

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS
Y POLÍTICA FISCAL - TOMO I

Año IV - Nº 10 - Abril 2024



Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario

Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires

Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)

www.derecho.uba.ar - cedfdt@derecho.uba.ar

ISSN 2953-450X

REVISTA

DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

PRINCIPIOS DE DERECHOS HUMANOS
Y POLITICA FISCAL

Año IV - Nº 10 - Abril 2024

PROPIETARIO

Facultad de Derecho,
Universidad de Buenos Aires

DIRECTOR

Horacio G. Corti

SUBDIRECTOR

Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL

Fabiana H. Schafrik
Gladys V. Vidal
Horacio F. Cardozo
Patricio E. Urresti
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de
este número:**

DIRECTOR

Horacio G. Corti

COORDINADORA

Verónica M. Belmonte

CORRECTORA

Agostina B. Gelmetti

Asistente de corrección

María Trinidad Queyras

DISEÑO

Ana L. Sancineto Barsuglia

TOMO I

TOMO I

Editorial: Derecho constitucional financiero y derecho internacional de los derechos humanos: diálogo de fuentes y consolidación de principios

Horacio G. Corti 6

REFLEXIONES GENERALES DE LOS PRINCIPIOS

Entrevista a Magdalena Sepúlveda Carmona

por Horacio G. Corti 22

Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal: la historia exitosa de un esfuerzo colectivo

María Emilia Mamberti..... 29

Los derechos humanos como idea fiscal peligrosa

Juan Pablo Bohoslavsky 36

TÍTULO I. PRINCIPIOS GENERALES

La adopción de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal en sistemas federales. Reflexiones a partir de la descentralización de poder, las asimetrías financieras y los principios rectores del federalismo

M. Belén Castagnini y Fabiana H. Schafrik 40

Los derechos humanos como límite a la discrecionalidad estatal en materia de política fiscal

Jesús Aguilera Durán 54

La justicia fiscal como principio basilar para orientar las políticas fiscales a la consecución de los derechos humanos

Benjamín Sevilla Bernabéu 64

El discurso judicial acerca del gasto público y los derechos fundamentales de las personas privadas de libertad. Un análisis a partir del recurso de habeas corpus correctivo en Uruguay

Sol Agostino 74

TÍTULO II. OBLIGACIONES TRANSVERSALES

La deuda pública en la trama de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal

Francisco Ferrer 97

El desarrollo progresivo de los derechos económicos y sociales a través de las políticas fiscales

Santiago Rosas Navarro 116

Cambio climático, desarrollo sostenible y ODS en el contexto de los Principios de Derechos Humanos y Política Fiscal

Karina María Larrañaga 131

Justicia ambiental en el Perú y política fiscal

Vera Lucía Morveli Flores 154

Igualdad en el ingreso y el gasto público

Mariano R. Guaita, Franco Rodríguez y Pablo Revilla 165

Mecanismos tributarios para la tutela de las personas con discapacidad

Patricio E. Urresti y Guillermina Gamberg 198

Implicancias en las finanzas públicas y el derecho tributario del decreto 70/2023 sobre el derecho a la salud en grupos vulnerables

Ludmila A. Viar 233

Sobre la capacidad contributiva desde una perspectiva feminista

Noelia Méndez Santolaria y Andrea Larios Campos 250

La política fiscal y la economía del cuidado

Lorena Fabiana De Luca 253

Consideraciones en el tratamiento a dar por los Estados a la condición de mujer (cáncer de mama, incontinencia) en el caso de impuesto sobre la renta, incorporación y reconocimiento pleno en las deducciones, así como del reconocimiento al trabajo de la mujer indígena (incentivos fiscales)

Patricia López López 273

El derecho de acceso a la información pública y la transparencia como garantía de una política financiera respetuosa de los derechos humanos

César Villena y Diego Freedman 293

Los presupuestos participativos y la política fiscal, en el contexto de los Principios de los Derechos Humanos

Beatriz Monroy López 317

Secreto fiscal y transparencia de beneficios tributarios desde una óptica de justicia fiscal	
Agustina O'Donnell	331
Transparencia y participación ciudadana en la política fiscal de la federación brasileña: estado actual	
Marciano Seabra de Godoi	340
La gobernanza presupuestaria con perspectiva de derechos humanos: el tránsito hacia la ciudadanización del presupuesto en México	
Óscar Nava Escudero	373
La cultura fiscal y los derechos humanos. Principio 7 – Subprincipio 7.1	
Gladys V. Vidal, María Carolina Petraglia y María Liliana Mortara	398
La participación ciudadana en la política fiscal de México	
Juan Manuel Ortega Maldonado	418

TRANSPARENCIA Y PARTICIPACIÓN CIUDADANA EN LA POLÍTICA FISCAL DE LA FEDERACIÓN BRASILEÑA: ESTADO ACTUAL

Marciano Seabra de Godoi

I. Premisas, objetivos y metodología del estudio

El presente estudio parte de dos premisas. La primera considera que la manera por la cual se preparan y ejecutan, y así mismo el contenido de los presupuestos públicos de un Estado, revelan las reales prioridades de su gobierno con mucho más fidelidad que, por ejemplo, los principios generales declarados en el texto de las constituciones nacionales o de los tratados internacionales. Comprobar el grado de real participación ciudadana en la elaboración de los presupuestos públicos y verificar cómo los tributos y gastos públicos ahí previstos inciden sobre las clases y grupos sociales es una manera efectiva de verificar, por ejemplo, si la norma de la Constitución brasileña (art. 3.º), según la cual la erradicación de la pobreza y de la marginalización constituye uno de los objetivos fundamentales de la República, es una mera declaración retórica o no. ;

La segunda premisa afirma/plantea que las obligaciones actualmente asumidas por los Estados en los tratados internacionales sobre derechos humanos¹ tienen una notable incidencia sobre la política fiscal de los gobiernos nacionales. Como ha puesto de manifiesto la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, los diferentes tratados de derechos humanos ponen límites a la discrecionalidad de los Estados en la formulación de sus políticas fiscales². En efecto, las finanzas públicas son al fin y al cabo la gran

destinataria de la conocida norma del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en vigor desde 1976³, según la cual los Estados tienen la obligación de “adoptar medidas (...), especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que dispongan, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados (...), la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos” (Artículo 2 del Pacto).

La tercera premisa del presente estudio sostiene que la política fiscal puede y debe tener un enfoque de derechos humanos o derechos fundamentales, tanto respecto a sus aspectos sustantivos como procedimentales. En cuanto a los aspectos sustantivos, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos señaló los siguientes factores como claramente perjudiciales al cumplimiento de los pactos internacionales sobre derechos humanos: una carga impositiva insuficiente para hacer frente a los gastos sociales; una tributación con tipos muy altos sobre el consumo y muy bajos sobre la renta y la propiedad; una legislación plagada de oportunidades de elusión fiscal, y exenciones y beneficios tributarios desproporcionados que profundizan la regresividad del sistema fiscal⁴. Por lo que toca a los aspectos procedimentales de la política fiscal y su relación con los derechos humanos, la Comisión enfatiza que “los derechos de participación, rendición de cuentas, transparencia y acceso a la información (...) son principios fundamentales plenamente aplicables a las políticas fiscales” y

¹ Por ejemplo, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos adoptado por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas en 1966 y que está en vigor desde 1976, o la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) suscrita en 1969 y que está en vigor desde 1978.

² COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, *Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas*, [s.l.], OEA, 2017, 169.

³ Casi todos los Estados del mundo firmaron y ratificaron el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Estados Unidos es uno de los pocos países que no lo han ratificado.

⁴ COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, *Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas*, [s.l.], OEA, 2017, 170.

deben “implementarse en todo el ciclo de las políticas, desde la elaboración de los presupuestos y los códigos tributarios o la asignación de gastos hasta la supervisión y evaluación de las consecuencias”⁵.

Sobre la base de tales premisas, y partiendo de los Principios de Derechos Humanos en la Política fiscal, una notable obra de sistematización sobre la incidencia de los derechos humanos en la política fiscal llevada a cabo por un grupo de expertos e instituciones latinoamericanas en el año 2021, el presente estudio tiene como objetivo general examinar el panorama brasileño respecto a la incidencia concreta del Principio n.7 de dicho documento, tal y cual registrado en dicha obra: “La política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal”⁶.

Para alcanzar este objetivo general, se adoptó la siguiente metodología: en primer lugar, se hizo un examen normativo sobre la presencia del principio de transparencia fiscal y participación ciudadana en el ordenamiento jurídico brasileño, especialmente en la Constitución del año 1988, en la Ley de Responsabilidad Fiscal del año 2000 y en la Ley de Acceso a la Información del año 2011; en segundo lugar, se hizo una revisión de literatura sobre el grado de cumplimiento concreto de las normas de transparencia, participación ciudadana y rendición de cuentas en la política fiscal de los distintos entes federales, con énfasis en aspectos clave como la relación entre los poderes ejecutivo y legislativo en el proceso presupuestario, las experiencias de presupuesto participativo, el presupuesto en sus impactos sobre grupos sociales vulnerables, la política fiscal y su impacto sobre el derecho social al transporte, la publicación de informaciones fiscales por

parte de las empresas y la existencia de programas oficiales de educación y ciudadanía fiscal; en tercer lugar, se identificaron organizaciones y movimientos sociales que luchan por dar a la política fiscal y al ciclo presupuestario un enfoque de derechos humanos o derechos fundamentales, a fin de dar más visibilidad a tales iniciativas y movimientos.

Las investigaciones que han resultado en el presente estudio se hicieron en el seno del Grupo de Investigación “Finanzas Públicas, Igualdad y Democracia”, radicado desde 2016 en la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais, en Belo Horizonte⁷.

Antes de pasar a las secciones que presentarán los resultados del estudio, es necesario aclarar que en la literatura jurídica brasileña tradicional se tiene como seguro e indiscutible que el derecho tributario tiene mucha relación con los derechos humanos o fundamentales, pero en el sentido restrictivo de derechos humanos o fundamentales de los contribuyentes contra exigencias o imposiciones arbitrarias del legislador o de la administración tributaria⁸. En las facultades de

⁵ COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, *Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas*, [s.l.], OEA, 2017, 171.

⁶ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, mayo de 2021 (ver Anexo I). También disponible en: <https://www.derechosypoliticafiscal.org/es/>

⁷ Las investigaciones han contado con la participación de las siguientes personas: Ana Luiza Batista Rodrigues, André Godinho Delgado Vocurca, Anna Flávia Moreira, Bianca Sartori, Carolina Alencar Roellas, Elisângela Oliveira de Rezende Francisco Mata Machado Tavares, Gabriela Ferretti Sieiro Franzero, Gabriela Luzia Dantas Lemos, Gabriella Véio Lopes da Silva, Gustavo Lanna Murici, Luisa Silva Ribeiro Baptista de Oliveira, Maria Angélica dos Santos, Maria Clara Astolfi Costa, Marina Trotta Batista, Nicolle Franco de Menezes, Patrícia Barbosa de Oliveira Reis, Pricylla Myrian Ramos Motta Martins, Priscila Aarão Russo.

⁸ En el ámbito internacional también está arraigada hace mucho esta noción de que el derecho tributario protege derechos humanos o fundamentales de los contribuyentes contra exigencias e imposiciones arbitrarias del fisco o del legislador. Uno de los temas del Congreso de la IFA (International Fiscal Association) en el año 2015 fue exactamente la protección en términos prácticos de los derechos fundamentales de los contribuyentes – IFA, *Cahiers de droit fiscal international, Volume 100B*, 2015 Basel Congress, The practical protection of

derecho de Brasil, se forman abogados y jueces preparados para reaccionar contra imposiciones tributarias que vulneren los derechos fundamentales de los contribuyentes, pero aún es muy poco difundida, especialmente en los medios más tradicionales y conservadores, la visión de que en la actividad presupuestaria en particular, o en la política fiscal en general, están en juego derechos humanos o fundamentales de la ciudadanía que los Estados se comprometieron a respetar y promover en sus constituciones y en los tratados internacionales de los cuales son signatarios.

II. Normas de la Constitución brasileña sobre transparencia, participación ciudadana y control social en la política fiscal y en el Derecho financiero

Es curioso que la palabra “transparencia” no apareciera en el texto original de la Constitución brasileña promulgada en el año 1988, aunque sí fue luego incorporada al texto de la Constitución en ocasión de la promulgación de tres enmiendas constitucionales, de las cuales dos tienen relación directa con el derecho financiero. La Enmienda n. 71 del año 2012 dispuso que el sistema nacional de cultura del país se regirá por varios principios, entre ellos los de “transparencia e intercambio de informaciones” (art. 216-A, párrafo 1.º, IX de la Constitución). La Enmienda n. 103 del año 2019 dispuso que una ley orgánica deberá regular el régimen de cotización de la seguridad social de los funcionarios públicos con arreglo a los principios de “gobernanza, control interno y transparencia” (art. 40, párrafo 22, VII de la Constitución). La Enmienda n. 108 del año 2020 dispuso que los fondos de financiación de la educación básica en cada uno de los 27 Estados brasileños⁹ tendrán un régimen legal de “transparencia, monitoreo, fiscalización,

control interno, externo y social” (art. 212-A, X, letra d de la Constitución)¹⁰.

A pesar de que la palabra “transparencia” no aparecía en el texto original de la Constitución de 1988, su sentido siempre estuvo implícitamente presente en las normas constitucionales sobre el derecho fundamental de acceso a la información en general (art. 5.º, XIV) y a las informaciones que los órganos públicos deben prestar sobre temas de interés colectivo (art. 5.º, XXXIII). El sentido de la transparencia también se manifestaba en la norma constitucional que determina que la administración pública de todos los poderes y entes de la federación se someta al principio de publicidad (art. 37, *caput*) y la norma constitucional que garantiza el acceso a registros e informaciones sobre actos de gobierno (art. 37, párrafo 3.º, II)¹¹. El interés público a la información también es reconocido constitucionalmente en la norma que impone la publicidad de los fallos del poder judicial (art. 93, IX). En el año 2003, la Enmienda constitucional n. 41 determinó que las administraciones tributarias de los entes federativos deben intercambiar y compartir catastros e informaciones fiscales (art. 37, XII).

La norma constitucional más completa y acabada sobre la transparencia en las finanzas públicas fue introducida por la Enmienda constitucional n. 108 del año 2020, que determinó que los entes federativos deben hacer disponibles sus informaciones y datos contables, presupuestarios y fiscales de modo a garantizar su publicidad, rastreabilidad y comparabilidad, con divulgación en un medio electrónico de amplio acceso (art. 163-A).

Las expresiones “participación ciudadana”, “participación social” y “control social” aparecen en algunas ocasiones en el texto constitucional. La Constitución de 1988

taxpayers’ fundamental rights, IFA, The Hague, 2015.

⁹ Los Estados en Brasil corresponden a las Provincias en Argentina y a las Comunidades Autónomas en España.

¹⁰ El régimen de funcionamiento de los fondos de financiación de la educación básica se estableció en el año 2020, por la Ley 14.113.

¹¹ En el año 2011 el parlamento brasileño aprobó la Ley 12.527, que reglamenta estas normas constitucionales en relación con todos los entes federativos y es conocida como Ley de Acceso a la Información (LAI) – véase la sección IV del estudio.

determina que la administración de la seguridad social cuente con la participación de trabajadores, empleadores, jubilados y del poder ejecutivo en órganos colegiados (art. 194, párrafo único, VII), con la “participación de la comunidad” en la definición de las acciones y servicios públicos de salud (art. 198, III) y la “participación de la población, por medio de organizaciones representativas, en la formulación de políticas y en el control de las acciones” gubernamentales en el área de la asistencia social (art. 204, II). En el año 2000, la Enmienda constitucional n. 31 determinó a la Unión y a los Estados de la federación la creación de fondos de combate a la pobreza, cuya gestión debería contar con la participación de “representantes de la sociedad civil” (arts. 79 y 82 del Acto de las Disposiciones Constitucionales Transitorias). En el mismo sentido, la Enmienda constitucional n. 71 del año 2012 determina que haya “democratización de los procesos decisorios con participación y control social” en la conducción de las políticas públicas de cultura (art. 216-A, § 1.º, X).

Una norma específica sobre participación ciudadana en la formulación y en el control de las políticas públicas ha sido introducida en la Constitución brasileña por la Enmienda n. 108 del año 2020: “El Estado ejercerá la función de planificación de las políticas sociales, asegurada, en la forma de la ley, la participación de la sociedad en los procesos de formulación, monitoreo, control y evaluación de esas políticas” (art. 193, párrafo único). Aquí, una vez más, el Congreso Nacional se mantiene inerte y todavía no ha aprobado la ley mencionada en la norma constitucional.

Una forma distinta de control ciudadano sobre las finanzas públicas es la norma constitucional según la cual cualquier ciudadano, asociación o sindicato es parte legítima para denunciar irregularidades o ilegalidades al Tribunal de Cuentas de la Unión (art. 74, párrafo 2.º).

En 2021, la Enmienda constitucional n. 109 incluyó en la Constitución brasileña normas específicas sobre la necesidad de evaluación periódica de las políticas públicas en general, y

de las políticas de beneficios y desgravaciones tributarias en particular. En el artículo 37 de la Constitución de 1988 se incluyó la norma según la cual “los órganos y entidades de la administración pública, individual o conjuntamente, deben realizar evaluación de las políticas públicas, incluso con divulgación del objeto a evaluarse y de los resultados alcanzados, en la forma de la ley” (art. 37, párrafo 16 de la Constitución). Los resultados de esa evaluación obligatoria de las políticas públicas necesitan ser tomados en cuenta en la elaboración de las leyes presupuestarias, según determina el art. 165, párrafo 16 de la Constitución (también incluido por la Enmienda 109). Esa Enmienda n. 109 también ha determinado que una ley orgánica establezca “criterios objetivos, metas de desempeño y procedimientos para la concesión y la alteración de incentivo o beneficio de naturaleza tributaria (...), reglas para la evaluación periódica obligatoria de los impactos económico-sociales de los incentivos o beneficios (...), con divulgación irrestricta de los respectivos resultados y reducción gradual de los incentivos fiscales federales (...)” (art. 4.º de la Enmienda constitucional 109/2021).

Constituye un grave error que la Enmienda constitucional n. 109 no haya determinado expresamente que en la evaluación de las políticas públicas y de los incentivos/beneficios tributarios debe haber mecanismos de participación ciudadana y control social. Por otra parte, es preocupante que el Congreso Nacional todavía siga inerte y no haya creado la urgente legislación infraconstitucional que debe desarrollar y reglamentar los mandamientos constitucionales sobre evaluación de políticas públicas y beneficios tributarios introducidos en la Constitución en el año 2021¹².

¹² Sobre las debilidades institucionales respecto a la evaluación y control de los gastos tributarios en Brasil, véase PELLEGRINI, *Gastos tributários: Conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil*, Textos para Discussão n. 159, Senado Federal, Brasília, 2014; y CASTAGNA, Ricardo Alessandro. *O direito financeiro dos gastos públicos*,

En el ámbito federal, un decreto presidencial del año 2019 creó el Consejo de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas. Los órganos y comités responsables por tal monitoreo y evaluación sólo tienen miembros del poder ejecutivo y no cuentan con la necesaria participación ciudadana y control social. La única norma sobre participación ciudadana es tímida e incompleta: “Los comités del Consejo de Monitoreo y Evaluación de Políticas Públicas podrán invitar, siempre que necesario al ejercicio de sus competencias, representantes de los órganos gestores de políticas públicas, entidades representativas de segmentos de actividad y de especialistas con notorio saber” (art. 5.º del Decreto n. 9.834/2019). En el año 2023, el Decreto n. 9.834/2019 fue derogado y sustituido por el Decreto n. 11.558/2023, pero no se corrigió la tímida e insuficiente previsión de participación ciudadana en el proceso de monitoreo y evaluación de las políticas públicas federales.

Por otro lado, no hay motivos para que no haya la adecuada participación social y ciudadana en el monitoreo y evaluación de políticas públicas, incluso de los beneficios tributarios, que es garantizada por la Ley n° 14.113/2020, que establece la evaluación y el monitoreo de los fondos de financiación de la educación básica en cada uno de los 27 Estados de la federación brasileña. No hay motivos para no haber en el caso del monitoreo y evaluación de las políticas públicas, incluso de los beneficios tributarios, la adecuada participación social y ciudadana garantizada por la Ley n. 14.113/2020, que regula la evaluación y monitoreo de los fondos de financiación de la educación básica en cada uno de los 27 Estados de la federación brasileña. Bajo dicha Ley, la evaluación y monitoreo de esos fondos se hace por medio de Consejos de Acompañamiento y de Control Social, en el cual toman asiento y voto, además de representantes del gobierno y de la administración pública, representantes de la sociedad civil, de los estudiantes, de los sindicatos, de los padres de los alumnos etc.

Tesis doctoral presentada a la Facultad de Derecho de la Universidad de São Paulo, São Paulo, 2020.

Así las cosas, se puede concluir esta sección afirmando que la transparencia, la participación ciudadana y el control social en el ámbito del derecho financiero y de las políticas públicas son temas normatizados por la Constitución brasileña desde el inicio de su vigencia en 1988¹³, pero con mucho más intensidad en los últimos años, a raíz de varias enmiendas constitucionales que, desafortunadamente, aún no han sido reglamentadas por el Congreso Nacional, que mantiene una postura de grave omisión¹⁴.

III. Normas de la Ley de Responsabilidad Fiscal sobre transparencia y participación ciudadana en la política fiscal y en el Derecho financiero

En el año 2000 se adoptó en Brasil una Ley Orgánica (Ley Complementar 101) con normas dirigidas a “la responsabilidad en la gestión fiscal”. La ley tiene en total 75 artículos y la transparencia de la gestión fiscal se regula en los artículos 48, 48-A y 49. En el capítulo de la ley llamado “Transparencia, Control y Fiscalización” (artículos 48-59), hay muchas más normas sobre las informaciones e informes detallados que los entes federativos deben preparar y poner a disponibilidad de la población y los órganos centrales de la Unión Federal, a fin de asegurar o por lo menos buscando asegurar, una efectiva participación ciudadana en el proceso presupuestario o en la política fiscal.

En su redacción original del año 2000, la Ley de Responsabilidad Fiscal disponía en su art.

¹³ Según Ricardo Lobo Torres, una de las innovaciones de la Constitución de 1988 fue su “cuidado con la transparencia fiscal y el control de las renuncias de ingreso” – TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, Vol. V, 2.ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2000, 383.

¹⁴ Sobre el tema, véase AFONSO, José Roberto et al, *Diagnóstico sobre constitucionalização das finanças públicas no Brasil*, Texto para discussão n.º 19, Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas Fipe, São Paulo, 2023. Disponible en: [Textos Para Discussão - Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas - Fipe](#). [Acceso el 23/10/2023].

48 que la transparencia en la gestión fiscal se obtendría por dos medios: a) amplia divulgación, incluso en medios electrónicos, de leyes presupuestarias, documentos de rendición de cuentas del poder ejecutivo e informes de gestión y ejecución fiscal en versión completa y versión simplificada; y b) incentivo a la participación popular y realización de audiencias públicas durante el proceso presupuestario en el poder legislativo.

En el año 2009 hubo una modificación en la ley, con el objetivo de hacer más efectiva la disponibilidad pública de las informaciones e informes fiscales, especialmente en los municipios más pequeños del país. La Ley Complementar 131/2009 determinó que la transparencia fiscal sería alcanzada, además de por los dos medios referidos arriba, por la “puesta en pleno conocimiento y acompañamiento de la sociedad, en tiempo real, de informaciones detalladas sobre la ejecución presupuestaria y financiera, en medios electrónicos de acceso público” y por la “adopción de un sistema integrado de administración financiera y control que atienda a padrón mínimo de calidad establecido por el poder ejecutivo de la Unión”. Fueron establecidos plazos máximos para el cumplimiento de esas normas, desde 1 año para la Unión Federal, los Estados y los Municipios con más de 100.000 habitantes, hasta 4 años para los Municipios con hasta 50.000 habitantes (los cuales constituyen la gran mayoría de los Municipios brasileños). La Ley 131/2009, conocida popularmente como “Ley de la Transparencia”, también determinó que los entes de la federación que no cumplan con esas normas sufrirán la sanción de no recibir transferencias voluntarias de recursos presupuestarios de los demás entes de la federación.

La Ley Complementar 131/2009 también trató de desarrollar el artículo de la Constitución según el cual cualquier ciudadano, asociación o sindicato es parte legítima para denunciar irregularidades o ilegalidades al Tribunal de Cuentas de la Unión (art. 74, párrafo 2.º de la Constitución). En el desarrollo de esa norma determinado por la Ley

Complementar 131/2009, se dispuso que cualquier ciudadano, partido político, asociación o sindicato es parte legítima para denunciar al respectivo Tribunal de Cuentas [en el ámbito federal, estadual o municipal] y al órgano competente del Ministerio Público el no cumplimiento de las prescripciones establecidas en la Ley de Responsabilidad Fiscal (art. 73-A de la Ley de Responsabilidad Fiscal).

En 2016, una nueva modificación de la Ley de Responsabilidad Fiscal obligó que Estados y Municipios le envíen al Ministerio de Hacienda de la Unión Federal informaciones periódicas sobre sus deudas interna y externa, y también determinó que todos los entes federales hagan disponibles en medio electrónico de amplio acceso público sus informaciones y datos contables, presupuestarios y fiscales según periodicidad, forma y sistema establecidos por la Secretaría del Tesoro Nacional, órgano central de contabilidad de la Unión Federal (art. 48, párrafos 2.º y 3.º de la Ley de Responsabilidad Fiscal).

Se puede constatar claramente que la Ley de Responsabilidad Fiscal contempla más normas sobre transparencia en términos de facilitación inmediata de informaciones fiscales e informes de gestión que exigencias de creación concreta y efectiva de mecanismos e instancias de participación ciudadana y control social en el proceso presupuestario en particular, o en la política fiscal en general. Una prueba concreta de ello es que jamás ha sido creado el “Consejo de Gestión Fiscal” previsto en el art. 67 de la Ley de Responsabilidad Fiscal del año 2000, que sería formado por representantes de todos los poderes de la República, de todas las esferas de federación, por el Ministerio Público y “entidades técnicas representativas de la sociedad” con el objetivo de monitorear y evaluar de modo permanente la política y gestión fiscal, incluso para la adopción de medios necesarios para el control social de las finanzas públicas. En efecto, pasados 23 años de su promulgación, el único órgano con participación ciudadana previsto en la Ley de Responsabilidad Fiscal que podría lograr poner en marcha un efectivo control social

permanente de la política y gestión fiscal, el Consejo de Gestión Fiscal previsto en su art. 67, ni siquiera llegó a ser creado por el legislador. Otra evidencia de la poca importancia que desafortunadamente se suele dar por el gobierno brasileño a la participación ciudadana en formulación y monitoreo de las políticas públicas es que, en el período de gobierno del presidente Jair Bolsonaro (2019-2022), se puso en práctica una política de extinción sistemática de consejos de participación popular y ciudadana en las políticas públicas¹⁵.

IV. Ley de Acceso a la Información (Ley n. 12.527/2011)

Está previsto en la Constitución de 1988 el derecho de recibir de los poderes públicos informaciones de interés particular del ciudadano o informaciones sobre actos de gobierno y asuntos de interés general o colectivo. Ese derecho, que se considera fundamental, ha sido objeto de una detallada regulación en el año 2011, por la Ley 12.527, popularmente conocida por “Ley de Acceso a la Información” (LAI), que se aplica no solamente a los órganos de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial de todos los entes de la federación, sino también a las fundaciones y empresas públicas, asimismo a entidades privadas que reciban cuantías del presupuesto público o subvenciones para realización de actos de interés público.

La LAI dispone que el Estado tiene el deber de garantizar el derecho a la información de modo objetivo, ágil, transparente, en un lenguaje claro y de fácil comprensión, bajo las siguientes directrices (previstas en su art. 5°): la publicidad de las informaciones como regla y el sigilo (por razones de seguridad de la sociedad o del Estado) como excepción; obligatoriedad de la transparencia activa (sistemática divulgación de informaciones de

interés público en local de fácil acceso independientemente de solicitudes) en paralelo a la transparencia pasiva (pronto y eficaz atendimento a las solicitudes de acceso a las informaciones); fomento al desarrollo de la cultura de la transparencia en la administración pública y de su control social.

En lo que respecta a la transparencia activa, la LAI exige que la divulgación sea de fácil acceso (en la red mundial de computadores) e incluya informaciones sobre la estructura funcional y las competencias de los órganos, los gastos, transferencias financieras y contratos celebrados por las entidades públicas, además de datos para el acompañamiento de los programas, acciones, proyectos y obras de los órganos públicos. Otro requisito importante de la transparencia activa es brindarle al ciudadano el acceso a una sección de informaciones con las respuestas a las preguntas más frecuentes de la sociedad. Los sitios electrónicos oficiales de los órganos públicos deben contener herramientas de búsqueda de contenido que permitan acceder a las informaciones de modo objetivo y en lenguaje de fácil comprensión, con la posibilidad de obtener informes en distintos formatos electrónicos abiertos que puedan leerse o procesarse por máquinas.

Por lo que respecta a la transparencia pasiva, la LAI dispone que, para el acceso del ciudadano a informaciones de interés público, el requisito de la identificación del solicitante no debe resultar en exigencias que en la práctica puedan inviabilizar la solicitud. Son vedadas por la LAI las exigencias de que el solicitante declare al poder público los motivos determinantes de la solicitud de informaciones que tengan interés público (art. 10 de la LAI).

La LAI dispone que todos los entes de la federación brasileña deben crear una legislación propia que defina reglas específicas para la aplicación de la ley en el ámbito de sus competencias, con la creación de un Servicio de Informaciones al Ciudadano y la realización de audiencias o consultas públicas con incentivo a la participación popular (arts. 9° y 45 de la LAI).

¹⁵ Sobre el tema, véase MUSSOI, H.G.; QUADROS, D. G. de, “Erosão democrática e legalismo democrático: o caso dos Conselhos Gestores no Governo Bolsonaro”, en *Revista de Estudos Institucionais*, Vol.8, Núm.3, Rio de Janeiro, 2022, 582-606.

V. El creciente poder parlamentario sobre el presupuesto federal y el fenómeno conocido por “presupuesto secreto” en el Congreso Nacional brasileño

En las secciones II a IV del estudio, se han presentado y comentado las numerosas normas del ordenamiento jurídico brasileño que tratan de la transparencia, participación ciudadana y control social en la política fiscal y en el derecho financiero, y asimismo del derecho fundamental a la obtención de informaciones de los órganos públicos brasileños. A partir de ahora se examinará hasta qué punto aquellas normas jurídicas tienen arraigo y eficacia social.

Para que uno tenga una visión concreta sobre la transparencia fiscal (o su ausencia) en Brasil, especialmente en el ámbito federal, no basta con conocer e interpretar las normas de la Constitución de 1988 y de la Ley de Responsabilidad Fiscal del año 2000. Es necesario conocer la lógica de las relaciones políticas reales entre los poderes legislativo y ejecutivo, especialmente en el proceso presupuestario.

Brasil es una república presidencialista en la cual el parlamento tiene mucho poder y control sobre el ejecutivo y en la cual, históricamente, el partido político del presidente queda muy lejos de tener mayoría parlamentaria. Para aprobar las leyes presupuestarias anuales y las medidas legislativas necesarias para implementar su plan de gobierno, el presidente de la república tiene que hacer muchas concesiones a varios parlamentarios y partidos políticos sin afinidad ideológica con el gobierno, en una práctica conocida por presidencialismo de (amplia) coalición¹⁶.

Uno de los expedientes más utilizados por la presidencia de la república para conseguir el apoyo de los partidos y parlamentarios, además de ofrecerles posiciones clave en ministerios y empresas públicas, es la ejecución, especialmente en vísperas de

importantes votaciones por el pleno del Congreso Nacional, de las enmiendas individuales que los parlamentarios están autorizados a hacer a la propuesta presupuestaria enviada anualmente al Congreso por el ejecutivo.

Hasta el año 2014, las enmiendas individuales de los parlamentarios no eran de cumplimiento obligatorio por el poder ejecutivo en la ejecución del presupuesto de la Unión Federal¹⁷. A partir de 2014, primero leyes presupuestarias y luego enmiendas constitucionales (como las Enmiendas n. 86/2015 y n. 100/2019) determinaron que las enmiendas presupuestarias individuales y colectivas de los parlamentarios tendrán ejecución obligatoria hasta determinado porcentaje de los ingresos líquidos de la Unión en el año anterior al del presupuesto. A partir de entonces, la ejecución o no de las enmiendas presupuestarias individuales y colectivas de los parlamentarios dejó de ser el principal instrumento de regateo y negociación en el proceso de obtención de apoyo político del poder legislativo a los proyectos y programas de un poder ejecutivo sin mayoría parlamentaria.

En el año 2021, la prensa nacional descubrió y denunció que la obtención de apoyo parlamentario a las iniciativas del poder ejecutivo federal estaba ocurriendo desde 2020 de una manera novedosa y encubierta. El parlamentario que ocupaba el cargo de Relator General del Presupuesto Federal pasó a tener muchos más poderes que antes y logró ordenar gastos (equivalentes a una cuantía anual entre 3 y 4 mil millones de euros) en diversos órganos y ministerios del ejecutivo federal, unos gastos pulverizados en cientos de indicaciones individuales de los parlamentarios (cuyos nombres no se revelaban) que, de manera opaca y en algunos casos completamente secreta, definían el Municipio específico en el que se gastarían los recursos, así como las entidades específicas (generalmente entidades del tercer sector) que

¹⁶ Cf. ABRANCHES, Sérgio. *Presidencialismo de coalizão: raízes e evolução do modelo político brasileiro*, São Paulo, Companhia das Letras, 2018.

¹⁷ Cf. PISCITELLI, Tathiane. *Direito Financeiro*, 9.ª ed., São Paulo, Atlas, 2023, 64.

se beneficiarían de los pagos¹⁸. Bajo el esquema que se llamó “presupuesto secreto”, los parlamentarios que tenían cargos de liderazgo en el Congreso y que apoyaban al gobierno tenían cuotas mucho más altas para sus nominaciones individuales, y el esquema se hacía más intenso especialmente en los períodos en que el Congreso Nacional elegía las presidencias del Senado y de la Cámara de Diputados.

En resumen, bajo la lógica del “presupuesto secreto” un poder ejecutivo debilitado renuncia a sus poderes presupuestarios típicos a cambio de apoyo a sus proyectos y principalmente a cambio de un escudo o protección contra la posible apertura, por el parlamento, de un proceso de destitución presidencial. De hecho, entre 2020 y 2021, se enviaron al presidente de la Cámara de Diputados más de veinte solicitudes de apertura del proceso de *impeachment* contra el presidente de la república, pero ninguna de ellas fue siquiera analizada por el todopoderoso presidente de la Cámara de Diputados, principal defensor de la práctica conocida por “presupuesto secreto”. Por otra parte, el esquema de las enmiendas parlamentarias pone de manifiesto que una parte considerable de los gastos discrecionales del presupuesto federal¹⁹ se utiliza no con

arreglo a una lógica de planeamiento eficiente y transparente de políticas públicas estables, sino según una lógica electoral (y electorera) bajo la cual los diputados y senadores utilizan las enmiendas para enviar dinero a sus distritos y bases electorales de cara a aumentar las posibilidades de su reelección²⁰. De hecho, investigaciones recientes demuestran que las enmiendas parlamentarias apenas benefician a los Municipios cuyos votos se destinaron en su mayoría a candidatos derrotados en las elecciones más recientes²¹, mientras que Municipios que tienen padrinos influyentes en el Congreso obtienen una cantidad excesiva y desproporcionada de recursos por vía de enmiendas parlamentarias²². En los documentos y en la tramitación oficial del presupuesto en el Congreso, muchas veces no hay indicación de los parlamentarios autores de las enmiendas, pero el nombre del parlamentario siempre se alardea y difunde socialmente en el momento de la entrega de los recursos en los Municipios “premiados” por brindarle muchos votos en las elecciones.

En el año 2021, tras descubrirse por la prensa el esquema del “presupuesto secreto”, una medida judicial del Tribunal Constitucional falló que la práctica constituía una patente vulneración de la transparencia fiscal y de otras reglas presupuestarias y determinó la revelación de los nombres de los parlamentarios que habían presentado pedidos de pagos a los ministerios y órganos ejecutivos (algunos parlamentarios llegaron a hacer nominaciones que en conjunto sumaban

¹⁸ Cf. CRUVINEL, Marcello Nogueira. *Das Emendas de Relator ao Orçamento Secreto*, Brasília, Senado Federal-Instituto Legislativo Brasileiro, 2022.

¹⁹ Aproximadamente un 92% de los gastos presupuestarios federales en Brasil constituyen gastos obligatorios (nómina de los funcionarios, gastos de la previdencia social, transferencias constitucionales a los entes regionales y locales etc.) – cf. MEIRA, Laíne et al. “Despesas obrigatórias e discricionárias no Brasil”, *Boletim Economia Empírica*, Vol.III, n. XI, 2022, 54-60. Respecto al restante 8% de los gastos, dichos discrecionales, tradicionalmente el poder ejecutivo federal tenía amplia autonomía para direccionarlos, pero a partir de 2014 una parte cada vez más significativa de estos recursos es controlada por los parlamentarios individualmente o en bloque, por medio de sus enmiendas presupuestarias de ejecución obligatoria. En el año 2023, se calcula que un 30% de los recursos discrecionales del presupuesto federal está bajo control del Congreso – VARGAS, Mateus et al, “Congresso obtém volume inédito de verbas, mas

aplicação é falha”, en *Folha de São Paulo*, Política, São Paulo, 7 out 2023.

²⁰ Sobre el tema véase PINTO, Élica Graziane. “Orçamento secreto como instrumento de execução privada do orçamento público”, en *Populismo e o Estado de Direito*, Belo Horizonte, Casa do Direito, 2023, 509-524.

²¹ Cf. SHALDERS, André et al., *Desertos políticos: cidades que votaram em candidatos derrotados não receberam orçamento secreto*, *Estadão*, Seção Política, São Paulo, 21 set 2022.

²² RODRIGUES, Artur; FERREIRA, Flávio. “Poço vira farra de em reduto de emendas, e cidade de político supera estados inteiros”, en *Folha de São Paulo*, Política, São Paulo, 7 out 2023.

decenas de millones de euros). No obstante, aún después del fallo del Tribunal Constitucional, una gran parte de estas nominaciones no tuvo sus autores revelados por el Congreso Nacional.

En los últimos 3 años, los parlamentarios federales empezaron a explotar con intensidad creciente las llamadas “transferencias especiales” previstas en el art. 166-A de la Constitución, creado por la Enmienda Constitucional n. 105/2019. Bajo este expediente, los parlamentarios envían recursos del presupuesto federal directamente al poder ejecutivo de los Municipios que les parezcan estratégicos desde un punto de vista electoral, sin necesidad de formalización previa de planes de trabajo o convenios (que definan y regulen el destino específico de los recursos) entre el gobierno federal y el Municipio que recibe los recursos²³. En una práctica sin transparencia alguna, donde la mayoría de las transferencias especiales no informan sus beneficiarios finales en la ley presupuestaria, y solamente se pueden conocer los Municipios beneficiados en la fase de ejecución presupuestaria. Para colmar la falta de transparencia y control, se considera que el Tribunal de Cuentas de la Unión no tiene competencia para fiscalizar la correcta aplicación de las “transferencias especiales” y no hay restricción alguna para que tales transferencias se hagan en beneficio de Municipios que presentan irregularidades y omisiones en relación con transferencias federales anteriores. El monto de tales transferencias en el presupuesto federal del año 2023 es el equivalente a 1,3 mil millones de euros²⁴.

VI. Informes de organizaciones no gubernamentales sobre transparencia y gobernanza pública en la federación brasileña

²³ Cf. PINTO, Élica Graziane. “Emendas parlamentares: quanto menos controláveis, mais atraentes”, em *Conjur*, [s.l.], 17 mai 2022.

²⁴ Cf. TRANSPARÊNCIA BRASIL, *Com fiscalização e transparência falhas, emendas PIX somam R\$ 13 bi em quatro anos*, [s.l.], Transparência Brasil, 2023.

La organización no gubernamental *Transparência Brasil*²⁵ publicó en los últimos años muchos informes sobre el real y concreto grado de transparencia verificado en los entes federativos y órganos públicos brasileños.

En una investigación de 2020 sobre el real cumplimiento y aplicación de la Ley de Acceso a la Información (LAI) por los órganos públicos de los Estados brasileños, se averiguó que más de la mitad de los parlamentos regionales y casi un tercio de los tribunales de justicia regionales simplemente no contestaron a los pedidos de información hechos por el equipo de investigadores. En el caso de los órganos del poder ejecutivo, los resultados sobre el cumplimiento de la LAI fueron sensiblemente mejores. La evaluación global del estudio fue la de que hubo avances en los últimos años, pero “sin embargo no es posible ser optimista”, ya que problemas recurrentes desde el inicio de vigencias de la LAI “persisten comprometiendo significativamente el derecho de pedir y recibir informaciones de interés público”. Entre las conclusiones contenidas en el informe final de la investigación, se destacan las siguientes: alto grado de no cumplimiento del plazo máximo previsto en la LAI para contestar a los pedidos; baja calidad de las respuestas a los pedidos, haciendo necesaria la presentación de recursos para obtener justificaciones más claras para las denegaciones de información; número excesivo de denegaciones con la justificación genérica de que el pedido de informaciones “demanda trabajo adicional de análisis y consolidación”, sin presentar fundamentos concretos para ello; exigencia de excesivos datos de identificación del solicitante de las informaciones, en contra de lo que prevé la LAI²⁶.

²⁵ *Transparência Brasil* es una organización no gubernamental brasileña creada en 2000 y que, por su credibilidad, toma asiento en los Consejos de Transparencia de la Contraloría General de la Unión Federal y del Senado Federal.

²⁶ TRANSPARÊNCIA BRASIL. *A LAI em 2020: Estados e Distrito Federal*, [s.l.], Transparência Brasil, 2020.

Las conclusiones de *Transparência Brasil* fueron todavía peores en el caso de la investigación hecha en el año 2020 sobre el grado de transparencia de los poderes legislativos de los Municipios de las tres principales regiones metropolitanas del país (São Paulo, Rio de Janeiro y Belo Horizonte). En los informes de la investigación, se concluye que muchas cámaras legislativas municipales siguen sin publicar una legislación propia para reglamentar la LAI. El grado de transparencia del poder legislativo municipal en las tres regiones metropolitanas fue considerado insatisfactorio, con peores resultados en las regiones metropolitanas de Río de Janeiro y Belo Horizonte en comparación con la región metropolitana de São Paulo²⁷.

En el año 2022, en un convenio con la Universidad Federal de Campina Grande (Paraíba), la organización *Transparência Brasil* hizo una investigación sobre la completitud y la facilidad de obtención, por la ciudadanía, de los datos de remuneración de magistrados de tribunales de justicia de los Estados brasileños en el Panel de Remuneración de los Magistrados del Consejo Nacional de Justicia. Se averiguó que, de 2019 a 2021, más de un tribunal le entrega al Consejo Nacional de Justicia informaciones incompletas, indicando solamente el gasto total con remuneraciones en determinado mes, y no la especificación de las remuneraciones de cada magistrado, como determina la legislación. En el caso de algunos tribunales, la desobediencia a la legislación es recurrente, como en el caso de los tribunales de los estados de Piauí y Ceará, que tuvieron los peores índices de transparencia. En el año 2021, se concluyó que las informaciones fueron presentadas de manera incompleta por 11 de los 27 tribunales²⁸.

En el final del año 2021, *Transparência Brasil* hizo una investigación sobre la facilidad de obtención, por la ciudadanía, de informaciones

sobre los proyectos de ley presupuestaria del año 2022 enviados por el ejecutivo al legislativo en los ámbitos de la Unión y de los Estados brasileños. Los resultados de la pesquisa no fueron positivos. Se averiguó que ninguna de las unidades federativas tenía en su sitio electrónico principal un enlace directo y específico para acceder al proyecto de ley presupuestaria del año 2022. Se verificó que el cuadro más problemático estaba en las asambleas legislativas de los Estados, donde acceder al proyecto de ley presupuestaria fue muy difícil. Así, en el caso de tres asambleas, el proyecto de ley presupuestaria no fue localizado, mientras que en apenas un tercio de las asambleas legislativas la localización del proyecto de ley presupuestaria fue considerada sencilla y fácil. Por otro lado, en el ámbito del poder ejecutivo, el proyecto de ley presupuestaria no fue localizado en el portal electrónico de transparencia federal ni en el 59% de los portales electrónicos de transparencia de los Estados.²⁹

La organización no gubernamental *Transparência Internacional Brasil*³⁰, que no debe confundirse con la organización no gubernamental *Transparência Brasil*, también realizó en los últimos años encuestas destinadas a construir el llamado Índice de Transparencia y Gobernanza Pública (ITGP) aplicable a los entes federativos brasileños. Esas encuestas se hicieron con la participación y financiación de órganos internacionales como la Unión Europea y la Embajada de Noruega en Brasilia.

El Índice de Transparencia y Gobernanza Pública (ITGP) fue desarrollado en 2021 por *Transparencia Brasil Internacional* con el objetivo de combatir la corrupción en el país y busca evaluar, exponer y promover la transparencia de datos e información. El concepto de gobernanza pública tenido en

²⁷ TRANSPARÊNCIA BRASIL. *Transparência em Câmaras Municipais*, [s.l.], Transparência Brasil, 2020.

²⁸ TRANSPARÊNCIA BRASIL. *Judiciário deixa de prestar contas de remuneração de TJs*, [s.l.], Transparência Brasil, 2022.

²⁹ TRANSPARÊNCIA BRASIL. *Leis orçamentárias sem transparência*, [s.l.], Transparência Brasil, 2021.

³⁰ *Transparência Internacional Brasil* es la sucursal brasileña de la organización no gubernamental Transparencia Internacional, fundada el año 1993 en Holanda y actualmente presente en más de cien países.

cuenta en la investigación se refiere a la capacidad y eficacia del Estado para implementar las políticas necesarias para alcanzar los objetivos comunes de la sociedad. El objetivo de construir el ITGP es mejorar los medios de interlocución e intercambio de información con la sociedad, de modo que se promuevan acciones que garanticen un mayor conocimiento y acción de la ciudadanía y la posibilidad de responsabilizar a los agentes públicos.

Los datos analizados por *Transparencia Internacional Brasil* buscan evaluar las acciones del Poder Legislativo y Ejecutivo a nivel estatal, y del Poder Ejecutivo a nivel municipal, en relación con la existencia de políticas, legislaciones, acciones gubernamentales, prácticas de transparencia que permitan luchar contra la corrupción y, con ello, fomentar la competencia positiva para lograr una mayor transparencia y cooperación entre los organismos.

Las evaluaciones se realizan mediante una tabla que asigna puntos al cumplimiento o no de unos tantos indicadores de transparencia, y cada indicador tiene un peso que aumenta gradualmente según la importancia que le otorga la metodología de la investigación. Para asignar puntos, los indicadores se dividen en (1) disposiciones legales, (2) existencia de plataformas, (3) prácticas de gobernanza, (4) actitudes de transparencia legislativa, (5) aspectos administrativos, (6) modo de comunicación de los datos hacia la ciudadanía, (7) participación y compromiso de la casa legislativa evaluada y (8) transformación digital de la entidad. Los índices indicados fueron elegidos para medir el nivel de gobernanza, relacionando los principios de transparencia con las acciones concretas resultantes de su aplicación. La información es recopilada por los organizadores de la encuesta en sitios web oficiales y redes sociales de los organismos evaluados³¹.

³¹ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL, *Nota Metodológica – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Legislativo Estadual e Distrital*, Transparência Internacional Brasil-Konrad Adenauer Stiftung, São Paulo, 2023;

El resultado global del ITGP 2022/2021 de los poderes legislativos de los Estados de la federación fue muy negativo. De los parlamentos de los 27 miembros de la federación, 11 tuvieron la calificación global “mala” o “pésima”, 12 tuvieron la calificación “regular” y solamente 4 tuvieron la calificación “buena”. El resultado global del ITGP 2022/2021 de los poderes ejecutivos de los Estados de la federación fue bueno. De los 27 poderes ejecutivos estatales evaluados, solamente 3 tuvieron la calificación “mala”, 7 tuvieron la calificación “regular”, 12 tuvieron la calificación “buena” y 5 tuvieron la calificación “óptima”³².

La media de puntos de los poderes ejecutivos en el ITGP ha sido de 61 puntos en 100 posibles, mientras que la media de puntos de los poderes legislativos ha sido de 47,02 puntos en 100 posibles. Así las cosas, es posible concluir que, según *Transparencia Internacional Brasil*, la transparencia de los poderes ejecutivos en los Estados brasileños es mucho mejor que la transparencia de los poderes legislativos. Pero en un aspecto específico la evaluación de los poderes ejecutivos y legislativos se asemejan: en ambos el grado de participación social/ ciudadana es mucho peor evaluado que el grado de transparencia en términos de acceso a las informaciones³³.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL, *Nota Metodológica – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo – Estados e Distrito Federal*, Transparência Internacional Brasil-Konrad Adenauer Stiftung, São Paulo, 2023.

³²Resultados disponibles en <https://transparenciainternacional.org.br/itgp/> Acceso el 19 octubre 2023.

³³ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL, *Nota Metodológica – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Legislativo Estadual e Distrital*, Transparência Internacional Brasil-Konrad Adenauer Stiftung, São Paulo, 2023; TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL, *Nota Metodológica – Índice de Transparência e Governança Pública (ITGP) Poder Executivo – Estados e Distrito Federal*, Transparência

En 2023, Transparencia Internacional Brasil evaluó el grado de transparencia de los poderes ejecutivos de 187 Municipios en 7 Estados brasileños. La conclusión de esa encuesta fue que los avances de los últimos años fueron tímidos y que la mayoría de los Ayuntamientos encuestados “todavía presenta resultados insatisfactorios”³⁴.

En 2022, las organizaciones *Transparencia Internacional Brasil* e *Instituto de Governo Aberto* publicaron un importante informe con recomendaciones de transparencia y gobernanza pública para los Ayuntamientos brasileños³⁵. Esas recomendaciones son organizadas en cinco dimensiones: i) aspectos legales y normativos; ii) plataformas; iii) transparencia ejecutiva y gobernanza; iv) transparencia financiera y presupuestaria; v) comunicación, participación social y compromiso. De un modo didáctico e informativo, en cada una de esas dimensiones el informe presenta acciones “imprescindibles”, “altamente recomendables” y “recomendables”.

El Instituto de Estudios Socioeconómicos (INESC) es una organización no gubernamental brasileña creada en 1979 en Brasilia que posee una larga experiencia en estudios, encuestas y proyectos relacionados con la transparencia fiscal y la participación popular en el ciclo presupuestario y en las políticas públicas. En sus actividades, INESC aplica hace muchos años la metodología “presupuesto y derechos” y en los años 2018-2021 tomó parte del Comité Impulsor de los estudios internacionales que resultaron en la

publicación de la obra *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*³⁶.

INESC y más de una centena de instituciones de otros países forman el *International Budget Partnership*, que se dedica desde el año 2006 a realizar el *Open Budget Survey*, una amplia encuesta sobre el grado de transparencia y participación ciudadana en los presupuestos nacionales y subnacionales de 115 países. Brasil ocupa en la encuesta más reciente (2017) una relativamente buena posición en el ranking: la posición n.7, que se califica como un grado suficiente pero no amplio de transparencia, por detrás de Nueva Zelanda, África del Sur, Suecia, Noruega, Georgia (estos países se califican en la encuesta como teniendo un “amplio” grado de transparencia) y México. Pero entre 2006 y 2017 no se verificó en Brasil un progreso considerable en los elementos considerados en la encuesta (participación ciudadana, supervisión institucional y control por una institución fiscal independiente). El elemento peor evaluado en el caso de Brasil es exactamente el de la participación popular³⁷.

En el año 2011, INESC hizo una investigación sobre el grado de transparencia presupuestaria en las capitales de Brasil³⁸. La encuesta, cuya metodología se basó en el índice latinoamericano de transparencia presupuestaria de la organización mexicana FUNDAR, tiene dos partes: la primera analiza concretamente la amplitud, actualización y calidad de las informaciones fiscales y presupuestarias disponibles en los sitios electrónicos oficiales de las 27 capitales brasileñas, y la segunda parte analiza la percepción social sobre la transparencia presupuestaria en las capitales, a partir de encuestas con profesionales de la academia, la

Internacional Brasil-Konrad Adenauer Stiftung, São Paulo, 2023.

³⁴ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL, *A um ano das eleições municipais, transparência das prefeituras avança de maneira tímida e ainda é insatisfatória*, [s.l.], Transparência Internacional Brasil, 2023.

³⁵ TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL BRASIL; INSTITUTO DE GOVERNO ABERTO. *Recomendações de Transparência e Governança Pública para Prefeituras*, Transparência Internacional Brasil-Instituto de Governo Aberto, São Paulo, 2022.

³⁶ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

³⁷ INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP, *Open Budget Survey*, [s.l.], International Budget Partnership, 2017.

³⁸ INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – INESC, *Transparência Orçamentária nas capitais do Brasil*, Brasília, Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, 2011.

prensa, organizaciones no gubernamentales, Ministerio Público etc. El resultado ha sido muy preocupante. Respecto a la primera parte de la encuesta, la transparencia presupuestaria de 8 capitales se consideró “razonable”, de 12 capitales se consideró “mediocre”, de 4 capitales “mala” y de 3 capitales “pésima”. Es decir, 70% de las capitales tuvieron resultados abajo del “razonable”. Respecto a la segunda parte de la encuesta, 82,2% de las personas encuestadas consideraron que la fiscalidad y el presupuesto público de sus ciudades eran “nada transparentes” o “ni opacos ni transparentes”. En la conclusión del estudio, se afirma que muy probablemente el escenario será todavía peor en municipios más pequeños, alejados de las capitales en el interior del país.

En el año 2014, INESC realizó una evaluación de los sitios electrónicos de transparencia presupuestaria de los entes públicos brasileños con especial énfasis en los impactos de los datos abiertos sobre los derechos humanos³⁹. La encuesta tuvo una etapa cuantitativa y otra cualitativa. En la primera, fueron analizados los sitios electrónicos de las capitales, el sitio electrónico del gobierno federal y el sitio electrónico del Senado Federal, con el objetivo de verificar el alcance de las reglas de la legislación brasileña sobre transparencia presupuestaria y datos abiertos. En la segunda etapa, se analizó la percepción de usuarios cualificados (de los movimientos sociales, de la academia, de órganos de control) sobre los impactos de los datos abiertos sobre el fortalecimiento de los derechos humanos en Brasil.

Las principales conclusiones de la primera parte de la encuesta fueron las siguientes: las informaciones de los sitios son completas; los datos no son primarios; la mayor parte de las informaciones no es actualizada con arreglo a lo que exige la legislación; no hay accesibilidad universal a las informaciones; hay avances en

el cumplimiento de la legislación que exige que los datos estén disponibles con posibilidad de lectura por máquinas; los sitios no discriminan los usuarios que buscan informaciones; los datos en general están disponibles en formatos no propietarios. Un hallazgo importante de la encuesta es que no hay una relación entre regiones más ricas y sitios electrónicos con más transparencia presupuestaria. Las conclusiones de la segunda parte de la encuesta confirmaron las de la primera parte, en el sentido de que es necesario mejorar la apertura de los datos. Se verificó que los usuarios perciben que los datos abiertos generan avances en los derechos humanos, y que el acceso a los datos tiende a empoderar y emancipar la ciudadanía. La obtención de los datos abiertos genera muchas formas de su reuso por los intermediarios: informes, artículos de prensa, investigaciones académicas, programas de ordenador, reuniones de grupos de investigación y movilización social etc⁴⁰.

VII. Participación popular y ciudadana en la elaboración de las leyes presupuestarias en Brasil

El presupuesto público brasileño se compone de tres instrumentos con objetivos distintos. Mientras el Plan Plurianual, con una vigencia de cuatro años, se presenta como un documento de planificación estratégica a mediano plazo en cuanto a programas de duración continua y gastos de capital, la Ley de Directrices Presupuestarias define las metas y prioridades de la administración pública y de la política fiscal para el corto plazo, estableciendo así los lineamientos que debe seguir la elaboración de la Ley del Presupuesto Anual, que promueve el establecimiento detallado de los ingresos y gastos del presupuesto público. Todos estos instrumentos son de cumplimiento obligatorio para todas las entidades

³⁹ BEGHIN, Nathalie; ZIGONI, Carmela (orgs.). *Avaliando os websites de transparência orçamentária nacionais e subnacionais e medindo impactos de dados abertos sobre direitos humanos no Brasil*, Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, Brasília, 2014.

⁴⁰ BEGHIN, Nathalie; ZIGONI, Carmela (orgs.). *Avaliando os websites de transparência orçamentária nacionais e subnacionais e medindo impactos de dados abertos sobre direitos humanos no Brasil*, Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC, Brasília, 2014, 12-13.

federativas y deben ser aprobados por los respectivos parlamentos, en sus plazos específicos.

La Constitución de 1988 determina que los planes y programas nacionales, regionales y sectoriales del gobierno deben elaborarse de conformidad con el Plan Plurianual y que no pueden aprobarse modificaciones al proyecto de la Ley del Presupuesto Anual cuando sean incompatibles con el Plan Plurianual y la Ley de Directrices Presupuestarias. Estas normas constitucionales justifican que el Plan Plurianual sea considerado por la literatura en general como la más importante y estratégica de las normas presupuestarias⁴¹. Por eso es tan importante contar con una participación popular efectiva en su preparación. Tanto es así que la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) determina en su art. 48 que la transparencia de las finanzas públicas incluye “fomentar la participación popular y la celebración de audiencias públicas, durante los procesos de redacción y discusión” de las leyes presupuestarias. Pero ¿hasta qué punto esto sucede en la práctica?

La literatura que analiza este tema es extensa⁴², y es necesario recordar que el propio Plan Plurianual ha asumido diferentes sentidos y funcionalidades a lo largo de la historia de la república brasileña⁴³.

VII.1. Los Presupuestos Participativos en ámbito municipal

⁴¹MOGNATTI, Marcos César de Farias. *Transparência e Controle na Execução das Emendas Parlamentares ao Orçamento da União*. Brasília: Tribunal de Contas da União, Câmara dos Deputados e Senado Federal, 2008.

⁴² El número 34 (2023) del *Boletim de Análise Político-Institucional* do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA se dedica integralmente al tema de las experiencias institucionales y la participación ciudadana en la elaboración de los planes plurianuales en Estados y Municipios brasileños.

⁴³ OLIVEIRA, Valéria Rezende de. “O processo de participação social nos planos plurianuais do governo federal”, em *Experiências de participação institucionalizada*, Belo Horizonte, Universidade Federal de Minas Gerais, 2013, 20-46.

Según Magalhães⁴⁴, las primeras experiencias de los llamados Presupuestos Participativos ocurrieron en las décadas de 1980 y 1990, durante la gestión del Partido de los Trabajadores en el Ayuntamiento de Porto Alegre. La experiencia de Porto Alegre comenzó en 1989. El autor observa que en ese momento se establecieron 16 regiones de la ciudad, diseñadas considerando las demandas de los residentes de las zonas más desfavorecidas. Las convocatorias de servicios plenarios tuvieron como objetivo monitorear el objetivo de mejora continua en la prestación de los servicios municipales. También se creó un calendario anual para definir las prioridades regionales que serían remitidas a la propuesta de presupuesto anual, siendo publicadas en un cuaderno denominado Plan de Inversión del Presupuesto Participativo. Estas acciones promovieron la publicidad tanto de los compromisos asumidos como de los resultados obtenidos. El autor menciona que el experimento de Porto Alegre fue premiado en 1995 por las Naciones Unidas, en la Segunda Conferencia Mundial sobre Vivienda Humana y fue presentado en 1999 por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) en el Seminario de Gestión Social, en Washington. A partir de la experiencia de Porto Alegre, el Presupuesto Participativo comenzó a replicarse en alrededor de 170 ciudades más, con distintos grados en cuanto al alcance del proceso participativo y la incorporación de las demandas de la sociedad⁴⁵.

Ha llamado la atención de la literatura el caso del Presupuesto Participativo Digital (PPD) en

⁴⁴ MAGALHÃES, Álvaro. “Planejamento e Orçamento Participativo: do caso de Porto Alegre a apontamentos para um sistema nacional”, em *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 81-88

⁴⁵ MAGALHÃES, Álvaro. “Planejamento e Orçamento Participativo: do caso de Porto Alegre a apontamentos para um sistema nacional”, em *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 81-88.

el Municipio de Belo Horizonte⁴⁶, que tuvo inicio en 2006 y le ofrecía a cualquier elector del Municipio de Belo Horizonte la posibilidad de votar en una plataforma electrónica a partir de una lista de obras públicas preseleccionadas por el Ayuntamiento, eligiendo aquellas obras que deberían ser realizadas con recursos presupuestarios. En la primera edición de la iniciativa, en 2006, se pudo identificar gran entusiasmo de la población con el PPD, con alrededor de 170 mil participantes. El número disminuyó a 123 mil en la edición de 2008 y en 2011 alcanzó sólo 23 mil participantes.

Barros y Sampaio han estudiado cómo se configuraron los sentimientos e impresiones de los participantes en los PPD celebrados en 2008 y 2011⁴⁷. Los autores se han propuesto investigar los sentimientos y percepciones de los ciudadanos de Belo Horizonte en relación con la iniciativa, con una metodología basada en el análisis de los mensajes existentes en los foros que se abrieron en los sitios web de los PPD. En su conclusión, los autores verificaron una gran diferencia entre el PPD realizado en 2008 y el PPD realizado en 2011. Si en la edición de 2008 la mayoría de los mensajes

presentaba sentimientos de confianza en el instrumento participativo (62,5%), en 2011 se produjo una inversión. En ese año, la mayoría de los mensajes presentaban sentimientos de frustración e indignación (59%). Según los autores, las frustraciones del año 2011 estaban asociadas a la falta de opciones, a la falta de capacidad de respuesta del Ayuntamiento y concretamente, a la no realización de las obras elegidas en el PPD de 2008. La causa de ello fue una cuestión técnica, visto que la obra elegida en 2008 era de competencia exclusiva de la Unión federal, lo que imposibilitaba la actuación del Municipio en la obra. Para Barros y Sampaio (2017), la falta de comunicación del Ayuntamiento para esclarecer esta cuestión puede haber agravado los sentimientos de frustración de los ciudadanos en los años siguientes.

Cunha, Coelho y Pozzebón⁴⁸ han investigado si se aprovechó o no todo el potencial de participación ciudadana en la plataforma digital en la cual ocurrieron los PPD de Belo Horizonte en los años 2006, 2008 y 2011. Los autores investigaron el uso de las Tecnologías de Información y la Comunicación (TIC) en participación pública, utilizando la Teoría de las Representaciones Sociales como marco teórico y el Análisis Crítico del Discurso como enfoque metodológico. Los autores comprenden el PPD como un proceso colectivo de toma de decisiones, que involucra al gobierno y a los ciudadanos. Sin embargo, según los autores, el enfoque con el que el Ayuntamiento presentó la iniciativa se limitó a una simple herramienta de votación. El discurso del Ayuntamiento fue exclusivamente informativo, explicando a los ciudadanos cómo funcionaba la plataforma, con el uso de textos idénticos en los diferentes años. Los autores identificaron pocas menciones del Ayuntamiento al potencial deliberativo novedoso del PPD. La conclusión de los autores es que tanto el gobierno como la

⁴⁶ SAMPAIO, Rafael Cardoso; MAIA, Rousiley Celi Moreira; MARQUES, Francisco Paulo Jamil Almeida. "Participação e deliberação na internet: Um estudo de caso do Orçamento Participativo Digital de Belo Horizonte", em *Opinião Pública*, v. 16, n. 2, Campinas, 2010, 446-477. BARROS, Samuel Anderson Rocha; SAMPAIO, Cardoso Rafael. "A confiança para a manutenção de uma inovação democrática: o caso do orçamento participativo digital de Belo Horizonte", em *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 22, n. 72, São Paulo, 2017, 151-172. CUNHA, Maria Alexandra Viegas Cortez da; COELHO, Taiane Ritta; POZZEBON, Marlei. "Internet e participação: o caso do orçamento participativo digital de Belo Horizonte", en *Revista de Administração de Empresas*, v. 54, n. 3, São Paulo, 2004, 296-308.

⁴⁷ BARROS, Samuel Anderson Rocha; SAMPAIO, Rafael Cardoso. "A confiança para a manutenção de uma inovação democrática: o caso do orçamento participativo digital de Belo Horizonte", en *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 22, n. 72, São Paulo, 2017, 151-172.

⁴⁸ CUNHA, Maria Alexandra Viegas Cortez da; COELHO, Taiane Ritta; POZZEBON, Marlei. "Internet e participação: o caso do orçamento participativo digital de Belo Horizonte", en *Revista de Administração de Empresas*, v. 54, n. 3, São Paulo, 2004, 296-308.

prensa trivializaron el proceso, sin incluir en él el debate sobre la posibilidad y necesidad de ampliar la participación popular en las discusiones públicas como un poderoso instrumento para alcanzar mejoras en la gobernanza y en la calidad de las decisiones.

Sampaio, Maia y Marques evaluaron los discursos intercambiados por los electores en los PPD de los años 2006 y 2008 en Belo Horizonte⁴⁹. Los autores analizaron los mensajes de los usuarios publicados en la herramienta de comentarios del sitio web del PPD desde la perspectiva de las teorías democráticas deliberativas. En cuanto al agente anfitrión de la discusión – el Ayuntamiento – la conclusión de los autores fue que en el sitio web no había ninguna mención o promoción del entonces alcalde del Municipio, de su partido político o de sus opiniones políticas. En cuanto a la estructura de comunicación y el diseño de la herramienta, los autores identificaron que las herramientas de discusión permitieron a los usuarios apertura y libertad. El sitio web estaba completamente abierto a cualquier visitante y la identificación no era obligatoria en la herramienta de publicación de comentarios, aunque la mayoría de los participantes optaban por identificarse. En cuanto a la moderación y agenda de discusión, los autores concluyeron que en ningún momento hubo participación por parte de los organizadores del foro en orden a dirigir las discusiones y temas de la agenda. Es más, no había tampoco garantía de responsividad del Ayuntamiento a las cuestiones suscitadas en los foros por la ciudadanía. Aun así, los participantes actuaron como si este lugar discursivo fuera un espacio fuerte. Los autores también identificaron que los valores de respeto y argumentación en las manifestaciones de la ciudadanía estuvieron por encima de las expectativas, especialmente considerando las dificultades técnicas y la falta

de conducción o de agenda por parte del Ayuntamiento. La conclusión final del estudio es que la Internet puede ser utilizada como un espacio para intercambios discursivos calificados, con importantes avances de aprendizaje dada la exposición de los comentarios de los participantes, aunque el Ayuntamiento no haya concretamente fomentado ni potenciado la discusión; a los ciudadanos se les dio la oportunidad de expresar libremente su opinión sobre el presupuesto público y las necesidades públicas, y las discusiones podrían haber sido utilizadas como un medio de retroalimentación sobre el proceso participativo.

El Presupuesto Participativo Digital del Municipio de Belo Horizonte, con cuatro ediciones anuales, fue un capítulo específico de una larga trayectoria de los presupuestos participativos en esta capital. La iniciativa más reciente (seis ediciones anuales desde 2014) ha sido el presupuesto participativo del niño y del adolescente, en el cual los alumnos de las docenas de escuelas públicas municipales eligen ellos mismos las acciones prioritarias en cada unidad escolar (la inversión en cada una de las escuelas según el presupuesto participativo del niño y del adolescente tiene la cuantía de 20 mil reales). Desde 1993, año de creación de la iniciativa del presupuesto participativo, la población de Belo Horizonte ha elegido 1.652 obras, de las cuales 1.395 han sido finalizadas, y se han registrado más de un millón de participaciones, presenciales o virtuales, para elegir los proyectos (según datos del Ayuntamiento hechos públicos en septiembre de 2022). En 2017 el Ayuntamiento decidió interrumpir la práctica del presupuesto participativo hasta finalizar las obras ya aprobadas en años anteriores, pero no realizadas⁵⁰. En el año 2022, los ediles incluyeron el presupuesto participativo en la Ley Orgánica del Municipio (Enmienda a la Ley

⁴⁹ SAMPAIO, Rafael Cardoso; MAIA, Rousiley Celi Moreira; MARQUES, Francisco Paulo Jamil Almeida. “Participação e deliberação na internet: Um estudo de caso do Orçamento Participativo Digital de Belo Horizonte”, en *Opinião Pública*, v. 16, n. 2, Campinas, 2010, 446-477.

⁵⁰ El Ayuntamiento de Belo Horizonte mantiene un Panel al que se puede acceder fácilmente por Internet, con informaciones diariamente actualizadas respecto a la situación de las obras, especificando sus tipos, su ubicación en las zonas de la ciudad, sus etapas de conclusión etc.

Orgánica n. 35/2022), determinando que un 0,2% de los ingresos corrientes líquidos deben ser direccionados al presupuesto participativo, con ejecución obligatoria⁵¹.

Tomando como referencia la experiencia de Presupuesto Participativo (PP) en el Municipio de São Carlos, ubicado en la unidad federativa del Estado de São Paulo, Franzese y Pedroti⁵² analizaron cómo el PP interactúa con las instituciones democráticas actuales y si puede fomentar una mayor transparencia y rendición de cuentas en las instituciones políticas locales. Los autores utilizaron los conceptos de capacidad de respuesta (responsividad) y representatividad para su investigación. Para los autores, ser responsivo significaría adoptar las políticas preferidas e indicadas por los ciudadanos, mientras que ser representativo significaría actuar de acuerdo con el mejor interés público. Aunque haya una novedosa inclusión de los ciudadanos directamente en el proceso de decisión presupuestaria, los autores consideran que el presupuesto participativo no rompe sino se introduce en el seno del sistema representativo, ofreciendo posibilidades de incrementar las acciones dirigidas a identificar políticas directamente indicadas por los ciudadanos.

Respecto a la ampliación del mecanismo de rendición de cuentas, Franzese y Pedroti afirman que el presupuesto participativo no introduce por sí mismo un nuevo mecanismo de rendición de cuentas, ya que no cuenta con un

medio que pueda responsabilizar al representante cuando incumple y no ejecuta las obras prioritarias decididas por el gobierno. De todos modos, este escenario podría cambiarse a través de un aparato institucional que introdujera medios novedosos de rendición de cuentas. En el ámbito del ejercicio de la democracia representativa, los autores afirman que el PP a largo plazo puede convertir a los votantes en ciudadanos más activos y mejor preparados para discernir y decidir en asuntos que afectan el interés público. En efecto, los autores observan que es común que los electores quieran implementar proyectos que a veces no son posibles/factibles. Comprender los aspectos de la acción política, las posibilidades y los límites técnicos aumenta la comprensión de los ciudadanos sobre las acciones no realizadas por el gobierno debido a estos factores. Así, por parte de los representados, la presentación de información por parte de agentes gubernamentales podría ayudar a construir un ejercicio cívico, profundizando el discernimiento de los ciudadanos sobre lo que es mejor para ellos. Por parte del representante, afirman los autores, su beneficio estaría precisamente en esta mayor comprensión ciudadana, que ampliaría el sentimiento de representación⁵³.

VII.2. Los Presupuestos Participativos en el ámbito de los Estados de la federación

En 2015, el Instituto de Investigaciones Económicas Aplicadas (IPEA) del gobierno federal publicó un trabajo colectivo sobre la experiencia institucional de elaboración de los PPA 2012-2015 en algunos Estados de Brasil. El estudio incluyó el análisis de la elaboración y gestión de los planes plurianuales en diez Estados, con investigaciones también dirigidas a la participación social involucrada en la

⁵¹ Los recursos presupuestarios dedicados al presupuesto participativo tienen una trayectoria descendiente en los últimos años. En 2010, fueron de aproximadamente 180 millones de reales; en 2019, 120 millones de reales; en 2021, 78 millones de reales. El porcentaje de los recursos del presupuesto participativo efectivamente ejecutado por el poder ejecutivo también es bajo: 11% en 2019; 34% en 2020 y 12% en 2021 – FIÚZA, Patricia. “Com passivo de 257 obras, Orçamento Participativo terá execução obrigatória a partir de 2023”, en *G1*, Minas Gerais, 17 noviembre 2022.

⁵² FRANZESE, Cibele; PEDROTI, “Paula Maciel, Limites e possibilidades do orçamento participativo: para além da retórica”, en *Revista de Administração Pública RAP*, v. 39, n. 2, Rio de Janeiro, 2005, 207-231.

⁵³ FRANZESE, Cibele; PEDROTI, “Paula Maciel, Limites e possibilidades do orçamento participativo: para além da retórica”, en *Revista de Administração Pública RAP*, v. 39, n. 2, Rio de Janeiro, 2005, 207-231.

construcción de estos instrumentos de planificación⁵⁴.

En una investigación relacionada con la iniciativa de Ipea mencionada en el párrafo anterior, Amaral examinó la experiencia de varios Estados brasileños y concluyó que hubo casos con un alto grado de participación social, como Bahía, Rio Grande do Sul y Ceará, en que la participación popular fue fomentada y se produjo en diferentes espacios y foros. En un segundo grupo de Estados, compuesto por Espírito Santo, São Paulo y Río de Janeiro, hubo una participación más contenida y discreta, que se produjo principalmente a través de los canales de audiencias públicas convocadas por el Legislativo. En un tercer grupo de Estados, formado por Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Rio Grande do Norte y Paraná, el autor concluye que la participación social en la elaboración de los PPA fue prácticamente nula, sin ningún esfuerzo efectivo para incluir las demandas sociales en los instrumentos de planificación⁵⁵.

En una investigación publicada en 2023⁵⁶, Avelino analizó las diferentes formas de participación social en la construcción de los PPA 2020-2023 de los tres Estados brasileños que presentaron mayor grado de participación popular en la mencionada pesquisa anterior de Amaral (2014) – Bahia, Ceará y Rio Grande do Sul. La conclusión de Avelino (conclusión que la presente investigación ha confirmado también respecto a los PPA 2024-2027 en los tres referidos estados) es que los casos de Bahía y Ceará muestran una continuidad en la gestión de sus presupuestos participativos. Los procesos participativos no sólo se mantuvieron, sino que mejoraron con cada ciclo de planificación. Además, el autor refuerza que el

tema de la participación se incorporó como una característica típica en la planificación. En cuanto a Rio Grande do Sul, Avelino destaca que el proceso de participación popular en la elaboración del presupuesto ha sufrido cambios drásticos. Anteriormente, para el PPA 2012-2015, se realizaron seminarios regionales en cada región de planificación abiertos a la población, contando también con una plataforma digital para recibir propuestas de la sociedad civil, además de incentivar la construcción de diálogos sectoriales entre secretarías y consejos y un foro. Sin embargo, para el PPA 2020-2023 hubo en el estado de Rio Grande do Sul una involución, que redujo la construcción de los PPA a momentos de reuniones que involucran a los Consejos Regionales de Desarrollo del Estado de Rio Grande do Sul. Avelino afirma que en el ámbito de Rio Grande do Sul y en el ámbito de la Unión Federal (período 2019-2022), se produjo un proceso de deconstrucción de la participación popular en la elaboración del presupuesto⁵⁷.

Entre las explicaciones para las distintas trayectorias de los tres Estados tratados en el párrafo anterior está el hecho de que los Estados de Bahía y Ceará no tuvieron cambios en el partido político de su gobernador durante todo el período, lo que implicó continuidad en la gestión participativa de los planos plurianuales. En el Estado de Rio Grande do Sul hubo un cambio en el partido del gobernador del Estado, lo que provocó que el proceso de participación en la elaboración del plan plurianual se deteriorase. Es curioso que este fenómeno haya ocurrido exactamente en el Estado cuya capital (Porto Alegre) fue pionera en la creación del llamado Presupuesto Participativo, como se explicó anteriormente.

VII.3. Los Presupuestos Participativos en ámbito federal

⁵⁴ CARDOSO JUNIOR, J. C.; SANTOS, J. C. dos; PIRES, R. R. (Orgs.). *PPA 2012-2015: a experiência subnacional de planejamento no Brasil*, Brasília, Ipea, 2015.

⁵⁵ AMARAL, L. A. *Participação social e conteúdo estratégico nos PPAs estaduais*, Brasília, Ipea, 2014.

⁵⁶ AVELINO, Daniel Pitagueira de. "Participação Social nos PPAs Estaduais: vai desistir ou vai continuar?" en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 89-100.

⁵⁷ AVELINO, Daniel Pitagueira de. "Participação Social nos PPAs Estaduais: vai desistir ou vai continuar?" en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 89-100.

En el ámbito federal, Oliveira afirma que el inicio de la participación social, vista como un instrumento para la construcción de la democracia participativa, se produjo con la elaboración del Plan Plurianual (PPA) 2004-2007. Antes de eso, la planificación del gobierno nacional se concentraba en el trabajo de especialistas, la llamada “tecnoburocracia” estatal⁵⁸.

Los procesos participativos que abarcaron los PPA de 2004 a 2015 manifestaron diferentes formas, alcances e intensidades. A pesar de presentar diferencias, todos los PPA de 2004 a 2015 tuvieron similitudes en la representación de entidades y movimientos de la sociedad civil en el proceso de participación. Este comportamiento, sin embargo, se interrumpió en 2019, durante la construcción del PPA 2020-2023. Avelino, Santos y Bezerra⁵⁹ (2021) destacan que el PPA 2020-2023 fue elaborado sin incluir el llamado Foro Interconsejos, una importante herramienta establecida desde el PPA 2012-2015 como canal de discusión y seguimiento de programas, objetivos, metas para el PPA, que reúne representantes de los distintos consejos nacionales y entidades representativas de la sociedad. El PPA 2020-2023 se contentó con una consulta pública en junio de 2019, que contabilizó alrededor de 2.100 participaciones⁶⁰.

De hecho, el propio instrumento PPA quedó debilitado y desacreditado y fue puesto en duda por el gobierno que asumió el poder en

2019, como lo demuestra la Propuesta de Enmienda a la Constitución (PEC) presentada al Congreso Nacional por el gobierno de Jair Bolsonaro en 2021, que preveía la remoción del PPA de las normas constitucionales⁶¹, acción considerada por Couto y Cardoso Junior como un “acto muy simbólico del vaciamiento de funciones de planificación en el Poder Ejecutivo”⁶². La extinción del Ministerio de Planificación y la creación del superministerio de Economía, con la Secretaría de Presupuesto dando paso a la Secretaría de Planificación, también fueron marcas del debilitamiento del poder ejecutivo en materia de planificación. Hubo claramente un debilitamiento de la planificación en el poder ejecutivo durante el período, combinado con un claro ascenso del poder legislativo como principal protagonista del presupuesto público – una inversión de funciones entre dichas esferas, como observamos en la sección V de este estudio.

Para Couto y Cardoso Junior, rescatar la función de planificación y revisar el proceso presupuestario son acciones fundamentales para que el poder ejecutivo retome su rol de protagonista en la formulación de agendas y políticas públicas nacionales⁶³. En este sentido, rescatando la idea de democratización participativa, en 2023 el nuevo gobierno retomó la idea de elaborar el PPA 2024-2027 con la más amplia participación popular posible. Para ello, el proceso se construyó sobre tres dimensiones interconectadas: i) Foro

⁵⁸ OLIVEIRA, Valéria Rezende de. “O processo de participação social nos planos plurianuais do governo federal”, en *Experiências de participação institucionalizada*, Belo Horizonte, Universidade Federal de Minas Gerais, 2013, 20-46.

⁵⁹ AVELINO, Daniel Pitangueira de; SANTOS, Eduardo Gomor dos; BEZERRA, Felipe Portela. “A quem serve a participação? Experiência democrática do Fórum Interconselhos no Plano Plurianual 2016-2019”, en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 28, [s.l.], abril 2021, 37-44.

⁶⁰ AVELINO, Daniel Pitangueira de; SANTOS, Eduardo Gomor dos; BEZERRA, Felipe Portela. “A quem serve a participação? Experiência democrática do Fórum Interconselhos no Plano Plurianual 2016-2019”, en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 28, [s.l.], abril 2021, 37-44.

⁶¹ PAULO, Luiz Fernando Arantes. “A Encruzilhada do Plano Plurianual: entre a extinção e o fortalecimento”, en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 27, [s.l.], marzo 2021, 11-18.

⁶² COUTO, Leandro Freitas; CARDOSO JUNIOR, José Celso. “Apresentação – O Plano na Prática: experiências de planejamento e orçamento nos níveis subnacionais e o papel do governo federal”, en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 5.

⁶³ COUTO, Leandro Freitas; CARDOSO JUNIOR, José Celso. “Apresentação – O Plano na Prática: experiências de planejamento e orçamento nos níveis subnacionais e o papel do governo federal”, en *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 34, [s.l.], marzo 2023, 5-12.

Interconsejos, que integró los diferentes consejos nacionales de políticas públicas; II) 26 plenarias estatales y una plenaria distrital; III) creación de la plataforma digital Brasil Participativo, que permitió a los ciudadanos priorizar programas, registrar propuestas, movilizar apoyos y expresar estas opciones votando en la plataforma⁶⁴.

En cuanto al Foro Interconsejos, se dividió en tres reuniones/etapas. La primera se destinó a debatir y presentar propuestas de las visiones, valores, lineamientos y temas de las prioridades estratégicas a llevar al PPA 2024-2027, con representantes de 29 consejos y comisiones nacionales. La segunda se destinó a analizar las propuestas más votadas en la plataforma “Brasil Participativo” y debatir la retroalimentación de las propuestas presentadas en la primera. En la tercera etapa hubo la incorporación y retroalimentación del análisis de participación social en el PPA y un esbozo del proceso de seguimiento y monitoreo por parte de la sociedad civil de la ejecución del Plan⁶⁵.

En cuanto a las 27 sesiones plenarias participativas, equipos de la Secretaría General de la Presidencia de la República y del Ministerio de Planificación y Presupuesto recorrieron el país con los ministros Marcio Macedo y Simone Tebet y sus respectivos gobernadores, alcaldes y representantes del Poder Legislativo, con el objetivo de escuchar, discutir y debatir con los movimientos sociales organizados, movilizándolo a la sociedad civil en cada estado. Las sesiones plenarias consistieron en la defensa de propuestas – previamente incorporadas a la plataforma “Brasil Participativo” – por parte de representantes de la sociedad civil. Alrededor de 309 movimientos/organizaciones tomaron la palabra para defender sus sugerencias de

proyectos ante representantes del gobierno federal. La plataforma Brasil Participativo contó con más de 4 millones de participantes, con miles de propuestas y votos. Las votaciones se dividieron en dos contextos: el primero se refería a la votación de los principales programas ya planteados por el PPA – de los 88 programas del PPA, 28 fueron seleccionados por el gobierno para ser votados por la sociedad, que debería elegir cuáles deberían ser priorizados. En el proceso, los ciudadanos pudieron elegir 3 de estos 28 proyectos. En el segundo contexto, los ciudadanos podían votar sobre propuestas provenientes directamente de la sociedad: cada ciudadano podía presentar tres propuestas propias y votar por otras tres, de diferentes autores. En la plataforma se registraron 8.254 propuestas, que recibieron más de 1,5 millones de votos. Al final, se eligieron para su análisis las 50 propuestas más votadas en general y las 20 más votadas en cada uno de los 37 ministerios, totalizando 814 propuestas⁶⁶ (Brasil, 2023).

El PPA 2024-2027 enmarca el inicio de la recuperación de la participación social en el presupuesto público federal, incorporando la sociedad a las definiciones estratégicas del país, así como el intento de devolver al poder ejecutivo el rol de protagonismo en la planificación de las políticas públicas. José Antônio Moroni y Cristiane da Silva Ribeiro, investigadores vinculados al Instituto de Estudios Socioeconómicos (INESC), evalúan que el PPA federal 2024-2027 representó un avance significativo en el proceso participativo, pero aun así fue un proceso limitado, que necesita ser modificado rápidamente. Las estrategias para aumentar la participación popular sugeridas por los autores incluyen la construcción de una Política Nacional de Participación Social y el Sistema Nacional de Participación Popular (que aún no existen), la priorización de procesos de participación colectiva guiada por la educación popular más

⁶⁴ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria Nacional de Planejamento. *Plano Plurianual 2024-2027: mensagem presidencial*. Brasília, MPOG, 2023.

⁶⁵ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria Nacional de Planejamento. *Plano Plurianual 2024-2027: mensagem presidencial*. Brasília, MPOG, 2023.

⁶⁶ BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. Secretaria Nacional de Planejamento. *Plano Plurianual 2024-2027: mensagem presidencial*. Brasília, MPOG, 2023.

que procesos de participaciones individuales y la presencia de ministros de Estado en los eventos colectivos, no sólo para que hablen, sino, principalmente, para que escuchen las demandas populares en un diálogo efectivo⁶⁷.

VIII. Estudios e informes respecto a los impactos del presupuesto y de la política fiscal sobre mujeres, niños y otros grupos sociales

La metodología de investigación académica y lucha social conocida como “presupuesto público y derechos humanos”⁶⁸ tiene una historia de no más de algunas décadas y variados campos específicos de actuación: transparencia presupuestaria, participación ciudadana en el proceso presupuestario, presupuesto y género, presupuesto y grupos sociales vulnerables, políticas macroeconómicas y derechos económicos y sociales⁶⁹.

Una de las directrices para la comprensión y aplicación del Principio n.7⁷⁰ definido en el marco de los Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal es la obligación de los Estados en cuanto a la realización de evaluaciones sobre el impacto del presupuesto público y de la política fiscal sobre la concretización de los derechos fundamentales⁷¹.

En Brasil, todavía no hay una cultura consolidada en las administraciones públicas de la federación bajo la cual se miren el presupuesto público y la política fiscal como medios de hacer efectivos los derechos fundamentales. En el caso del gobierno del estado de Minas Gerais, por ejemplo, no existen informes oficiales sobre el impacto de las políticas públicas y del presupuesto público sobre la equidad de género y raza o sobre la concretización de los derechos humanos.

Una de las pocas iniciativas en este sentido fue determinada por la Ley de Directrices Presupuestarias de la Unión Federal para los años 2021 y 2022⁷². Estas leyes determinaron que el poder ejecutivo de la Unión hiciera públicos informes sobre la ejecución y el impacto del presupuesto federal sobre las mujeres, bajo una metodología de monitoreo de programas y acciones destinados a las mujeres en los presupuestos fiscal y de la seguridad social de las respectivas leyes presupuestarias anuales. Los informes fueron publicados por el poder ejecutivo en 2022⁷³ y 2023⁷⁴. En un análisis crítico sobre el informe del año 2022 y sobre el presupuesto de género en el ámbito federal en el período 2019-2023

⁶⁷ MORONI, José Antônio; RIBEIRO, Cristiane da Silva. “PPA participativo: um novo patamar de participação?” en *Nexo*, [s.l.], 2 septiembre 2023. Disponible en: <https://www.nexojornal.com.br/ensaio/2023/09/03/PPA-participativo-um-novo-patamar-de-participação> Acceso el 11 octubre 2023.

⁶⁸ Véase por ejemplo COMISIÓN NACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS, *Presupuesto público y derechos humanos: Por una agenda para el rediseño del gasto público en México*, Ciudad de México, 2018. En Brasil, se destacan los estudios e informes del INESC sobre el tema: véanse OLIVEIRA, Iara P.; MORONI, José A.; BECHIN, Nathalie; MENDES, Elisa R. (orgs.). *Orçamento & Direitos*, INESC, Brasília, 2017 y OLIVEIRA, Iara P.; MORONI, José A.; BECHIN, Nathalie (orgs.). *Metodologia Orçamento & Direitos – Referenciais Políticos e Teóricos*, INESC, Brasília, 2017. En Portugal, véase el estudio COELHO, Joana M.S.T.C., *Orçamento do Estado e Direitos Humanos – Relação possível?*, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2018.

⁶⁹ Para una visión de conjunto sobre esta metodología, su desarrollo histórico reciente y sus perspectivas de futuro, véase BLYBERG, Ann. “O caso da alocação indevida: direitos econômicos e sociais e orçamento público”, en *SUR*, Vol. 6, n.11, São Paulo, diciembre 2009, 135-153.

⁷⁰ El Principio n. 7 dispone que “la política fiscal debe ser transparente, participativa y sujeta a rendición de cuentas. Las personas tienen derecho a la información fiscal”.

⁷¹ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁷² Leyes federales n. 14.116/2020 y 14.194/2021.

⁷³ BRASIL, Ministerio da Economia, *A mulher no orçamento 2021*, Ministerio da Economia, Brasília, 2022.

⁷⁴ BRASIL, Ministério do Planejamento e Orçamento, *A mulher no orçamento 2022*, Ministério do Planejamento e Orçamento, Brasília, 2023.

bajo los aspectos de transparencia, transversalidad y gobernanza, Rita Santos concluyó que la iniciativa es necesaria y meritoria pero la metodología del monitoreo es frágil y excluye de su escopo programas presupuestarios con impactos negativos sobre las mujeres⁷⁵.

En los mencionados informes preparados por el poder ejecutivo federal, hay un esfuerzo por ubicar acciones y recursos presupuestarios en la rúbrica de gastos volcados a las mujeres, pero casi siempre en una visión demasiado amplia (como por ejemplo en el caso de los gastos sociales y los relacionados a la primera infancia), sin que las mujeres sean de hecho el objetivo específico de las acciones y sin que el objetivo de las acciones sea de hecho reducir las desigualdades de género.

El estudio de Rita Santos concluyó también que la institucionalización y materialidad del presupuesto de género en Brasil “son todavía muy frágiles”, y sugirió que el parlamento establezca urgentemente, mediante aprobación de una ley, las prioridades transversales que deben ser objeto de evaluación de impacto en el ámbito del gobierno federal como un todo, alcanzando perspectivas como equidad de género y raza, protección de derechos humanos, sostenibilidad ambiental y transformación digital, entre otros. Una providencia concreta mencionada en el estudio de Rita Santos es que el parlamento nacional cambie su Reglamento a fin de hacer obligatorio que las proposiciones de leyes obedezcan a un protocolo mínimo de evaluación de impacto de la proposición sobre grupos sociales vulnerables, derechos humanos y sostenibilidad ambiental⁷⁶.

⁷⁵ SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. *A mulher no orçamento: evidências sobre transparência, materialidade, transversalidade e desempenho do orçamento sensível a gênero no governo federal no período 2019 a 2023*, Senado Federal, Brasília, 2023

⁷⁶ SANTOS, Rita de Cássia Leal Fonseca dos. *A mulher no orçamento: evidências sobre transparência, materialidade, transversalidade e desempenho do orçamento sensível a gênero no governo federal no período 2019 a 2023*, Senado Federal, Brasília, 2023.

Hay muchas iniciativas, estudios y propuestas internacionales⁷⁷ y brasileñas⁷⁸ respecto a metodologías para evaluar y monitorear el impacto del presupuesto y de las finanzas públicas sobre poblaciones vulnerables y derechos fundamentales. En el estudio de Rita Santos mencionado arriba queda muy claro que la administración pública en Brasil todavía está muy lejos de incorporar mínimamente la cultura del compromiso de evaluación y monitoreo constantes de los efectos de las políticas públicas y del presupuesto sobre la equidad de género y raza y sobre la concretización de los derechos humanos.

IX. El caso del derecho social fundamental al transporte y el papel de la política fiscal en su (no) concretización

Como una contribución a la necesaria práctica de pensar el presupuesto público como un medio de hacer efectivos los derechos humanos, vale la pena echar una mirada sobre

⁷⁷ Una de las metodologías más conocidas (y en la cual se basó el estudio de la brasileña Rita Santos) es la del Marco complementario para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas con perspectiva de género, desarrollado conjuntamente por muchas organizaciones internacionales (incluyendo la ONU, OCDE, FMI y Banco Mundial) – cf. SECRETARIADO PEFA, *Marco complementario para la evaluación de la gestión de las finanzas públicas con perspectiva de género*, Washington, 2020. Disponible en <https://www.pefa.org/gender>. Acceso el 19 octubre 2023.

⁷⁸ Véanse FUNDAÇÃO ABRINQ PELOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE, *De olho no orçamento criança*, Fundação Abrinq pelos Direitos da Criança e do Adolescente, São Paulo, 2017; FUNDAÇÃO TIDE SETÚBAL, *Orçamentos sensíveis a gênero e raça – Um guia prático para Estados e Municípios*, Fundação Tide Setúbal, São Paulo, [s.d.], [s.l.]; JÁCOME, Márcia L. y VILLELA, Shirley. *Orçamentos Sensíveis a Gênero – Vol. 1*, Programa Orçamentos Sensíveis a Gênero ONU Mulheres, Brasília, 2012; OLIVEIRA, Iara P.; MORONI, José A.; BEGHIN, Nathalie; MENDES, Elisa R. (orgs.). *Orçamento & Direitos*, INESC, Brasília, 2017 y OLIVEIRA, Iara P.; MORONI, José A.; BEGHIN, Nathalie (orgs.). *Metodologia Orçamento & Direitos – Referenciais Políticos e Teóricos*, INESC, Brasília, 2017.

la situación en Brasil del transporte público colectivo.

En Brasil, desde 2015 el derecho al transporte se considera formalmente como un derecho fundamental social, conforme dispone el artículo 6.º de la Constitución de 1988 en la redacción establecida por la Enmienda n. 90/2015. No obstante, la Política Nacional de Movilidad Urbana establecida legislativamente en 2012 (Ley 12.587) ha tenido escaso éxito en sus objetivos principales y la ausencia de calidad/alto costo en el transporte colectivo urbano (especialmente en autobuses) siempre se mencionan en las encuestas de opinión como uno de los principales problemas sociales del país⁷⁹.

En la gran mayoría de las ciudades brasileñas, el transporte público (especialmente el de los autobuses) es de mala calidad y se financia con tarifas que pesan económicamente mucho más sobre los estratos poblacionales de menores ingresos. En el estrato del 10% de la población con menores ingresos, alrededor del 30% está excluido del acceso al transporte público por falta de recursos que le permitan pagar los pasajes, y el resto de la población consume alrededor del 15% de su presupuesto familiar en el pago de pasajes de transporte público⁸⁰.

Como informa Francisco Tavares⁸¹, una investigación reciente del Metro de São Paulo muestra que la tasa de inmovilidad en esa ciudad es del 39% para las personas con ingresos familiares de hasta R\$ 1.908,00, cayendo al 18% en el estrato superior a R\$ 11.448,00, mostrando una trayectoria

decreciente desde los niveles de ingresos más altos a los más bajos. Es decir, la situación es crítica y vulnera indirectamente el derecho fundamental a la libre locomoción de los más pobres, además de su derecho a la ciudad⁸².

Esos datos demuestran que los municipios brasileños no han podido cumplir jurídicamente los requisitos mínimos del derecho social fundamental al transporte previsto en el art. 6º de la Constitución de 1988⁸³.

Como las ciudades brasileñas, durante décadas, han basado su política de financiación del transporte público en el pago, por parte del usuario, de tarifas de alto valor, se ha creado una especie de mito de que este modelo es el único financieramente viable. Sin embargo, estudios recientes demuestran que hay varios otros modelos disponibles que incluyen recursos extra tarifarios requeridos de otros actores económicos y sociales en la ecuación legal de financiación del transporte público. De hecho, el uso masivo de recursos tributarios extra tarifarios como medio para reducir significativamente el valor de los pasajes cobrados a los usuarios (especialmente los más pobres) se encuentra ampliamente en la experiencia de muchos países, en los cuales alrededor del 50% de los costos del sistema se cubre con recursos presupuestarios y no con el valor de los pasajes. Es decir, en esos casos se buscan composiciones entre recursos provenientes de impuestos y recursos generados por el cobro de los pasajes, lo que contrasta con lo que pasa en la gran mayoría de las ciudades brasileñas, donde el costo total del sistema se cubre exclusivamente con el pago de los pasajes⁸⁴.

⁷⁹ COSTA, Mariana. "Saúde e transporte público estão no topo dos problemas de BH", en *Estado de Minas*, Belo Horizonte, 28 mai 2023. Disponível em: [Saúde e transporte público estão no topo dos problemas de BH - Gerais - Estado de Minas](#). Acceso el 5 septiembre 2023.

⁸⁰ CARVALHO, Carlos Henrique Ribeiro de et al, "Tarifação e financiamento do transporte público urbano", en *Nota Técnica*, n.2 IPEA, Brasília, 2013, 4.

⁸¹ TAVARES, Francisco. *Alternativas Jurídicas para o Custeio do Transporte Coletivo Urbano: uma crítica constitucional e sócio fiscal ao regime de tarifas*, 2023, inédito.

⁸² SARTORI, Alex. "Tarifa zero, segregação, direito à cidade e democracia", en *Journal of Sustainable Urban Mobility*, Vol.3, Núm.1, São Paulo, 2023, 87-95.

⁸³ ALVES, Cândice Lisboa; COSTA, Ruan Carlos, "Direito Fundamental ao Transporte: uma Análise a partir da Constitucionalização Simbólica e das Consequências Decorrentes da Fundamentalidade do Direito", en *Prim@ Facie*, Vol. 16, n. 31, [s.l.], 2017, 1-42.

⁸⁴ CARVALHO, Carlos Henrique Ribeiro de et al, "Tarifação e financiamento do transporte público

Como lo demuestran varios estudios y propuestas recientes⁸⁵, es urgente promover la discusión pública, de modo informado y participativo, de un conjunto de opciones y alternativas para la financiación del coste del transporte público urbano. Entre estas posibles opciones, se destacan las siguientes: aumento de la recaudación de impuestos municipales progresivos sobre la propiedad y sobre las transferencias de propiedad, abriendo espacio presupuestario para reducir la parte de los costes que son soportados por la recaudación de billetes; aumento de los impuestos a las empresas cuyos empleados utilizan el sistema de transporte urbano, lo que también podría abrir espacio para reducir los costes soportados con el cobro de los pasajes.

De todos modos, para que el derecho social fundamental al transporte se haga realidad para todos, es necesario tomar acciones más amplias y estratégicas que puedan revertir el círculo vicioso que se ha presenciado en las últimas décadas en las ciudades brasileñas. En efecto, la política de aumento de tarifas de los autobuses provoca la pérdida de pasajeros, que prefieren viajar en coches individuales y especialmente en motocicletas. Este fenómeno empeora las condiciones del tráfico urbano (embotellamientos constantes), aumenta la contaminación del aire y el número de accidentes. Con la caída de pasajeros y el aumento de los embotellamientos en las vías, las empresas de autobuses terminan por

descontinuar algunas líneas y reducir los horarios de servicio, lo que a su vez contribuye a una caída en la calidad del servicio y a una mayor presión para reducir el número de pasajeros, en un ambiente de espiral viciosa cuyo resultado es una ciudad cada vez más contaminada, embotellada y con menor movilidad, especialmente para las personas de menores ingresos⁸⁶.

Por otra parte, no se puede olvidar que uno de los objetivos de desarrollo sostenible fijados por la ONU y sus 193 Estados miembros en su Agenda 2030 consiste en “Hacer que las ciudades y los asentamientos humanos sean inclusivos, resilientes y sostenibles” (objetivo 11). La cuestión presupuestaria y su relación con la financiación del transporte colectivo tiene especial relación con el objetivo fijado en el ítem 11.2 del documento de la ONU, volcado a “proporcionar acceso a sistemas de transporte seguros, accesibles, sostenibles y asequibles para todos, mejorando la seguridad vial mediante la ampliación del transporte público, con especial atención a las necesidades de las personas en situaciones vulnerables, las mujeres, los niños, las personas con discapacidad y las personas mayores”⁸⁷.

Actualmente, 67 Municipios brasileños adoptaron el sistema de “Tarifa Zero”, en que los costes del sistema de transporte público se financian con recursos del presupuesto público, sin el cobro individual de pasajes, y 7 Municipios lo adoptan solamente en algunos

urbano”, en *Nota Técnica*, n.2 IPEA, Brasília, 2013, 14. Véase también CARVALHO, Carlos Henrique Ribeiro de. *Aspectos regulatórios e conceituais das políticas tarifárias dos sistemas de transporte público urbano no Brasil*, Texto para Discussão (TD) 2192 IPEA, IPEA, Brasília, 2016.

⁸⁵Véanse REIS, Walison dos Santos. *Sustentabilidade financeira do sistema de transporte público: alternativas para o financiamento das gratuidades*, Trabajo de conclusión Máster Ciencias Contables, Universidade de Brasília, Brasília, 2019; RIBEIRO, Giovani Espíndola. *Transporte público como direito social: regulação e financiamento do transporte por ônibus municipal em São Paulo de 1988 a 2015*, Trabajo de conclusión curso de pregrado en Economía, Universidade de Campinas - Unicamp, Campinas, 2015.

⁸⁶INESC, *Orçamento Temático da Mobilidade Urbana Nacional*, Inesc, [s.l.], 2019, 46. Véase también “Dossiê Tarifa Zero: transição energética, combate às desigualdades e ampliação da democracia nas cidades”, *Journal of Sustainable Urban Mobility*, Vol.3, Núm.1, São Paulo, 2023.

⁸⁷ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. *Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável*, ONU, [s.l.], 2015. Disponible en: [Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável | As Nações Unidas no Brasil](#). Acceso el 5 de septiembre 2023.

días de la semana⁸⁸. La mayoría de esos casos se refiere a Municipios con hasta 100 mil habitantes. En el caso del Municipio más populoso de Brasil, São Paulo, la financiación presupuestaria del transporte público ya es responsable por alrededor del 40% del coste total del sistema⁸⁹, y los poderes legislativo⁹⁰ y ejecutivo⁹¹ consideran adoptar la Tarifa Zero en los próximos años. Estudios demuestran que hay muchas posibilidades de buscar fuentes extra tarifarias que permitan a todas las personas gozar de su derecho a la ciudad y de su derecho de libre locomoción en las ciudades brasileñas, como la imposición de un impuesto sobre los servicios privados de transporte por aplicativos, la utilización de los recursos recaudados con las multas de tránsito, especialmente por las infracciones de transporte irregular de pasajeros, la utilización de la recaudación de los precios públicos en la operación de aparcamientos en la vía pública, etc⁹².

En el Municipio de Belo Horizonte, dos movimientos sociales luchan actualmente por

la discusión y aprobación de la Tarifa Zero y han presentado al poder legislativo municipal un proyecto de ley para su implantación⁹³.

X. Publicación de informaciones y prácticas fiscales por las empresas

La directriz n. 5 del séptimo Principio de Derechos Humanos en la Política Fiscal dispone que los Estados deben “establecer mecanismos legales e institucionales para la publicación de información fiscal por parte de las empresas”, solicitándoles “un informe país por país con información detallada, que sea público cuanto menos para algunos sectores como el bancario”⁹⁴.

En Brasil desafortunadamente no hay una legislación específica que obligue a las empresas prestar a la sociedad y a la ciudadanía informaciones didácticas y claras sobre los tributos pagados en cada país, los beneficios fiscales recibidos del gobierno, etc. Pero las principales empresas multinacionales brasileñas (como Petrobras, Vale, Itaú y Bradesco) publican informes anuales de “Transparencia Fiscal” (Vale), de “Sostenibilidad” (Petrobras), de “Responsabilidad ESG” (Itaú), que a veces incluyen informaciones sobre su “Conducta y Práctica Fiscal” (Bradesco).

Como es esperado, en sus informes de responsabilidad social las empresas comparten similares posiciones sobre su papel positivo en la protección del medio ambiente y su apoyo incondicional a los derechos humanos. Es satisfactorio el nivel de facilidad en el acceso a esos informes en los sitios web de las empresas: con 2 o 3 clicks se accede fácilmente a los informes en que están disponibles informaciones sobre pago de tributos. En el caso de los informes de Banco Itaú y Petrobras, el lenguaje es demasiado técnico y apenas hay

⁸⁸ CARRANÇA, Thais. “Tarifa Zero: as lições das 67 cidades do Brasil com ônibus de graça”, en *Folha de São Paulo – BBC News Brasil*, São Paulo, 13 de abril 2023. Disponible en: [Tarifa zero: as 67 cidades do Brasil com ônibus de graça - 13/04/2023 - Cotidiano - Folha](#). Acceso el 19 de octubre 2023.

⁸⁹ SCARPA, Eduardo; CORREIA, Jeovalter, “Financiamento do transporte coletivo: o legado da pandemia”, en *NTUrbano*, Vol. 62, Brasília, 2023, 42-44.

⁹⁰ CÂMARA MUNICIPAL DE SÃO PAULO, Estudos sobre os benefícios sociais do transporte gratuito são discutidos na Subcomissão da Tarifa Zero, Câmara Municipal de São Paulo, São Paulo, 17 de mayo 2023. Disponible en: [Estudos sobre os benefícios sociais do transporte gratuito são discutidos na Subcomissão da Tarifa Zero](#). Acceso el 19 octubre 2023.

⁹¹ BERNARDO, Jéssica. “Nunes estuda “contribuição” sobre carros para bancar tarifa zero nos ônibus”, en *Metrópoles*, São Paulo, 22 agosto de 2023. Disponible en: [Nunes estuda “contribuição” sobre carros para bancar tarifa zero nos ônibus | Metrôpoles](#). Acceso el 19 de octubre 2023.

⁹² ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS DE TRANSPORTE URBANO. “Mais transporte, menos tarifa”, en *NTUrbano*, Vol. 57, Brasília, 2022, 17-23.

⁹³ Las propuestas y el proyecto de ley están disponibles en los sitios electrónicos de los dos movimientos: [Tarifa Zero BH](#) y [Busão 0800](#).

⁹⁴ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

gráficos que permitan una comprensión más clara de las informaciones fiscales. El informe con más sentido didáctico fue el de Vale.

De manera general, hay riqueza y detalle de informaciones en esos informes empresariales, pero es necesario tener experiencia y conocer a fondo la compleja legislación tributaria nacional e internacional para evaluar críticamente lo que las empresas afirman en sus folletos. Por eso es de extrema importancia que organizaciones no gubernamentales con expertos en la materia fiscal y tributaria se presten a estudiar a fondo esos informes y divulgar sus evaluaciones críticas respecto a ellos⁹⁵. Pongamos un ejemplo. En el documento “Norma de Conducta y Práctica Fiscal”⁹⁶, el Banco Bradesco informa que el desarrollo de sus estructuras societarias y empresariales, en todas las jurisdicciones en las que actúa, se soporta siempre en estrategias comerciales y no tiene el objetivo de reducir el pago de tributos debidos. Para que tales informaciones puedan efectivamente ponerse a prueba, es necesario investigar concienzudamente la jurisprudencia nacional e internacional sobre operaciones de planificación fiscal y verificar si hay casos en los tribunales administrativos o judiciales que indiquen eventualmente el contrario de lo que el banco afirma en su “Norma de Conducta”.

XI. El significado y los objetivos de la educación fiscal. Programas gubernamentales de educación fiscal en Brasil⁹⁷

⁹⁵ Como inspiración y referencia técnica para esa actividad de evaluación crítica de los informes de transparencia fiscal y responsabilidad social de las empresas, véase TORRES, Ciro (coord.). *Balanço social dez anos: o desafio da transparência*, Rio de Janeiro, IBASE, 2008.

⁹⁶ Informaciones disponibles en: [Políticas e Normas - Bradesco RI](#). Acceso el 20 octubre 2023.

⁹⁷ Esta sección del estudio se basa en el artículo GODOI, Marciano Seabra de; REZENDE, Elisângela Oliveira Silva de. “Educação Fiscal: o que os tributaristas têm a ver com isso?”, en *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal*, Salvador, Jus Podivm, 2019, 681-708.

La segunda directriz del séptimo Principio de Derechos Humanos en la Política Fiscal dispone que los Estados deben tener “iniciativas de educación y sensibilización sobre los procesos de adopción de decisiones presupuestarias y sus repercusiones”⁹⁸. En esta sección del estudio, se utilizará el marco conceptual de la educación tributaria y fiscal en la obra de Fernando Sainz de Bujanda para abordar a continuación la situación actual de los programas gubernamentales de educación fiscal en Brasil.

XI.1. La teoría de la educación fiscal del español Fernando Sainz de Bujanda

El conocido catedrático español Fernando Sainz de Bujanda (1915-1999), precursor y principal sistematizador de la ciencia del derecho financiero y tributario en España, reservó un espacio privilegiado en su vasta obra para estudiar el tema de la educación fiscal⁹⁹. El autor cree que la educación y la justicia fiscal difícilmente pueden estar divorciadas, y critica la tradicional postura del profesor universitario especialista, que considera el estudio de cuestiones pedagógicas una pérdida de tiempo y sólo se interesa por temas relacionados con su campo y su temática de estudio y especialización. De hecho, la ciencia de las finanzas y el derecho financiero y tributario dependen de la educación tributaria para lograr efectivamente sus objetivos globales, de ahí la necesidad de un diálogo constante entre estas disciplinas científicas. Por ello el autor propone un diálogo o intercambio de experiencias y visiones entre las ciencias que estudian/explican (desde el punto de vista

⁹⁸ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

⁹⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, [s.n.], 1965. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La enseñanza del Derecho tributario a universitarios, a funcionarios y a contribuyentes*, Madrid, Prensa Española, 1965. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, [s.n.], 1967. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de Derecho Financiero*, Vol. I, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977.

económico o psicológico) el comportamiento efectivo del contribuyente, la ciencia de la pedagogía (aplicada al ámbito financiero-tributario) y la ciencia del derecho en sí misma.

El objetivo de la educación fiscal según el autor es fortalecer el sentido de responsabilidad social del contribuyente. Esto no siempre es buscado por la administración tributaria, como ocurría, según el autor, en el momento histórico que vivía la España de entonces. Según una visión escéptica y pesimista respecto de la educación fiscal (“psicología fiscal”), lo mejor según el gobierno español sería comprender profundamente cómo actúa el contribuyente típico para idear hábilmente métodos de recaudación mediante los cuales el contribuyente no podría resistir al impuesto y a la inspección tributaria¹⁰⁰. Sainz de Bujanda se opone a esta postura y defiende, contra la vía de menor resistencia, la vía de la “máxima adhesión y aquiescencia”, combatiendo la estrategia de la anestesia fiscal y proponiendo un fortalecimiento de la conciencia fiscal. La actividad pedagógica, encaminada a formar contribuyentes educados en el sentido antes mencionado, debe naturalmente acompañarse de un castigo constante y riguroso de las conductas ilícitas de los contribuyentes. La actividad pedagógica no pretende sustituir la actividad punitiva del Estado, lo que sería una ingenuidad imperdonable.

El autor afirma que debe existir información adecuada para los contribuyentes y la sociedad en general sobre todo el desarrollo de la actividad financiera del Estado. Pero la propaganda política no debe confundirse con la información. En el resumen del autor, “la información forma la opinión pública; la propaganda la deforma”¹⁰¹. Por otra parte, no es necesario que el público en general tenga conocimientos técnicos detallados sobre el derecho financiero y la actividad financiera del Estado, lo importante es que esté objetiva y

fielmente informado sobre ciertos hechos fundamentales: el volumen de ingresos públicos y el gasto de cada ente público, la distribución por sectores de los gastos y el tipo de servicio que se financia con la recaudación tributaria. A esto hay que sumar posiciones críticas y comentarios hechos con didactismo por personas de diferentes posiciones políticas e ideológicas. El autor afirma que esto no es una utopía, sino una realidad en la prensa de varios países de Europa occidental en aquel entonces.

Según el autor, la administración tributaria y los centros educativos públicos y privados deberán realizar actividades de educación tributaria. Los centros educativos deben tener la más amplia autonomía y no pueden ser controlados ni controlados por la administración tributaria oficial. Los centros educativos deben buscar que los contribuyentes estén preparados y dispuestos a cumplir con sus deberes y obligaciones tributarias y, al mismo tiempo, monitorear con gran energía las actividades administrativas de recaudación y aplicación de impuestos. El conocimiento del derecho financiero por parte de los estudiantes universitarios y del público en general contribuye de manera muy efectiva, según el autor, al cumplimiento de los dos ideales de la educación tributaria: el cumplimiento de las obligaciones principales y accesorias por parte del contribuyente y una constante lucha contra la arbitrariedad administrativa en la aplicación del impuesto. Por lo tanto, es necesario que, en la formación de los estudiantes universitarios, uno no se quede atado exclusivamente a conceptos y técnicas puramente normativos o puramente económicos. Según el autor, es necesario definir y revitalizar algunos objetivos éticos que forman parte de la educación tributaria en la formación universitaria en derecho financiero¹⁰².

Sainz de Bujanda presenta tres tipos de resultados esperados de la educación fiscal. El primer resultado es un mayor grado de justicia

¹⁰⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, [s.n.], 1967, p. 113-117.

¹⁰¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, [s.n.], 1967, p. 133.

¹⁰² SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, [s.n.], 1967, p. 136.

y racionalidad en el sistema tributario en su conjunto. Con más educación fiscal, los legisladores no necesitan basar sus demandas en disfraces y estratagemas psicológicas para superar la resistencia fiscal. Con más educación tributaria, el contribuyente tiende a aceptar el impuesto como un sacrificio justo, no siendo necesario que la legislación disfrace tal sacrificio y, al hacerlo, cree un sistema complejo paralelo al diseñado abstractamente en el texto constitucional. El segundo resultado es la simplificación de las actividades de administración tributaria. Con más educación fiscal, se espera que haya menos fraude y resistencia fiscal a medio y largo plazo, lo que permitirá reducir paulatinamente el aparato necesario para la función exclusivamente represiva. El tercer resultado de la educación fiscal, según Sainz de Bujanda, es la creación de un “nuevo sentido” al proceso tributario. El autor identifica dos tipos de litigios o procesos tributarios: los que surgen de conductas antijurídicas por parte de la administración o de los particulares, y los que no implican una postura contra el derecho, sino que tienen como único objetivo obtener una interpretación judicial definitiva para resolver el caso de que se trate, sin que exista fraude o incumplimiento de la ley. Con una mayor educación fiscal, tiende a haber menos casos y disputas del primer tipo, y los tribunales pueden centrarse en resolver casos del segundo tipo¹⁰³.

XI.2. El Programa Nacional de Educación Fiscal de Brasil

Con la redemocratización del país en 1985, algunos Estados brasileños comenzaron a desarrollar proyectos centrados en la educación fiscal, como Espírito Santo y Ceará. En los años 1990 se decidió que Brasil tendría un Programa Nacional de Educación Fiscal. En una reunión de los Estados de la federación en 1998, se creó un Grupo de Trabajo con el objetivo de “promover y coordinar las acciones necesarias para la colaboración y la implementación de un programa nacional permanente de educación tributaria”. En 1999

se integraron a este grupo de trabajo representantes de la Secretaría del Tesoro Nacional y del Ministerio de Educación. En 1999, el Consejo Nacional de Política de Hacienda, ante la necesidad de discutir cuestiones que iban más allá de los impuestos, alcanzando la gestión de los recursos públicos, cambió el nombre del Programa (que se llamaba programa de “educación tributaria”), que pasó a denominarse Programa Nacional de Educación Fiscal – PNEF. En 2002 se creó oficialmente el PNEF – Programa Nacional de Educación Fiscal, con el objetivo de compartir conocimientos e interactuar con la sociedad sobre el origen, expansión y control de los recursos públicos, a partir de la adopción de un enfoque didáctico-pedagógico, interdisciplinario y contextualizado, capaz de promover la participación social¹⁰⁴.

La implementación del programa es de responsabilidad del Grupo de Trabajo de Educación Fiscal. La coordinación del programa durante toda su historia estuvo bajo responsabilidad de la Escuela de Administración de Hacienda de la Unión (ESAF), órgano que fue extinto por el gobierno federal en 2019. El programa cuenta con la cooperación de varios organismos públicos vinculados tanto a la administración financiera como a la educación, tales como el Ministerio de Educación, la Escuela Nacional de Administración Pública (ENAP), el órgano de la administración tributaria de la Unión Federal (Receita Federal do Brasil), la Secretaría del Tesoro Nacional, las Secretarías de Hacienda de los Estados de la federación y las Secretarías de Educación de los Estados de la federación.

Martinello y Nascimento afirman que el PNEF ha avanzado en la dirección de compartir conocimientos e interactuar con la sociedad en temas de política fiscal, “promover intercambios de experiencias entre organismos y Estados, producir material educativo, videos, encuentros entre muchas experiencias en todo

¹⁰³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*, vol. V, Madrid, [s.n.], 1967, p. 138-141.

¹⁰⁴ Informaciones disponibles em [Programa Nacional de Educação Fiscal Convite à Cidadania - SEF/MG](#). Acceso el 22 octubre 2023.

el mundo”¹⁰⁵. Entre las acciones, por la posibilidad de llegar a un mayor número de personas, destaca la formación online de Divulgadores de la Educación Tributaria, con una carga horaria de 120 horas lectivas, ofrecidas de forma gratuita. El curso se inició en 2004 y ésta parece ser una de las acciones que resultó más eficaz en el PNEF.

Una observación crítica en relación con los cursos de formación diseminados por el PNEF¹⁰⁶ es que solamente tienen como objetivo despertar a los ciudadanos sobre la importancia social de los impuestos y la necesidad de un control social del gasto público. No existe una preocupación institucional en informar a los ciudadanos sobre sus derechos como contribuyentes, sobre las diversas normas legales que protegen a los ciudadanos contra recaudaciones tributarias abusivas e indebidas. Según la propuesta teórica de Sainz de Bujanda analizada anteriormente, el principal objetivo de la educación fiscal debería ser formar contribuyentes sensibilizados y esforzados por cumplir estrictamente sus deberes y obligaciones tributarias, pero también formar ciudadanos que exijan el mismo grado de compromiso por parte de las autoridades tributarias en relación con sus deberes hacia los contribuyentes, ya sea en la fase legislativa, ya sea en la fase de inspección o recaudación de impuestos, de ahí que la educación tributaria debe sensibilizar a la ciudadanía sobre la existencia de remedios y recursos procesales encaminados a combatir las exigencias tributarias ilegales. En el PNEF, este segundo objetivo es completamente inexistente, lo que debería ser revisto, incluyéndose en el Programa la dimensión de conciencia ciudadana sobre las limitaciones de

la potestad de tributar y la necesidad de un control constante de la legalidad/constitucionalidad de los actos de inspección y recaudación tributaria.

Además de los cursos de formación, existen otras acciones que son importantes para la práctica de la educación tributaria en el Programa Nacional de Educación Fiscal. Entre ellas, el Núcleo de Apoyo Contable y Tributario¹⁰⁷. El programa, similar al Servicio de Asistencia Jurídica de las facultades de Derecho, es realizado principalmente por las instituciones educativas que imparten carreras de Ciencias Contables o de Comercio Exterior. El Núcleo de Apoyo Contable y Tributario no es un organismo público ni un puesto de servicios avanzados de la Administración tributaria; es una actuación de extensión de las instituciones de educación superior que tiene como objetivo capacitar personas a través de la prestación de servicios de orientación contable y fiscal a contribuyentes que no pueden contratar firmas contables. El Núcleo no proporciona ni puede proporcionar servicios de representación y defensa de los intereses de los contribuyentes ante la administración tributaria, por lo que no se puede comparar con las oficinas de defensa pública para contribuyentes de bajos ingresos en Estados Unidos, financiadas parcialmente por el tesoro estadounidense que atiende miles de contribuyentes anualmente (Clínicas para Contribuyentes de Bajos Ingresos)¹⁰⁸.

En 2019, cuando el gobierno federal extinguió la Escuela de Administración de Hacienda (ESAF) que coordinaba nacionalmente el PNEF, los Estados de la federación reaccionaron y celebraron un acuerdo nacional para mantener en efectivo funcionamiento y fortalecer las acciones del

¹⁰⁵ MARTINELLO, Dirce Maria; NASCIMENTO, Edes Marcondes do. *É possível construir a cidadania através do programa de educação fiscal?*, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, [s.l.], 2013, 4.

¹⁰⁶ Los materiales formativos están disponibles en: [Repositório Institucional da ENAP: Cadernos Pedagógicos do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF](#). Acceso el 22 octubre 2023.

¹⁰⁷ Informaciones e informes sobre la actuación de los NAF están disponibles en: [Núcleo de Apoio Contábil e Fiscal \(NAF\) — Receita Federal](#). Acceso el 23 octubre 2023.

¹⁰⁸ Sobre el tema, véase ESCUDERO, Oscar Nava; GODOI, Marciano Seabra de. “El papel del Ombudsman Tributario en Estados Unidos y México: aportaciones positivas que una institución semejante podría brindarle al sistema brasileño”, en *Revista Opinião Jurídica*, Vol. 17, Fortaleza, 2019, 224-247.

Programa Nacional de Educación Fiscal¹⁰⁹. Los Estados de la federación mantienen en su Comisión Técnica Permanente de Estudios Tributarios un Grupo de Trabajo (el de número 66) específicamente destinado a la Educación Fiscal¹¹⁰.

El tema de la educación fiscal tiene mucho más acciones y apoyo institucional de parte de los Estados miembros de la federación que de parte de la Unión federal¹¹¹, especialmente a partir de 2019. Algunos Estados tienen una acción destacada de muchos años, como los Estados de Ceará¹¹², Goiás¹¹³, Bahía¹¹⁴, Distrito Federal¹¹⁵ y Espírito Santo¹¹⁶, con programas de formación en ciudadanía fiscal que incluyen el desarrollo de materiales didácticos por el

propio Estado¹¹⁷, creación de juegos digitales de contenido formativo en finanzas públicas¹¹⁸ y materiales con información didáctica y asequible sobre la ejecución presupuestaria¹¹⁹.

XII. Organizaciones, asociaciones y movimientos sociales que luchan por la causa de la educación fiscal, la transparencia y la participación social en las finanzas públicas

La directriz n.3 del séptimo Principio de Derechos Humanos en la Política Fiscal dispone que los Estados deben “incentivar a las organizaciones independientes de la sociedad civil y a la academia a desarrollar alternativas de política fiscal y hacer investigaciones, evaluaciones y difundir datos de los impactos sociales y distributivos de aquella”¹²⁰.

En Brasil, hay una larga tradición de que las asociaciones de los fiscales de tributos, especialmente en el ámbito de los Estados de la federación, organicen con el apoyo de los gobiernos concursos anuales para premiación y reconocimiento de proyectos de educación y ciudadanía fiscal desarrollados por escuelas públicas o privadas, organizaciones no gubernamentales, Ayuntamientos, Secretarías

¹⁰⁹CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. *Protocolo ICMS 44/19, de 29 de julho de 2019. Dispõe sobre a manutenção e o fortalecimento do Programa Nacional de Educação Fiscal no âmbito Estadual*. Confaz, Brasília, 2019.

¹¹⁰CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. *Ato Cotepe/ICMS 48, de 4 de setembro de 2019. Dispõe sobre os Grupos e Subgrupos de Trabalho da Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE/ICMS*. Confaz, Brasília, 2019.

¹¹¹Informaciones disponibles en [O que é Cidadania Fiscal — Receita Federal](#). Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹²Informaciones disponibles en: [Educação Fiscal - Secretaria da Fazenda](#) Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹³Informaciones disponibles en: [Educação Fiscal - Secretaria da Economia](#) Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁴Informaciones disponibles en <http://escolas.educacao.ba.gov.br/educacaofiscalsaudambiental> Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁵Informaciones disponibles en: [Educação Fiscal - Secretaria de Fazenda do Distrito Federal](#) Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁶Informaciones disponibles en: [SEFAZ - Educação Fiscal](#). Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁷ Véase por ejemplo: ESPÍRITO SANTO, Secretaria de Educação. *Educação fiscal: tema integrador [livro eletrônico]: educação financeira*, Vitória, 2023. Disponible en: [Sedu lança os Cadernos Metodológicos de Temas Integradores - Educação Fiscal é o tema do primeiro volume](#). Acceso en 22 octubre 2023. El Estado de Espírito Santo también produjo un interesante video de 13 minutos sobre la historia de los tributos y su importancia social - . Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁸https://www.youtube.com/watch?v=EM_gruOGRn4 Informaciones disponibles en: [TCE/BA conquista o 1º lugar no Prêmio Nacional de Educação Fiscal \(2021/2022\)](#). Acceso el 22 octubre 2023.

¹¹⁹ BAHIA. Secretaria da Fazenda. *Prestação de Contas Anual Simplificada*, Salvador, 2022. Disponible en: https://www.sefaz.ba.gov.br/docs/financas-publicas/balanco-geral/relatorio_simplificado_2022.pdf Acceso el 22 octubre 2023.

¹²⁰ ASOCIACIÓN CIVIL POR LA IGUALDAD Y LA JUSTICIA et al, *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal*, ya citado.

de Hacienda y Educación, órganos de prensa en ámbito local y nacional, etc. Hay premiaciones en el ámbito de los Estados de la Federación y una importante premiación nacional, organizada desde 2012 por la Asociación Nacional de Asociaciones de Fiscales de Tributos Estaduales (FEBRAFITE)¹²¹. En el caso de la premiación de FEBRAFITE, se premian proyectos de educación fiscal en cuatro categorías: escuelas, instituciones (universidades, organizaciones no gubernamentales etc.), prensa y tecnología¹²².

Destacamos a continuación, sin pretensiones de exhaustividad, algunas organizaciones, asociaciones y movimientos sociales que luchan en Brasil por la causa de la educación fiscal, los presupuestos sensibles a género y raza, la transparencia y la participación social en las finanzas públicas: Instituto de Estudios Socioeconómicos INESC¹²³, “Transparência Brasil”¹²⁴, “Transparência Internacional Brasil”¹²⁵, Grupo de Estudios e Investigaciones Socio-fiscales de la Universidad Federal de Goiás¹²⁶, Proyecto “MobCidades – Mobilidade, Orçamento e Direitos”¹²⁷, “Instituto Justiça Fiscal”¹²⁸, “Elas no Orçamento”¹²⁹, Oxfam Brasil¹³⁰, “Tax Justice Network” en Brasil¹³¹, Núcleo de Estudos Fiscales de la Facultad de Derecho de la Fundación Getúlio Vargas – São Paulo¹³², Grupo de Investigación “Finanças

Públicas, Igualdade e Democracia” de la Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais¹³³, Grupo de Investigación “Igualdade, Diversidade, Democracia e Tributação” de la Universidad Católica de Brasília¹³⁴, Grupo de Investigación “Tributação, Democracia e Desenvolvimento” de la Universidad Federal de Lavras (Minas Gerais)¹³⁵, Instituto de Estudos Fiscales (Belo Horizonte, Minas Gerais)¹³⁶, Grupo de Investigación “Tributação e Gênero” de la Facultad de Derecho de la Fundación Getúlio Vargas – São Paulo¹³⁷, Instituto Equit¹³⁸, “Movimento Pra Ser Justo”¹³⁹, “Centro de Estudos em Justiça Econômica, Desigualdades e Reparação”¹⁴⁰, Asociación Nacional de Asociaciones de Fiscales de Tributos Estaduales (FEBRAFITE)¹⁴¹, Fundação Tide Setúbal¹⁴², Fineduca¹⁴³, Instituto Nossa BH¹⁴⁴.

XIII. Consideraciones finales

El hecho de que la sociedad brasileña sea de las más desiguales del mundo es bastante divulgado y conocido en Brasil. Pero muchas personas –quizá la mayoría– siguen sin percibir que, bajo las normas de la Constitución y del Estado democrático y social de Derecho, aquella extrema desigualdad social solamente podrá disminuir a partir de una nueva lógica en la actuación de la política presupuestaria y

¹²¹ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS ASSOCIAÇÕES DE FISCALIS DE TRIBUTOS ESTADUAIS – FEBRAFITE, *Premio Nacional de Educação Fiscal 10 Anos*, Febrafite, Brasília, 2022. Disponible en: https://www.premioeducacaofiscal.org.br/Revista_PNEF.pdf. Acceso el 23 octubre 2023.

¹²² Informaciones disponibles en <https://www.premioeducacaofiscal.org.br/>. Acceso el 22 octubre 2023.

¹²³ Véase <https://www.inesc.org.br/>.

¹²⁴ Véase <https://www.transparencia.org.br/>.

¹²⁵ Véase <https://transparenciainternacional.org.br/>.

¹²⁶ Véase <https://sociologiafiscal.com/>.

¹²⁷ Véase [MobCidades - INESC](#)

¹²⁸ Véase [Instituto Justiça Fiscal](#)

¹²⁹ Véase [Elas no Orçamento](#)

¹³⁰ Véase [Oxfam Brasil](#)

¹³¹ Véase <https://taxjustice.net/countries/brazil/>.

¹³² Véase [Núcleo de Estudos Fiscais \(NEF\) | FGV DIREITO SP](#)

¹³³ Véase

<https://dgp.cnpq.br/dgp/espelhogrupo/228803>

¹³⁴ Véase

<https://dgp.cnpq.br/dgp/espelhogrupo/657948>

¹³⁵ Véase

<https://dgp.cnpq.br/dgp/espelhogrupo/670010>.

¹³⁶ Véase [Iefi – Instituto de Estudos Fiscais](#)

¹³⁷ Véase [Tributação e Gênero | FGV DIREITO SP](#)

¹³⁸ Véase [Instituto Equit](#)

¹³⁹ Véase [Pra ser justo](#)

¹⁴⁰ Véase [CICLO DE DEBATES “TRIBUTAÇÃO JUSTA. REPARAÇÃO HISTÓRICA”](#).

¹⁴¹ Véase [Febrafite](#)

¹⁴² Véase [Fundação Tide Setubal](#)

¹⁴³ Véase [Fineduca](#)

¹⁴⁴ Véase [Nossa BH](#)

fiscal¹⁴⁵, una lógica en que la política fiscal esté volcada a la realización concreta de los derechos humanos y fundamentales de todos, y no solamente de algunos de los ciudadanos. Quizá el primer paso para que las personas se den cuenta de ello es cambiar la situación actual de una débil conexión de la ciudadanía con los temas fiscales, por lo general considerados asuntos técnicos y de especialistas. No por mera coincidencia, las personas que más se benefician de la lógica actual de la política tributaria y fiscal son las que más tienen proximidad y conocimiento de estos temas, y las personas más perjudicadas por la política tributaria y fiscal son las que están más lejos de su comprensión crítica.

El presente artículo, que se hizo a partir del trabajo colectivo de los investigadores del Grupo de Estudios “Finanças Públicas, Igualdade e Democracia”, ha reunido referencias, informaciones, análisis, ideas e ideales de modo a constituir un incentivo inspirador y una propuesta de plan de trabajo para personas y organizaciones sociales volcadas a la difícil tarea de cambiar la situación descrita en el párrafo anterior, mediante el estudio y la promoción de la inclusión y de la justicia social en el campo de las finanzas públicas. Ojalá este sea el primero de muchos aportes y contribuciones del referido Grupo a la divulgación, desarrollo y concretización del notable proyecto colectivo internacional que resultó en la obra *Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal* publicada en el año 2021.

¹⁴⁵Véase GODOI, Marciano Seabra de. “Concentração de renda e riqueza e mobilidade social. A persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade”, en *Revista de Informação Legislativa do Senado Federal*, Vol.59, Brasília, 2022, 61-74.