

# TRANSPARÊNCIA FISCAL

Vanessa Cerqueira Reis de Carvalho\*

## I – Introdução

O controle orçamentário tanto na vertente da receita como na despesa não comporta mais a ausência de regras nítidas para a sua realização. No atual estágio de desenvolvimento da sociedade brasileira é imprescindível para concretização da cidadania participativa que haja transparência nas relações fiscais propostas e efetivadas pelo Estado.

Neste contexto, analisaremos o princípio da transparência fiscal e alguns aspectos da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma das novas normas que visam a efetivar a sua aplicação.

Segundo o Professor Aliomar Baleeiro “a ciência das finanças estuda um dos aspectos ou atividades do Estado – a obtenção e emprego dos meios materiais e serviços para a realização de seus fins”<sup>1</sup>. Na realização transparente desses fins que se interessou o presente trabalho.

Na forma de ensaio, procuramos expor nosso pensamento com maior liberdade, sem deixar de transmitir informações técnicas, conduzindo ao exercício de reflexão.

No mais, não cabe aqui prender por mais tempo o leitor, a não ser para explicar, utilizando palavras de Manuel Bandeira, em Itinerário de Pasárgada:

*“Aproveito a ocasião para jurar que jamais fiz um poema ou verso ininteligível para me fingir de profundo sob a especiosa capa de hermetismo. Só não fui claro quando não pude”<sup>2</sup>.*

## II – A Moralidade Administrativa

A aplicação de regras claras na realização do orçamento público tem como finalidade preservar a moralidade administrativa por vezes assolada pelo mau administrador.

O País vem presenciando vários fatos que questionam a ética do administrador público tais como CPI do Orçamento (1993), o *Impeachment* Presidencial (1992) e recentemente a violação do painel eletrônico do Senado Federal (2001).

\* Procuradora do Estado do Rio de Janeiro. Professora de Direito Administrativo da Universidade Gama Filho

1 Cf. BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 15<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, atualizada por Dejalma de Campos, p.03.

2 A célebre passagem foi lembrada por Luís Roberto Barroso in “Interpretação e aplicação da Constituição”, 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

O estudo acerca do que seria moralmente aceito, mesmo que delimitado a um grupo determinado, possui variantes conforme o tempo e espaço que se pretenda analisar.

Na Grécia<sup>3</sup> a lei era considerada emanção dos deuses do Olimpo, sendo relevada aos homens pela manifestação da vontade divina, ensejando uma inevitável identificação entre religião, natureza e direito, e conseqüentemente a moral. Acreditava-se que o Rei era investido de autoridade pelo próprio Zeus.

Já no séc. V antes de Cristo surgiu uma escola que lança as sementes do ceticismo e relativismo filosófico. Trata-se dos sofistas, que inauguraram um período de discussão e crítica acerca do princípio da autoridade.

Para os sofistas a realidade dos fatos demonstrava a precariedade dessa crença, revelando-se o direito como algo estabelecido pelo arbítrio de alguns para obediência de outros. A colocação da moral no plano divino já não era o único pensamento aceito. Assim, podemos concluir que o grande mérito dos sofistas foi ter atraído os problema relativos ao homem ao pensamento humano.

Platão, discípulo de Sócrates, tem toda a sua doutrina baseada na educação. O importante era que o Estado fosse bem governado e a solução seria ou os filósofos se tornarem governantes ou os governantes se tornarem filósofos, buscando a sabedoria através de um entendimento real das idéias.

Surge a Escola Estóica, fundada por Zenão de Cípor, preconizando que se deva agir sempre com a razão. Os estóicos fizeram explodir a estrutura da pólis para Platão e Aristóteles e proclamaram a humanidade como uma comunidade universal. O homem como cidadão do mundo.

Para os estóicos, especialmente Epicteto, a existência de um acordo sobre o que qualificam de “prenoções”, que são valores do senso comum<sup>4</sup>, universalmente admitidos, não impede desacordos sobre casos de aplicação, quando se trata de passar dos valores comuns aos comportamentos concretos que deveriam guiar<sup>5</sup>.

Aristóteles designou a expressão *senso comum* em: o significado:

*“A capacidade geral de sentir, à qual atribui duas funções: 1<sup>a</sup> constituir a consciência da sensação, que é o ‘sentir o sentir’, porquanto tal*

3 Grande parte da parte histórica foi conferida no interessante livro de LIMA, Viviane Nunes Araújo, in *A Saga do Zangão*, Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

4 PERELMAM, Chaïm, in “Retóricas”, Editora Martins Fontes, 1<sup>a</sup> edição, 2<sup>a</sup> tiragem, 1999, p. 181, o ponto de vista retórico sobre o senso comum seria visto da seguinte forma: “Mesmo para a filosofia escocesa, denominada do senso comum, para a qual o parecer do auditório jamais poderia ser desprezado como se poderia pensar, procurou conferir ao estatuto de evidências incontestáveis a certas teses mui geralmente aceitas pelo círculo do filósofo, sem que este se pergunte se um auditório de outro meio cultural estaria disposto a lhes conceder o mesmo crédito. Em contrapartida, o que caracteriza o ponto de vista retórico em filosofia é a preocupação fundamental relativa às opiniões e aos valores do auditório a que se dirige o orador e, mais particularmente, referente à intensidade de adesão desse auditório a cada uma das teses invocadas pelo orador”.

5 Cf PERELMAN, Chaïm, *Lógica Jurídica*, São Paulo: Martins Fontes, 1998, p.151.

*consciência não pode pertencer a um órgão especial do sentido, como, p. ex., à visão ou ao tato (De somno, 2, 455 a 13); 2ª perceber as determinações sensíveis comuns a vários sentidos, como o movimento, o repouso, o aspecto, o tamanho, o número e a unidade (De an., III, I, 425 a 14)”<sup>6</sup>.*

Na Idade Média a moral era a propagada da doutrina religiosa da Igreja, que tem Cristo como fundamento, e os ensinamentos de solidariedade, caridade e amor fraterno.

Para Santo Agostinho os homens apenas se realizarão se estiverem em comunhão com Deus. A lei natural era a lei revelada por Moisés e com o evangelho<sup>7</sup>.

A cosmovisão teológica começa a sofrer profundos abalos a partir das primeiras declarações humanistas no século XII com período renascentista. A ordem é a renovação das idéias e dos valores substituindo Deus pelo próprio homem, a fé que escraviza e a razão que liberta.

Com a Reforma Protestante o direito funda-se na razão humana. Surge a Escola do Direito Natural, com Hugo Grotius, o jusracionalismo. Logo após com Hobbes, a concepção do correto tem bases em um Estado forte, instituindo um contrato com esse fim específico.

Contudo, a presença de regimes absolutistas por toda a Europa levou os filósofos a pensar formas de proteger a liberdade individual contra excessos cometidos pelos governos despóticos. Surge o liberalismo de Locke, para o qual o estado da natureza é não só o estado da liberdade como da igualdade, para que uns não invadam os direitos dos outros. O poder do Estado nasce limitado.

Após 72 anos de Locke, nascem as idéias de Jean-Jacques Rousseau, para o qual o homem é bom; a sociedade é que o corrompe. Nestas circunstâncias, a própria sociedade deveria buscar seus direitos naturais em novas condições. Surge a idéia de uma lei racional geral representando a vontade geral, o contrato social.

Com o advento das codificações, floresce o positivismo jurídico, que veremos mais adiante quando tratarmos do princípio da transparência. O grande marco provocado pelo positivismo foi a concepção do direito como ciência, embora tenha buscado na pureza da norma a ausência de qualquer cunho valorativo.

No Brasil, o campo tormentoso de discussão acerca da moral foi estudado com brilhantismo pelo Professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto que, citando Miguel Reale, leciona:

*“o nosso jusfilósofo maior alçou o fundamento moral (valor) a elemento essencial do Direito, não importando tanto assim uma distinção entre este e Moral, mas ‘saber distingui-los em sua funcionalidade já que o Direito é bilateral, atributivo e visa ao ato exteriorizado, ao passo que a Moral é unilateral, visando à intenção do agente’<sup>8</sup>.*

6 In Abbagnano, Nicola “Dicionário de Filosofia”, São Paulo: Editora Martins Fontes, 1999, p. 872.

7 Surge na segunda etapa do pensamento jusnaturalista medieval a escola escolástica, com seu autor mais renomado São Tomás de Aquino, que não diverge das idéias que ligam a religião à moral.

8 Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, p.53.

Maurice Hauriou<sup>9</sup> conceitua a moralidade como um conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração. Segundo o Professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto, o conceito de Hauriou só pode ser entendido com a distinção proposta pelo filósofo Bergson entre moral aberta e moral fechada. Aquela ligada à consciência interna de cada indivíduo sobre a diferença entre o bem e o mal e esta determinada por um grupo determinado para a proteção de seus próprios fins<sup>10</sup>.

A partir desses conceitos, conclui o Prof. Diogo que, na moral administrativa, considera-se “o resultado desvinculadamente da intenção de produzi-lo, pois está-se diante de um conceito orientado pela finalidade”.

Na vigência do Estado Democrático de Direito preconizado pelo artigo 1º da Constituição da República de 1988, esta finalidade buscada pelo administrador deverá atender, além das regras legalmente estabelecidas, a legitimidade em sua elaboração e aplicação. Para isto, os meios utilizados são de suma importância para a realização dos fins moralmente aceitáveis.

Assim sendo, na elaboração das normas orçamentárias não basta a subsunção do fato à legalidade das normas prescritas, deve o bom administrador agir com finalidade de preservar a ética para a concretização da legitimidade.

Como bem lembrado pelo douto Professor Ricardo Lobo Torres “de uns tempos para cá assiste-se, em todo o mundo, a partir do que se convencionou chamar de ‘virada Kantiana’, ao retorno das preocupações com a moral no pensamento ocidental e na prática social. As decisões básicas sobre o orçamento, a alocação de verbas para os pobres, para a defesa do meio ambiente, para as prestações de saúde e de educação, para a desenvolvimento regional, etc., tudo depende de uma opção moral; a própria questão do equilíbrio orçamentário depende de apreciação ética; aliás a ética passa a fornecer o coeficiente de normatividade das ciências sociais, principalmente da Economia”<sup>11</sup>.

O alargamento dos direitos humanos<sup>12</sup>, com a inclusão dos direitos sociais<sup>13</sup>, produz profundas indagações no que tange à questão orçamentária, vez que a

9 Apud MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, ob. cit., pp.58-60

10 Ob.cit. p.58

11 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.43.

12 Não há ainda unanimidade no conceito dos direitos humanos e sua abrangência. Para o Professor Paulo Bonavides, in “Curso de Direito Constitucional” São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p.518, os direitos fundamentais de segunda geração são os direitos sociais que: “exigem do Estado determinadas prestações materiais nem sempre resgatáveis por exiguidade, carência ou limitação essencial de meios e recursos.” Para o autor os direitos sociais não podem ter sua eficácia recusada com a argumentação arrimada no caráter programático da norma. Já para o Professor Ricardo Lobo Torres, in *Teoria dos Direitos Fundamentais*, Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.262, as prestações positivas do Estado devem cingir-se ao mínimo existencial, ou seja, “um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado que ainda exige prestações estatais positivas”. Para o autor, “o problema do mínimo existencial confunde-se com a própria pobreza. Aqui também há que se distinguir entre a pobreza absoluta, que deve ser obrigatoriamente combatida pelo Estado, e a pobreza relativa, ligada a causas de produção econômica ou de redistribuição de bens, que será minorada de acordo com as possibilidades sociais e orçamentárias.”

13 Acerca do alargamento da abrangência dos direitos humanos, incluindo os direitos sociais sem

satisfação desses direitos gera para o Estado uma prestação positiva, ou seja, o dispêndio de recursos. Assim sendo, na alocação dos referidos recursos deve o administrador pautar-se pela ética, evitando o clientelismo ou o favorecimento pessoal, o que poderia caracterizar uma forma de abuso de poder, em uma de suas espécies: o desvio de poder.

Nem sempre, entretanto, é fácil caracterizar o desvio de poder ou de finalidade, como chamam alguns autores. O ato é consumado às escondidas, ou é encoberto por uma falsa vestimenta de legalidade, ou ainda, justificado pela alegação de que foi praticado no interesse público, notoriamente estranho à intenção legal. Na verdade, a falta de transparência na alocação de recursos orçamentários faz com que os abusos sejam acobertados pelo falso manto da discricionariedade administrativa. E, como bem lembrado pelo Professor Ricardo Lobo Torres, “*é próprio da cultura brasileira, como vimos, desconsiderar a importância do orçamento e evitar a discussão sobre ele. Os programas partidários e as plataformas eleitorais não enfrentam a questão fundamental da distribuição dos recursos públicos. Prometem magicamente a solução dos problemas econômicos e da miséria do País sem se discutir sobre o volume e a destinação dos recursos*”<sup>14</sup>.

restrições, vale a pena citar o voto do Eminentíssimo Ministro Celso Mello no RE (AgRg) 271.286-RS\*, cuja ementa é a seguinte:

“PACIENTE COM HIV/AIDS – PESSOA DESTITUÍDA DE RECURSOS FINANCEIROS - DIREITO À VIDA E À SAÚDE – FORNECIMENTO GRATUITO DE MEDICAMENTOS - DEVER CONSTITUCIONAL DO PODER PÚBLICO (CF, ARTS. 5º, *CAPUT*, E 196) – PRECEDENTES (STF) – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. O DIREITO À SAÚDE REPRESENTA CONSEQUÊNCIA CONSTITUCIONAL INDISSOCIÁVEL DO DIREITO À VIDA. – O direito público subjetivo à saúde representa prerrogativa jurídica indisponível assegurada à generalidade das pessoas pela própria Constituição da República (art. 196). Traduz bem jurídico constitucionalmente tutelado, por cuja integridade deve velar, de maneira responsável, o Poder Público, a quem incumbe formular – e implementar – políticas sociais e econômicas idôneas que visem a garantir, aos cidadãos, inclusive àqueles portadores do vírus HIV, o acesso universal e igualitário à assistência farmacêutica e médico-hospitalar. – O direito à saúde – além de qualificar-se como direito fundamental que assiste a todas as pessoas – representa consequência constitucional indissociável do direito à vida. O Poder Público, qualquer que seja a esfera institucional de sua atuação no plano da organização federativa brasileira, não pode mostrar-se indiferente ao problema da saúde da população, sob pena de incidir, ainda que por censurável omissão, em grave comportamento inconstitucional. A INTERPRETAÇÃO DA NORMA PROGRAMÁTICA NÃO PODE TRANSFORMÁ-LA EM PROMESSA CONSTITUCIONAL INCONSEQÜENTE. – O caráter programático da regra inscrita no art. 196 da Carta Política – que tem por destinatários todos os entes políticos que compõem, no plano institucional, a organização federativa do Estado brasileiro – não pode converter-se em promessa constitucional inconseqüente, sob pena de o Poder Público, fraudando justas expectativas nele depositadas pela coletividade, substituir, de maneira ilegítima, o cumprimento de seu impostergável dever, por um gesto irresponsável de infidelidade governamental ao que determina a própria Lei Fundamental do Estado. DISTRIBUIÇÃO GRATUITA DE MEDICAMENTOS A PESSOAS CARENTES. – O reconhecimento judicial da validade jurídica de programas de distribuição gratuita de medicamentos a pessoas carentes, inclusive àqueles portadores do vírus HIV/AIDS, dá efetividade a preceitos fundamentais da Constituição da República (arts. 5º, *caput*, e 196) e representa, na concreção do seu alcance, um gesto reverente e solidário de apreço à vida e à saúde das pessoas, especialmente daquelas que nada têm e nada possuem, a não ser a consciência de sua própria humanidade e de sua essencial dignidade. Precedentes do STF.”

\* Acórdão pendente de publicação (Informativo n.º 202/STF).

14 Ob. cit. p.44.

Interessante é a dissertação trazida pelo mestre J. CRETELLA JÚNIOR<sup>15</sup>, com apoio na jurisprudência do Conselho de Estado Francês, sobre a possibilidade de apontar sintomas que permitam o reconhecimento do “desvio” para a conseguinte anulação do vício, suscitando seu exame perante a própria Administração e perante o Judiciário.

O autor elenca os seguintes sintomas:

- 1 – contradição do ato ou atos posteriores;
- 2 – contradição do ato ou medidas anteriores;
- 3 – motivação excessiva, contraditória ou insuficiente;
- 4 – alteração dos fatos;
- 5 – ilogicidade ou injustiça manifesta;
- 6 – disparidade de tratamento;
- 7 – derrogação de norma interna;
- 8 – precipitação na edição do ato;
- 9 – caráter sistemático de certas proibições;
- 10 – circunstâncias locais anteriores à edição do ato;
- 11 – convergência de feixe de sintomas;
- 12 – caráter geral dado a medida que deveria ter permanecido particular.

Para o Procurador de Justiça RONALDO POLETTI<sup>16</sup>:

“...nenhum ato da administração é discricionário, porque invariavelmente está sujeito a alguma norma.”

Acrescento, o ato da administração está sempre sujeito a uma norma, subordinada hierarquicamente a outra superior, que é a ordem constitucional vigente. A autoridade administrativa, portanto, deve observá-la no exercício do poder discricionário que lhe é conferido.

Dá a afirmativa de HELY LOPES MEIRELLES de que “a atividade discricionária permanece sempre sujeita a um duplo condicionamento: externo e interno. Externamente, pelo ordenamento jurídico a que fica subordinada toda atividade administrativa. Internamente, pelas exigências do bem comum e da moralidade da instituição administrativa.

O bem comum, também chamado interesse social ou interesse coletivo, impõe que toda atividade administrativa lhe seja endereçada. Fixa, assim, o rumo que o ato administrativo deve procurar. Se o administrador se desviar desse roteiro, praticando ato que, embora discricionário, busque outro objetivo, incidirá em ilegalidade, por desvio de poder”<sup>17</sup>.

15 In “Sintomas Denunciadores do Desvio de Poder”. Boletim de Direito Administrativo, BDA, 1993.

16 In “Espécies de Desvio de Poder”. Revista de Informação Legislativa, A-29, n. JAN/MARÇO, 1992.

17 In “Os Poderes do Administrador Público”. Revista de Direito Administrativo, Seleção Histórica, 1995, p.330.

A escassez de recursos, contudo, pode levar a conflitos reais de interesses legítimos. Assistimos há pouco tempo atrás a devoção do então Ministro da Saúde, Adib Jatene, para a implementação do imposto, hoje, contribuição provisória sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF –, para a área da saúde. Apesar de ser um tributo novo, a sua criação dependeu da análise da conveniência e oportunidade da instituição de receita derivada<sup>18</sup> em prol de determinado setor governamental em detrimento de outro. Nem sempre, entretanto, é possível a criação de novas receitas, devendo o administrador escolher a melhor distribuição de receitas existentes. Nestes casos, deve-se proceder à ponderação dos bens em cotejo com a utilização do princípio da razoabilidade<sup>19</sup> e da ética.

18 Art. 9º da Lei n.º 4.320/64.

19 Sobre o princípio da razoabilidade discorre o Professor Luís Roberto Barroso, *in Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*, São Paulo: Saraiva, 1996, pp.198-218: “a cláusula ensaja a verificação da compatibilidade entre o meio empregado pelo legislador e os fins visados, bem como a aferição da legitimidade dos fins...O princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça”. A aplicação do princípio da proporcionalidade não tem passado despercebida ao Poder Judiciário, como nos lembra a Professora Suzana de Toledo Barros, *in O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*, Brasília: Brasília Jurídica, 2000, pp.102-133. Comentando a jurisprudência do STF, relata o julgador de 21 de setembro de 1951, no RE n.º 18.331, sobre a majoração do imposto de licença sobre cabines de banho, procedida pela Prefeitura de Santos, quando o eminente Relator, Ministro Orozimbo Nonato, proclamou: “O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *détournement de pouvoir*. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode-se acender não somente considerando a letra, o texto, como também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado”. Vários julgados recentes do STF demonstram que a aplicação do princípio da razoabilidade na análise da constitucionalidade das leis já é uma realidade: “Por aparente ofensa ao princípio do devido processo legal em sentido material (CF, art. 5º, LIV), o Tribunal deferiu pedido de medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade, ajuizada pelo Partido Social Liberal - PSL, para suspender, até decisão final, a eficácia do art. 6º e seus incisos da MP 2.045/2000, o qual suspende, até 31.12.2000, o registro de arma de fogo a que se refere o art. 3º da Lei 9.437/97, exceto para os entes, órgãos e empresas discriminados em seus incisos. Considerou-se não haver razoabilidade na norma impugnada, uma vez que ela, apesar de não proibir a comercialização de armas de fogo, praticamente inviabiliza a sua comercialização. ADInMC 2.290-DF, rel. Min. Moreira Alves, 18.10.2000(ADI-2.290)”. “Por aparente ofensa ao princípio da razoabilidade, o Tribunal, por maioria, deferiu a liminar para suspender a eficácia do § 3º do art. 6º da Lei 9.028/95, na redação dada pela Medida Provisória 1.984-19/2000 – que estende a intimação pessoal de membro da Advocacia-Geral da União aos procuradores ou advogados integrantes dos órgãos a ela vinculados (autarquias e fundações públicas) quanto aos processos em trâmite na justiça de primeiro grau de jurisdição – vencidos os Ministros Sydney Sanches, relator, Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Octavio Gallotti e Moreira Alves, que a indeferiram. Relativamente ao § 2º do mencionado art. 6º da Lei 9.028/95 – que determina que as intimações de membro da Advocacia-Geral da União a serem concretizadas fora da sede do juízo serão feitas, necessariamente, mediante carta registrada com aviso de recebimento –, o Tribunal, por maioria, indeferiu o pedido de suspensão liminar, vencido o Min. Marco Aurélio que a deferiu. ADInMC 2.251-DF, rel. Min. Sydney Sanches, 24.8.2000.(ADI-2.251)”

A aplicação do princípio da razoabilidade, por exemplo, foi utilizada pela Lei Complementar nº 101/00, que, no inciso II do parágrafo 3º do artigo 14, autoriza o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos da cobrança, sem a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, como preceitua o *caput* do mesmo artigo.

A ética na alocação de recursos também deve ser buscada pelo Poder Judiciário ao determinar despesas para o Estado. Todos os poderes são independentes e harmônicos entre si, mas devem buscar o equilíbrio para a manutenção da ordem constituída. A criação de despesa por decisão judicial faz com que os recursos alocados para o seu cumprimento sejam retirados de outra despesa, com previsão orçamentária.

Em que pese o disposto no parágrafo 1º do artigo 100 da Constituição da República, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 30, de que é obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado, a simples negação de uma relação jurídica tributária pode estabelecer o desequilíbrio orçamentário e o empobrecimento do Estado, a exemplo do reconhecimento de imunidade a instituições educacionais e assistenciais, independentemente da garantia de gratuidade no atendimento<sup>20</sup>. Neste caso, o Poder Judiciário exclui fonte de receita para o Estado, aumentando reflexamente a despesa que seria suprida com a entrada expurgada.

De acordo com o artigo 58 da Lei nº 4.320/64, o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento ou não de implemento de condição, e, de acordo com o artigo 60 da Lei n.º 4.320/64<sup>21</sup> é vedada a realização de despesa sem o prévio empenho. Assim sendo, quando o Judiciário cria uma despesa sem o empenho, que é uma das fases mais importantes por que passa a despesa pública, está na verdade substituindo o ordenador de despesas, e deveria analisar a questão como tal, ou seja, ponderando as consequências de sua decisão. Afinal, como despesa não prevista na inclusão da ordem de pagamento por precatório não terá receita correspondente, que deverá ser transposta de outra previsão para o seu atendimento, causando o desequilíbrio orçamentário.

Ressaltamos, entretanto, que a busca do equilíbrio orçamentário não pode ser a finalidade que justifique a aplicação de quaisquer meios, como ocorreu com a edição do dispositivo contido no artigo 2º da Emenda Constitucional nº 30/2000, que estabeleceu

20 Cf. Torres, Ricardo Lobo, ob. cit. p.45, nota 129.

21 A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seus artigos 15 a 28, reforçou os dispositivos da Lei n.º 4.320/64, dispondo que serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público, a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam as condições de ordem gerencial que elenca.

uma “moratória” de prazo máximo de dez anos para o pagamento de precatórios que estejam dentro das condições elencadas<sup>22</sup>, de forma obscura e impositiva.

Enfim, esta é a razão da necessidade da impregnação da ética<sup>23</sup> na elaboração e aplicação dos recursos orçamentários, visando compatibilizar os gastos com o atendimento das necessidades da população de forma transparente, resguardando a confiança entre as partes envolvidas. Este é o pilar para o desenvolvimento de qualquer relação que envolva a sociedade e o Estado.

### III – A Transparência Fiscal como Princípio

O sistema na ciência do Direito, atualmente, é normativo, aberto, e se assenta tanto sobre princípios quanto em regras (J. J. Gomes Canotilho)<sup>24</sup>. O positivismo

22 Art. 2º - É acrescido, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o art. 78, com a seguinte redação: “Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos.” (AC)

23 A dificuldade maior é saber: onde buscar a ética, a moral? Afinal, como bem assevera PERELMAN, Chaïm in *Ética e Direito*, São Paulo: Martins Fontes, 1999, pp.292-293, “em moral, não existem obras que contêm o conjunto das regras válidas numa dada sociedade e todos parecem qualificados para emitir um juízo moral sobre qualquer situação humana, com uma autoridade variável segundo as circunstâncias. Não é nada espantoso que os juízos morais referentes às situações particulares nem sempre sejam seguros ou concordantes. Quando nos encontramos diante das controvérsias, em moral, é que o papel dos princípios se mostra mais importante.”

Não poderíamos deixar de citar a leitura de TOCQUEVILLE, Alexis, in *Da Democracia na América*, Rio de Janeiro: Biblioteca do Exército, 1998, p. 290, que de forma interessante dispõe: “Nunca houve sociedades livres sem moral, e quem faz a moral é a mulher. Tudo o que influi sobre a condição das mulheres, sobre seus hábitos e suas opiniões tem, a meu ver, um grande interesse político”.

Ainda sobre o tema, lembramos a existência da teoria do desenvolvimento da consciência moral, desenvolvida por L. Kohlberg, para a qual: “o desenvolvimento da capacidade de julgar moral efetua-se da infância até a idade adulta passando pela adolescência, segundo um modelo invariante; o ponto de referência normativo da via evolutiva analisada empiricamente é constituído por uma moral guiada por princípios...” (HABERMAS, Jürgen, in *Consciência Moral e Agir Comunicativo*, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989, p.143)

24 Direito Constitucional, Livraria Almedina, Coimbra, 1993, p. 168: “A existência de regras e princípios... permite a descodificação, em termos de um “constitucionalismo adequado” (Alexy: *genüßigste Konstitutionalismus*), da estrutura sistêmica, isto é, possibilita a compreensão da constituição como sistema aberto de regras e princípios. Um modelo ou sistema constituído, exclusivamente por regras, conduzir-nos-ia a um sistema jurídico de limitada racionalidade prática. Exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e completa – do mundo e da vida, fixando, em termos definitivos, as premissas e os resultados das regras jurídicas. Conseguir-se-ia um “sistema de segurança”, mas não haveria qualquer espaço livre para a complementação e desenvolvimento de um sistema, como o constitucional, que é necessariamente um sistema aberto. Por outro lado, um legalismo estrito de regras não permitiria a introdução dos conflitos, das concordâncias, do balanceamento de valores e interesses, de uma sociedade pluralista e aberta... O modelo ou sistema baseado exclusivamente em princípios (Alexy: *Prinzipien-Modell des Rechtssystems*) levar-nos-ia a consequências também inaceitáveis. A indeterminação, a inexistência de regras precisas, a coexistência de princípios conflitantes, a dependência

normativista, que encontrou em Kelsen seu maior teórico, não admitia qualquer valorização teleológica no conteúdo das regras, sob as quais foi estruturado seu modelo de sistema, de forma piramidal, tendo como vértice a Lei Fundamental. Com este propósito, Kelsen apresentou o denominado *princípio da pureza*, com a redução da análise do objeto jurídico à norma<sup>25</sup>. O método de aplicação da norma seria o lógico-dedutivo, com a simples subsunção do fato à norma.

A respeito desse método lógico-dedutivo, e a busca da justiça, escreve-nos com maestria a Professora Margarida Maria Lacombe Camargo, citando o pensamento de Recaséns Siches:

“Quando há um compromisso com a justiça, invariavelmente fracassa o método lógico-dedutivo, pois a individualização do direito não segue as regras do silogismo, em que a premissa maior está representada pela norma geral, a premissa menor pela verificação dos fatos e a conclusão como sentença. Algumas vezes, inclusive, isso é totalmente impossível, como, por exemplo: diante de situações de lacuna em que não existe lei específica para o caso; nos casos de antinomia, em que o juiz se depara diante de duas ou mais leis conflitantes e de mesma hierarquia; quando a simples operação mecânica leva a uma flagrante injustiça, o que ocorre quando o juiz, comprometido com a equidade, vê-se diante da necessidade de torcer a lei ao máximo para simular uma operação lógica. Seriam exemplos de situações que mostram a insuficiência da lógica tradicional no trato com o direito”<sup>26</sup>.

A partir das últimas décadas do século XX, sobretudo pelas investidas iniciadas pelo jurista americano RONALD DWORKIN, cresce a importância dos princípios para a estruturação e substanciação do sistema. Impregnados de conteúdo cultural, os princípios dão significado moral e ético às condutas humanas por intermédio dos valores. Como os princípios sintetizam valores, são aptos a captarem a mudança da realidade e estão abertos às concepções cambiantes da verdade e da justiça.

DWORKIN, que lançou-se, declaradamente, a fazer um ataque geral ao positivismo, distingue princípios e diretrizes. As diretrizes partem de pautas (*standards*) estabelecedoras de certas metas a serem alcançadas, geralmente referidos a algum tema econômico, político ou social.

Os princípios, por sua vez, são pautas que devem ser observadas, não porque possibilitem ou assegurem a busca de determinadas situações econômicas, políticas

do “possível” fático e jurídico, só poderiam conduzir a um sistema falho em segurança jurídica e tendencialmente incapaz de reduzir a complexidade do próprio sistema.

25 Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

26 Camargo, Margarida Maria Lacombe in “*Hermenêutica e argumentação: uma contribuição ao estudo do direito*”, Editora Renovar, 1999, p. 160.

ou sociais tidas como desejáveis, mas porque consubstanciam-se num primado de justiça ou honestidade, ou alguma outra dimensão da moralidade<sup>27</sup>.

As regras diferenciam-se dos princípios ante o mecanismo lógico de sua aplicação. Aquelas dão ensejo ao binômio “tudo ou nada” (*all or nothing*) quando são aplicadas, subsumindo-se ou não o fato à regra prevista<sup>28</sup>. Quanto aos princípios, estes “atuam de maneira diversa, pois, presentes as condições de fato enunciadas como necessárias à sua incidência, daí não decorre necessariamente a sua aplicação ao caso concreto.

Isto ocorre porque, ao contrário das regras, os princípios são dotados de uma dimensão de peso<sup>29</sup>.

ROBERT ALEXY, sem distanciar-se muito de DWORKIN, define os princípios como mandamentos de otimização, ou seja, buscam sempre um ponto ideal para sua efetivação, submetidos que estão às limitações impostas pelos fatos e regras opostas. São “normas que ordenam que (sic) algo seja realizado em uma medida tão ampla quanto possível relativamente a possibilidades fáticas ou jurídicas. Princípios são, portanto, mandados de otimização. Como tais, eles podem ser preenchidos (*rectius: cumpridos*) em graus distintos<sup>30</sup>. A medida da possibilidade jurídica reservada à aplicação dos princípios é ditada pelos princípios e regras diversas. O problema que daí advém é solucionado através de ponderação, e não através dos critérios convencionais (cronológico, hierarquia e especialização).

As regras, por sua vez, possuem uma dinâmica hermenêutica completamente diferente. Estas ou podem ser cumpridas ou não cumpridas. Ou ela vale, e o comando nela inserido deve ser cumprido, sem mais, nem menos. As antinomias entre regras são apenas aparentes.

Para J. J. GOMES CANOTILHO<sup>31</sup> os princípios são normas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionais fáticos e jurídicos, permitindo o balanceamento de valores e interesses, consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente

27 DWORKIN, Ronald. *Taking Right Seriously*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1977, p. 22: “I call a ‘policy’ that kind of standard that sets out a goal to be reached, generally and improvement in some economic, political or social feature of the community”... “I call a ‘principle’ a standard that is to be observed, not because it will advance or secure an economic, political, or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality”

28 Dworkin, ob. cit., p. 24: “The difference between legal principles and rules is a logical distinction.... Rules are applicable in an all-or-nothing fashion. If the facts a rule stipulates are given, then either the rule is valid, in which case the answer it supplies must be accepted, or it is not, in which case it contributes nothing to the decision”

29 SARMENTO, Daniel In Os Princípios Constitucionais e a Ponderação de Bens, Teoria dos Direitos Fundamentais, Ricardo Lobo Torres (org.), Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 52.

30 Colisão de Direitos Fundamentais e realização de Direitos Fundamentais no Estado de Direito Democrático, in RDA 217/67, p. 74, tradução de Luís Afonso Heck.

31 Direito Constitucional, ob. cit., pp. 167/168.

conflitantes. Contêm apenas exigências que, à primeira vista (*prima facie*), devem ser realizados. Possuem duas dimensões distintas, validade e peso.

Já as regras prescrevem, imperativamente e definitivamente, uma exigência (impõem, permitem ou proíbem), que é ou não é cumprida, na exata medida de suas prescrições, nem mais nem menos. Conhecem apenas a dimensão da validade e, portanto, as regras antinômicas excluem-se.

Quanto às várias eficácias possíveis, ou funções que podem desempenhar os princípios<sup>32</sup>, passamos a transcrever a adotada pelo exímio administrativista Diogo de Figueiredo Moreira Neto<sup>33</sup>:

*“Simplificadamente, uma classificação dicotômica distingue, desde logo, dois tipos de eficácia dos princípios: uma eficácia imediata, impeditiva de conduta, que prescinde da existência de preceitos deles derivados, e uma eficácia mediata, indicativa de conduta, porque demanda a existência de preceitos deles derivados.*

*A eficácia imediata, todos os princípios a têm e no mesmo grau, obstando que produzam efeito, na mesma ordem jurídica em que eles se entronizam, quaisquer preceitos ou atos aplicativos concretos que sejam com eles antagônicos. No conflito entre um princípio e um preceito com ele incompatível, o preceito é afastado, não só para desaplicá-lo, no todo ou, se possível, apenas na parte incompatível, como para invalidar os efeitos que vulnerarem a norma principiológica, destacando-se as seguintes:*

*I. A eficácia dirimente, que consiste em suprimir a produção de efeitos de quaisquer normas ou atos concretos que sejam incompatíveis com o conteúdo de valor contido no princípio.*

32 Existem diversas classificações acerca dos princípios, dentre as quais podemos citar as do professor Eros Grau em seu livro “A Ordem Econômica na Constituição de 1988”, Malheiros Editores, 2000, pp. 78 e 79, que distingue, adotando Antonie Jeammaud, os princípios gerais do direito daqueles que denomina princípios, que constituem regras. Estes “constituem regras jurídicas e não podem ser valorados como verdadeiros ou falsos, mas tão-somente como vigentes e/ou não eficazes. Pertencem à linguagem do direito. Já os princípios gerais do direito pertencem à linguagem dos juristas. São proposições descritivas (e não normativas), através das quais os juristas referem, de maneira sintética, o conteúdo e grandes tendências do direito positivo”.

Já o Professor Luís Roberto Barroso em sua obra “Interpretação e Aplicação da Constituição”, Editora Saraiva, 1999, pp. 150 a 156, classifica os princípios em fundamentais, que “são aqueles que contêm as decisões políticas estruturais do Estado...” em princípios gerais, “que irradiam por toda a ordem jurídica, como desdobramentos dos princípios fundamentais, e se aproximam daqueles que identificamos como definidores de direitos...” e, finalmente, elenca os princípios setoriais, “que são aqueles que presidem um específico conjunto de normas afetas a determinado tema, ou título da Constituição”.

33 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Princípios da Licitação*, publicado em julho de 1995, in *Boletim de Direito Administrativo*, São Paulo, Nova Dimensão Jurídica, n.º 7, ano XI.

2. A eficácia impediante, ou redutora, que consiste em impedir em parte ou em condicionar, a produção de efeitos de quaisquer normas ou atos concretos que sejam parcialmente incompatíveis com o conteúdo de valor contido no princípio.

A eficácia mediata é aquela que o princípio repassa, por sua vez, a toda a ordem jurídica, através dos preceitos e dos atos aplicativos concretos que neles se informem, destacando-se, entre outras, as seguintes:

1. A eficácia axiológica, que consiste em definir com clareza, na ordem jurídica, os valores que a informam.

2. A eficácia nomogenética, que consiste em dar fundamentos finalístico-valorativos para a edição de novos preceitos e de neles reproduzir esse conteúdo.

3. A eficácia otimizadora, que consiste em orientar a interpretação dos preceitos e dos atos concretos que conformam uma ordem jurídica, no sentido de dar a mais ampla, profunda e completa aplicação possível a seu conteúdo de valor.

4. A eficácia sistêmica, que consiste em interconectar todos os preceitos e atos concretos informados pelo mesmo princípio, como que conformando uma superestrutura abstrata, que lhes infunde unidade e coerência.

5. A eficácia integrativa, que consiste em preencher eventuais lacunas da ordem jurídica.”

Os princípios, sem dúvida, não mais se restringem à função integrativa prevista no artigo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, e são uma importante forma de interpretação e integração de todo o sistema jurídico.

Segundo o Professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto, “a importância e o emprego dos princípios, na política e no direito, acompanham essa evolução, na medida em que, com eles, se vão explicitando valores, como vem ocorrendo com os próprios textos constitucionais, e nos dá conta Vezio Crisafulli, que tem observado o fenômeno em profundidade desde o término da Segunda Guerra Mundial e, até mesmo, como uma resposta do espírito humano aos horrores que trouxeram as conflagrações e as ideologias radicais”<sup>34</sup>.

34 Conforme exposição apresentada no Seminário realizado pela EMERJ e pela Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, em 5 de julho de 2000, sobre a Lei Complementar nº 101/2000, ao citar o mestre VEZIO CRISAFULLI, *La Costituzione e le sue Disposizioni di Principio*, Milão, Dott. A. Giuffrè, 1952.

De acordo com o doutrinador, novos princípios surgem a partir dos estudos e discussões sobre a governabilidade, suscitados pelas crises de poder ocorridas nas novas democracias surgidas após o fim dos modelos totalitários e autocráticos de Estado dominantes neste século<sup>35</sup>.

Dentre os vários princípios citados pelo Professor Diogo destacamos para o presente trabalho os princípios da subsidiariedade e da participação política.

O princípio da subsidiariedade caracteriza o atual Estado Subsidiário, que transfere para a sociedade a função da complexidade do atendimento dos seus interesse de forma escalonada. Assim, a primazia na solução de problemas cabe primeiramente ao indivíduo, secundariamente aos grupos sociais menores, a fim de decidirem a atuarem em prosseguimento de seus respectivos interesses coletivos e terciariamente aos grupos sociais maiores, no que se refere aos interesses de maior abrangência e quaternariamente, à sociedade civil, na defesa dos interesses gerais<sup>36</sup>.

Este Estado subsidiário vem a substituir o malsucedido Estado do Bem-estar social, despedindo-se da pretensão de ser único na solução de problemas e obtenção de recursos. A sociedade organizada assume através da despolitização o gerenciamento dos interesses públicos, afinal, como bem lembrado pelo Professor Diogo “o público é o campo de ação do Estado mas não mais seu monopólio.”<sup>37</sup>

*Quanto ao princípio da participação política, nas palavras do mesmo autor, “por ser gregário por natureza, o homem tende a integrar-se no grupo em que convive. No decorrer do processo histórico da pluralização da convivência, essa integração passa a envolver vários grupos, ou círculos convivenciais, que se formam em diversos setores e locais de atividade, como o trabalho, o clube, os esportes, a política, a igreja, o bairro, a rua e em tantos outros.*

*Por isso, é também normal que cada indivíduo se sinta estimulado a participar nas decisões coletivas, que devam ser tomadas nos vários círculos de sua convivência e, dentre elas, as que dizem respeito a seus interesses políticos, indubitavelmente as que exercem maior atração para um grande número de pessoas, o que contribui para desenvolver, notadamente e com maior intensidade nesta Era da Informação, o sentido de cidadania e de responsabilidade pela coisa comum.*

*Por outro lado, a democracia que se exerce através da participação mínima, que é o sufrágio de mandatários populares para o desempenho de cargos políticos, e, no caso brasileiro, de legisladores e de governan-*

35 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo *in* *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p.18.

36 Ob. cit. p.20.

37 Ob. cit. p.185.

tes, nos três níveis federativos, se tem mostrado insuficiente como instrumento de legitimação de condutas públicas, admitindo-se, cada vez mais, que possa ser exercida por outras formas de **participação política**.

*Essas formas de participação, direta e semidireta, que se dão no campo da legislação, da administração pública e da provocação judicial, encontram-se referidas tanto na Constituição como em várias normas infraconstitucionais, que, não obstante, para instituí-las, não necessitarão de qualquer previsão constitucional específica, uma vez que a devolução de poder ao povo, o soberano nas democracias, será sempre possível e até desejável, desde que a própria Constituição não a condicione, como o faz no caso da autorização para referendo e da convocação de plebiscito, que ficam sob reserva de decisão do Congresso Nacional<sup>38</sup>.*

A **participação política**, como expressão da consciência social e cidadã, se constitui, ao lado da **representação política**, que, assim, é dela apenas um aspecto, como um **princípio instrumental**, voltado à plena realização da democracia, ou seja, não apenas para a escolha dos governantes, mas de como o povo pretende ser governado, daí sua menção destacada em vários dispositivos da Constituição, a começar pelo art. 1º, parágrafo único, que faz expressa referência ao exercício direto da democracia<sup>39</sup>.

Deve-se ressaltar, contudo, que, apesar do desenvolvimento da participação política, o ritmo acelerado da globalização das atividades econômicas põe em evidência as diferenças e as debilidades dos sistemas governamentais existentes com relação à segurança das transações.

O Estado subsidiário é o Estado da Sociedade de Risco<sup>40</sup>, que se caracteriza pela insegurança e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade. Cabe ressaltar que, ao nosso ver, o reconhecimento de uma sociedade de risco não significa que os direitos serão alijados e desconsiderados pelo Estado.

Ao contrário, o pluralismo desta sociedade que assume as rédeas da administração de seus interesses será o campo propício para o surgimento de novos direitos a serem protegidos. Neste ponto, concordamos com Robert Nozick, professor da

38 Art. 49, XV, CF.

39 Parte da conferência do Seminário realizado pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro e pela Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, já mencionado, cedido gentilmente pelo autor.

40 Definição do Professor Ricardo Lobo Torres em conferência realizada em 27.10.2000 no XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE/IBET.

Universidade Harvard ao afirmar que “o Estado mínimo é o mais extenso que se pode justificar. Qualquer outro mais amplo viola direitos da pessoa”<sup>41</sup>.

Por outro lado, a crescente busca de investimentos internacionais<sup>42</sup>, considerados essenciais para o desenvolvimento dos Estados, deflagra a competição entre os mesmos, para que proporcionem não apenas menores custos nas transações, como as condições mínimas de confiança.

Certas atividades do Poder Público são mais sensíveis na atração de negócios e garantia das transações econômicas, como as relativas à confiabilidade da Justiça, às garantias tributárias<sup>43</sup> e à estabilidade monetária. Neste aspecto, somente a transparência das relações pode assegurar a segurança e confiabilidade buscada pelo mercado, e imprescindível para a manutenção do equilíbrio administrativo.

Como bem lembrado pelo Professor Ricardo Lobo Torres,<sup>44</sup> “o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência de forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos. O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos como na feitura do orçamento e no controle da sua execução”.

Desta forma, a transparência não poderia ser excluída do direito orçamentário tendo em vista a busca dos valores éticos, ressaltados no tópico anterior, que criam um ambiente axiológico propício para aplicação dos princípios.

O princípio da transparência recomenda que o orçamento organize as entradas e as despesas com transparência e fidelidade<sup>45</sup>.

Aliás, como ressaltado pelo saudoso Professor Aliomar Baleeiro, “o direito de autorizar as receitas, logo seguido do corolário fatal de controle das despesas, exigia demonstração completa e minuciosa de cada tributo e de cada gasto programado, com especificação dos fins e limites, para que os Parlamentos não fossem ludibriados pelos monarcas e ministros”<sup>46</sup>.

41 NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1992, p. 170.

42 Os investimentos internacionais aceitáveis não são de forma alguma a especulação do capital volátil que corre ao mundo disseminando a bancarrota do países despreparados para este tipo de especulação financeira. Para quem se interessar no aprofundamento sobre o tema, vale a visita ao site da Ação pela Tributação das Transações Financeiras e Apoio aos Cidadãos, movimento iniciado na França, em torno de um programa que reuniu cidadãos, associações, sindicatos e jornais com objetivo de taxar o capital financeiro especulativo. Hoje está se consolidando em vários países, inclusive no Brasil. Homepage: <http://www.atac.org/brasil/index1.htm>

43 Desde 1995 com o Projeto de Emenda Constitucional n.º 175, aguarda-se a reforma tributária brasileira.

44 Conferência promovida pelo IDEPE/IBET, já citada.

45 Cf. TORRES, Ricardo Lobo in *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume V: O Orçamento na Constituição*- 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.258.

46 Ob. cit. p. 420.



O célebre autor nos ensina que, nos séculos XVII e XVIII, a opinião pública contemplava com justificado horror as despesas públicas, pois o povo já estava cansado com as despesas com guerras de puro interesse dinástico. As aventuras dos reis de França, com as famosas batalhas de La Vallière, Montespan, Maintenon, Dubarry e Pompadour e as dissipações de Maria Antonieta, concorreram para explicar a hostilidade dos contribuintes que não recebiam nenhum proveito desta forma opressora e parasitária de governo<sup>47</sup>.

O orçamento, neste cenário histórico, floresceu como um escudo para a defesa dos contribuintes para conter as despesas e manter o equilíbrio entre a receita e a despesa.

Hoje em dia, o princípio da transparência fiscal veio a auxiliar o controle orçamentário, pois não há como realizá-lo sem que as regras sejam claras, transparentes.

A Constituição de 1988 não traz explicitamente o princípio da clareza ou da transparência, mas podemos depreendê-lo do artigo 165, parágrafo sexto, que dispõe 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; do artigo 70, que trata da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado; e do artigo 150, parágrafos quinto e sexto, que tratam do esclarecimento acerca dos impostos que incidem sobre mercadorias e serviços e da condição de ser editada lei específica para a concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições, respectivamente.

Assim sendo, podemos verificar que a transparência é imprescindível para o equilíbrio orçamentário, controle de abusos e confiança nas relações econômicas.

#### IV – A Transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei Complementar n.º 101, de 4.5.2000 teve como objetivo além de ser uma diretriz para conter o endividamento dos entes públicos, com a contenção de despesas e aplicação racional das receitas, veio também fornecer maior segurança e equilíbrio nas transações, em face do risco apresentado pelo Estado Subsidiário, como já discorremos.

Para o Professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto “*somente através da restauração da realidade orçamentária, podem ser controlados e até reduzidos a níveis suportáveis os três vilões das finanças públicas: o déficit público, que ocorre quando os governos gastam mais do que arrecadam; a dívida pública, que é a expressão do déficit que se transfere de um orçamento para o outro, prejudicando novos programas que poderiam ser executados; e o endividamento público, que se*

47 Ob. cit. p. 420.

*instala, cronicamente, no processo de acumulação da dívida pública e passa a absorver cada vez mais recursos públicos para seu serviço e amortização.*

*Esses três vilões – déficit, dívida e endividamento públicos – sobreviveram e prosperaram, alimentados por hábitos financeiros atrasados e nocivos, de prática comum na Administração Pública brasileira, mantidos pela baixa qualidade e, sobretudo, pela irresponsabilidade de gestores públicos, que não estão preocupados com eficiência administrativa, mas com sua ‘eficiência’ eleitoreira, na condução de práticas patrimonialistas, paternalistas e demagógicas”.*

Na verdade, o administrador público nunca se importou muito com a equalização dos gastos com as receitas orçamentárias, sempre imaginado que, como instrumento formal, o orçamento servia somente para atender o formalismo econômico e não para aplicação prática. Em razão disto, não é difícil encontrar Estados com um grande endividamento interno, em atraso no pagamento de precatórios, etc. Afinal, a técnica costumeiramente utilizada era a da rolagem da dívida, gerando o desequilíbrio entre as gerações futuras, que já cresciam com o fardo do endividamento. O Estado, conhecido como “mau pagador”, também perde nas relações privadas, pois sua fama faz com que os preços dos serviços oferecidos pela iniciativa privada já venham acrescidos dos prejuízos, gerados pela possibilidade de falta de pagamento das obrigações estatais.

Por sua vez, o contribuinte que não é esclarecido da importância de pagar seus tributos, e onde os recursos são aplicados, sente-se livre para a prática de atos que o eximam deste dever fundamental.

A globalização, como já descrevemos, amplia os mercados e a competitividade entre os países para atrair novos recursos. Sem a definição de regras claras para a atuação, o capital estrangeiro não se sente estimulado para o investimento no País. Isto é uma realidade, aliás a globalização é uma realidade, portanto, mais importante do que criticá-la é saber de qual maneira podemos ingressar nesta comunidade global sem grandes perdas.

Neste clima de inquietação e de necessidade de mudanças surge a Lei de Responsabilidade de Fiscal, que mesmo sendo influenciada pela legislação de um País centralizador do poder nas mãos do Executivo, com é na Nova Zelândia, já conseguiu atingir algo, que pouco se conseguia quando o assunto era o orçamento público: o debate.

Sobre alguns aspectos técnicos da lei, ensina-nos o Professor Ricardo Lobo Torres<sup>48</sup> que “*O Fiscal Responsibility Act da Nova Zelândia, que recebemos por intermédio da LRF, proclama o princípio da prudência (art. 4.2.), que expressa a necessidade de: a) redução total dos débitos da Coroa ‘a níveis prudentes’ (to prudent levels); b) manutenção do débito no nível prudente (prudent levels) assim*

48 Torres, Ricardo Lobo no artigo: *Alguns Problemas Econômicos e Políticos da Lei de Responsabilidade Fiscal*, in “*Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*, São Paulo: Dialética, 2001, p.281.

alcançado; c) gerenciar prudentemente os riscos fiscais que ameaçam o Estado (*managing prudently the fiscal risks facing the Crown*). O Projeto de Lei Complementar 18/99 incorporou acriticamente os dispositivos neozelandeses, sem as necessárias adaptações ao vernáculo (art. 6º): 'II – a limitação da dívida a nível prudente'; 'VI – a limitação de gastos continuados a nível prudente'; 'IX – a administração prudente de riscos fiscais, assim entendidos os passivos contingentes e os efeitos de eventos imprevistos que possam afetar as contas públicas'. O substitutivo do Deputado Pedro Novais, de 15.12.99, extirpou do Projeto todos esses subprincípios e anglicismos."

Acerca dos novos termos previstos da lei, ensina-nos o mestre que "Ruth Richardson, ex-Ministra das Finanças da Nova Zelândia (1990-1993), oferece a seguinte explicação de *accountability*: "o conceito de *accountability* precisa ser tão fundamental para o setor público quanto o é para o setor privado. Para ter sentido, a *accountability* precisa envolver níveis específicos de desempenho, liberdade administrativa para buscar os resultados e sanções por falhas. Portanto, uma relação efetiva de *accountability* exige: especificação antecipada dos níveis de desempenho; autoridade para determinar como os recursos serão empregados para produzir os resultados desejados, um processo de avaliação para saber se os resultados foram obtidos"<sup>49</sup>.

Especificamente sobre o princípio da transparência positivado na LRF podemos destacar, para posteriores comentários, os artigos 1º, parágrafo único, e 48 da Lei Complementar n.º 101/2000:

*"Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.*

*§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.*

.....omissis.....

*Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as*

49 Conferência mencionada.

*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.*

*Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos."*

O parágrafo primeiro do artigo primeiro da LRF já adianta que a lei veio a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio da contas públicas. Destacamos o controle da dívida consolidada e mobiliária, que tem a definição do artigo 29 da mesma lei, e a concessão de garantia e inscrição em restos a pagar, que tem definição nos artigos 36 e 37 da Lei 4.320/64<sup>50</sup>.

Questão interessante no que se refere aos restos a pagar é a da manutenção do artigo 42 com o veto do artigo 41, que impedia a prática do endividamento das gerações futuras. Agora, a vedação só atinge o período eleitoral.

O artigo 48 da LRF dispõe que deverá ser dada ampla divulgação da gestão fiscal, inclusive por meios eletrônicos de acesso público, o que inclui a Internet<sup>51</sup>. Ocorre que, se nem toda a população tem acesso sequer ao Diário Oficial, o que se dirá da Internet? Os meios de divulgação devem atender o máximo possível de camadas da população, com a divulgação em jornais de grande circulação, a fim de bem atender ao princípio da transparência.

O dever de prestar contas, também incluído no artigo, é considerado um princípio constitucional sensível, com previsão no artigo 34, inciso VII, alínea d, da Constituição da República de 1988, que se não observado dá azo a ação interventiva.

O parágrafo único do artigo 48 consolida o princípio da participação política estudado neste trabalho, que pode ser efetivado através do Orçamento Participativo<sup>52</sup>, das Audiências Públicas<sup>53</sup> e mesmo através do controle de irregularidades, através de denúncia perante o Tribunal de Contas<sup>54</sup>, pelo cidadão, partido político, associação ou sindicato.

## V – Conclusão

O princípio da transparência fiscal, derivado do princípio da publicidade, é a maior garantia que possui a sociedade, no âmbito fiscal, para a preservação do

50 Sobre os restos a pagar, ver arts. 25,IV, 42, 50,V, 53, 55, III, b, e 59, II, da LRF.

51 Leia-se, a propósito a Lei n.º 9.755/98, que dispõe sobre a criação de uma *homepage* pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação de dados e informações.

52 Vide artigo 29, inciso XII, da CRFB/88.

53 Sobre o tema MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo *in* *Mutações do Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, 2000, pp.199-221.

54 Art.74, § 2º, da CRFB/88.

Estado Democrático de Direito, que além de ser um Estado que suporta as próprias leis ainda deve garantir a legitimidade em suas decisões, para o atendimento do interesse público.

O interesse público, entretanto, não é a idéia de realização dos governantes, não é soma de interesses coletivos, e não é tão-somente a proteção dos interesses da minoria<sup>55</sup>. Cabe buscá-lo na sociedade civil organizada, que definirá seus próprios interesses, propugnando por uma participação não só representativa, mas também administrativa baseada no controle dos atos administrativos, na colaboração na tomada de decisões e no estabelecimento de metas de desenvolvimento, a serem fomentadas pelo Estado.

Enfim, não basta aceitar que o voto seja a única forma de participação popular, delegando a escolha das prioridades orçamentárias do povo para o representante eleito. Não devemos nos limitar a eleger quem irá nos administrar, e sim, devemos nos preocupar como será realizada a administração, buscando a maior legitimação das escolhas orçamentárias pela participação da população na administração.

Niterói, junho de 2001

---

<sup>55</sup> Para um estudo aprofundado sobre o conceito de interesse público veja-se MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo *in Curso de Direito Administrativo*, 11ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1999.