



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Matheus de Freitas Batista Moitinho Alves

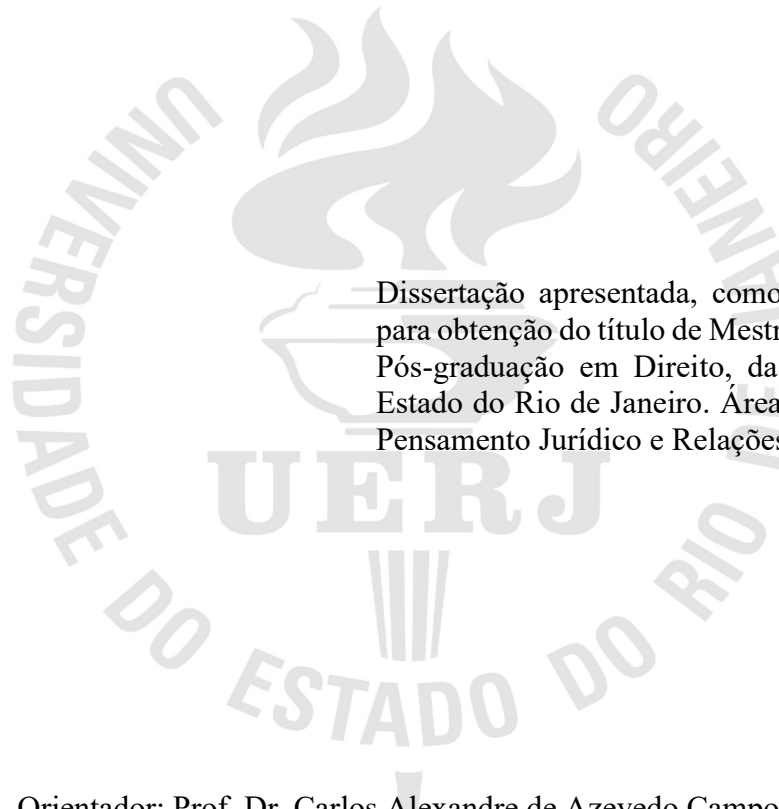
Caminhos para a transparência tributária do Estado

Rio de Janeiro

2025

Matheus de Freitas Batista Moitinho Alves

Caminhos para a transparência tributária do Estado



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Pensamento Jurídico e Relações Sociais

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Rio de Janeiro

2025

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

A474

Alves, Matheus de Freitas Batista Moitinho.

Caminhos para a transparência tributária do Estado/ Matheus de Freitas
Batista Moitinho Alves. - 2025.

169 f.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Transparência - Teses. 2. Administração pública – Teses. 3. Direito
tributário – Teses. I. Campos, Carlos Alexandre de Azevedo. II. Moura,
Emerson Affonso da Costa. III. Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
Faculdade de Direito. IV. Título.

CDU 336.13

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Matheus de Freitas Batista Moitinho Alves

Caminhos para a transparência tributária do Estado

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Pensamento Jurídico e Relações Sociais.

Aprovada em 31 de março de 2025.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Celso Correia Neto

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

Rio de Janeiro

2025

AGRADECIMENTOS

É com imensa alegria que concluo o mestrado em Direito na UERJ. O encerramento desta etapa acadêmica não seria possível sem a generosidade e a amizade de pessoas tão especiais, com as quais tenho a sorte de conviver.

Em primeiro lugar, glorifico a Deus pela vida e por estar sempre cuidando de mim e da minha família de forma extraordinária.

Agradeço à minha família, que me faz sentir a pessoa mais amada do mundo e que é minha base. Ao meu pai, Tito, que está sempre ao meu lado e me apoia em todos os momentos da vida, além de ter sido o responsável por despertar em mim o desejo de ser professor. À minha mãe, Rejane, pelo amor incondicional e por todas as orientações que me guiaram até aqui. À minha irmã, Débora, que me faz sentir protegido e sempre apoia meus projetos. Vocês são os pilares que sustentam meus sonhos e conquistas.

Em especial, dedico esta conquista ao meu irmão Pedro (*in memoriam*). Você foi, é e sempre será meu melhor amigo, meu confidente e meu maior exemplo de vida. Tudo o que aprendi contigo permanece vivo em mim, e carrego você sempre em meu coração. Essa vitória é tanto minha quanto sua.

Agradeço também aos meus familiares paternos e maternos, à minha avó, tios, primos e primas, que sempre foram meu suporte e me acompanharam em cada passo desta jornada. Essa conquista é de todos nós.

Ao querido Professor Carlos Alexandre, meu orientador e agora amigo, por todo o apoio e incentivo ao longo desta caminhada acadêmica. Agradeço especialmente por ter me proporcionado a oportunidade de participar ativamente das aulas da graduação, experiência fundamental para meu crescimento como estudante e futuro professor. Suas orientações foram essenciais para a realização deste trabalho.

Também não posso deixar de agradecer ao Professor Gustavo da Gama, por sua generosidade, seja na participação na banca de qualificação, seja em sala de aula.

À minha namorada, Ingrid, por sua parceria incondicional e suporte integral em todos os momentos. Sua presença tornou essa caminhada mais leve e prazerosa.

Um agradecimento especial ao Luiz André e à Bianca Mareque, meus líderes no exercício da advocacia, que tenho o prazer de chamar de amigos, pelo incentivo e suporte no meu dia a dia profissional que muito contribuíram para a finalização do mestrado. Da mesma forma, agradeço ao Raphael, Vinicius, Miguel e Beatriz, pela amizade e compreensão ao longo desses dois anos. Somos um verdadeiro time.

Aos meus demais amigos do Vieira Rezende, que, muito mais do que colegas de trabalho, tornaram-se amigos para a vida. Não posso deixar de mencionar expressamente meu irmão Caio Brandão, cuja amizade é motivo de genuína felicidade.

RESUMO

ALVES, Matheus de Freitas Batista Moitinho. *Caminhos para a transparência tributária do Estado*. 2025. 169f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2025.

O presente trabalho explora a evolução e aplicação do princípio da transparência no contexto do sistema tributário brasileiro. A Constituição de 1988 estabeleceu o Estado Democrático de Direito, consagrando princípios e garantias que visam uma atuação estatal mais transparente e um maior controle social das decisões tomadas pelo Estado. Nesse contexto, embora tenha sido possível observar avanços significativos do princípio da transparência no Direito Administrativo e Financeiro, sua aplicação no âmbito tributário permaneceu limitada, focando-se, sobretudo, nos deveres dos sujeitos passivos. A Emenda Constitucional 132/2023 marcou uma mudança paradigmática ao incorporar expressamente o princípio da transparência ao Sistema Tributário Nacional. Essa mudança constitucional suscita questionamentos sobre como se daria a implementação efetiva desse princípio, tendo em vista a existência de uma lacuna doutrinária e jurisprudencial. A partir dessa questão central, este estudo busca responder como o princípio da transparência tributária pode ser concretamente aplicado às atividades estatais de instituição e arrecadação de tributos, visando aprimorar a segurança jurídica e promover maior justiça no sistema tributário brasileiro. A investigação baseia-se em uma exploração bibliográfica da doutrina nacional e estrangeira sobre o princípio da transparência, além de uma análise documental sobre a complexidade tributária no Brasil. O estudo buscará demonstrar que os deveres de transparência do Estado na instituição do tributo envolvem: (i) fomento à participação popular nas discussões políticas sobre tributação; (ii) a exposição clara dos motivos e fundamentos que justificam os textos normativos tributários; (iii) a apresentação de um texto normativo inteligível e, nos casos em que a complexidade seja inevitável ou desejável, a oferta de explicações simplificadas; (iv) ampla divulgação do ato normativo, não apenas por meio do Diário Oficial, mas também nos sites e redes sociais dos entes tributantes; e (v) a divulgação, de forma tempestiva e única, da interpretação oficial da administração tributária sobre o texto normativo. No que se refere à transparência na arrecadação tributária, o estudo evidenciará que para sua aplicação efetiva é necessária uma atuação colaborativa da administração pública, de modo a prestigiar a boa-fé, para que a tradicional relação de desconfiança mútua dê lugar à confiança, cooperação e segurança jurídica, tornando o sistema menos punitivista e litigioso. Desse modo, a pesquisa visa contribuir para a transição de um sistema tributário opaco para um modelo mais transparente, previsível, seguro, justo e eficiente, alinhado aos princípios constitucionais e às demandas da sociedade contemporânea.

Palavras-chave: transparência tributária; administração pública.

ABSTRACT

ALVES, Matheus de Freitas Batista Moitinho. *Paths to State tax transparency*. 2025. 169f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2025.

This work explores the evolution and application of the principle of transparency within the context of the Brazilian tax system. The 1988 Constitution established the Democratic State of Law, enshrining principles and guarantees aimed at ensuring a more transparent state action and greater social control over the decisions made by the State. In this context, although significant progress in the principle of transparency was observed in Administrative and Financial Law, its application in the tax field remained limited, focusing primarily on the duties of taxpaying subjects only. Constitutional Amendment 132/2023 marked a paradigmatic shift by expressly incorporating the principle of transparency into the National Tax System. This constitutional change raises questions about how the effective implementation of this principle would occur, given the existence of a doctrinal and jurisprudential gap. Starting from this central question, this study seeks to answer how the principle of tax transparency can be concretely applied to the state's activities of instituting and collecting taxes, aiming to improve legal certainty and promote greater justice in the Brazilian tax system. The investigation is based on a bibliographic exploration of both national and foreign doctrine on the principle of transparency, as well as a documentary analysis of tax complexity in Brazil. The study will seek to demonstrate that the state's duties of transparency in instituting taxes involve: (i) fostering popular participation in political discussions about taxation; (ii) clearly exposing the reasons and justifications behind tax normative texts; (iii) presenting intelligible normative texts, and in cases where complexity is inevitable or desirable, offering simplified explanations; (iv) widespread dissemination of the normative act not only through the Official Gazette but also on the websites and social media of the taxing entities; and (v) timely and unique disclosure of the official interpretation of the tax administration regarding the normative text. Regarding transparency in tax collection, the study will highlight that an effective application of the principle of transparency requires a collaborative approach by the public administration, prioritizing good faith, so that the traditional relationship of mutual distrust gives way to trust, cooperation, and legal certainty, making the system less punitive and litigious. Thus, the research aims to contribute to the transition from an opaque tax system to a more transparent, predictable, secure, just, and efficient model, aligned with constitutional principles and the demands of contemporary society.

Keywords: tax transparency; public administration.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	10
1	ORIGEM E EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRANSPARÊNCIA DO ESTADO.....	24
1.1	A ideia filosófica da transparência.....	24
1.2	Histórico da transparência do Estado.....	27
1.2.1	<u>Da Antiguidade à Idade Média.....</u>	28
1.2.2	<u>A Idade Moderna e o Estado de Polícia.....</u>	29
1.2.3	<u>A Idade Contemporânea e o Estado de Direito: do liberalismo à inclusão social e os governos autocráticos.....</u>	33
1.2.4	<u>Estado Democrático de Direito: a transparência como pilar fundamental.....</u>	45
1.3	Histórico da transparência tributária no Brasil.....	47
1.4	A transparência como princípio constitucional expresso: um novo capítulo dessa história.....	64
2	ASPECTOS AXIOLÓGICOS E TEÓRICOS DA TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	66
2.1	Transparência tributária: a relação entre as suas dimensões fática, axiológica e normativa.....	66
2.1.1	<u>A reorientação do ordenamento jurídico decorrente da realidade fática de complexidade tributária no Brasil.....</u>	69
2.2	Fundamentos, conceito e a relação da transparência tributária com outros princípios enunciados pela EC 132/2023.....	78
2.2.1	<u>Fundamentos.....</u>	78
2.2.1.1	<i>Princípio republicano.....</i>	78
2.2.1.2	<i>Princípio democrático.....</i>	80
2.2.1.3	<i>Cidadania.....</i>	81
2.2.1.4	<i>Direito de acesso à informação.....</i>	82
2.2.1.5	<i>Segurança jurídica.....</i>	83
2.2.2	<u>A relação da transparência tributária com os demais princípios enunciados na EC 132/2023.....</u>	85
2.2.2.1	<i>Relação da transparência com a “simplicidade” ou “clareza”.....</i>	86
2.2.2.2	<i>Relação da transparência com a justiça tributária.....</i>	86
2.2.2.3	<i>Relação da transparência com a cooperação.....</i>	88

2.2.2.4	<i>Relação da transparência com a defesa do meio ambiente.....</i>	88
2.2.2.5	<i>A propósito de conclusão: A transparência como um valor em si mesma ou como um valor instrumental?.....</i>	89
2.2.3	<u>Conceito.....</u>	90
3	EFICÁCIA NORMATIVA DA TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	95
3.1	A transparência tributária do Estado frente à sociedade.....	95
3.1.2	<u>Participação popular.....</u>	97
3.1.2.1	<i>As Defensorias Públicas, os Ministérios Públicos, a Ordem dos Advogados do Brasil, as Associações e a comunidade acadêmica na representação dos grupos historicamente excluídos.....</i>	100
3.1.2.2	<i>A participação popular por meio das redes sociais.....</i>	100
3.1.3	<u>Motivação.....</u>	101
3.1.4	<u>Clareza e a comunicação explicativa.....</u>	103
3.1.4.1	<i>Exemplo de violação da transparência pela falta de clareza da legislação tributária.....</i>	108
3.1.4.2	<i>A transparência tributária na concessão de benefícios fiscais.....</i>	110
3.1.4.3	<i>A transparência nas sistemáticas de tributação “direta” e “indireta”.....</i>	111
3.1.5	<u>Publicidade.....</u>	114
3.1.5.1	<i>A transparência e as manifestações interpretativas do Poder Executivo sobre a legislação tributária.....</i>	115
3.2	Transparência do Estado frente aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.....	119
3.2.1	<u>Transparência do Estado no cumprimento das obrigações tributárias devidas pelo sujeito passivo.....</u>	121
3.2.1.1	<i>A consulta fiscal tributária.....</i>	122
3.2.1.2	<i>Programas de compliance cooperativo.....</i>	125
3.2.1.3	<i>O Taxpayer Advocate.....</i>	125
3.2.2	<u>Transparência do Estado na atividade de fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias.....</u>	128
3.2.2.1	<i>O programa “Nos conformes”, do Estado de São Paulo.....</i>	130
3.2.2.2	<i>O programa “Confia”, da União Federal.....</i>	133
3.2.3	<u>Transparência do Estado na atividade de cobrança do crédito tributário.....</u>	136
3.2.4	<u>Transparência do Estado no processo administrativo tributário.....</u>	140

3.2.5	<u>Transparência do Estado após o cumprimento das obrigações fiscais pelo sujeito passivo</u>	142
3.2.5.1	<i>A transparência do Estado no fornecimento de informações fiscais do sujeito passivo ao próprio sujeito passivo</i>	142
3.3	Síntese objetiva da normatividade da transparência tributária	146
4	ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO	149
4.1	Análise crítica da reforma tributária sobre o consumo, sob a perspectiva da transparência tributária	149
4.1.1	<u>Alterações que tendem a tornar o sistema mais transparente</u>	149
4.1.1.1	<i>A diminuição da quantidade de tributos, da legislação tributária e das alíquotas existentes</i>	149
4.1.1.2	<i>A não cumulatividade dos tributos</i>	150
4.1.1.3	<i>O cálculo dos tributos “por fora”</i>	151
4.1.1.4	<i>Aumento da transparência e justiça tributária na tributação “indireta” sobre o consumo</i>	153
4.1.2	<u>Alterações que tendem a tornar o sistema menos transparente – a responsabilidade solidária</u>	155
4.2	Síntese analítica sobre a reforma tributária	157
	CONCLUSÃO	158
	REFERÊNCIAS	163

INTRODUÇÃO

A ideia de transparência nos remete a algo que seja translúcido, que permita uma visualização clara, direta e verdadeira. Um objeto é considerado transparente quando sua totalidade possa ser observada, mesmo a partir de um único ponto de vista. Uma pessoa é transparente quando suas ações ou comunicações estejam alinhadas às suas verdadeiras intenções e convicções; e esse alinhamento entre palavras e ações confere clareza e autenticidade à conduta, facilitando a compreensão e a confiança por parte de todos.

O sentido comum da palavra “transparência” tem sua origem no latim medieval, *transparentia*, que está relacionada ao verbo transparecer, no latim *transparece*, que significa mostrar luz através, deixar a luz atravessar. Portanto, é transparente o objeto que permite a passagem da luz.¹ Nessa linha, o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa indica que “transparência” significa *qualidade ou condição do que é transparente*.²

O conceito de transparência se originou das ciências da natureza, especificamente a partir dos estudos da física óptica, área da física que se dedica ao estudo de fenômenos associados à luz, para designar a pureza de um objeto que torna possível a passagem da luz, fazendo com que o objeto seja iluminado e possibilitando a formação de uma imagem nítida, clara, verdadeira, sem barreiras ou distorções.³

No sentido figurado, o termo "luz" é frequentemente usado como metáfora para conhecimento, entendimento ou esclarecimento. Expressões como "trazer à luz" ou "iluminar uma questão" significam revelar informações, esclarecer dúvidas ou ampliar o entendimento sobre um determinado assunto. A partir do sentido figurado do termo luz, a palavra “transparência” também passou a ter um sentido figurado, sendo utilizado para designar o meio que permite a passagem de conhecimento, deixar à vista, tornar público.⁴

Assim, nos contextos social, político ou jurídico, a transparência passa a significar acessibilidade à informação e ausência de ocultação, permitindo que todos os envolvidos tenham uma visão clara do que está acontecendo.

Especificamente no campo jurídico, o conceito de transparência foi gradualmente incorporado e adaptado. A "transparência jurídica" emerge como uma aplicação específica

¹ ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *O Princípio da Transparência*. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 39.

² Disponível em: https://houaiss.uol.com.br/houaission/apps/uol_www/v7-0/html/index.php#1. Acesso em: 19 de agosto de 2024.

³ ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *O Princípio da Transparência*. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 40.

⁴ ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *O Princípio da Transparência*. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 41.

dessa ideia, representando a clareza e a visibilidade das relações jurídicas. Assim como a transparência na física óptica permite a passagem da luz, a transparência jurídica facilita a acessibilidade às informações necessárias às relações jurídicas, assim como a compreensão das normas e obrigações entre as partes envolvidas, de modo a retirar eventuais barreiras ou distorções que possam prejudicar a cognoscibilidade e entendimento da realidade. Esse princípio é essencial para promover a segurança e a confiança nas interações jurídicas, uma vez que busca garantir que todas as partes da relação jurídica tenham acesso equitativo às informações relevantes, podendo agir com conhecimento pleno das circunstâncias.⁵

A transparência jurídica, portanto, é mais do que uma simples metáfora; é um atributo central das relações jurídicas. Sua aplicação é ampla, abrangendo áreas como o direito comercial, do consumo e financeiro, onde a clareza e a visibilidade das informações e dos processos são cruciais para o bom funcionamento das relações entre indivíduos, empresas e o Estado. Quanto maior a transparência jurídica, maiores a segurança jurídica e a confiança das partes envolvidas, porque, a partir das informações previamente obtidas e analisadas, as partes da relação poderão criar expectativas legítimas e compreender o direito aplicável ao caso.

Extensão natural da transparência jurídica é a transparência da atividade estatal, pressuposto básico para a concretização de um Estado Democrático de Direito, no qual o Estado, além de se submeter à própria ordem jurídica (primado do Estado de Direito), ainda deve permitir que a “luz” ilumine suas atividades para que estas sejam passíveis de fiscalização pelo povo, e mais, permitam a sua efetiva participação na *res pública*.

Apesar de o histórico da transparência jurídica da Administração Pública nos remeter às revoluções liberais do final do século XVIII, como será visto ao longo do Capítulo 1, esse princípio é considerado um novo princípio do direito administrativo, que ganhou novos contornos a partir da década de 1990, quando surgiram novas tendências no sentido de desapego de resquícios absolutistas na relação Administração-sociedade.⁶

A transparência no Direito Administrativo reflete naturalmente na transparência no Direito Financeiro e no Direito Tributário. Aqui, é necessário abrir parênteses para explicar as distinções e aproximações entre estes três ramos do direito.

Inicialmente, importa destacar que há uma integração *histórica* entre o Direito Administrativo, o Direito Financeiro e o Direito Tributário, uma vez que, antigamente, na origem do Direito Administrativo, os grandes administrativistas englobavam em suas análises as questões financeiras e tributárias. Com o passar dos anos e o desenvolvimento de cada uma

⁵ ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *O Princípio da Transparência*. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 41-43.

⁶ ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *O Princípio da Transparência*. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 67.

das matérias, o Direito Financeiro ganhou autonomia em relação ao Administrativo, muito em razão da relevância alcançada pela atividade financeira dentro das diversas atividades administrativas. E posteriormente, o estudo das regras e princípios especificamente tributários também ganhou autonomia, ao menos no âmbito científico, em relação ao Direito Financeiro.

Há também, entre esses três ramos do direito, uma integração *sistêmica*, uma vez que, na realidade contemporânea, são interdisciplinares, o que pode ser verificado a partir da própria delimitação do objeto de cada uma das disciplinas.

Enquanto o Direito Administrativo pode ser entendido como o ramo que regula a organização, o funcionamento e as atividades da administração pública, abrangendo princípios e regras que disciplinam a atuação estatal em suas diversas funções, especialmente na prestação de serviços públicos e na execução de políticas públicas, o Direito Financeiro representa a faceta financeira da atividade estatal, podendo ser definido como o ramo do direito que abrange os princípios e regras que regulam a atividade do Estado de arrecadação de receitas, gestão e dispêndios dos recursos⁷. Por sua vez, o Direito Tributário, que está dentro do escopo do Direito Financeiro, é o conjunto de normas e princípios que regulamentam a atividade financeira especificamente relacionada à instituição e à cobrança de tributos⁸, que constituem o principal item da receita pública do Estado moderno⁹.

Nesse sentido, é possível constatar que os três ramos do direito se relacionam intimamente. Ao tratar dessas relações, Lobo Torres aponta o seguinte:

O Direito Financeiro se relaciona intimamente com o Direito Administrativo, posto que o fenômeno da tributação emana do poder tributário contemplado em sua divisão tripartida, na qual se inclui o poder administrativo. Demais disso, os conceitos de Direito Administrativo utilizados pelo legislador coincidem com os do Direito Tributário, salvo nos casos de abuso da forma jurídica. Necessário não se perder de vista que o objetivo e o método do Direito Financeiro e do Administrativo são diferentes: a atividade de administração da Fazenda Pública, própria do Direito Financeiro, é puramente

⁷ Ao tratar do Direito Financeiro como *sistema objetivo*, Ricardo Lobo Torres conceitua este ramo do direito como “o conjunto de normas e princípios que regulam a atividade financeira. Incumbe-lhe disciplinar a constituição e a gestão da Fazenda Pública, estabelecendo as regras e procedimentos para a obtenção da receita pública e a realização dos gastos necessários à consecução dos objetivos do Estado.” Por sua vez, ao tratar o Direito Financeiro como *ciência*, o conceitua como a ciência que “estuda as normas e os princípios que regulam a atividade financeira. Elaboro o discurso sobre as regras da constituição e da gestão da Fazenda Pública.”, cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20ª edição, revista e atualizada até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 11-13.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20ª edição, revista e atualizada até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 12.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20ª edição, revista e atualizada até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 3.

instrumental e totalmente vinculada à lei, enquanto o Direito Administrativo opera com maior discricionariedade e cuida de atividade finalista.¹⁰

Feito esse breve esclarecimento, o princípio jurídico da transparência passa a produzir efeito sobre a atividade financeira do Estado, que visa permitir não apenas a fiscalização dessa atividade pela sociedade, mas também a efetiva participação cidadã nas decisões financeiras fundamentais de um governo, como, por exemplo, a escolha política de quais necessidades coletivas devem ser tuteladas pelo Estado e, assim, passem a constituir necessidades públicas.

Desse modo, consagra-se o princípio da transparência aplicado ao Direito Financeiro, que garante total visibilidade sobre a arrecadação, gestão e gasto dos recursos públicos, sendo essa visibilidade essencial para o funcionamento da democracia, ao permitir que os cidadãos monitorem e avaliem a administração dos recursos originados de impostos e outras formas de contribuição. Mais do que uma questão de boa governança, a transparência é um direito do cidadão, que deve, além de saber como seus recursos são utilizados, ter o direito de participar dessas decisões, reforçando o exercício da cidadania no Estado Democrático de Direito.

Na doutrina brasileira, o princípio da transparência é amplamente discutido, especialmente no âmbito do Direito Financeiro, destacando-se como um pilar fundamental nas questões orçamentárias e de gestão pública. Sua importância reside na necessidade de garantir que as finanças públicas sejam administradas de forma aberta e acessível, permitindo que os cidadãos compreendam como seus recursos são arrecadados e aplicados, combatendo a opacidade e diminuindo o risco de práticas corruptas, o que consolida esse princípio como um elemento central da governança fiscal e da *accountability* pública.

Entretanto, apesar da robustez doutrinária sobre a transparência aplicável ao Direito Financeiro, muito ligado às atividades orçamentárias de gestão e dispêndios de recursos públicos, pouco se fala — ou se fala menos do que se deveria — na transparência tributária, ou seja, na transparência aplicável especificamente à relação jurídico-tributária entre Estado, na qualidade de sujeito ativo, e os cidadãos e sociedades empresárias, na qualidade de sujeitos passivos (contribuinte, responsável ou substituto tributário), especificamente no que tange à atividade estatal de instituição e arrecadação de receitas tributárias.

Na realidade, no âmbito da relação jurídico-tributária, a doutrina brasileira desenvolveu em maior medida os estudos sobre a necessidade de transparência das atividades econômicas do sujeito passivo, para que o Estado possa ter acesso e clareza em relação às informações sobre

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20ª edição, revista e atualizada até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 20

tais atividades e, conseqüentemente, possa verificar a conformidade das obrigações fiscais dos cidadãos e sociedades empresárias para levar a efeito a tributação determinada por lei.

Em relação à essa transparência aplicável ao sujeito passivo da relação tributária, Lobo Torres bem pontuou que “A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva (...).”¹¹ Nesse particular, a análise da transparência tributária focada no polo passivo da relação muito se deu por conta das normas antielisivas e antissigilo que foram introduzidas em diversos países na década de 90 e que chegaram ao Brasil como tentativas de prevenir os riscos fiscais provocados pelo contribuinte.¹²

Nesse período, também aflorava no Brasil uma nova perspectiva doutrinária, decorrente do processo de constitucionalização do direito tributário e que teve como consequência uma visão mais substantiva do direito, ao invés de formalista. Nesse contexto, passou-se a apontar que a transparência fiscal impõe medidas legislativas de combate à evasão e à elisão fiscal, o que teve como resultado a elaboração da Lei Complementar (LC) nº 104/2001, que introduziu a cláusula geral antielisiva, e a LC nº 105/2001, que flexibilizou o sigilo bancário¹³ em relação à Fazenda Pública.¹⁴

¹¹ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários* – 2. Ed. – Rio de Janeiro: Renovar, 2014. Pag. 255.

¹² LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários* – 2. Ed. – Rio de Janeiro: Renovar, 2014. Pag. 256. O Autor também ressalta a influência do princípio da transparência, aplicado ao contribuinte, na elaboração da LC nº 104/2001, nos seguintes termos: “[...] a LC no 104/2001, ao introduzir no direito brasileiro norma geral antielisiva e contra-analógica, **sob a inspiração do princípio da transparência** e sob a influência direta da legislação francesa, criou uma exceção à proibição de analogia do art. 108, § 1º, do CTN e se pôs em harmonia com os países mais importantes e democráticos da Europa e da América do Norte no combate ao abuso do direito no campo tributário.” cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da transparência no direito financeiro*. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/522338285/TORRES-Ricardo-Lobo-O-principio-da-transparencia-no-direito-financeiro>. Acesso em: 03 out. 2024.

¹³ No julgamento conjunto das ADIs 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 e da repercussão geral 601.314, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade das normas que instituíram e regulamentaram o acesso direto, sem prévia autorização judicial, e a posterior utilização de dados bancários pela Administração Tributária para a constituição de crédito tributário omitidos pelos contribuintes. Um aspecto relevante nesta análise foi a noção do dever de pagar tributos como um dever fundamental, guiado pela noção de que o Estado é um projeto coletivo, financiado pela contribuição de toda a sociedade e que uma medida positiva para determinados contribuintes (benefício aqui tratado em sua perspectiva individual, como a concessão de incentivos fiscais ou a existência de planejamentos tributários abusivos, ou seja, que violem a lei tributária), pode representar o aumento do ônus tributário em relação a outro grupo de contribuintes (os que não foram beneficiados por incentivo fiscal ou que não realizem planejamentos abusivos). Para uma análise dos julgados, ver BARBOSA, Marcus Vinicius. *Constitucionalização do Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: Aportes Doutrinários e Jurisprudenciais para um Direito Tributário Renovado*. R. EMERJ, Rio de Janeiro, v. 21, n. 3, t. 2, p. 394-442, set.-dez. 2019. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v21_n3/tomo2/revista_v21_n3_tomo2_394.pdf. Acesso em: 06 de setembro de 2024.

¹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Constitucionalização do Direito Tributário*. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2009, p. 10-11.

Além disso, a maior exigência de transparência do sujeito passivo frente a administração tributária também foi incentivada pelas medidas encabeçadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para frear a diminuição da carga tributária de multinacionais decorrente de planejamentos agressivos em tempos de globalização, o que tem se dado principalmente através da troca automática de informações entre países.¹⁵

É de se ressaltar que, muito embora tenham sido incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro medidas legislativas para evitar os riscos fiscais decorrentes da conduta abusiva dos sujeitos passivos tributários, o mesmo não se verificou em relação aos riscos fiscais na vertente do Estado.

O Senado brasileiro, em 1999, chegou a elaborar o Projeto de Lei Complementar (PLC) nº 646, com disposições gerais que continham os direitos e garantias dos contribuintes, em contraponto às medidas que visavam estabelecer a transparência na conduta do sujeito passivo.

Sobre referido PLC, conhecido como “Código de Defesa do Contribuinte”, Lobo Torres ressalta que ele “encontra sua justificativa na necessidade de transparência nas relações entre o Fisco e o contribuinte, coibindo os abusos cometidos pela Fazenda Pública contra os direitos constitucionalmente assegurados ao sujeito passivo da obrigação tributária”.¹⁶ No entanto, referido projeto de lei foi arquivado.

Além da omissão legislativa, também se percebe uma lacuna doutrinária em relação ao dever de transparência do Estado frente ao cidadão-contribuinte. A doutrina tributária brasileira, embora avançada em diversos aspectos, ainda não dedicou a devida atenção ao estudo e desenvolvimento de mecanismos que assegurem que o Estado, no exercício das funções de instituição e arrecadação de tributos, seja igualmente transparente.

A lacuna da doutrina tributária ora apontada tem repercussão prática na lenta evolução das ferramentas que poderiam ser utilizadas em prol de um Estado mais transparente na atividade tributária, ao contrário do que ocorre em relação aos diversos instrumentos criados pela fiscalização tributária para obtenção de informações sobre as atividades econômicas realizadas pelos cidadãos e sociedades empresárias.

A título exemplificativo, é de se ressaltar o Convênio ICMS nº 134, de 2016, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que determina que as instituições

¹⁵ Exemplo de medidas adotadas pela OCDE são: i) o projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que visa combater a erosão da base tributária e o deslocamento de lucros; e ii) o *Common Reporting Standard* (CRS), que define um padrão global para o intercâmbio de informações financeiras.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio da transparência no direito financeiro*. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/522338285/TORRES-Ricardo-Lobo-O-principio-da-transparencia-no-direito-financeiro>. Acesso em: 14 out. 2024.

financeiras devem repassar às administrações fazendárias estaduais informações relativas às transações com cartões de débito e crédito e transferência de recursos. Tal convênio teve sua constitucionalidade reconhecida recentemente, em setembro de 2024, pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.276/DF.¹⁷ Na mesma linha, também em setembro de 2024, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Instrução Normativa (IN) nº 2.219/2024, que estabeleceu que instituições financeiras prestem informações à fiscalização sobre operações financeiras acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) para pessoas físicas e R\$ 10.000,00 (dez mil reais) para pessoas jurídicas.¹⁸ Apesar de referida IN ter sido revogada de ofício pela RFB, tal revogação ocorreu por motivos políticos.

Apesar de o Brasil não vivenciar um estado de total opacidade em relação às atividades de instituição e arrecadação tributárias, ainda há um longo caminho a ser percorrido em prol da concretização possível do princípio da transparência. Aqui, destaca-se a falta de transparência tributária do Estado em diversos aspectos, como em decorrência da complexidade excessiva do sistema tributário, ocasionada pela existência da grande quantidade de legislações, muitas vezes contraditórias entre si e que são constantemente alteradas; pela falta de clareza da própria redação do texto da legislação tributária; pela ausência ou demora de manifestação dos órgãos de arrecadação sobre a sua interpretação da legislação tributária; pela ausência de canais de comunicação e colaboração entre sujeito ativo e sujeito passivo, muito por conta da cultura de embate e desconfiança que pauta a relação tributária; dentre outros.

A ausência de transparência tributária do Estado contribui para a insegurança jurídica, na medida em que dificulta uma visualização clara das regras do jogo e dos critérios interpretativos adotados pela fiscalização, de modo que os cidadãos e sociedades empresárias não possuem segurança ao interpretar a legislação, aplicar as regras ao caso concreto e realizar o pagamento do tributo devido.

Há ainda mais insegurança nas situações em que os contribuintes recolhem o tributo devido, mas descumprem alguma obrigação acessória (sem impacto — ou sem impacto relevante — no recolhimento do tributo) e recebem autuações milionárias sem que o Estado, na qualidade de sujeito ativo, leve em conta o cenário de complexidade do sistema e a boa-fé do

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.276*. Distrito Federal. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, Plenário, 09 set. 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15370410624&ext=.pdf>. Acesso em: 14 out. 2024.

¹⁸ BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 2.219, de 17 de setembro de 2024*. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil na e-Financeira. Publicada no Diário Oficial da União em 18 de setembro de 2024. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta/normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=140539>. Acesso em: 13 jan. 2025.

sujeito passivo no caso concreto. Sob essa ótica, além da ausência de transparência que dificulta o correto cumprimento das obrigações tributárias, o sistema demonstra ser altamente punitivista.

Além do impacto na segurança jurídica, a transparência tributária tem inegável impacto nos princípios da democracia e da cidadania, ambos consagrados como princípios básicos na ordem constitucional brasileira. Isso porque, se o Estado cumpre com a transparência na atividade de instituição do tributo, além dos sujeitos passivos, a sociedade como um todo terá a capacidade de visualizar com clareza e compreender o sistema tributário, tornando possível não apenas a fiscalização do Estado pelo cidadão (característica fundamental do Estado de Direito), mas também a efetiva participação cidadã nas decisões político-tributárias fundamentais (característica essencial do Estado Democrático de Direito). Essa participação ativa do cidadão está em linha com a concepção de democracia na configuração moderna do Estado e da sociedade, que não se reduz à prerrogativa popular de eleger representantes pelo voto nas urnas, mas impõe o debate público amplo, realizado em contexto de livre circulação de ideias e informações, e respeitados os direitos fundamentais.¹⁹

Portanto, além de aumentar a segurança jurídica, a transparência tributária também tem inegável possibilidade de impacto na justiça fiscal e se relaciona, nesse aspecto, com os princípios da equidade e capacidade contributiva, tendo em vista que, a partir da participação das diversas camadas da sociedade na discussão da vida tributária do Estado, abre-se espaço ao pluralismo de ideias e, como consequência, à possível diminuição dos privilégios odiosos.

Portanto, a transparência tributária não pode ser uma via de mão única. Para que a relação entre Fisco e contribuintes, responsáveis e substitutos tributários seja pautada pela confiança legítima e segurança jurídica e para que toda a sociedade tenha um ganho a partir de um sistema tributário mais justo e eficiente, é imprescindível que o Estado também se submeta a padrões elevados de transparência nas atividades de instituição e arrecadação dos tributos.

Apesar de pouco desenvolvida até aqui, certamente, a temática da transparência tributária ganhará especial relevância no âmbito nacional em razão da recente promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023 (EC 132/2023), que instituiu a reforma constitucional no modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. Referida Emenda Constitucional acrescentou o §3º ao art. 145 da Carta Magna, que trouxe a previsão de 5 (cinco) novos princípios que devem ser observados pelo Sistema Tributário Nacional, dentre eles, o princípio da transparência:

¹⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 90.

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

O texto da exposição de motivos da Proposta de Emenda à Constituição nº 45-C, de 2019 (PEC 45/2019), que originou a referida Emenda Constitucional, demonstra que o objetivo central das alterações da tributação sobre o consumo gira em torno do dever de transparência dirigida ao Estado e que beneficiará o cidadão com uma melhor visualização sobre a incidência dos tributos, a forma de sua cobrança e a relevância da arrecadação para a realização dos gastos públicos em prol da sociedade.

O que se percebe, então, é que o poder constituinte reformador demonstrou preocupação com a transparência do sistema tributário, especificamente em relação à transparência do Estado na sua atividade de instituição e arrecadação dos tributos, bem como na atividade de gastos fiscais na realização de políticas públicas.

Desde já, importa ressaltar que, muito embora o §3º do art. 145 tenha sido introduzido no contexto da reforma tributária sobre o consumo, os princípios nele previstos são aplicáveis a todo o Sistema Tributário Nacional, conforme se depreende da própria literalidade do enunciado normativo.

Nesse contexto, tendo em vista a relevância da transparência tributária e a sua recente inclusão expressa no texto constitucional, é oportuno que seja aprofundado o estudo sobre as direções e os caminhos que esse princípio deve orientar em relação à atividade fiscal do Estado, especificamente no que se refere à instituição e arrecadação de tributos.

Premissa fundamental da presente investigação é que a transparência tributária é uma via de mão dupla, ou seja, existe tanto do sujeito passivo para o sujeito ativo, quanto do sujeito ativo para o sujeito passivo.

Portanto, a partir da premissa acima, a presente dissertação tem como objetivo central analisar minuciosamente o princípio da transparência tributária aplicável às atividades do Estado de instituição e arrecadação de tributos, de modo a compreender as melhorias que podem ser implementadas no sistema tributário brasileiro através da sua concretização após a reforma tributária.

O trabalho é dividido em 4 Capítulos. No capítulo inicial, será analisada a origem da ideia de transparência no pensamento filosófico, desde PLATÃO, e a sua gradual incorporação ao mundo jurídico. Além disso, será dada especial relevância ao histórico do princípio da transparência no direito administrativo, história essa que está intrinsecamente relacionada ao

próprio nascimento e desenvolvimento desse ramo do direito na França do final do século XVIII. Essa análise histórica da transparência administrativa é especialmente relevante para a transparência tributária, porque, como já dito, à época em que esse princípio se originou no Direito Administrativo, esse ramo também englobava o Direito Financeiro e Tributário.

Portanto, será objeto de investigação a evolução do princípio da transparência no âmbito do Estado, desde as formas mais autoritárias de governo até os regimes democráticos modernos. Como se verificará em detalhes, o conceito de transparência tem suas raízes profundamente entrelaçadas com a transformação do próprio conceito de Estado ao longo da história. Essa investigação busca compreender como a transparência passou de uma noção praticamente inexistente no Estado de Polícia do Antigo Regime para se tornar uma exigência fundamental no Estado Democrático de Direito, refletindo as mudanças nas relações entre o poder público e a sociedade ao longo do tempo, processo esse ainda em pleno desenvolvimento.

Nesse contexto histórico, o trabalho examinará o período do Estado de Polícia, onde o poder centralizado do soberano operava de forma opaca e autoritária, sem necessidade de prestar contas à população, de modo que a transparência, nesse contexto, era praticamente inexistente, e a manutenção do poder dependia do controle absoluto sobre as informações.

Em seguida, a análise se deslocará para o Estado de Direito, que surgiu como uma resposta aos excessos do absolutismo, onde a limitação do poder estatal pelas leis e o princípio da separação de poderes começaram a moldar uma nova compreensão da transparência como instrumento de controle social e garantia dos direitos individuais.

A parte final dessa investigação histórica desembocará nos dias atuais, sendo abordada a evolução da transparência até o Estado Democrático de Direito, quando esse princípio passa a se consolidar como um direito fundamental. No Estado Democrático de Direito, a transparência se torna essencial não apenas para assegurar a participação da sociedade na fiscalização das ações governamentais, garantindo que o poder público seja exercido de maneira justa, responsável e em conformidade com os interesses coletivos, mas também para permitir a efetiva participação de toda a sociedade nas discussões políticas fundamentais da ordem democrática.

Após a apresentação das noções históricas focadas no mundo ocidental, o trabalho examinará a evolução da tributação no Brasil, desde a chegada dos Portugueses no século XVI até a Constituição de 1988, com especial atenção às medidas que privilegiaram ou desprivilegiavam a transparência tributária ao longo desse período. Essa análise da gênese histórica do direito tributário no Brasil permitirá que a transparência tributária atualmente

concebida seja mais bem situada e compreendida.²⁰ Isso porque, o modelo tributário atual reflete características do sistema tributário brasileiro dos tempos do Brasil Colônia, perpassando pelo período imperial e pelas constituições republicanas.²¹

É a partir, portanto, dos fundamentos e premissas firmados em relação ao Estado de Direito e Estado Democrático de Direito, assim como da evolução do sistema tributário brasileiro ao longo da história, que serão desenvolvidas as ideias centrais da aplicação do princípio da transparência no sistema tributário brasileiro atual.

O segundo capítulo será dedicado às análises axiológica e teórica da transparência tributária. Inicialmente, será analisada a relação entre as dimensões fática, axiológica e normativa da transparência no Brasil, que resultou na incorporação do princípio expresso da transparência tributária ao texto constitucional.

Nesse ponto, a realidade fática da complexidade do sistema tributário brasileiro será detalhadamente analisada, tendo em vista sua intrínseca relação com o cenário de ausência de transparência do sistema tributário brasileiro. Sobre a complexidade, analisar-se-á suas dimensões, causas, índices de medição, efeitos e relação com a transparência.

Em seguida, serão abordados os fundamentos da transparência tributária, como o princípio republicano, o princípio democrático, a cidadania, o direito de acesso à informação e o princípio da segurança jurídica. Neste tópico, se verificará que, antes mesmo da sua previsão expressa na Constituição, a transparência tributária já poderia ser considerada presente na ordem constitucional brasileira implicitamente. Além disso, se demonstrará que a transparência não apenas advém de tais princípios estruturantes, mas ela viabiliza a concretização desses princípios, o que demonstra a relação de interdependência entre eles.

Em seguida, analisar-se-á como a transparência se relaciona com os outros novos princípios incluídos pela EC 132/2023 no texto constitucional, quais sejam: a simplicidade, a justiça tributária, a cooperação e a defesa do meio ambiente.

Ainda no Capítulo 2, será fornecida uma definição do princípio da transparência tributária aplicável ao Estado, quando se verificará que seu conceito é multidimensional.

²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 100-101.

²¹ MACHADO, Carlos Henirque; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica*. Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 38, n. 77, p. 221–252, 2017. DOI: 10.5007/2177-7055.2017v38n77p221. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2017v38n77p221>. Acesso em: 15 out. 2024.

Após as considerações sobre os aspectos axiológicos e teóricos da transparência tributária, no Capítulo 3, o trabalho focará nos possíveis caminhos que poderiam ser adotados para contribuir com a maior transparência do sistema tributário brasileiro.

A análise será realizada em duas frentes: a primeira, relacionada com o processo legislativo, versa sobre o dever de transparência do Estado não apenas no trato com o sujeito passivo da relação tributária, mas também para com toda a sociedade (Subcapítulo 3.1). Neste ponto, verificar-se-á que, antes mesmo da formação de uma relação jurídico-tributária obrigacional entre sujeito ativo e passivo, o Estado deve adotar medidas para que o sistema tributário nacional seja transparente à sociedade, ou seja, para que qualquer cidadão, futuro sujeito passivo ou não, possa ter condições de compreender o sistema existente, permitindo a participação popular na vida política dos temas tributários relevantes.

E como se verificará, não basta que o Estado divulgue as informações tributárias à sociedade de forma clara e compreensível, mas é imprescindível que haja um incentivo do Poder Público para que a participação popular na *res* pública efetivamente ocorra. Dessa forma, além da clareza e simplicidade legislativas, há uma série de outros deveres que devem ser atribuídos ao Estado para uma maior concretização da transparência tributária em um legítimo Estado Democrático de Direito.

Nessa vertente da transparência tributária do Estado frente à sociedade, será demonstrado que tal princípio é composto por quatro elementos ou subprincípios, quais sejam: a participação popular, motivação, a clareza e comunicação explicativa, e a publicidade. Estes elementos serão objeto de detalhada análise.

É por meio de um Estado que se preocupa e incentiva a participação da sociedade na política tributária que podem surgir expectativas legítimas de que o sistema tributário brasileiro seja mais justo. Sobre isso, serão abordadas algumas características do sistema tributário brasileiro que contribuem para que o valor da justiça não seja concretizado como poderia, como por exemplo: a preferência da tributação sobre o consumo, ao invés da renda; a sistemática da tributação indireta, que faz com que os consumidores de produtos ou serviços não tenham a sensação de que contribuem para o financiamento do Estado; e a característica marcante da regressividade do sistema tributário brasileiro.

Nesse aspecto, o que se buscará demonstrar é que o princípio da transparência tributária possui um potencial inovador de concretizar, além da *segurança jurídica*, o valor da *justiça*, na medida em que, com o pluralismo de ideias decorrente da possibilidade e incentivo à participação dos diferentes grupos da sociedade na vida político tributária do País, aumentam-se substancialmente as chances de que o sistema tributário seja mais justo. E esse otimismo

pode ser confirmado ao se analisar o próprio passado recente brasileiro, quando, em 1988, foi promulgada a Constituição Federal como resultado de um efetivo processo democrático, no qual todos os grupos da sociedade participaram, resultando em uma carta plural, forte e mais justa.

A segunda frente de análise do princípio é referente aos deveres de transparência do Estado dentro da relação jurídico-tributária (Subcapítulo 3.2), surgida após a realização do fato gerador pelo contribuinte. Assim, em um novo subtópico do trabalho, o enfoque se deslocará do processo legislativo de instituição de obrigações tributárias por meio de lei (*lato sensu*) para a necessidade de transparência na atividade arrecadatória exercida pelos órgãos dos poderes executivos.

Sobre isso, verificar-se-á que, para a efetiva aplicação da transparência nos diversos momentos da relação entre sujeitos ativo e passivo, a Administração Tributária deve atuar de forma colaborativa, de modo a prestigiar a boa-fé, para que a tradicional relação de desconfiança mútua dê lugar à confiança, cooperação e segurança jurídica, tornando o sistema menos punitivista e litigioso.

Para uma análise mais didática, dividir-se-á a relação tributária em fases: (i) a primeira fase é a do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias pelo sujeito passivo (será colocado em foco a sistemática do lançamento por homologação); (ii) a segunda se refere à atividade de fiscalização realizada pelos agentes fiscais; (iii) a terceira versa sobre a cobrança de eventual crédito tributário pelo fisco; (iv) a quarta trata do processo administrativo tributário; (v) e a quinta, do momento após o cumprimento das obrigações fiscais pelo sujeito passivo.

Em cada uma dessas fases da relação jurídica, o estudo se debruçará sobre como a atuação do fisco atualmente confronta o princípio da transparência e quais medidas poderiam ser adotadas para reverter o cenário.

Com base nas análises desenvolvidas nos Subcapítulos 3.1 e 3.2 sobre a eficácia normativa, é possível extrair comandos normativos do princípio da transparência direcionados aos diversos atores estatais envolvidos, especialmente ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo. No Subtópico 3.3 serão apresentados, de forma objetiva, algumas sugestões desses comandos.

Posteriormente, no Capítulo 4, analisar-se-á alguns pontos da reforma tributária sobre o consumo, com o fim de apontar, a partir da perspectiva da transparência tributária, quais previsões podem contribuir para a concretização do princípio ou para sua inviabilização.

Portanto, a pesquisa investigará como o princípio da transparência tributária, ainda pouco explorado pela doutrina e jurisprudência, deve ser aplicado para produzir efeitos

concretos na realidade brasileira, especificamente no que diz respeito às atividades estatais de instituição e arrecadação de tributos.

Embora a Constituição brasileira tenha recentemente introduzido uma previsão expressa desse princípio, há uma lacuna (doutrinária e jurisprudencial) em sua implementação efetiva, o que levanta a questão central: de que forma(s) o princípio da transparência tributária pode ser concretamente aplicado ao Estado nas atividades de instituição e arrecadação de tributos, de modo a aprimorar a segurança jurídica na relação jurídico-tributária e promover maior justiça no sistema tributário brasileiro? Esse é o ponto central da investigação.

A pesquisa fundamenta-se nas seguintes hipóteses: no contexto de um Estado Democrático de Direito, como o brasileiro, o princípio da transparência impõe ao Estado uma série de deveres específicos no exercício de suas atividades tributárias. Esses deveres incluem:

(I) A elaboração e divulgação da legislação tributária que permita e incentive o entendimento de toda a população das regras e princípios que compõe o sistema, e mais, que permita a efetiva participação popular no processo legislativo, tornando o sistema mais previsível, seguro e, potencialmente, mais justo; e

(II) Que a arrecadação tributária realizada pelo Estado seja conduzida com uma comunicação mais aberta, acessível e inclusiva aos sujeitos passivos, de modo a reduzir o ambiente de desconfiança e o caráter punitivo do sistema e promover maior cooperação e confiança na relação jurídico-tributária.

A abordagem proposta, então, busca demonstrar que a aplicação concreta do princípio da transparência pode transformar a prática tributária no Brasil, tornando-a mais segura, justa e alinhada aos valores democráticos.

A investigação será realizada a partir de uma exploração bibliográfica da doutrina nacional e estrangeira sobre o princípio da transparência, além de análises de jurisprudências e documentos que contenham dados que tangenciam o tema.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance cooperativo: uma nova realidade entre administração tributária e contribuintes*. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, v.2, IBDT: São Paulo, 2017, Disponível em: https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2017/12/carlos_ota-vio.pdf. Acesso: 14 fev. 2025.
- AMARAL, Gilberto Luiz do, et al. 2020. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 32 anos da Constituição Federal de 1988*. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-a-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-a-ultima-constituicao-2020/>. Acesso em: 01 out. 2024.
- ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. *O Princípio da Transparência*. São Paulo: Quartier Latin, 2020.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *O princípio da transparência no direito financeiro brasileiro*. 2017. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-05032021-162811/>. Acesso em: 14 de setembro de 2024.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *A história do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. Disponível em: [https://fliphtml5.com/zagy/rspc/A_hist%C3%B3ria do tributo no brasil - Ubaldo Cesar Balthazar/](https://fliphtml5.com/zagy/rspc/A_hist%C3%B3ria_do_tributo_no_brasil_-_Ubaldo_Cesar_Balthazar/). Acesso em: 24 set. 2024.
- BARBOSA, Marcus Vinicius. *Constitucionalização do Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: Aportes Doutrinários e Jurisprudenciais para um Direito Tributário Renovado*. R. EMERJ, Rio de Janeiro, v. 21, n. 3, t. 2, p. 394-442, set.-dez. 2019. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista_v21_n3/tomo2/revista_v21_n3_tomo2_394.pdf. Acesso em: 06 de setembro de 2024.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. *O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 3ª ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BINENBOJM, Gustavo. *Pandemia, Poder de Polícia e Estado Democrático de Direito*. Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ, Rio de Janeiro, v. 3 n. 1, jan./abr. 2020.

BISCAIA, Nádia Rubia; SILVEIRA, Rodrigo Frota da; PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. *Compliance Cooperativo como fator de redução do contencioso tributário: A necessária ampliação do escopo desse importante paradigma na relação entre a administração tributária e o contribuinte*. In CONRADO, Paulo Cesar; GOMES, Daniel de Paiva (coordenadores). *Processo administrativo, judicial e execução fiscal no século XXI*. Vol. II, São Paulo: Editora Max Limonad, 2021.

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia. Uma defesa das regras do jogo*. Tradução Marco Aurélio Nogueira. 19ª ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Paz e Terra, 2023.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRASIL. Conselho Pleno do Estado do Rio de Janeiro. *Acórdão Pleno-2023-11.073, Recurso nº 76.330, Processo nº E-04/211/2896/2019*. Relatora: Conselheira Luciana Dornelles do Espírito Santo. *ICMS. Diferimento. Operações de industrialização por encomenda. Lei nº 5.636/10*. Publicado no Diário Oficial em 04 abr. 2023. Disponível em: https://portal2.fazenda.rj.gov.br/wcc-migracao/Contribution_Folders/conselho/Jurisprud%C3%Aancia/ConselhoPleno/2023/1%C2%B0%20Semestre/76330_COMPANHIA_SIDERURGICA_NACIONAL.pdf. Acesso em: 30 jan. 2025.

BRASIL. *Constituição política do Império do Brasil de 25 de março de 1824*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 18 set. 2024.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 19 set. 2024.

BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em: 23 set. 2024.

BRASIL. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 23 set. 2024.

Brasil é o país em que empresas gastam mais tempo para calcular e pagar imposto. *O Globo*, Rio de Janeiro, 20 mar. 2021. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/brasil-o-pais-em-que-empresas-gastam-mais-tempo-para-calcular-pagar-imposto-24934117>. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. *Exposição de Motivos nº 00002/2024 MF, de 24 de janeiro de 2024*. Ministério da Fazenda. Disponível em: https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.planalto.gov.br%2FCCIVIL_03%2FProjetos%2FAto_2023_2026%2F2024%2FPL%2FExm%2FExm-0002-24-MF.doc&wdOrigin=BROWSELINK. Acesso em: 15 fev. 2025.

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 2.219, de 17 de setembro de 2024*. Dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil na e-Financeira. Publicada no Diário Oficial da União em 18 de setembro de 2024. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta/normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=140539>. Acesso em: 13 jan. 2025.

BRASIL. *Portaria RFB nº 387, de 13 de dezembro de 2023*. Institui o piloto do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal - Confia e prorroga a realização do Teste de Procedimentos de que trata a Portaria RFB nº 210, de 18 de agosto de 2022. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 dez. 2023. Seção 1, p. 41.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.276*. Distrito Federal. Relatora Min. Cármen Lúcia, Julgado em 09 set. 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15370410624&ext=.pdf>. Acesso em: 14 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Relator: *Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.835*. Distrito Federal, Relator Min. Alexandre de Moraes, julgado em 06 de junho de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>. Acesso em: 12 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 673.707/MG*. Distrito Federal, Relator Min. Luiz Fux, julgado em 17 jun. 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307831711&ext=.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2025.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Adam Smith*. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord.). *Leituras clássicas de direito tributário*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo. *A relevância dos clássicos*. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (Coord.). *Leituras clássicas de direito tributário*. Salvador: Editora JusPodivm, 2018,

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Um esboço de teoria da complexidade tributária*. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Coord.). *Complexidade tributária: teoria e prática*. 1. ed. Rio de Janeiro: Anagrama, 2022.

CÁRCOVA, Carlos María. *A opacidade do direito*. Traduzido por Edilson Alkmim Cunha. São Paulo: LTr, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 28. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL (CCiF). *Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019*. Disponível em: <https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/PEC-45-2019.pdf>. Acesso em: 01 out. 2024.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; FRANZONI, Júlia Ávila. *Administração Pública e a nova Lei de Acesso à Informação*. Interesse Público – IP, Revista Fórum, Belo Horizonte, ano 15, n. 79, maio/jun. 2013. Disponível em <https://editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2013/10/Direito-Publico-Administracao-Publica-e-a-nova-Lei-de-Acesso-a-Informacao.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2025.

CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS. Tradução de José Neto. Disponível em: <https://www.uel.br/pessoal/jneto/gradua/historia/recdida/ConstituicaoEUAREcDidaPESSOALJNETO.pdf>. Acesso em: 14 set. 2024.

COUTINHO, Nilton Carlos de Almeida; CORREIA NETO, Celso de Barros; VALLE, Maurício Timm do. *Direito Tributário e Direitos Fundamentais: um estudo acerca dos princípios tributários voltados para a proteção da dignidade da pessoa humana*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 138, n. 26, 18 fev. 2019. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtp/article/view/81/56>. Acesso em: 18 mar. 2025.

COUTO, Deivison Roosevelt do. *Análise do Programa Confia de que trata o Projeto de Lei 15/2024 à luz da conformidade cooperativa fiscal recomendada pela OCDE*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 161 (32), 2024, disponível em: [Vista do Análise do Programa Confia de que trata o Projeto de Lei 15/2024 à luz da conformidade cooperativa fiscal recomendada pela OCDE](#). Acesso em: 15 fev. 2025.

DALLARI, Adilson de Abreu. *Interpretação das normas jurídicas*. In: PARISI, Fernanda Drummond; TORRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (orgs.). *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*. v. 1. São Paulo: Malheiros, 2014.

DESCARTES, René. *Discurso do método*. Tradução Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

FOPPEL, Josiane Ribeiro Minardi; BARRETO, Flávia Andrade. *A busca da consensualidade nas relações entre fisco e contribuinte: a consulta fiscal seria um norte?*. In COSTA, Regina Helena (coordenação... [et al]). *Consulta tributária da União*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

GASSEN, Valcir; OLIVEIRA, Luiz Fernando de. *Tributação, direito tributário e inconfidência mineira no contexto das revoltas fiscais brasileiras: para além de Tiradentes*. Revista de Direito Internacional e Econômico Tributário (RDIET), Brasília, v. 11, n. 1, p. 377-400, jan.-jun. 2016. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/7268>. Acesso em: 23 set. 2024.

MACHADO, Carlos Henirque; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica*. Sequência Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 38, n. 77, p. 221-252, 2017. DOI: 10.5007/2177-

7055.2017v38n77p221. Disponível em:
<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2017v38n77p221>.
Acesso em: 24 set. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. rev. atual. – São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINEZ, Gregorio Peces-Barba. *Curso de derechos fundamentales: teoría general*. Madrid: Universidad. Carlos III de Madrid: Boletín Oficial del Estado, 1999.

MELO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 32 ed. rev. atual. Malheiros. São Paulo. 2015.

MENKE, Cassiano. *Contraditório, segurança jurídica e participação do contribuinte no âmbito do processo administrativo de solução de consulta*. In COSTA, Regina Helena (coordenação... [et al]). *Consulta tributária da União*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

MONREAL, Taís Feracini Duenhas; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Transparência como mecanismo de isonomia no processo administrativo tributário*. In: CONPEDI; UFPB. (Org.). *Acesso à Justiça II*. 23 ed.: Editora CONPEDI, 2014.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Traducción de José Zamit Ferrer. Madri: Instituto de Estudios Fiscales/Ministerio de Hacienda, 1974.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. DALMAZO, Giulia Ramos. *Consulta tributária: efeitos vinculantes, aplicação erga omnes e o novo artigo 194-C do CTN*. In COSTA, Regina Helena (coordenação... [et al]). *Normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário e código de defesa dos contribuintes*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Constituição no País da Epidemia das Normas*. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 6, p. 1264–1280, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2053>. Acesso em: 12 out. 2024.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Processamento da consulta fiscal referente à ‘fato’ não ocorrido: consequências quanto ao monitoramento de ‘fatos não ocorridos’*. In COSTA, Regina Helena (coordenação... [et al]). *Consulta tributária da União*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

PEROBA, Luiz Roberto. *A “indústria da multa” e o limite às penalidades cominadas pelo descumprimento de obrigações acessórias*. In COSTA, Regina Helena (coordenação... [et al]). *Normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário e código de defesa dos contribuintes*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

PEROBA, Luiz Roberto. *Transparência e Relação entre Fisco e Contribuinte*. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib;

BASTOS, Frederico Silva (Coordenadores). *Transparência Fiscal & Desenvolvimento*. São Paulo: Editora FISCOsoft, 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *História da Administração Tributária no Brasil*. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/ebooks/memoria-receita-federal/livro-historia-administracao-tributaria-brasil.pdf>. Acesso em: 23 set. 2024.

ROCHA, Sérgio André. *Reforma tributária e o chamado imposto seletivo*. *Consultor Jurídico*, 28 ago. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-28/sergio-andre-rocha-reforma-tributaria-chamado-imposto-seletivo/>. Acesso em: 20 fev. 2025.

ROMANELLI, Sandro Luís Tomás Ballande; FURMANN, Ivan. *Um sentido jurídico para o antigo regime (ancien régime)*. *Revista Jus Navegandi*, Teresina, ano 21, n. 4587, 22 jan. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/45821/um-sentido-juridico-para-o-antigo-regime-ancien-regime>. Acesso em: 17 de setembro de 2024.

SÃO PAULO (Estado). Arquivo Público do Estado. *Sesmarias: a distribuição de terras no Brasil*. *Histórica: Revista Eletrônica do Arquivo Público do Estado de São Paulo*, São Paulo, ed. 2, 2006. Disponível em: <http://www.historica.arquivoestado.sp.gov.br/materias/anteriores/edicao02/materia03/>. Acesso em: 24 set. 2024.

SÃO PAULO (Estado). *Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018*. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. *Diário Oficial do Estado de São Paulo*, São Paulo, 6 abr. 2018.

SCATAMACCHIA, Maria Cristina Mineiro; DEMARTINI, Célia Maria Cristina; PRESTES, Marcelo Pini; GRANERO, Antonio César. *Arqueologia da primeira casa de fundição de ouro do Brasil, Iguape, SP*. *Revista do Museu de Arqueologia e Etnologia*, São Paulo, Brasil, n. 22, p. 111–122, 2012. DOI: 10.11606/issn.2448-1750.revmae.2012.107022. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/revmae/article/view/107022>. Acesso em: 14 out. 2024.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37ª ed. rev. atual. Malheiros. São Paulo.

SIQUEIRA JUNIOR, Paulo Hamilton; OLIVEIRA, Miguel Augusto Machado de. *Direitos Humanos e Cidadania*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

TMF GROUP. *Índice Global de Complexidade Corporativa 2023*. Disponível em: <https://www.tmf-group.com/globalassets/pdfs/publications/gbci/indice-global-de-complexidade-corporativa-2023-portuguese.pdf>. Acesso em: 01 out. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20ª edição, revista e atualizada até a EC 95/16 e de acordo com o NCPC. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários – 2. Ed.* – Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal* – Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume V: o orçamento na Constituição*. 3ª ed. revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TREISTMAN, Gustavo. MAGALHÃES, Brunno. *Falta de razoabilidade na multa por erro de declaração no RJ*. Consultor Jurídico, São Paulo, 5 ago. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-05/opiniao-falta-razoabilidade-multa-erro-declaracao-rj/>. Acesso em: 22 fev. 2025.

VALENTE, Ana Paola de Moraes Amorim. *Transparência e opacidade: o SIAFI no acesso à informação orçamentária*. São Paulo: Annablume; Belo Horizonte: FUMEC, 2004.

VETTORATO, Gustavo. *Transparência tributária, custos de transação tributários e eficiência arrecadatória*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

WORLD BANK GROUP. *Doing Business Subnacional Brasil 2021: Comparando as regulamentações em 27 cidades brasileiras com 190 economias globais*. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 01 out. 2024.