido> . Acesso em: 31 out. 2013.

PAES, Nelson Leitão. O Hiato Tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados Evidências Setoriais. **Revista Brasileira de Economia de Empresas**, v. 11, p. 39-51, 2011.

PHILLIPS, Lisa; STEWART, Miranda. Defining Fiscal Transparency: Transnational Norms, Domestic Laws and the Politics of Budget Accountability. **Comparative Research in Law & Political Economy**, n. 38, 2008. Disponível em: <http://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/clpe/215>. Acesso em: 19 fev. 2017.

POSNER, Richard A. **El análisis económico del derecho.** Madri: Fondo de Cultura Económica, 2000.

_____. **The problems of jurisprudence.** Cambridge, Massachussets: Harvard University Press, 1990.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça.** São Paulo: Martins Fontes, 2008.

_____. **O Liberalismo Político.** São Paulo: Martins Fontes, 2011.

REVIGLIO, Franco. Budget Transparency for Public Expenditure Control. **Occasional Paper**, n. 8, Washington: IMF, 2001. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2001/wp0108.pdf> . Acesso em: 2 fev. 2017.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social.** São Paulo: Martins Fontes, 2001.

SABAINI, Juan Carlos Gómez; JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Tax structure and tax evasion in Latin America.** Disponível em: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5350/S1200023_en.pdf?sequence=1. Acesso em: 16 abr. 2018.

SANDRONI, Paulo (Org.). **Novíssimo Dicionário de Economia**. São Paulo: BestSeller, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz et alii (coords.). **Transparência fiscal e desenvolvimento: Homenagem ao Prof. Isaias Coelho**. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____; BARBOSA, Matheus Calicchio. Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and reliability of the Tax System. **British Tax Review**, Issue 5. London: Sweet & Maxwell, 2013.

_____. Da Antítese do Sigilo à Simplicidade do Sistema Tributário: os Desafios da Transparência Fiscal Internacional. *In*: SANTI et alii (coords.). **Transparência Fiscal e Desenvolvimento**. São Paulo: FiscoSoft Editora, 2013, p. 497-523.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Tributários 2013**. [S.l.], 2012. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2013>. Acesso em: 23 ago. 2016.

_____. **Relatório Anual de Atividades da Receita Federal - 2014**. [S.l.], 2015. Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/receita_federal_relatorioatividades-1.pdf/view. Acesso em: 16 abr. 2018.

_____. **Desonerações Instituídas 2012**. [S.l.], 2016. Disponível em: idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/desoneracoes-instituidas/desoneracoes-instituidas-2012-13-05-16.pdf/view. Acesso em: 23 ago. 2016.

_____. **Carga Tributária no Brasil 2016**. [S.l.], 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>. Acesso em: 31 dez. 2017.

Secretaria de Política Econômica. **Carga Tributária Líquida**. [S.l.], [s.d.]. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/carga-tributaria-liquida/carga-tributaria-liquida/ctl-2016.pdf>. Acesso em: 16 abr. 2018.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e Outros Demonstrativos**. [S.l.], 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/352657/RREOdez2017.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2018.

SINPROFAZ (Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional). **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação no Exercício de 2016**. [S.l.], 2016. Disponível em: www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf. Acesso em: 16 abr. 2018.

SIQUEIRA, M.; RAMOS, F. Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro. **Revista de Economia Aplicada**, São Paulo, v. 10, n. 3, p. 399-424, julho-setembro de 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ecoa/v10n3/a06v10n3.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2018.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

STN. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e Outros Demonstrativos**. [S.l.], 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/352657/RREOdez2017.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2018

TEKENG, Yves M. Tehou; SHARAF, Mesbah Fathy. **Fiscal Transparency, Measurement and Determinants: Evidence from 27 Developing Countries**. **Working Paper n. 2015-02**, feb. 2015. Disponível em: <https://sites.ualberta.ca/~econwps/2015/wp2015-02.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2017.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. O princípio da transparência no direito financeiro. **Revista de Direito dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, n. 8, p. 133-156, 2001.

VASCO, Domingos Carbajo. El Plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial. **Cronica Tributaria**, Madrid, v. 154, p. 49-68, 2015. Disponível em: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/154_Carbajo.pdf. Acesso em: 16 mar. 2017.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade**. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

WEHNER, Joachim; DE RENZIO, Paolo. Citizens, Legislators, and Executive Disclosure: The Political Determinants of Fiscal Transparency. **World Development**, January, v. 41, p.96-108, 2013.

WONACOTT, Paul, et al. **Economia**. São Paulo: McGraw Hill do Brasil, 1982.

ZEPEDA, Jesús Rodríguez. Estado y transparencia: un paseo por la filosofía política, **Cuadernos de transparencia**, México: Instituto Federal de Acceso a la Información, n. 4, 2006. Disponível em:
<http://fpchiapas.gob.mx/transparencia/Pdfs/Cuadernos-IFAI/Estado%20y%20transparencia%20un%20paseo%20por%20la%20filosofia%20politica.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2017.