



Transparência e democracia: para um governo com poderes visíveis(1)

Autora: Andréia Scapin

Doutoranda em Direito Tributário (USP), Mestre em Direito Penal (USP), Especialista em Direito Tributário (USP) e em Direito Público (ESMPSP), Membro do NEF/Direito SP – FGV, Professora convidada da pós-graduação lato sensu da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Advogada sênior de contencioso tributário



Autora: Gisele Bossa

Doutoranda e Mestre em Ciências Jurídico-Econômicas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. PhD Researcher do NEF/Direito SP – FGV, Professora de graduação e pós-graduação, Advogada sênior de contencioso tributário

publicado em 30.04.2015

 [\[enviar este artigo\]](#)

 [\[imprimir\]](#)

Resumo

A estrutura atual dos sistemas tributários dos países em vias de desenvolvimento tende a obstacularizar a concretização dos interesses sociais do século XXI por não garantir a real justiça distributiva. Com efeito, ela deixa de prover a inclusão social e garantir recursos para a preservação ambiental e afasta investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D), em novos negócios e na geração de empregos. Essa dinâmica impacta diretamente a competitividade dos *players* locais e prejudica o desenvolvimento socioeconômico dos Estados.

A complexidade da legislação tributária, a falta de transparência dos dados públicos e as altas cargas fiscais sobre os bens de consumo e os serviços são características marcantes desses sistemas. Por isso, o grande desafio contemporâneo é compatibilizar três fatores: tributação, democracia e desenvolvimento. Buscar mecanismos e apontar as possíveis soluções para tornar as administrações públicas mais eficientes, transparentes e justas é o caminho para que as políticas tributárias sejam fortes aliadas do crescimento dos países.

Palavras-chave: Tributação. Democracia. Desenvolvimento.

Na contramão do esperado para os Estados Democráticos de Direito contemporâneos, os sistemas jurídicos tributários, especialmente dos países em vias de desenvolvimento, atuam como trava para o desenvolvimento socioeconômico em vez de impulsioná-lo. Isso porque as normas fiscais, tal como foram construídas, são extremamente complexas, o que dificulta ou até inviabiliza a sua interpretação e aplicação pelos contribuintes e operadores do Direito.(2)

Essa dinâmica acaba por ofuscar o exercício transparente da atividade governamental; criar insegurança jurídica; fomentar a atual indústria do contencioso tributário; enfraquecer as instituições de Estado; não garantir o

cumprimento dos direitos difusos e coletivos de 1ª, 2ª e 3ª geração;(3) desestimular investimentos em P&D, na internacionalização de empresas, na geração de empregos e no aprimoramento da malha logística; e, conseqüentemente, prejudicar a produtividade e a manutenção dos *players* no mercado competitivo global.

Além disso, por vezes, as instituições tributárias e jurisdicionais prestam desserviço, em vista da falta de uniformidade de posicionamento por parte das autoridades fiscais e dos respectivos órgãos de julgamento, contribuindo ainda mais para a ineficiência sistêmica.

No Brasil, a solução de conflitos é vagarosa, marcada pela falta de informações sobre os processos administrativos tributários, pelo desalinhamento interpretativo da legislação tributária e, por conseguinte, pelo alto grau de litigiosidade, dada a insegurança jurídica estabelecida.

Nesse sentido, de acordo com dados da Receita Federal do Brasil, o valor do passivo administrativo tributário totaliza US\$ 230 bilhões. A partir de estimativa feita com base em dados divulgados pela imprensa, há também cerca de US\$ 100 bilhões em casos tributários emblemáticos em discussão no Poder Judiciário. Portanto, constata-se que cerca de US\$ 330 bilhões estão em discussão por conflitos tributários, o que corresponde a 15% do PIB brasileiro.(4)

Já nos Estados Unidos, conforme o Internal Revenue Service (IRS), agência americana responsável pela arrecadação em âmbito federal, o valor do passivo tributário alcançou US\$ 40 bilhões em 2012, ou 0,2% do PIB desse país.(5)

Na África do Sul, país cujo grau de desenvolvimento é semelhante ao do Brasil, entre 2010 e 2011, o valor do passivo em discussão era de US\$ 14,3 bilhões, isto é, 3,6% do PIB do país, segundo informações do relatório South African Revenue Services (SARS).(6)

Não se pretende aqui comparar minuciosamente os cenários, mas conhecer o *status* do Brasil em relação a outros países quanto ao grau de litigiosidade tributária, pois é inegável a diferença entre as estruturas tributárias e judiciárias de cada Estado.

Diante dessa realidade, o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (Direito SP – FGV) passou a investigar a relação entre tributação, democracia e desenvolvimento por meio de estudos empíricos com o propósito de contribuir positivamente para o desenvolvimento do Brasil.

Para tanto, o NEF foi além da compreensão da técnica jurídica,(7) pois passou a analisar casuisticamente os problemas existentes e os entraves que a tributação tem gerado para o crescimento do país, bem como a indicar mecanismos para tornar as políticas de Estado mais eficientes, transparentes e justas.

Considerando a relevância da Economia para a tributação e seu produtivo diálogo com o Direito, o alicerce teórico das pesquisas do NEF foi construído com base nos trabalhos de James Alm (Tulane University), John Braithwaite (Australian National University), Joseph Stiglitz (Columbia University) e Richard Bird (University of Toronto), os quais apresentaram perspectivas inovadoras sobre a forma como a administração tributária pode influir para possibilitar o aumento do *tax compliance*, ou seja, ampliar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

As investigações feitas pelos referidos estudiosos demonstraram que as estruturas tributárias tradicionais são inadequadas e ineficientes em sociedades democráticas, uma vez que foram construídas a partir do modelo de **comando e**

controle. Tal arquétipo, baseado no paradigma do crime, impõe à administração tributária a função de qualificar e punir os contribuintes que descumprem a lei.

Parte-se da premissa de que o contribuinte analisa o possível custo vs. benefício da evasão fiscal. Faz a ponderação dos seguintes aspectos: os ganhos obtidos com o eventual descumprimento da norma tributária; a probabilidade de ser identificado pelo fisco; e os prejuízos resultantes das sanções a serem impostas. Logo, se os benefícios superarem os riscos, o sujeito passivo optará por não pagar o tributo, mas, caso contrário, se verificar probabilidade de auditoria ou de imposição de multa, observará o *tax compliance*.

Segundo James Alm, é preciso ultrapassar a ideia de que o comportamento dos contribuintes se apoia exclusivamente na maximização da utilidade. Segundo pesquisas empíricas realizadas, mesmo em países que possuem baixo índice de cumprimento de obrigações tributárias, há diversos fatores de ordem moral, social e cultural que induzem o contribuinte a agir em consonância com as expectativas do legislador tributário.(8)

Na medida em que o aumento da probabilidade de identificação e punição pelo fisco e a severidade das sanções aplicadas são indutores do comportamento no modelo de **comando e controle** – quanto maior a eficiência na fiscalização, menor o descumprimento das normas tributárias –, a estratégia passa a ser a elaboração de regras cada vez mais específicas, que visam sanar as lacunas da norma tributária hábeis a evitar o pagamento de tributos.

Ocorre que, ante o emaranhado de regras específicas e altamente complexas, fica difícil identificar as fronteiras da legalidade. Essa é uma das consequências da aplicação do malsucedido modelo de **comando e controle** que pode ser facilmente verificada na realidade brasileira.

Articulações dessa espécie apenas prejudicam o bom contribuinte, incentivando o mal-intencionado a buscar novas técnicas para driblar as autoridades fiscais.(9)

Outra característica desse padrão é a conduta sigilosa do Estado. Passa a utilizar a falta de informações e dados como ferramenta para realizar suas funções em todas as esferas de governo. De acordo com Joseph Stiglitz, a conduta sigilosa do governo é certamente antidemocrática e serve para interesses pessoais e egoístas.(10)

Nota-se que o direito fundamental à informação é característico das sociedades democráticas. O Estado tem o dever de disponibilizar informações aos cidadãos, em especial sobre o quanto se arrecada, quanto e quais são suas despesas e como o valor é revertido em termos de políticas públicas.

A transparência dos dados públicos permite o **accountability social** e figura como importante instrumento para conter os abusos na gestão governamental.

Conforme Stiglitz, o segredo fornece àqueles que participam da administração do Estado controle exclusivo sobre determinadas áreas do conhecimento, de modo a ampliar seu poder. Essa dinâmica tem efeito corrosivo sobre a democracia, na medida em que cria relação de desconfiança entre o fisco e os contribuintes. Por isso, enfatiza que uma das maiores qualidades de um bom sistema tributário é a transparência. Frise-se que a abertura é uma parte essencial da governança pública.(11)

Em diversos países do mundo há a preocupação com a difusão indiscriminada e generalizada das informações, especialmente daquelas protegidas legalmente.(12) Encontrar o equilíbrio entre a transparência e o sigilo não é tarefa fácil, mas o esforço atual para balancear esses dois extremos é essencial para prevenir a corrupção, fortalecer as instituições,(13) promover a integridade

e a moral tributária.

A título de conhecimento, dentre os países que pertencem à Comunidade Europeia, a Itália é o que possui maior resistência quando o assunto é transparência. Sua tradição está assentada na total reserva e no segredo.

A disciplina do acesso à informação deu-se com o Decreto nº 241/1990, que tornou obrigatório o dever de informar o cidadão interessado sobre a abertura de procedimentos administrativos, os atos praticados e a sua respectiva motivação.

Para a época, foi um verdadeiro avanço, pois, devido à aplicação do princípio do segredo de ofício, então vigente no país, inexistia comunicação entre a administração pública e o cidadão italiano.**(14)**

Não havia limites para o que devia ser considerado segredo de Estado, praticamente nada podia ser revelado. Contudo, Rossella Miceli, professora de Direito Tributário da Università degli Studi di Roma – La Sapienza, explica que o direito de acesso à informação previsto nesse decreto não é extensivo ao cidadão em geral, mas exclusivo do indivíduo que comprove interesse legítimo.

Com efeito, esse diploma legal não servia ao cidadão comum que pretendesse efetuar o controle amigável das atividades governamentais. Ademais, excluía expressamente a aplicação da transparência para atos de natureza tributária.

Em se tratando de um país democrático, a Itália precisou buscar medidas aptas a substituir o princípio do segredo de ofício pelo princípio da transparência. Para isso, 5 anos atrás, foi editado o DLeg nº 150/2009 para regulamentar a otimização da produtividade do serviço público, da eficiência e da transparência das atividades administrativas.

Tal medida é nítida consequência do Tratado de Lisboa, que consolida valores cooperativos, em prol de uma Europa mais democrática e transparente. Prevê, ainda, a criação de mecanismos que possibilitem maior interação entre os cidadãos europeus e as instituições.

Após essa lenta evolução da transparência em território italiano,**(15)** como resposta à Lei nº 190/2012 (anticorrupção), foi publicado o DLeg nº 33/2013, que impõe a criação de portais institucionais na *web* com o propósito de dispor informações que viabilizem o controle amigável dos atos administrativos e introduzam o programa trienal de atividades para instituir a cultura da transparência.**(16)**

Por meio dessa medida, mais de 20 mil órgãos públicos colocaram informações na *web*. O departamento de funções públicas do governo italiano instituiu a “bússola da transparência”, que permite ao cidadão analisar estatísticas e verificar a evolução do projeto em tempo real.**(17)**

Diferentemente do que se verificou na história italiana, a Suécia é exemplo de transparência, pois até a monarquia do país se submete a ela. No Estado sueco, disponibilizam-se na *web* informações sobre a renda média dos cidadãos suecos, as quais podem ser consultadas por qualquer pessoa do povo. A transparência é percebida pelo funcionário público como legítima garantia do exercício do direito à liberdade de expressão do servidor para prestar contas à sociedade sobre seus atos.**(18)**

Conforme explica Joseph Stiglitz, a participação significativa do cidadão no processo democrático exige participantes informados, especialmente no momento em que deve eleger seus governantes. Nesse sentido, afirmou James Madison, arquiteto da Primeira Emenda da Constituição dos EUA: “Um povo que pretende ser seu próprio governante deve se armar com o poder que o conhecimento

oferece. Um governo popular sem informações populares ou sem os meios para adquiri-las nada mais é do que um prólogo para uma farsa ou uma tragédia, ou talvez ambos”.(19)

No Brasil, é necessário instituir a cultura da transparência, propagando-a para todas as esferas de governo com o propósito de que as informações sobre os atos estatais sejam transmitidas sem qualquer restrição à coletividade. A transparência é expressão do Estado Democrático de Direito e efetiva a cidadania fiscal. Dar ao cidadão conhecimento é tratá-lo com dignidade.

Com o intuito de aproximar a tributação da democracia, John Braithwaite sugere aplicar a regulação responsiva, induzir comportamentos sem a imposição de sanção. Em outros termos, incentivar os indivíduos e as instituições a atuarem conforme as expectativas da sociedade, sem apelar para estratégias estritamente punitivas.(20)

A teoria da regulação responsiva adquiriu relevância internacional com a obra de Braithwaite **Responsive regulation**: transcending the deregulation debate, em que defende a necessidade de iniciar a regulação a partir de medidas mais amenas, de acordo com a gravidade da conduta praticada. Estimula-se o cumprimento voluntário, antes de se recorrer às medidas punitivas, e afasta-se a presunção de que todo contribuinte pretende enganar a administração tributária para fugir ao pagamento de tributo.

Aliás, conforme afirma Richard Bird, o paradigma do crime – tradicional modelo de **comando e controle** – deve ser substituído pelo paradigma do serviço, em que o contribuinte passa a ser enxergado pelo fisco como cliente a ser atendido em vez de como potencial criminoso.

Para o autor, o cumprimento voluntário da legislação tributária não é garantido simplesmente por normas punitivas, mas por meio da formação da moral tributária, construída pela confiança do contribuinte nas instituições e pautada na ética recíproca.(21)

Quanto mais responsivas forem as instituições ligadas à arrecadação tributária, maior será a probabilidade de cumprimento voluntário da legislação tributária pelo cidadão, pois se projeta na sociedade a percepção de legitimidade da cobrança. Nas palavras de Richard Bird, *verbis*:

“As decisões de política tributária não são feitas no vácuo. Tampouco são realizadas por um governo benevolente. Ao contrário, elas são o resultado de complexas interações sociais e políticas entre diversos grupos na sociedade em um contexto institucional estabelecido pela história e pela capacidade administrativa do Estado. A tributação não é simplesmente um meio de financiamento do governo; é também um componente muito verificável do contrato social subjacente ao Estado. Os cidadãos tendem a cumprir com maior frequência as leis tributárias se eles aceitam o Estado como legítimo e confiável e sentem, até certo ponto, que podem tanto apoiá-lo quanto temê-lo em consequência da falta de seu apoio.”(22) (23)

Ao tratar o contribuinte como cliente, alternando o paradigma do crime com o do serviço, a tributação passa a ser vista além dos fatores estritamente econômicos. A administração tributária estrategicamente construirá uma relação cooperativa e de confiança entre o fisco e os contribuintes, por meio de medidas como: (i) prestar assistência ao cidadão, informando a interpretação dada às normas tributárias; (ii) agir com transparência; (iii) respeitar a capacidade contributiva no caso concreto; (iv) ser mais responsivo em relação às necessidades do contribuinte; e (v) estar aberto para relações cooperativas e menos coercitivas com os contribuintes.(24)

Logo, a efetividade das políticas fiscais depende da construção de diálogo profícuo e aberto entre os atores da relação jurídica tributária, o que irá, naturalmente, contribuir para reduzir os custos do Estado resultantes do exercício da atividade arrecadatória.

Tal argumento justifica-se porque os melhores resultados obtidos pelas administrações tributárias no mundo originaram-se dessa postura consistente e colaborativa do fisco. A criação de instrumentos aptos a assegurar a transparência, o alinhamento das normas tributárias ao atendimento das políticas públicas e o estímulo ao diálogo constante legitimam a atuação das autoridades fiscais e permitem que o cidadão enxergue a tributação como forma de reforçar o contrato social.

Foi dentro dessa perspectiva que o NEF/Direito SP – FGV, em seu V Colóquio Internacional, reuniu agentes públicos, advogados, empresários e acadêmicos no auditório da Associação dos Agentes Fiscais de Renda do Estado de São Paulo (Afresp), convidando-os para, conjuntamente, refletir sobre os desafios da tributação brasileira para construir uma agenda positiva entre fisco e contribuinte.

O perfil dos 300 participantes inscritos era diversificado: média de 35% de empresários, 25% de servidores públicos, 23% de advogados e 16% de acadêmicos, sendo que o principal objetivo era identificar problemas e buscar caminhos viáveis e práticos para o desenvolvimento do país.

Um dos palestrantes convidados, Jeffrey Owens,⁽²⁵⁾ *enfatizou a imprescindibilidade da existência de diálogo entre fisco e contribuinte como primeiro passo para estruturar uma relação de confiança e possibilitar atuação cooperativa com a administração tributária. Acrescentou que é de fundamental importância a participação de acadêmicos na discussão das modificações no sistema tributário nacional.*

Em sua palestra intitulada "As políticas fiscais perante as mudanças no meio global e o que o Brasil pode aprender com elas", Owens frisou três pontos fundamentais: (i) a criação de condições de ambiente de negócios que torne o Brasil o grande centro de investimento da América Latina e sede de grandes multinacionais; (ii) a busca por simplicidade e transparência do sistema tributário; e (iii) a alteração da cultura de dividendos para desestimular o planejamento tributário predatório.

Apesar de possuir grande potencial para o desenvolvimento, especialmente graças aos seus abundantes recursos naturais e à presença de importantes empresas sediadas em território nacional, o avanço do sistema tributário brasileiro tem sido letárgico.

Esse fato se dá em razão da alta carga tributária, do elevado custo de compliance,⁽²⁶⁾ da visível complexidade da legislação tributária e da falta de transparência dos dados públicos. Esse cenário de incertezas e imprevisibilidade gera insegurança jurídica, aumenta o grau de litigiosidade, afasta a alocação de capital e de novos investimentos no país.

Em vez de trazer avanços hábeis a garantir o cumprimento de políticas públicas, o regime tributário brasileiro trava o mercado competitivo local, contribuindo para a manutenção da crise e o retardamento do desenvolvimento socioeconômico.⁽²⁷⁾

Para Ricardo Mariz de Oliveira, quase todos os entraves para o desenvolvimento do Brasil nascem da insegurança jurídica. Essa circunstância fática impede que o povo brasileiro se desenvolva economicamente, culturalmente e em qualquer outro aspecto de sua existência.⁽²⁸⁾

A insegurança que o sistema jurídico tributário brasileiro produz, seja do ponto de

vista institucional, seja do instrumental, emperra o progresso, afasta investimentos, causa prejuízos morais e econômicos, produz incontáveis males como desesperança, desconfiança e receio no curso da tomada de decisão pelos investidores.

Não é à toa que o Brasil está como 116º classificado no Doing Business 2014 e 120º classificado no Doing Business 2015, estudo que mensura a regulação de negócios para pequenas e médias empresas.(29)

No mais, segundo Jeffrey Owens, um grande volume de processos no contencioso é sinal de falha do sistema jurídico, pois reflete a falta de diálogo e de compreensão entre fisco e contribuinte. A prioridade deve ser reduzir o número de disputas e acelerar a resolução de litígios.

Dentro dessa temática, Fátima Cartaxo, especialista setorial em gestão fiscal e municipal do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), sustenta que o contencioso administrativo tributário é instrumento por meio do qual a democracia tributária se expressa, poderoso mecanismo para o aperfeiçoamento do sistema fiscal e para o acesso do contribuinte à legalidade concreta. No entanto, é imprescindível que exista um processo contínuo de retroalimentação (*feedback*), no qual as discussões realizadas são aproveitadas pelos demais contribuintes para adequar suas atividades ao entendimento da administração tributária, evitando que os litígios se eternizem no país.(30)

Por meio do litígio construtivo, é possível pacificar conceitos e teses, explicitando-se os critérios jurídicos interpretativos utilizados pela administração tributária e a forma como a lei tem sido aplicada. Em outras palavras, é um modo de tornar formalmente compreensível como o fisco interpreta e aplica a norma jurídica tributária, o que contribui para: (i) reforçar a segurança jurídica; (ii) fortalecer o Estado Democrático de Direito; (iii) promover a confiança nas atividades do Estado; (iv) criar ambiente mais cooperativo entre o fisco e a sociedade; (v) estimular pagamento espontâneo e adequado do tributo; (vi) aclarar as ambiguidades e as incertezas da legislação.

Diante desse contexto, o NEF/Direito SP – FGV percebeu que uma forte estratégia para melhorar a relação entre contribuinte e fisco, incentivando o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seria trabalhar com a transparência, ampliando o acesso à informação.

Pautado na perspectiva do paradigma do serviço, foi criado o índice de transparência do contencioso administrativo tributário (Icat), que mede o nível de transparência das instâncias administrativas dos estados brasileiros, do Município de São Paulo e da União.

A fim de aferir o grau de transparência do contencioso administrativo tributário, o NEF analisou os portais na Internet das autoridades administrativas de 1ª e 2ª instâncias das três esferas federativas (União, estados e Município de São Paulo), investigando a acessibilidade do cidadão às informações fiscais.

O que motivou o estudo foi o fato de as informações de natureza tributária não serem facilmente acessadas pelo cidadão contribuinte, pois não há a disponibilização sem qualquer restrição de consulta no *site* de Internet, o que afeta sensivelmente a efetivação da democracia tributária.

Parte-se da premissa de que há um direito fundamental à informação estabelecido no art. 5º, inciso XXXIII, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o qual foi regulado pela Lei nº 12.527/2012 – Lei de Acesso à Informação (LAI), que excepciona apenas as situações em que o sigilo seja necessário para a segurança da sociedade ou do Estado.

Além disso, o art. 2º, inciso II, da LC 131/2009 também determina que a transparência é regra e o sigilo só é admitido em casos expressamente motivados, os quais envolvam a segurança da sociedade e a segurança do Estado.

Pretende-se que o acesso à informação seja igualitário, amplo e facilitado, atingindo todos os cidadãos que estejam interessados em obtê-la, especialmente porque o conteúdo das decisões de 1ª(31) e 2ª instâncias poderá orientar toda a sociedade a efetuar uma avaliação correta dos tributos que deve pagar, bem como do custo e do retorno de cada operação a ser realizada.

Além disso, o acesso a esses processos também é importante para pesquisadores e estudiosos do Direito Tributário que pretendem conhecer o posicionamento da administração tributária sobre temas específicos. Figura como ferramenta para estimular o controle amigável dos atos administrativos, levando o contribuinte a conformar suas atividades com as da administração tributária.

Instrumentos como o Icat podem ser importantes para que seja possível passar de uma administração burocrática baseada no controle por meio de regras para uma gestão mais eficiente que leve em conta procedimentos e seja orientada pelo controle institucional e social *a posteriori*.(32)

Novas teorias sobre governança em rede(33) esclarecem a importância de que não apenas o Estado atue como controlador. A transparência viabiliza a criação de formas de responsabilização deliberativa e circular e permite que todos sejam capazes de responsabilizar todos e que cada organização possa ser responsabilizada por indivíduos que dela participam.

Os estudos(34) também demonstram que a estratégia mais eficiente (e menos dispendiosa) para garantir a livre concorrência é a implementação de mecanismos que viabilizem que ONGs, universidades, empresas, escritórios de advocacia, dentre outros, controlem e denunciem abusos de poder político e econômico. No Brasil, a criação de índices de transparência tem se revelado tática hábil a gerar uma competição saudável entre atores públicos por mais transparência.

O trabalho feito pelos pesquisadores do NEF/Direito SP – FGV para aferir a transparência do contencioso administrativo tributário dos estados brasileiros parte da premissa de que as informações requeridas são públicas e devem ser transmitidas pela transparência ativa do Estado a todos os seus cidadãos contribuintes.

O produto dessa pesquisa nada mais é do que o desenvolvimento de uma ferramenta considerada como referência para medir a transparência fiscal por meio da divulgação de informações simétricas a todos os contribuintes e que, ao mesmo tempo, seja um instrumento que incentive boas práticas por parte dos estados, contribuindo para o desenvolvimento de um sistema tributário simples e eficiente.

Somente são consideradas as informações que constem nos *sites* públicos dos entes federativos, cuja consulta seja livre de qualquer obstáculo, a exemplo da realização de cadastros ou da necessidade de algum acesso especial.

Vale frisar que, para fins de aferição, não foram consideradas a quantidade de cliques nos *sites* para se chegar à informação, mas simplesmente o fato de o ente federativo disponibilizar a informação, justamente porque, em um primeiro momento, sequer existia qualquer tipo de dado para acesso. Era preciso induzir boas práticas e conseguir estados de referência.

Em razão disso, a opção do Icat foi valorizar a divulgação dos “dados brutos” que retratam a aplicação da legalidade: basta digitalizar todos os documentos

pertinentes aos atos administrativos concernentes à administração fiscal para se obter posição de destaque na aferição.

Portanto, entende-se que o tratamento e a transformação dos dados não devem ser mais um ônus do Estado e mais uma despesa pública a ser suportada pelo bolso dos contribuintes. Deve ficar a cargo da sociedade, especialmente das universidades, a sistematização dos dados mediante o exercício da cidadania ativa, participativa e inteligente, voltada a desenvolver e compreender melhor o Estado brasileiro.

Os pilares do Icat são:

- i. **simplicidade**: para reduzir complexidades da realidade que se pretende conhecer. Não se pretende medir a efetiva transparência de um ente para outro, tampouco exigir todas as informações sobre as atividades financeiras do Estado;
- ii. **confiança e previsibilidade**: para que os cidadãos confiem nas instituições públicas fiscais;
- iii. **isonomia e valorização da autonomia dos estados**: em respeito às diferenças entre os entes federativos; e
- iv. **incentivo à inovação e ao experimentalismo**: na busca por métodos inovadores de se alcançar a *accountability* e o controle social da arrecadação.

A vocação do Icat é a busca da realização de efetivo Estado Democrático de Direito, tal qual anunciado no Preâmbulo da Constituição Federal de 1988: quer-se transparência da legalidade concreta (a lei aplicada pelos administradores públicos) para que essa legalidade seja conhecida pelo cidadão e seja submetida ao controle de toda a sociedade brasileira para o fortalecimento de nossas instituições.

Dessa forma, o Icat é instrumento de divulgação e controle da legalidade prática realizada no exercício contencioso tributário. Sua missão é implementar:

- (i) **segurança jurídica**, pela via da ampla e irrestrita publicidade e transparência da legalidade concreta; e
- (ii) **cidadania fiscal**, convocando a sociedade a exercer participação aberta e ativa no controle social da legalidade sob os atos ligados ao exercício do contencioso tributário.

A metodologia utilizada na aferição da transparência segue a pontuação definida por dois conjuntos de informações designados por "**bancos de dados**" e "**critérios**", abaixo detalhados.

Crítérios	Contencioso Administrativo Fiscal
Banco 01	Autos de infração impugnados (20 pontos)
Banco 02	Decisões de 1ª instância (20 pontos)
Banco 03	Decisões de 2ª instância (20 pontos)
Crítério 01	Entrados no contencioso (4 pontos)
Crítério 02	Encerrados definitivamente no contencioso (4 pontos)
Crítério 03	Resultado dos processos julgados

	em primeira instância (4 pontos)
Critério 04	Resultados dos processos julgados em segunda instância (4 pontos)
Critério 05	Andamentos processuais (4 pontos)
Critério 06	Pautas de julgamento (4 pontos)
Critério 07	Composição dos órgãos julgadores (4 pontos)
Critério 08	Legislação do contencioso tributário (4 pontos)
Critério 09	Tempo de permanência (4 pontos)
Critério 10	Estoque de processos (4 Pontos)

Existem **3 bancos de dados**, cada qual com a atribuição de **20 pontos**.

Nesses bancos, o que se busca é averiguar a disponibilização dos documentos digitalizados, para consulta de todos os contribuintes e cidadãos interessados:

i. **Banco 01: Autos de infração impugnados (20 pontos):** Serão atribuídos pontos aos entes que disponibilizarem o acesso documental da totalidade dos autos de infração impugnados, sem qualquer restrição de consulta, em observância à série histórica de 2010 a 2014, bem como nos termos do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972. A pesquisa não pode estar limitada ao atuado que detém previamente os dados. Frequência de atualização: diária. Série histórica: 2010 a 2014. **Atribuição de pontos:** 15 pontos pela disponibilização da integralidade documental dos autos de infração; e 5 pontos pela série histórica de 2010 a 2014, sendo um ponto para cada ano. A título exemplificativo, caso o estado disponibilize a integralidade documental somente de 2012, a pontuação conferida será 16 pontos. **Modelos de boas práticas:** não há referência neste quesito.

ii. **Banco 02: Decisões de 1ª instância (20 pontos):** Serão atribuídos pontos aos entes que disponibilizarem o acesso documental da íntegra das decisões de 1ª instância, sem qualquer restrição de consulta, em observância à série histórica de 2010 a 2014. A pesquisa não pode estar limitada ao atuado que detém previamente os dados. Frequência de atualização: diária. Série histórica: 2010 a 2014. **Atribuição de pontos:** a atribuição de pontos será conferida da seguinte forma: 15 pontos pela disponibilização da integralidade documental das decisões de 1ª instância; e 5 pontos pela série histórica de 2010 a 2014, sendo um ponto para cada ano. A título exemplificativo, caso o estado disponibilize a integralidade documental somente de 2012, a pontuação conferida será 16 pontos. **Modelos de boas práticas:** os Estados de São Paulo, Santa Catarina, Minas Gerais, Bahia e Alagoas são referência neste quesito.

<https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/>

[ConsultarVotos.aspx?instancia=1](#)

<https://tributario.sef.sc.gov.br/tax.NET/Sat.Pesef.Web/Publicacao/PeSEFPesquisarTAT.aspx#top>

http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/

<http://www.sefaz.ba.gov.br/>

<http://gcs.sefaz.al.gov.br/sfz-gcs-web/>

[consultarDocumentos.action?codigoCategoria=CAT010](#)

iii. **Banco 03: Decisões de 2ª instância (20 pontos):** Serão atribuídos pontos aos entes que disponibilizarem o acesso documental da íntegra das decisões de 2ª instância, sem qualquer restrição de consulta, em observância à série histórica de 2010 a 2014. A pesquisa não pode estar limitada ao autuado que detém previamente os dados. Frequência de atualização: diária. Série histórica: 2010 a 2014.

Atribuição de pontos: a atribuição de pontos será conferida da seguinte forma: 15 pontos pela disponibilização da integralidade documental das decisões de 2ª instância; e 5 pontos pela série histórica de 2010 a 2014, sendo um ponto para cada ano.

A título exemplificativo, caso o estado disponibilize a integralidade documental somente de 2012, a pontuação conferida será 16 pontos.

Modelos de boas práticas: os Estados de São Paulo, Santa Catarina, Minas Gerais, Bahia e Alagoas são referência neste quesito.

<https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=1>

<https://tributario.sef.sc.gov.br/tax.NET/Sat.Pesef.Web/Publicacao/PeSEFPesquisarTAT.aspx#top>

http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/

<http://www.sefaz.ba.gov.br/>

<http://www.sefaz.al.gov.br/conselho/>

A pontuação total aferida pelos **bancos de dados** é, portanto, **60 pontos**.

Além dos bancos de dados, foram estabelecidos outros **10 critérios** voltados eminentemente para a disponibilização de informações processuais, cada qual contabilizando **4 pontos**.

i. **Critério 01: Entrados no contencioso (4 pontos):** Informações sobre a quantidade de processos que entraram no contencioso na primeira instância por dois critérios: (i) número de autos de infração; e (ii) valores dos créditos tributários, segregados em (a) principal; (b) multa; e (c) juros e outros. Frequência de atualização: anual. Série histórica: 2010 a 2014.

Atribuição de pontos: é dado 01 ponto pelo cumprimento de cada item: número de autos (quantidade); série histórica de 2010 a 2014; valores dos créditos tributários; e segregação dos créditos em principal, multa e juros. A título exemplificativo, caso o estado disponibilize o número de autos, o valor do crédito tributário e a respectiva segregação em principal, multa e juros somente de 2012, a pontuação conferida será 3 pontos (somente a série histórica será zerada).

Modelos de boas práticas: o Estado de São Paulo é referência neste quesito.

http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/relatorios_gestao/entrados/entrados.shtm

ii. Critério 02: Encerrados definitivamente no contencioso (4 pontos):

Informações sobre a quantidade de processos que foram encerrados definitivamente no contencioso em todas as instâncias por dois critérios: (i) número de autos de infração; (ii) valores dos créditos tributários, segregados em: (a) principal; (b) multa; e (c) juros e outros. Frequência de atualização: anual. Série histórica: 2010 a 2014.

Atribuição de pontos: é dado 01 ponto pelo cumprimento de cada item: número de autos (quantidade); série histórica de 2010 a 2014; valores dos créditos tributários; e segregação dos créditos em principal, multa e juros. A título exemplificativo, caso o estado disponibilize o número de autos, o valor do crédito tributário e a respectiva segregação em principal, multa e juros somente de 2012, a pontuação conferida será 3 pontos (somente a série histórica será zerada).

Modelos de boas práticas: O Estado de São Paulo é referência neste quesito.

http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/relatorios_gestao/encerrados/encerrados.shtm

iii. Critério 03: Resultado dos processos julgados em primeira instância (4 pontos):

Informações sobre a quantidade de processos que foram julgados no contencioso na primeira instância por dois critérios: (i) número de autos de infração; (ii) valores dos créditos tributários, segregados em (a) mantidos; (b) reduzidos; e (c) cancelados. Frequência de atualização: anual. Série histórica: 2010 a 2014.

Atribuição de pontos: é dado 01 ponto pelo cumprimento de cada item: número de autos (quantidade); série histórica de 2010 a 2014; valores dos créditos tributários; e segregação dos créditos em mantidos, reduzidos e cancelados.

A série histórica só será observada a partir da íntegra das decisões, e não das ementas eventualmente disponibilizadas. A segregação dos valores dos créditos tributários em (a) principal; (b) multa; e (c) juros e outros denotará modelo de boa prática por parte do ente, mas não implica aumento ou diminuição da pontuação para este quesito. Ademais, a título exemplificativo, caso o estado disponibilize o número de autos, o valor do crédito tributário e a respectiva segregação em mantido, reduzido e cancelado somente de 2012, a pontuação conferida será 3 pontos (somente a série histórica será zerada).

Modelos de boas práticas: o Estado de Santa Catarina é referência neste quesito.

http://www.tat.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&view=list&layout=table&slug=estatisticas-processos-julgados&Itemid=162

iv. Critério 04: Resultados dos processos julgados em segunda instância (4 pontos):

Informações sobre a quantidade de processos que foram julgados no contencioso na segunda instância por dois critérios: (i) número de autos de infração; (ii) valores dos créditos tributários, segregados em (a) mantidos; (b) reduzidos; e (c) cancelados. Frequência de atualização: anual. Série histórica: 2010 a 2014.

Atribuição de pontos: é dado 01 ponto pelo cumprimento de cada item: número de autos (quantidade); série histórica de 2010 a 2014; valores dos créditos tributários; e segregação dos créditos em mantidos, reduzidos e cancelados.

A série histórica só será observada a partir da íntegra dos acórdãos, e não das

ementas eventualmente disponibilizadas. A segregação dos valores dos créditos tributários em (a) principal; (b) multa; e (c) juros e outros denotará modelo de boa prática por parte do ente, mas não implica aumento ou diminuição da pontuação para este quesito. Ademais, a título exemplificativo, caso o estado disponibilize o número de autos, o valor do crédito tributário e a respectiva segregação em mantido, reduzido e cancelado somente de 2012, a pontuação conferida será 3 pontos (somente a série histórica será zerada).
Modelos de boas práticas: O Estado de Santa Catarina é referência neste quesito.

http://www.tat.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&view=list&layout=table&slug=estatisticas-processos-julgados&Itemid=162

v. **Critério 05: Andamentos processuais (4 pontos):** Divulgação de todos os andamentos processuais que digam respeito tanto às atividades das partes quanto aos atos do órgão julgador, preferencialmente sem a utilização de siglas ou abreviações de uso interno do respectivo órgão. Frequência de atualização: diária. Série histórica: não se aplica (devem constar todos os andamentos, desde o início do trâmite dos processos).
Atribuição de pontos: serão atribuídos pontos aos entes que disponibilizarem o acesso à totalidade dos andamentos processuais, sem qualquer restrição de consulta, desde o início do trâmite dos processos. A pesquisa não pode estar limitada ao atuado que detém previamente os dados.
Modelos de boas práticas: não há referência neste quesito.

vi. **Critério 06: Pautas de julgamento (4 pontos):** Divulgação das pautas de julgamentos de processos administrativos da segunda instância com antecedência mínima de 7 (sete) dias úteis à data do julgamento. Frequência de atualização: semanal. Série histórica: 1 ano.
Atribuição de pontos: só será atribuída pontuação se o ente respeitar o prazo mínimo, a frequência semanal e a série histórica de um ano cumulativamente. Para este quesito não é admitida pontuação parcial.
Modelos de boas práticas: os Estados de São Paulo, Santa Catarina, Minas Gerais, Bahia e Alagoas são referência neste quesito.

<https://www.fazenda.sp.gov.br/pauta/pages/ConsultaPauta.aspx>

http://www.tat.sc.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8&Itemid=114

http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/pautas/

<http://www.sefaz.ba.gov.br/>

<http://www.sefaz.al.gov.br/conselho/>

vii. **Critério 07: Composição dos órgãos julgadores (4 pontos):** Divulgação dos nomes dos membros que compõem os órgãos das segundas instâncias ou superiores que têm competência para julgar processos administrativos fiscais. Frequência: não se aplica. O ente deverá divulgar a composição toda vez que houver alteração nos quadros. Série histórica: não se aplica.
Atribuição de pontos: os pontos serão atribuídos a partir da observância literal do critério descrito.
Modelos de boas práticas: os Estados de São Paulo, Santa Catarina, Minas Gerais, Bahia e Alagoas são referência neste quesito.

<http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/julgadora.shtm>

<http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/superior.shtm>

http://www.tat.sc.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=5&Itemid=132

http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/composicao/composicao.pdf

<http://www.sefaz.ba.gov.br/>

<http://www.sefaz.al.gov.br/conselho/institucional.php>

viii. **Critério 08: Legislação do contencioso tributário (4 pontos):**

Disponibilização completa, sem qualquer restrição de consulta, de todos os instrumentos legislativos aplicáveis ao contencioso tributário (legais e infralegais).
Frequência de atualização: diária.
Série histórica: 2010 a 2014.

Atribuição de pontos: serão atribuídos 04 pontos aos entes que efetivamente disponibilizem o amplo acesso à legislação tributária por meio de *download* ou em qualquer formato (Word, PDF, dentre outros).

Modelos de boas práticas: os Estados de São Paulo, Santa Catarina, Minas Gerais e Bahia são referência neste quesito.

http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/tit_legis/indice_legislacao.shtm

<http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Inicio.aspx>

http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/legislacao_institucional/

<http://www.sefaz.ba.gov.br/>

ix. **Critério 09: Tempo de permanência dos processos (4 pontos):** Indicação do tempo médio de duração do processo administrativo fiscal, preferencialmente indicado pelos processos não julgados, ou seja, aqueles que fazem parte do estoque de processos.

Frequência de atualização: mensal.
Série histórica: 2010 a 2014.

Atribuição de pontos: os pontos serão atribuídos a partir da indicação do tempo médio de duração (tramitação) do processo administrativo fiscal, observando inclusive os processos não julgados, ou seja, aqueles que fazem parte do estoque de processos. A observância da série histórica neste critério é requisito essencial para pontuação, sob pena de comprometê-la integralmente.

Modelos de boas práticas: os Estados de São Paulo, Santa Catarina e Minas Gerais são referência neste quesito.

http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/relatorios_gestao/tempo_tramitacao/tempo_tramitacao.shtm

http://www.tat.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&view=list&layout=table&slug=estatisticas-processos-julgados&Itemid=162

http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/resultado/prazos.html

x. **Critério 10: Estoque de processos (4 pontos):** Indicação do estoque de processos do contencioso tributário por dois critérios: (i) número de autos de infração; (ii) valores dos créditos tributários, segregados em (a) principal; (b) multa; e (c) juros e outros.

Frequência de atualização: mensal.
Série histórica: 2010 a 2014.

Atribuição de pontos: é dado 01 ponto pelo cumprimento de cada item: número de autos (quantidade); série histórica de 2010 a 2014; valores dos créditos tributários; e segregação dos créditos em principal, multa e juros. A título exemplificativo, caso o estado disponibilize o número de autos, o valor do crédito tributário e a respectiva segregação em principal, multa e juros somente de 2012, a pontuação conferida será 3 pontos (somente a série histórica será zerada).

Modelos de boas práticas: o Estado de São Paulo é referência neste quesito.

http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/relatorios_gestao/estoque/estoque.shtm

A pontuação total aferida pelos critérios é, portanto, **40 pontos**.

Comparativo 1ª aferição Icat (2013) e 2ª aferição final (2014)

Níveis	Estado (pontuação)	Pontos por Nível
A		60 - 100
B	São Paulo (Estado) (53) Santa Catarina (52)	50 - 59
C	*	40 - 49
D	Espírito Santo (37) União (34) Bahia (32) Minas Gerais (32) São Paulo (Município) (32) Rio de Janeiro (30) Tocantins (30)	30 - 39
E	Amazonas (28) Sergipe (23) Paraíba (22)	20 - 29
F	Ceará (12) Paraná (12) Pernambuco (12) Piauí (12) Rio Grande do Sul (12) Mato Grosso do Sul (10) Rondônia (10) Acre (8) Goiás (8) Pará (8) Roraima (6) Alagoas (4) Distrito Federal (4) Maranhão (4) Mato Grosso (4) Rio Grande do Norte (4) Amapá (0)	00 - 19

Níveis	Estado (pontuação)	Pontos por Nível
A	Santa Catarina (72) São Paulo (Estado) (68) Minas Gerais (68) Bahia (64) Alagoas (60)	60 - 100
B	Tocantins (50)	50 - 59
C	*	40 - 49
D	Rio de Janeiro (37) Goiás (35) Paraíba (32) Piauí (32) Rio Grande do Sul (32) União (32) Ceará (30)	30 - 39
E	Amazonas (28) Mato Grosso do Sul (28) São Paulo (Município) (28) Sergipe (28) Acre (25) Pará (24) Mato Grosso (20)	20 - 29
F	Espírito Santo (19) Distrito Federal (18) Pernambuco (12) Rondônia (12) Paraná (12) Roraima (8) Maranhão (4) Rio Grande do Norte (4) Amapá (0)	00 - 19

Considerando que o Icat tem como um de seus pilares o compromisso de estimular que os participantes tenham boas práticas com seus administrados, foram ponderadas algumas características contempláveis que denotam esse comportamento. São elas: a fácil acessibilidade do sítio de Internet, o engajamento dos funcionários, a qualidade dos relatórios disponibilizados e o trabalho intenso de sensibilização de suas áreas de tecnologia da informação.

Nesse sentido, os cinco estados que se mostram como modelos de boas práticas são:

- **Alagoas**, pelo substancial trabalho de sensibilização da área de tecnologia da informação.
- **Bahia**, pelo engajamento no processo de aferição.
- **Goiás**, pelo engajamento no processo de aferição.
- **Minas Gerais**, pelo engajamento no processo de aferição e pela qualidade dos relatórios disponibilizados.
- **Santa Catarina**, pela ampla acessibilidade dos dados e pela qualidade dos relatórios disponibilizados – o estado foi referência de boa prática em número

significativo de quesitos.

- **São Paulo**, pela ampla acessibilidade dos dados, pela qualidade dos relatórios disponibilizados e pelo trabalho intenso de sensibilização de suas áreas de tecnologia da informação – o estado foi referência de boa prática no maior número de quesitos.

A premiação ocorre em **04 de maio de 2015**, no **Auditório** da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – Direto FGV/SP, na Rua Rocha, nº 233, subsolo, durante o Colóquio do Núcleo de Estudos Fiscais, das 13h30min às 15h30min.

Bibliografia

ALM, James et al. **Tax morale and tax evasion in Latin America**. Working Paper 07-04. Georgia State University, 2007. Disponível em: <<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0732.pdf>>. Último acesso em: jan. 2011.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BASTOS, Frederico Silva. **Administração tributária eficiente, democracia e desenvolvimento**: contornos de um novo modelo na relação entre fisco e contribuinte. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=2d95666e2649fcfc>>. Último acesso em: 3 abr. 2014.

BETTE, Marian. **Administración holandesa de impuestos y aduanas Países Bajos**. Assembleia Geral do CIAT nº 43, Santo Domingo (Rep. Dominicana), 2009. Disponível em: <www.ciat.org>.

BIRD, Richard. **Tax challenges facing developing countries**. University of Toronto, Institute for International Business, Working Paper Series, IIB, Paper n. 12, mar. 2008, p. 16. Disponível em: <[http://www.rotman.utoronto.ca/userfiles/iib/File/IIB12\(1\).pdf](http://www.rotman.utoronto.ca/userfiles/iib/File/IIB12(1).pdf)>. Acesso em: 3 abr. 2012.

BRAITHWAITE, John. **Responsive regulation and developing economies**. **World Development**, v. 34, n. 5, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Democrazia e segreto**. Giulio Einaudi, 2011.

FUCS, Ildo. Na Suécia, até a monarquia se submete à transparência. **Revista Consultor Jurídico**, 13 set. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-13/ildo-fucs-suecia-monarquia-submete-transparencia>>. Último acesso em: 02 abr. 2014.

KÖVESI, Ariel. Brasil precisa buscar maior simplicidade tributária. **Revista Consultor Jurídico**, 13 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-13/ariel-kovesi-brasil-buscar-maior-simplicidade-tributaria>>. Último acesso em: 03 abr. 2014.

MESSIAS, Lorreine. Contencioso tributário brasileiro é muito superior ao dos EUA. **Revista Consultor Jurídico**, 21 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-nov-21/lorreine-messias-contencioso-tributario-brasileiro-superior-eua>>. Último acesso em: 31 mar. 2014.

OCDE. **Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure**: report on disclosure initiatives. OCDE, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Fisco e contribuintes estão alienados na névoa do sistema. **Revista Consultor Jurídico**, 20 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-20/eurico-santi-fisco-contribuintes-alienados-nevoa-sistema>>. Último acesso em: 01 abr. 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SCAPIN, Andréia Cristina. **PGFN e Receita Federal dão passo para segurança jurídica**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-fev-27/pgfn-receita-federal-dao-passo-seguranca-juridica-contribuintes>>. Último acesso em: 03 abr. 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao Professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SCAPIN, Andréia Cristina. Acesso a decisões administrativas previne conflitos. **Revista Consultor Jurídico**, 27 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-27/andreia-scapin-acesso-decisoes-administrativas-previne-conflitos>>. Último acesso em: 05 abr. 2014.

_____. Contencioso administrativo reage ao Índice de Transparência. **Revista Consultor Jurídico**, 24 out. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-24/andreia-scapin-contencioso-administrativo-reage-indice-transparencia>>. Último acesso em: 05 abr. 2014.

_____. Índice de transparência fiscal induz a boas práticas. **Revista Consultor Jurídico**, 26 set. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-26/andreia-scapin-indice-transparencia-fiscal-induz-boas-praticas>>. Último acesso em: 06 abr. 2014.

_____. Itália busca equilíbrio entre sigilo e transparência. **Revista Consultor Jurídico**, 12 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-12/andreia-scapin-italia-busca-equilibrio-entre-sigilo-transparencia>>. Último acesso em: 01 abr. 2014.

Notas

1. A respeito do assunto, foi realizada palestra sobre o tema "Tributação como instrumento de desenvolvimento" no dia 11 de abril de 2014 no **Curso de Currículo Permanente – Módulo I – Direito Tributário 2014**, promovido pela Emagis em **Florianópolis/SC** (Palestrante: Andréia Scapin).

2. BOSSA, Gisele; CAMPEDELLI, Laura Romano. Desafio para reforma tributária é superar ideia de reformas pontuais. **Revista Consultor Jurídico**, 21 ago. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-ago-21/desafio-reforma-tributaria-superar-ideia-reformas-pontuais>>.

3. Sobre o tema, *vide* MAZZILLI, Hugo Nigro. **A defesa dos interesses difusos em juízo**. 23. ed. São Paulo: Saraiva. p. 50-62.

4. Sobre os dados comparativos, *vide* estudo MESSIAS, Lorreine. Contencioso tributário brasileiro é muito superior ao dos EUA. **Revista Consultor Jurídico**, 21 nov. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-nov-21/lorreine-messias-contencioso-tributario-brasileiro-superior-eua>>. Último acesso em: 31 mar. 2014.

5. Idem.

6. Idem.

7. Ou seja, de debruçar-se sobre o estudo dos conceitos de renda e mercadoria, de fato gerador e hipótese de incidência, de decadência e prescrição.

8. ALM, James et al. **Tax morale and tax evasion in Latin America**. Working Paper 07-04. Georgia State University, 2007. Disponível em: <<http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0732.pdf>>. Último acesso em: jan. 2011.

9. Nessa mesma linha, SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Fisco e contribuintes estão alienados na névoa do sistema. **Revista Consultor Jurídico**, 20 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-20/eurico-santi-fisco-contribuintes-alienados-nevoa-sistema>>. Último acesso em: 01 abr. 2014.

10. STIGLITZ, Joseph. Sobre a liberdade, o direito de conhecer e o discurso público. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft. p. 47. Tradução de Mariana Pimentel Fischer Pacheco.

11. Ibidem, p. 48.

12. A questão do sigilo bancário, por exemplo, é tema controvertido. Há ordenamentos que recebem o sigilo bancário e outros não, para além das diferentes hipóteses de quebra.

13. Sobre o fortalecimento das instituições, *vide*: LISBOA, Marcos de Barros; LATIF, Zeina Abdel. **Brazil**: democracy and growth. Legatum Institute, Centre for Development and Enterprise, 2013.

14. SCAPIN, Andréia Cristina. Itália busca equilíbrio entre sigilo e transparência. **Revista Consultor Jurídico**, 12 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-12/andrea-scabin-italia-busca-equilibrio-entre-sigilo-transparencia>>. Último acesso em: 01 abr. 2014.

15. Tal amadurecimento já passa de 20 (vinte) anos.

16. Cf. **Programma triennale per la trasparenza e l'integrità** (DLeg nº 33, de 14.03.2013). Disponível em: <http://www.governo.it/AmministrazioneTrasparente/DisposizioniGenerali/ProgrammaTrasparenza/programma_triennale_trasparenza_2012-2014.pdf>. Último acesso em: 03 abr. 2014.

17. Disponível em: <<http://www.funzionepubblica.gov.it/media/1066217/bussola.pdf>>. Último acesso em: 03 abr. 2014.

18. FUCS, Ildo. Na Suécia, até a monarquia se submete à transparência. **Revista Consultor Jurídico**, 13 set. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-13/ildo-fucs-suecia-monarquia-submete-transparencia>>. Último acesso em: 02 abr. 2014.

19. Apud STIGLITS, Joseph. Op. cit., p. 55.

20. BRAITHWAITE, John. **Responsive regulation and developing economies**. **World Development**, v. 34, n. 5, 2006, p. 884-898.

21. BIRD, Richard. Transparência e tributação: algumas reflexões preliminares. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft. p. 174. Tradução de Daniel Leib Zugman.

22. Apud ZUGMAN, Daniel. A atuação da administração fazendária após a Lei nº 12.527/2011. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva. **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft. p. 174. Tradução de Daniel Leib Zugman.

23. BIRD, Richard. **Tax challenges facing developing countries**. University of Toronto, Institute for International Business, Working Paper Series, IIB Paper n. 12, mar. 2008, p. 16. Disponível em: <[http://www.rotman.utoronto.ca/userfiles/iib/File/IIB12\(1\).pdf](http://www.rotman.utoronto.ca/userfiles/iib/File/IIB12(1).pdf)>. Acesso em: 03 abr. 2012. Tradução de Daniel Leib Zugman: "*Tax policy decisions are not made in a vacuum. Nor they are made by benevolent government. Instead, they are the outcome of complex social and political interactions between different groups in society in an institutional context established by history and state administrative capacity. Taxation is not simply a means of financing government; it's also a very visible component of the social contract underlying the state. Citizens are more likely to comply with tax laws if they accept the state as legitimate and credible and are to some extent both willing to support it and afraid of what will happen to them if they don't*".

24. Idem.

25. Owens é consultor de Política Tributária da EY, ex-diretor da Divisão de Política Tributária da OCDE e uma das pessoas mais influentes do mundo em temas de política tributária conforme a revista **Time** e a **International Tax Review**.

26. Custos com pessoal decorrentes do grande número de obrigações acessórias no Brasil.

27. KÖVESI, Ariel. Brasil precisa buscar maior simplicidade tributária. **Revista Consultor Jurídico**, 13 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-13/ariel-kovesi-brasil-buscar-maior-simplicidade-tributaria>>. Último acesso em: 03 abr. 2014.

28. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incertezas que entravam o desenvolvimento. In: **Tributação e desenvolvimento**: homenagem ao Professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 603-616.

29. Idem. Verifica-se que o desenvolvimento econômico será maior se o ambiente de negócios for mais seguro e com maiores garantias para investimentos. *Vide estudo* **Doing Business 2014**. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2014>>. Último acesso em: 30 mar. 2015.

30. V Colóquio Internacional do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getulio Vargas (NEF/Direito GV). Palestra proferida por Fátima Cartaxo. Disponível em: <<http://vcoloquiodonef.blogspot.com.br>>. Último acesso em: 05 abr. 2014.

31. Sobre a importância da disponibilização das decisões das delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil, cabe menção ao parecer concedido por Eurico Marcos Diniz de Santi à Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional do Rio de Janeiro (<http://nefgv.com.br/files/upload/2014/11/06/parecer-doutrinario-do-jurista-eurico-marcos-diniz-de-santi.pdf>) e a respectiva repercussão do tema

(<http://www.conjur.com.br/2014-nov-05/advogados-rio-ganham-acesso-sessoes-julgamento-receita>; <http://jota.info/justica-manda-receita-abrir-julgamentos>; <http://www.conjur.com.br/2014-nov-05/advogados-rio-ganham-acesso-sessoes-julgamento-receita>).

32. Nas palavras de Eurico de Santi: "O potencial da transparência é maior do que imaginamos, pois legitimidade caminha lado a lado com a eficiência. Pesquisas empíricas mostram que, quanto mais legítima aos olhos do cidadão for a tributação – e isso envolve necessariamente um incremento da transparência –, maior o nível de cumprimento voluntário de normas tributárias. Nesse sentido, a transparência fiscal é o caminho mais eficiente para o aumento da arrecadação" (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Kafka, alienação e deformidades da legalidade. Cap. 8). Quanto às pesquisas empíricas, cumpre referenciar ALM, James et al. **Tax morale and tax evasion in Latin America** Working Paper 07-04, Georgia State University, 2007. Disponível em: <http://www.researchgate.net/publication/46455679_Tax_Morale_and_Tax_Evasion_in_Latin_America>. Acesso em: 24.04.2014.

33. AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive regulation**: transcending the deregulation debate. Oxford University Press, 1995.

34. BRAITHWAITE, John. Responsive regulation and developing economies. **World Development**, v. 34, n. 5, 2006.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023: 2002/ABNT):

SCAPIN, Andréia; BOSSA, Gisele. Transparência e democracia: para um governo com poderes visíveis.

Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em:

< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/AndreiaScapin_GiseleBossa.html>

Acesso em: 13 maio 2015.