RICARDO ALESSANDRO CASTAGNA

O direito financeiro dos gastos tributários

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2020

RICARDO ALESSANDRO CASTAGNA

O direito financeiro dos gastos tributários

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração de Direito Econômico e Financeiro, sob a orientação do Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2020

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Castagna, Ricardo Alessandro

O direito financeiro dos gastos tributários ;
Ricardo Alessandro Castagna ; orientador Heleno
Taveira Torres -- São Paulo, 2020.

581

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,
2020.

1. renúncia de receitas. 2. gastos tributários.
3. governança pública. 4. política fiscal. 5.
planejamento público. I. Torres, Heleno Taveira,
orient. II. Título.

Nome: Ricardo Alessandro Castagna

Título: O direito financeiro dos gastos tributários

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Doutor em Direito Econômico e Financeiro.

Aprovado em: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres.

Instituição: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição:

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição:

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição:

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição:

Assinatura: _____

Prof. Dr.

Instituição:

Assinatura: _____

À Daniela, ao Bruno e ao Pedro, razões do meu propósito.

AGRADECIMENTOS

Uma tese de doutorado é fruto de reflexões, ensinamentos e ponderações compartilhados, em especial com aqueles a quem admiramos. Muitos despenderam seu tempo e sua consideração para contribuir, contraditar e construir este trabalho; outros, como a família, conservaram-se na ausência de minha companhia, em muitos momentos, num esforço conjunto. Por isso, há muito para agradecer, comprazendo na alegria de todo o apoio recebido.

Agradeço de plano a meu orientador, Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres, não apenas pelos inestimáveis ensinamentos durante todo o curso de doutorado, mas também pela orientação sempre precisa e construtiva para o desenvolvimento desta tese. Levo para a vida os exemplos de excelência acadêmica e de docência do Professor Heleno, bem como sua paixão incansável pela construção de um Brasil mais justo e igual para todos.

Sou imensamente grato também ao Professor Wolfgang Schön e ao Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, pelo incrível apoio recebido durante o período de intensa pesquisa desenvolvida em Munique, onde pude colher fontes valiosas e empreender reflexões de enorme proveito.

Agradeço imensamente à Faculdade de Direito da USP, na pessoa dos mestres que me honraram com seu magistério, pelos serviços inestimáveis prestados à construção livre, sólida e permanente do Direito e da Justiça.

A meu sócio e amigo fraterno, Paulo Henrique Rodrigues Pereira, minha gratidão profunda por todos os conselhos, reflexões e debates sobre os caminhos desta tese, bem como pela compreensão e apoio nos momentos de ausência profissional. Agradeço ainda a meus demais sócios, Flavio Almeida e Maurício Locatelli, pela enorme compreensão que demonstraram nos diversos momentos dedicados à pesquisa, em detrimento dos compromissos da advocacia.

A todos os professores e amigos com quem compartilho a docência no CEU Law School, agradeço nas pessoas de Edison Carlos Fernandes, Rodrigo Sampaio e Ana Karam, por todo seu amparo e compreensão durante esta jornada.

Pelo enorme apoio na pesquisa empírica, essencial para a coleta e tratamento dos dados utilizados na tese, agradeço ao amigo e pesquisador Tarcísio M. Tamarini, em especial por enfrentar o desafio de obter dados oficiais perante órgãos públicos em todo o país.

Agradeço aos amigos fraternos que sempre estiveram disponíveis para ouvir e dividir as reflexões, em especial ao Guilherme Braidotti Filgueiras, com quem compartilhei inúmeras ideias e ponderações, por seu incrível e precoce discernimento sobre os desafios da vida.

De modo muito especial, agradeço à minha família, por dividir comigo, sem jamais esmorecer, todos os anseios de construção desta tese, tanto nos diversos momentos de minha teimosa ausência, quanto nas infindáveis palavras e demonstrações de amor incondicional.

Aqueles que conhecem a liberdade em relação à necessidade podem apreciar por completo o significado da liberdade em relação ao medo, e só aqueles que estão livres de ambos – necessidade e medo – têm condições de conceber uma paixão pela liberdade pública.

(Hannah Arendt)¹

¹ HARENDT, Hannah. *Liberdade para ser livre*. Rio de Janeiro: Bazar do Tempo, 2018.

RESUMO

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. *O direito financeiro dos gastos tributários*. 563 p. Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

A partir da perspectiva do direito financeiro, a presente tese examina as renúncias de receitas tributárias de caráter interventor na ordem econômica, instituídas com o fim precípua de perseguir os objetivos da atividade financeira do Estado, voltados, em última análise, à consecução dos propósitos fundamentais da República, com destaque para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Inseridas no seio dos desígnios da Constituição Financeira, as renúncias em questão são consideradas como sucedâneos de despesas públicas, com as quais compartilham as mesmas funções. Com esta premissa metodológica, que abre caminho para designar estas renúncias como gastos tributários, a pesquisa visa determinar os critérios que permitem distingui-los no direito positivo, sob as bases fundamentais do sistema constitucional tributário. Cumprida esta tarefa essencial, permite-se investigar, sob a luz do direito financeiro, a respeito das etapas elementares do ciclo de existência do gasto tributário estabelecidos na Constituição Federal e na lei complementar, com destaque para sua integração nas funções elementares da política fiscal, nas bases do planejamento público - inclusive no seio do federalismo fiscal - e nas etapas do processo orçamentário. Ao final, são investigados os instrumentos de controle de legalidade, eficácia, eficiência e efetividade dos gastos tributários utilizados pelos três Poderes da República, com auxílio do controle externo, apresentando-se uma proposta abrangente de controle dos gastos tributários em cada uma das suas etapas de existência, para que possam efetivamente alcançar seus propósitos interventores e os resultados socioeconômicos pretendidos com sua instituição.

Palavras-chave: Direito financeiro, subvenções, renúncia de receitas, gastos tributários, governança pública, política fiscal, planejamento público, controle.

ABSTRACT

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. *The financial law of tax expenditures*. 563 p. Doctorate – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

From the perspective of financial law, this thesis examines the tax revenues waivers of an intervening nature in the economic order, instituted with the primary purpose of pursuing the objectives of the State's financial activity, ultimately aimed at achieving the fundamental purposes of the Republic, with emphasis on the construction of a free, just and solidary society. As part of the purposes of the Financial Constitution, the waivers in question are considered as substitutes for public spending, with which they share the same functions. With this methodological premise, which paves the way for designating these waivers as tax expenditures, the research aims to determine the criteria that allow them to be distinguished in positive law, under the fundamental bases of the constitutional tax system. Once this essential task has been accomplished, it is possible to investigate, under the light of financial law, the elementary stages of the tax spending cycle established in the Federal Constitution and in the complementary law, with emphasis on their integration in the elementary functions of tax policy, in the bases of public planning - including within fiscal federalism - and in the stages of the budgetary process. In the end, the instruments of control of legality, effectiveness, efficiency and effectivity of tax expenditures used by the three Powers of the Republic are investigated, with the help of external control, presenting a comprehensive proposal for control of tax expenditures at each of its stages of existence, so that they can effectively achieve their intervening purposes and the socio-economic results intended with their institution.

Keywords: financial law, subsidies, revenue waiver, tax expenditure, public governance, tax policy, public planning, control.

RIASSUNTO

CASTAGNA, Ricardo Alessandro. *Il diritto finanziario delle spese fiscali*. 563 p. Dottorato - Facoltà di Giurisprudenza, Università di São Paulo, São Paulo, 2020.

Dal punto di vista del diritto finanziario, la presente tesi esamina le rinunce alle entrate fiscali di natura interveniente nell'ordinamento economico, istituite con lo scopo primario di perseguire gli obiettivi dell'attività finanziaria dello Stato, finalizzata in ultima analisi al raggiungimento dei fini fondamentali della Repubblica, con particolare attenzione alla costruzione di una società libera, giusta e solidale. Ai fini della Costituzione Finanziaria, le dimissioni in questione sono considerate sostitutive della spesa pubblica, con la quale condividono le medesime funzioni. Con questa premessa metodologica, che apre la strada alla designazione di queste rinunce come spese fiscali, la ricerca mira a determinare i criteri che consentono di distinguerle in diritto positivo, secondo le basi fondamentali del sistema fiscale costituzionale. Una volta assolto questo compito essenziale, è possibile indagare, alla luce del diritto finanziario, le fasi elementari del ciclo delle spese fiscali stabilite nella Costituzione Federale e nella legge complementare, ponendo l'accento sulla loro integrazione nelle funzioni elementari della politica fiscale, nelle basi della pianificazione pubblica - anche nell'ambito del federalismo fiscale - e nelle fasi del processo di bilancio. In definitiva, gli strumenti di controllo della legalità, dell'efficacia, dell'efficienza e dell'effettività delle spese fiscali utilizzati dalle tre Potenze della Repubblica vengono indagati, con l'ausilio di un controllo esterno, presentando una proposta globale di controllo delle spese fiscali in ciascuna delle sue fasi di esistenza, in modo che esse possano effettivamente raggiungere le finalità di intervento e i risultati socio-economici previsti con la loro istituzione.

Parole chiave: diritto finanziario, sovvenzioni, rinuncia alle entrate, spesa fiscale, governance pubblica, politica fiscale, pianificazione pubblica, controllo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	23
CONTEXTO DA TESE	23
PROBLEMA, QUESTÕES E HIPÓTESES DE PESQUISA.....	27
DELIMITAÇÃO DO OBJETO E METODOLOGIA	28
JUSTIFICATIVA	33
PARTE I – TEORIA GERAL.....	35
1.OS GASTOS TRIBUTÁRIOS NA TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA.....	35
1.1. <i>A função de preservação do Estado Fiscal da Constituição Financeira e os gastos tributários.....</i>	35
1.1.1. A unidade da Constituição como método interpretativo	35
1.1.2. Conteúdo da Constituição Financeira	41
1.1.3. A função de preservação do Estado Fiscal da Constituição Financeira	43
1.1.4. Os gastos tributários na preservação do Estado Fiscal	46
1.2. <i>Os gastos tributários na função integrativa da Constituição Financeira.....</i>	58
1.3. <i>Histórico da identificação e do controle orçamentário dos gastos tributários.....</i>	69
1.4. <i>Terminologia e definição adequadas à Constituição Financeira.....</i>	88
1.4.1. Cambiariedade entre gastos tributários e despesas públicas.....	88
1.4.2. Gastos tributários como modalidades de subvenção	96
1.4.3. Terminologia de “gastos tributários”	98
1.4.4. Definição.....	101
2.DO “DESVIO DA TRIBUTAÇÃO NORMAL” À EXTRAFISCALIDADE EM SENTIDO LATO: IDENTIFICAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	104
2.1. <i>Núcleo da relação entre a Constituição Financeira e a Constituição Tributária.....</i>	104
2.2. <i>Gastos tributários e renúncia de receitas públicas derivadas.....</i>	105
2.3. <i>Crítérios distintivos dos gastos tributários.....</i>	108
2.3.1. Extrafiscalidade	108
2.3.2. Substitutividade	109
2.3.3. Seletividade de beneficiários	110
2.3.4. Renúncia de receitas	112
2.3.5. Gerenciabilidade	113

2.3.6.	Pretensão do legislador	114
2.3.7.	Finalidade da lei interpretada pelo aplicador	115
2.3.8.	Pragmático	120
2.3.9.	“Desvio da tributação normal”	123
2.3.10.	Critérios difundidos no panorama internacional	124
2.4.	<i>O critério do “desvio da tributação normal”: construção da norma-decisão a partir do sistema constitucional tributário</i>	138
2.4.1.	Terminologia adequada ao sistema constitucional tributário: o critério da “extrafiscalidade em sentido lato”	138
2.4.2.	Desafios à delimitação do sistema tributário de referência	141
2.4.3.	Sistema constitucional tributário como o “sistema tributário de referência”	143
2.4.4.	A concretização do sistema constitucional tributário e da norma tributária sob investigação a partir do caso concreto	144
2.4.4.1.	Concorrência no âmbito normativo de regras ou princípios	153
2.4.5.	As extrafiscaisidades obrigatória e facultativa na conformação do sistema tributário de referência	159
2.4.6.	Norma extrafiscal facultativa como gênese dos gastos tributários	164
2.5.	<i>Fundamentos do sistema constitucional tributário e os gastos tributários</i>	168
2.5.1	Neutralidade	168
2.5.2.	Legalidade	177
2.5.2.1.	Aspectos gerais	177
2.5.2.2.	Medidas provisórias	181
2.5.2.3.	Contornos da legalidade dos gastos tributários	185
2.5.2.4.	Limites específicos do ISS	190
2.5.2.5.	Delegação	193
2.5.2.6.	Mitigações	194
2.5.3.	Anterioridade	196
2.5.3.1.	Revogação de gastos tributários	198
2.5.4.	Igualdade e capacidade contributiva	202
2.5.4.1.	Aspectos gerais	202
2.5.4.2.	Gastos tributários e capacidade contributiva	205
2.5.4.3.	Regime tributário alternativo e praticabilidade	212
2.5.5.	Progressividade	217
2.5.6.	Seletividade	224

2.5.7.	Imunidades.....	227
2.6.	<i>Não exercício de competências tributárias.....</i>	229
2.6.2.	A obrigatoriedade de exercício da competência tributária para instituir o ICMS.....	233
2.6.3.	A exigência do artigo 11 da LRF.....	235
2.7.	<i>Figuras afins na atividade financeira do Estado.....</i>	238
2.7.1.	Benefícios creditícios.....	239
2.7.2.	Benefícios financeiros.....	240
PARTE II – FORMAÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS		243
3.POLÍTICA FISCAL DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS		243
3.1	<i>Introdução.....</i>	243
3.2.	<i>A política fiscal no exercício da atividade financeira do Estado: estágio primário de formação dos gastos tributários.....</i>	244
3.2.1.	Perspectiva jurídica da política fiscal de gastos tributários	246
3.2.2.	Perspectiva econômica da política fiscal de gastos tributários	256
3.3.	<i>Metodologia de análise dos gastos tributários a partir das funções da política fiscal: eficiência da administração pública e eficiência econômica.....</i>	276
3.3.1.	Gastos tributários na função distributiva da política fiscal	281
3.3.2.	Gastos tributários na função estabilizadora da política fiscal	290
4.PLANEJAMENTO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS		296
4.1.	<i>O planejamento da Constituição Econômica como etapa essencial de formação do gasto tributário.....</i>	296
4.2.	<i>Etapas do planejamento de gastos tributários: experiências nacionais e internacionais.....</i>	300
4.3.	<i>Proposta de planejamento mínimo de gastos tributários em dez etapas elementares.....</i>	310
4.3.1.	Identificação das necessidades.....	311
4.3.2.	Análise de opções	311
4.3.3.	Definição de objetivos e metas	312
4.3.4.	Inserção e harmonização nos planos de desenvolvimento e outras ações em curso ou em avaliação.....	312
4.3.5.	Desenho jurídico-institucional.....	314
4.3.6.	Análise de viabilidade econômica (<i>ex ante</i>)	316
4.3.7.	Impacto orçamentário e financeiro e riscos fiscais	317
4.3.8.	Análise de sensibilidade e risco	318
4.3.9.	Medidas de gestão e transparência.....	318

4.3.10.	Plano de ações e estratégia de implantação	320
4.4.	<i>Planejamento integrado no âmbito do federalismo fiscal</i>	320
4.4.1.	Os modelos de federalismo fiscal: entre cooperação e competição.....	320
4.4.2.	O federalismo fiscal cooperativo equilibrado na Constituição Federal	334
4.4.3.	Mecanismos constitucionais de cooperação entre os entes federativos em matéria de gastos tributários	346
4.4.4.	Gastos tributários em tributos de arrecadação compartilhada no federalismo fiscal cooperativo.....	352
4.4.5.	A “tributação oblíqua” dos gastos tributários no âmbito do federalismo fiscal cooperativo.....	365
4.4.6.	Propostas de planejamento integrado em matéria de gastos tributários.....	371
5.	GASTOS TRIBUTÁRIOS NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	380
5.1.	<i>Orçamento público e efetivação de direitos fundamentais</i>	380
5.2.	<i>Governança orçamentária como instrumento de realização das funções do orçamento</i>	384
5.3.	<i>O Plano Plurianual (PPA) no contexto do orçamento-programa</i>	394
5.3.1.	Gastos tributários no Plano Plurianual.....	399
5.4.	<i>Os gastos tributários na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)</i>	410
5.4.1.	Gastos tributários e as “alterações na legislação tributária”	414
5.4.2.	Gastos tributários e o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita.....	421
5.5.	<i>Os gastos tributários na Lei Orçamentaria Anual (LOA)</i>	424
5.5.1.	Gastos tributários na proposta da LOA.....	426
5.5.1.1.	Orçamento bruto, normas contábeis demonstração apartada de gastos tributários.....	431
5.5.1.2.	Relatórios de gastos tributários dentro e fora do orçamento na experiência internacional	437
5.5.1.3.	O sistema brasileiro de demonstrativo regionalizado do efeito dos gastos tributários sobre as receitas e despesas no projeto da LOA	446
5.5.1.4.	O “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA” da União Federal.....	448
5.5.1.5.	Os demonstrativos de gastos tributários de Estados e Municípios	458
5.5.1.6.	Proposta de padrão mínimo para a elaboração do demonstrativo de gastos tributários anexo ao PLOA	466
5.5.1.7.	Critérios de mensuração dos gastos tributários	469
5.6.	<i>Propostas de concessão ou ampliação de gastos tributários e o equilíbrio orçamentário</i>	475

PARTE III – GOVERNANÇA E CONTROLE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS	483
6.INSTRUMENTOS DE GOVERNANÇA DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS	483
6.1. <i>Governança do Poder Executivo</i>	487
6.1.1. Controle interno da Controladoria-Geral da União (CGU)	488
6.1.2. Órgãos e funções auxiliares	493
6.2. <i>Governança do Poder Legislativo</i>	496
6.2.1. Controle interno	497
6.2.2. Órgãos e funções auxiliares	498
6.2.2.1. Instituição Fiscal Independente do Senado Federal (IFI).....	498
6.2.2.2. Avaliação periódica da funcionalidade do Sistema Tributário Nacional.....	499
6.2.2.3. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO).....	501
6.2.3. Controle externo e Tribunal de Contas	502
6.3. Ministério Público de Contas.....	511
6.4. <i>Controle de gastos tributários pelo Poder Judiciário</i>	512
6.4.1. Controle de legalidade	513
6.4.1.1. Controle de legalidade dos atos administrativos pertinentes a gastos tributários.....	513
6.4.1.2. Controle de legalidade das leis pertinentes a gastos tributários	518
6.4.1.3. Controle da política pública de gastos tributários pelo Poder Judiciário.....	522
6.5. <i>Controle popular dos gastos tributários</i>	531
6.5.1. Ações coletivas	533
7.PROPOSTA DE CONTROLE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS	538
7.1. <i>Etapas do controle de gastos tributários</i>	542
7.1.1. Etapa 1: controle na formulação da política fiscal e do planejamento dos gastos tributários.....	542
7.1.2. Etapa 2: controle dos gastos tributários no processo orçamentário	544
7.1.3. Etapa 3: controles interno e externo dos gastos tributários	546
7.1.4. Etapa 4: controle de gastos tributários pelo Poder Judiciário e pela sociedade.....	550
CONCLUSÕES	552
REFERÊNCIAS	562

INTRODUÇÃO

CONTEXTO DA TESE

A intervenção econômica por meio da lei tributária constitui um dos mais relevantes temas de estudos do direito financeiro da atualidade, no Brasil e no mundo, porque se relaciona diretamente com os pilares de financiamento do Estado, da realização dos direitos e garantias fundamentais e das liberdades individuais. Esse amplo espectro pelo qual se espalha o tema das renúncias tributárias com função interventora atrai uma variada gama de questionamentos, que ganham importante esclarecimento e profundidade quando enfrentados pela área dogmática do direito financeiro.

O tema ganha, também, relevância porque as renúncias de receitas públicas promovidas pela lei tributária enfrentam, atualmente, forte criticismo acadêmico e social. Impulsionados pelos baixos níveis de transparência e de gestão dos recursos públicos renunciados, sobretudo em tempos de crises macroeconômicas e situações de déficit fiscal, os críticos apontam a necessidade urgente de instrumentos para aferir a eficácia das renúncias tributárias em cumprir seus propósitos.²

A obscuridade que envolve a concessão e o monitoramento dessas renúncias dissemina a ideia, muitas vezes não equivocada, de que essas medidas constituem verdadeiros privilégios, deturpando pilares básicos do sistema tributário, como o da igualdade, e do sistema organizado na ordem econômica, como o da livre concorrência.³ Em

² Estudo desenvolvido pelo Ipea, que examinou a trajetória dos investimentos públicos na economia brasileira e suas relações com o regime fiscal e com a orientação da política fiscal, apontou que a expansão das renúncias tributárias no período de 2011 a 2014, como uma estratégia de reação à conjuntura econômica depressiva (e sob o pressuposto de que, oferecendo-se estímulos suficientes ao setor privado, seria possível alavancar o investimento e retomar o crescimento), teve custo elevado, de R\$ 69,3 bilhões entre 2011-2014, mas o resultado ficou limitado a setores específicos, sendo que a taxa de investimentos privados não teve resposta. Cf. ORAIR, Rodrigo Otávio. Investimento público no Brasil: trajetória e relações com o regime fiscal. *Texto para discussão*, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, Brasília, n. 2215, jul. 2016. p. 26. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6873/1/TD_2215.PDF. Acesso em: 1 dez. 2019.

³ Na imprensa de massa, notícias não faltam a respeito dos “privilégios tributários” atribuídos a setores específicos enquanto o governo faz esforços para reduzir despesas públicas de caráter social. A *Gazeta do Povo* assim compara a reforma da previdência com as renúncias tributárias: “Enquanto se esforça para aprovar uma reforma da Previdência que pretende economizar R\$ 900 bilhões em dez anos, o governo federal deixa de arrecadar esse valor em três anos com renúncias fiscais. São isenções ou deduções em impostos concedidos pelo governo a empresas, entidades, ou mesmo pessoas físicas, visando atender objetivos econômicos e sociais. [...] Temos que desmontar políticas protetoras de setores específicos que diminuem a produtividade, benefícios

última análise, a atividade financeira do Estado é colocada em cheque, porque não cumpre com requisitos mínimos de transparência e gestão ínsitos a toda decisão política e a qualquer ato administrativo.

Os significativos montantes envolvidos em renúncias de receitas tributárias são também um dado que alimenta as críticas e preocupações. Apenas no nível federal, o demonstrativo da União anexo ao Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2020 (PLOA 2020) estima o gasto tributário para o citado ano em R\$ 331,18 bilhões, representando 4,35% do Produto Interno Bruto e 21,80% das receitas administradas pela Receita Federal, contendo uma elevação nominal de 8,09% em relação ao ano anterior.⁴

Esses fatores exigem que as renúncias de receitas tributárias sejam examinadas a partir de seus problemas centrais, para que sejam apresentadas soluções concretas que concedam a esse instrumento interventor na economia verdadeiras capacidades de alcançar resultados socioeconômicos transformadores da realidade.⁵

A primeira perspectiva desafiada pelos *gastos tributários* – terminologia empregada nesta tese para se referir às renúncias de receitas tributárias com função de intervenção econômica, conforme será abordado adiante – reside na própria possibilidade de utilização da lei tributária com finalidade precípua de interferir na ordem econômica, a fim de satisfazer os objetivos constitucionais do Estado. Nesse âmbito, já se mostra o problema central: estabelecer se cabe à norma tributária buscar fins não puramente arrecadatórios, fazendo as vezes de despesas públicas diretas – inclusive em sua forma de subsídios –, ou se deve a legislação dos tributos ater-se especificamente ao financiamento do Estado, relegando as intervenções para as decisões políticas de gastos públicos.

tributários, alíquotas de importação para defender determinados setores, barreira não tarifárias. Enquanto não fizer essas mudanças, vamos estar com a capacidade de investimento muito limitada" (PEREIRA, Roger. Para onde vão os R\$ 300 bilhões em renúncias fiscais do governo federal. *Gazeta do Povo*, 28 jul. 2019. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/república/para-onde-vao-os-r-300-bilhoes-em-renuncias-fiscais-do-governo-federal/>. Acesso em: 1 dez 2019).

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, ago. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2019.

⁵ Como bem ressaltou Fernando Facury Scaff, “identifica-se o problema e as soluções que eventualmente foram normativamente adotadas, e então, a partir daí, verifica-se se essa solução foi consentânea com o que a doutrina entende adequado para a solução do problema. Há, sob essa ótica, um descolamento analítico entre ‘problema – solução dada – análise doutrinária’, e não identificação entre ‘solução dada – análise doutrinária’, pois, se houvesse plena e total identificação, para que serviriam as doutrinas e as teses? A jurisprudência seria suficiente. Fosse isso, seria adequado fechar as faculdades de Direito e passar a estudar nos tribunais. É no tráfegar entre ‘problema – solução em concreto – e análise sobre a solução encontrada’ que se constrói uma tese” (SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 25).

No exame da pretendida *neutralidade clássica* da tributação, haverá quem defenda a absoluta impertinência de gastos tributários, até mesmo por razões de compatibilidade com o ordenamento jurídico,⁶ variando para opiniões que sequer consideram tais gastos como uma exceção ao sistema tributário moderno.⁷ Em qualquer perspectiva, numa ordem econômica liberal, o tributo é utilizado como instrumento oferecido ao Estado para realizar seus fins, de modo que a extrafiscalidade, justificada pelos objetivos previstos na Constituição, não pode subverter a racionalidade econômica a ponto de subtrair a capacidade contributiva dos indivíduos e incentivar comportamentos contrários ao próprio funcionamento da economia de mercado.⁸

Não há dúvidas de que a análise do problema exige inexoravelmente sua inserção na ordem constitucional vigente, para a qual convergem todos os limites de exercício do poder no Estado Democrático de Direito. A partir da Constituição Federal de 1988, mostram-se claras as diversas opções do constituinte por designar aos tributos funções não meramente fiscais, atribuindo-lhes também propósitos de intervenção socioeconômica para perseguir os objetivos da República.

Essas escolhas partem da premissa de que a neutralidade tributária, longe de impedir peremptoriamente a utilização de tributos com objetivo de interferir no arranjo econômico, constitui anteparo para que essa medida esteja restrita aos limites elementares do *não dirigismo*, de modo a não estabelecer desequilíbrios à livre iniciativa. Tal assertiva parte também da superação de uma concepção neutra dos tributos – que produzem efeitos e externalidades econômicas inexoráveis, ainda que não carreguem propósitos interventores.

Trata-se de reconhecer, como bem estabeleceu o constituinte de 1988, que a justiça distributiva não se encerra na divisão equitativa dos bens comuns, pois requer medidas afirmativas para a redução das desigualdades socioeconômicas, com vistas a alterar as estruturas sociais vigentes. A *justiça fiscal*, na acepção que lhe é empregada no direito europeu com clara aproximação ao direito financeiro,⁹ transborda a avaliação meramente

⁶ Luigi Rastello afirma que as renúncias tributárias, por sua própria natureza, são violadoras da capacidade contributiva e, portanto, não atendem aos postulados de generalidade e igualdade ínsitos àquele primado, de forma que seriam inconstitucionais sob qualquer ângulo. Cf. RASTELLO, Luigi. *Diritto Tributario* – principi generali. Milano: CEDAM, 1994. p. 377.

⁷ Em monografia sobre o tema, Diego Bomfim não enxerga nas normas extrafiscais um caráter de excepcionalidade dentro do sistema constitucional tributário. Cf. BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

⁸ Nesse sentido, ponderou NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 246.

⁹ Os significados da justiça fiscal foram abordados em Portugal por SANCHES, José Luis Saldanha. *Justiça fiscal*. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010. No Brasil, Elizabete Rosa de Mello aponta o

quantitativa do modo pelo qual são distribuídos os encargos tributários entre os contribuintes, preocupando-se, sobretudo, com a forma pela qual as receitas são empregadas pelos governos para benefício dos indivíduos, de acordo com suas necessidades, com redução das desigualdades.

O enfrentamento desse problema central pelo direito financeiro traz a lume outras questões de igual relevância, porque desloca o desafio de estruturação de gastos tributários para o seio das etapas de formação, gestão e controle de despesas públicas. As renúncias de receitas tributárias com função interventiva na economia, pela perspectiva do direito financeiro, assumem caráter intercambiável com as despesas diretas do Estado, uma vez que passam a compartilhar com estas últimas os mesmos objetivos de realização dos primados da ordem econômica.

Por consequência dessa colocação metodológica, os gastos tributários demandam investigação no seio da *atividade financeira do Estado*, que constitui o objeto central de estudos do direito financeiro, haja vista sua função de instrumento de realização dos fins de preservação do Estado Fiscal da Constituição Financeira. Esses fins voltam-se ao desígnio de assegurar a eficiência e a continuidade da atividade financeira do Estado, com destaque para o atendimento dos objetivos fundamentais da República, estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal: “construir uma sociedade livre, justa e solidária”; “garantir o desenvolvimento nacional”; “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”; e “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

Os gastos tributários demandam, deste modo, uma análise a partir das etapas de formação e de gestão do gasto público, com destaque para a adequada inclusão na política fiscal, no planejamento, no processo orçamentário e na governança, *pari passu* com as despesas diretas do Estado estabelecidas no orçamento. Se não há como conceber a introdução de um gasto tributário fora da atividade financeira do Estado, então é preciso que todos os instrumentos constitucionais aplicáveis à despesa lhe sejam igualmente empregados.

A submissão dos gastos tributários às etapas de formação e governança dos gastos públicos deve se dar em atendimento às particularidades do instituto, não obstante as similitudes guardadas com as despesas diretas. Isso significa reconhecer a necessidade de

conteúdo de uma tributação justa, como direito fundamental, centrando-o na efetiva aplicação das técnicas de tributação, como a progressividade, que sejam destinadas a conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos. Cf. MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013. p. 40.

definir o planejamento específico e integrado dos gastos tributários – conforme exigência do artigo 174 da CF – em coordenação com as políticas fiscais de natureza alocativa, distributiva e equalizadora, bem como com os planos de desenvolvimento e as diretrizes do orçamento-programa. Somente uma estruturação completa de formação dos gastos tributários, que inclua a elaboração específica de um planejamento, dotado de métodos de avaliação *ex ante* de políticas públicas, sucedido de um tratamento orçamentário transparente, será capaz de enfrentar o criticismo atual que ameaça esse instrumento interventor na economia.

PROBLEMA, QUESTÕES E HIPÓTESES DE PESQUISA

O problema de uma pesquisa científica deve ser formulado de forma clara, objetiva e compreensível, para que dele possam ser apresentadas as soluções decorrentes.¹⁰ Deve conter uma ou mais hipóteses delimitadas, explicitar as controvérsias, estar imbuído de falseabilidade e justificativa, e demonstrar os efeitos práticos ou teóricos que produz no mundo.

Com essas balizas, o problema desta tese é a delimitação dos gastos tributários na atividade financeira do Estado e a sua inserção nas etapas de formação e de governança da despesa pública, a saber: política fiscal, planejamento, processo orçamentário e gestão.

A primeira questão-base a ser tratada nesta pesquisa é a seguinte:

- Os gastos tributários estão dotados de instrumentos necessários e suficientes, previstos no direito positivo vigente e efetivamente utilizados pela administração pública, de planejamento, transparência e gestão próprios da atividade financeira do Estado, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios?

A resposta à questão apresentada pode redundar nas seguintes hipóteses:

H1: Os gastos tributários estão dotados de instrumentos necessários e suficientes de planejamento, transparência e gestão próprios da atividade financeira do Estado, delimitados pelo direito positivo, em todas as esferas de governo dos entes federativos, os quais são exercidos em completude pela administração pública.

¹⁰ Cf. MEZZAROBIA. Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no Direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 175.

H2: Os gastos tributários estão dotados de instrumentos necessários e suficientes de planejamento, transparência e gestão próprios da atividade financeira do Estado, delimitados pelo direito positivo, em todas as esferas de governo dos entes federativos, os quais não são exercidos ou utilizados em completude pela administração pública.

H3: O direito positivo não contempla instrumentos necessários e suficientes de planejamento, transparência e gestão de gastos tributários, próprios da atividade financeira do Estado, em todas as esferas de governo dos entes federativos ou em parte delas.

A segunda questão que se apresenta na pesquisa está assim formulada:

- A partir da resposta à primeira questão formulada, na hipótese de inexistência ou de não utilização efetiva, total ou parcial, de instrumentos necessários e suficientes de planejamento, transparência e gestão de gastos tributários, é possível apresentar soluções para assegurar a eficácia, eficiência e efetividade desses gastos no âmbito da atividade financeira do Estado?

H1: Sim, a partir da proposta de utilização dos instrumentos previstos no direito positivo e da adoção de outros, a ser instituídos pelas vias competentes.

H2: Não, por força da incompatibilidade dos gastos tributários com a ordem constitucional em vigor.

A abordagem das questões apresentadas na pesquisa demandará, naturalmente, enfrentar premissas e questões menores, cuja compreensão conjunta redundará na definição de alguma das hipóteses relacionadas.

DELIMITAÇÃO DO OBJETO E METODOLOGIA

A multiplicidade de aspectos inerentes ao objeto de estudo – gastos tributários – admitiria abordagens de diversas perspectivas e metodologias. Poderia o intérprete adotar uma aproximação com o objeto a partir da ciência política, com o fim de estabelecer o modo pelo qual gastos tributários se inserem no exercício do poder político.

Outras perspectivas, circunscritas à ciência do direito, seriam igualmente cabíveis. Estudos podem dar maior relevo ao objeto a partir do ramo dogmático do direito tributário, com o fim de perquirir as características desse instituto no seio do sistema constitucional tributário, que determina os limites e contornos dos gastos tributários numa perspectiva do exercício de competências tributárias. Estudo de igual importância pode ser adotado pela

perspectiva do direito econômico, demonstrando as funções interventivas desempenhadas pelos gastos tributários e seus efeitos sobre a ordem econômica.

Na presente pesquisa, esses caminhos serão trilhados apenas *mediatamente*, a partir da relação do direito financeiro com os demais ramos dogmáticos e ciências que lhe são próximos. Isso porque os gastos tributários inserem-se numa posição estratégica e muito particular de convergência e relação da Constituição Financeira com outros subsistemas constitucionais. Do ponto de vista de metodologia de aproximação com o objeto, essa relação impõe duas observações iniciais relevantes.

Num primeiro plano, a de que os gastos tributários possuem elementos conformadores que não se exaurem no direito financeiro, o que não é novidade para praticamente qualquer instituto jurídico, dada a unidade do direito e a interdisciplinaridade da ciência do direito.

Em segundo, e mais relevante para o propósito desta pesquisa, os aspectos dos gastos tributários que transbordem os limites programáticos do direito financeiro, mesmo nessa qualidade abundante, serão estudados a partir do ramo dogmático do direito financeiro, numa posição de ascendência, a fim de demonstrar o modo pelo qual a Constituição Financeira recebe influências e também inspira outros subsistemas constitucionais, assumindo função realizadora dos fins do Estado.

Feitas essas considerações, a partir da teoria da Constituição Financeira, o presente estudo tem por objeto examinar o direito financeiro dos gastos tributários, no seio do sistema jurídico brasileiro.¹¹

Sob a luz desse objeto, a pesquisa visa, numa primeira perspectiva, sistematizar dogmaticamente a disciplina jurídica dos gastos tributários, no contexto e sob a regência do direito financeiro. Em paralelo, serão examinadas, de modo dogmático, as medidas atualmente adotadas no País para gestão e controle dos gastos tributários, sob seus diferentes enfoques. Além disso, nesse âmbito, as melhores experiências internacionais serão estudadas para que, quando compatíveis com o sistema constitucional brasileiro, possam ser incorporadas às práticas das instituições e dos poderes nacionais envolvidos nos sistemas de

¹¹ Como afirmou Luís Eduardo Schoueri, “Para que se qualifique como acadêmica a pesquisa de determinado objeto, não se faz necessário seja ela exaustiva, pretendendo esgotar, dali em diante, a possibilidade de seu conhecimento. Qualquer tentativa neste sentido levaria, certamente, à frustração, por mais limitado que fosse o objeto. O estudo será, sempre, parcial. Diante de tal constatação, reforça-se a necessidade de o pesquisador explicitar, já no início de seu estudo, as premissas de que parte e o objeto. Ao fazê-lo, assume o pesquisador que o mesmo objeto poderia ser examinado por outro ângulo, oferecendo-se, então, novas conclusões.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 4.).

controle, tudo com vistas ao aprimoramento desses processos, tomados no cerne de atendimento dos fins da Constituição Financeira.

Ressalva importante deve ser feita no que concerne ao exame de paradigmas de outros países a respeito de identificação, mensuração e controle de gastos tributários. O objetivo desse exame não será determinar com precisão, por meio da metodologia do Direito Comparado, as diferenças de cada um dos sistemas, senão apenas na medida necessária para demonstrar que esse tópico ocupa a agenda política e jurídica de diversos países. Não se olvida que o Direito Comparado possui seus próprios métodos de conhecimento (fase analítica), compreensão (fase integrativa) e comparação (síntese comparativa) como indispensáveis para alcançar resultados úteis e confiáveis. No entanto, o exercício de ponderar o contexto jurídico de outros sistemas – isolando-se as características que contribuem para uma dada experiência – apenas será empreendido quando a prática de outros países for sugerida como um paradigma a ser adotado no sistema brasileiro.

Em adição, como ponderou Pierre Leblanc,¹² a própria OCDE e a Comissão Europeia já reconheceram que a aplicabilidade das comparações internacionais de gastos tributários é bastante limitada. Desafios claros se apresentam a partir do uso de diferentes sistemas tributários de referência e de diferentes coberturas desses gastos, mesmo dentro de um sistema referencial bastante comparável. Por essa razão, as experiências de outros países serão úteis não sob a metódica do Direito Comparado, mas sim pela perspectiva de avanços que tenham sido obtidos em outras jurisdições e que possam, em alguma medida, ser não apenas compatíveis com a Constituição Financeira como também profícuos para incorporação nas políticas e usos dos gastos tributários no país.

O método utilizado na pesquisa focou a revisão bibliográfica e documental pertinente a cada uma das etapas de formação e gestão dos gastos tributários. Nesse âmbito, destaca-se o pluralismo metodológico que constitui característica marcante do direito financeiro, sobretudo no que tange à necessidade de considerar os avanços de outras ciências afins, especialmente da economia e das finanças públicas.¹³ A compreensão da atividade financeira do Estado não pode prescindir da pesquisa nessas ciências, ainda que o direito financeiro deva ser examinado a partir do método jurídico, tanto dogmático quanto zetético. Não se trata de sincretismo metodológico, mas de considerar incompleta a investigação jurídica sem

¹² LEBLANC, Pierre. Tax expenditures: an OECD-wide perspective. *Economic Papers*, European Union, n. 523 (The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation), p. 17-18, jul. 2014. p. 17.

¹³ Nesse sentido: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 37 e 51; e TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 28.

o apoio de outras ciências que interferem diretamente nos elementos conformadores dos gastos tributários.

No que se refere ao objeto de estudo – a inserção dos gastos tributários na atividade financeira do Estado –, a pesquisa terá como foco examinar as seguintes questões, a partir do Capítulo 1:

- Qual o papel dos gastos tributários na Constituição Financeira?
- Qual a relação entre gastos tributários e despesas públicas?

Para enfrentar esses questionamentos, a metodologia de pesquisa centra-se na dogmática do direito financeiro, a fim de delimitar o conteúdo da Constituição Financeira, sua relação com os demais subsistemas constitucionais e o modo pelo qual os gastos tributários devem se relacionar com as despesas públicas estabelecidas no orçamento.

No tocante à delimitação da natureza dos gastos tributários, a pesquisa enfrentará, no Capítulo 2, as seguintes questões:

- Quais critérios são usualmente empregados para identificar um gasto tributário?
- Qual critério para identificar um gasto tributário é compatível com a ordem constitucional brasileira?

Nessa etapa, a metodologia da pesquisa avançou para a literatura nacional e estrangeira, a fim de estabelecer quais os critérios mais utilizados pelos países com a finalidade de identificar a presença de um gasto tributário no ordenamento jurídico, de modo crítico e zetético. A partir desse passo, a metodologia procura propor um critério confiável e compatível com a ordem constitucional brasileira.

Em relação à política fiscal de gastos tributários, a pesquisa se debruça sobre as seguintes questões, no Capítulo 3:

- Quais os principais fundamentos da política fiscal?
- De que forma os gastos tributários devem se inserir nas funções da política fiscal?

A metodologia de pesquisa promove, nesta seara, a revisão bibliográfica e documental, tanto nacional quanto estrangeira, utilizando as perspectivas jurídica e econômica para delimitar o modo pelo qual os gastos tributários devem ser considerados na formulação de políticas fiscais, como instrumento a serviço da atividade financeira do Estado, a partir de fundamentos econômicos largamente utilizados.

No que se refere ao planejamento dos gastos tributários, no Capítulo 4 a pesquisa enfrenta os seguintes questionamentos:

- De que modo os gastos tributários devem compor o planejamento de políticas públicas?
- Qual seria um planejamento mínimo de gastos tributários?
- Como deve ocorrer o planejamento integrado de gastos tributários no seio do federalismo fiscal cooperativo?

Esses questionamentos são abordados pela metodologia de pesquisa por meio da revisão bibliográfica nacional e estrangeira, contemplando a interpretação constitucional para integrar os planos de desenvolvimento socioeconômico com os instrumentos interventivos na economia. As experiências e recomendações internacionais a respeito do planejamento de gastos tributários foram utilizadas, na medida do possível, para a formulação de uma proposta compatível com a ordem constitucional brasileira.

A relação entre os gastos tributários e o processo orçamentário foi considerada na pesquisa, a partir do Capítulo 5, mediante o isolamento das seguintes questões:

- De que forma os gastos tributários devem ser tratados nas leis orçamentárias?
- Como deve ocorrer a transparência de gastos tributários no ciclo orçamentário?
- De que modo os critérios mínimos delimitados no orçamento-programa, em termos de planejamento e transparência de gastos tributários, são efetivamente adotados pelos entes federativos?

Nesta seara, a metodologia de pesquisa realizou inicialmente a revisão bibliográfica, nacional e estrangeira, para estabelecer a relação entre a governança orçamentária e os gastos tributários. Na sequência, os limites da Constituição Orçamentária foram aplicados ao tratamento dos gastos tributários, em cada uma das etapas do ciclo orçamentário. Por fim, foi realizada pesquisa empírica, consistente na verificação de cumprimento, por diversos entes federativos, dos critérios mínimos delimitados no orçamento-programa, em termos de planejamento e transparência de gastos tributários. Ao longo do capítulo, apontam-se, de modo propositivo, os caminhos que devem ser trilhados para o adequado tratamento dos gastos tributários no ciclo orçamentário.

De modo crítico, a última etapa da pesquisa, desenvolvida nos Capítulos 6 e 7, teve sua metodologia circunscrita aos instrumentos de governança dos gastos tributários por parte das autoridades orçamentárias (Poder Executivo e Poder Legislativo), com o propósito de endereçar as seguintes questões:

- Quais são os órgãos de governança dos gastos tributários no controle interno do Poder Executivo e do Poder Legislativo?
- Quais são os órgãos ou competências auxiliares ao controle interno?
- De que forma os controles internos promovem, atualmente, a governança dos gastos tributários?
- Qual a competência do controle externo em matéria de gastos tributários?
- De que forma o controle externo promove, atualmente, a governança dos gastos tributários?
- Qual seria uma proposta abrangente de controle dos gastos tributários?

Essa última etapa considerou a revisão bibliográfica – não apenas de caráter doutrinário, mas também dos documentos e decisões produzidos pelos órgãos de controle interno e externo em matéria de gastos tributários – com o objetivo de verificar a eficiência administrativa na gestão desses dispêndios durante a execução orçamentária. A partir desses fundamentos, a pesquisa faz uma proposta de controle de gastos tributários, em cada uma de suas etapas de vida, com a finalidade de atribuir a esses dispêndios a necessária segurança jurídica, no desiderato de conceder-lhes eficiência, eficácia e efetividade indispensáveis a essa modalidade interventiva na economia.

JUSTIFICATIVA

Os reduzidos níveis de planejamento, transparência e gestão de gastos tributários no Brasil constituem fatores significativos de insegurança jurídica da despesa pública, uma vez que não permitem adequada aferição e controle de sua eficácia, eficiência e efetividade no alcance dos objetivos dos programas governamentais aos quais estão vinculados.

Tal situação agrava a falta de confiança no Estado, depõe contra a eficiência da administração pública e impede que os gastos tributários alcancem seus objetivos interventores, de modo a tornar ineficiente a despesa pública e obscuras as decisões políticas que lhes são subjacentes. Ao lado da segurança jurídica e do próprio princípio republicano, um sem número de outros princípios constitucionais – tais como legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência – é comprometido por essa realidade.

A perpetuação dessa prática conduz à formulação contínua de políticas públicas destituídas de fundamentos e de dados confiáveis mínimos, contribuindo para o constante agravamento da ineficiência dos gastos tributários. Decisões equivocadas produzem

planejamentos errados, agravam o desequilíbrio fiscal e federativo e aumentam o criticismo a respeito das renúncias de receitas tributárias.

Esse estado de coisas pode ser bem enfrentado pela perspectiva do direito financeiro, ramo dogmático capaz de desafiar os principais problemas gerados pelas deficiências de gastos tributários sobre a atividade financeira do Estado. Na medida em que a maioria das adversidades ocasionadas pela falta de critérios, de justificativas e de gestão de gastos tributários afeta os arranjos constitucionais de planejamento, transparência e controle das despesas públicas, cabe ao direito financeiro organizar esses sistemas para dar uma resposta à altura da necessidade.

Embora teses jurídicas tenham abordado o tema dos gastos tributários sob a ótica do direito tributário ou do direito econômico, não se verificam na doutrina trabalhos dedicados à questão pela perspectiva do direito financeiro, sobretudo com o objetivo de lançar luzes sobre a escuridão que, atualmente, toma o espaço jurídico-político-econômico pertinente aos gastos tributários.

Certamente, muitas questões subjacentes tratadas na pesquisa já foram, de modo isolado ou sem maiores digressões, enfrentadas pela doutrina nacional. Em que pesem essas iniciativas, empreendidas por mestres de vulto, a presente tese justifica-se para além da busca de sistematização do tema, de forma a propiciar clareza e visão holística sobre o assunto. A pesquisa avança na crítica fundamentada às práticas atuais, propõe soluções concretas para a mudança do mundo real, e inova construtivamente nas lacunas encontradas na revisão bibliográfica, a respeito de aspectos dos gastos tributários ainda não explorados pelos doutrinadores do direito financeiro pátrio.

A importância da tese está alicerçada, portanto, na premente necessidade de auxiliar na estruturação de um arcabouço doutrinário do direito financeiro dos gastos tributários, destinado a servir de influência e estímulo para que os estudiosos do direito, formuladores de políticas públicas, agentes públicos relacionados com o planejamento e com o orçamento, e os órgãos de governança da despesa pública, possam buscar, continuamente, elementos essenciais para dar aos gastos tributários a capacidade plena de alcançar seus objetivos interventores. Essa claramente é a vontade materializada na Constituição de 1988, que elegeu os gastos tributários como medida de destaque para a busca da redução das desigualdades e o desenvolvimento socioeconômico. Resta, portanto, pavimentar um caminho mais seguro em direção a esses objetivos.

CONCLUSÕES

Os diversos desafios enfrentados para assegurar aos gastos tributários a capacidade de alcance de seus propósitos interventores, servindo de instrumento hábil para contribuir com os fins da Constituição Financeira, denunciam uma conjuntura de debilidade nos mais basilares sistemas de governança das renúncias de receitas públicas, com efeitos deletérios significativos para a atividade financeira do Estado e a promoção dos direitos fundamentais.

O exame dos instrumentos de governança dos gastos tributários, de caráter político, administrativo e judicial, em todas as fases de seu ciclo de existência, demonstra a presença de um arcabouço jurídico minimamente adequado para dotar a administração pública de meios operativos destinados a desenvolver, com a transparência necessária, um sistema íntegro de direção dos gastos tributários, de acordo com as demarcações estabelecidas pela ordem constitucional vigente.

Igual constatação se mostra válida no tocante à existência de estruturas e instituições políticas, administrativas e sociais para atuar na formação, gestão e controle de gastos tributários, amparadas pelo direito positivo com atribuições e legitimidade para exercer a constante vigilância de legitimidade das intervenções econômicas promovidas por meio da lei tributária.

Estas bases permitem enfrentar a questão-base apresentada de início desta pesquisa, assim formulada: *Os gastos tributários estão dotados de instrumentos necessários e suficientes, previstos no direito positivo vigente e efetivamente utilizados pela administração pública, de planejamento, transparência e gestão próprios da atividade financeira do Estado, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios?* Do ponto de vista normativo e institucional, há instrumentos necessários de planejamento, transparência e gestão próprios da atividade financeira do Estado para a governança de gastos tributários, em todas as esferas de governo, mas que não cumprem com suas funções precípua para atribuir segurança jurídica às renúncias de receitas tributárias.

Ainda que o ordenamento jurídico possa ser constantemente aprimorado para capturar novos obstáculos que se apresentem ao pleno funcionamento dos gastos tributários, bem como novas instituições possam ser criadas, não há elementos confiáveis para atribuir a atual situação de descalabro que marca a governança das renúncias de receitas tributárias a uma suposta insuficiência de meios.

Essa constatação exige perquirir a respeito das razões que possam explicar, ao menos em parte, o desapreço da administração pública e do controle social pela governança dos gastos tributários, mesmo diante dos efeitos nefastos que as renúncias causam para o orçamento público e, em última análise, para a capacidade do Estado de alcançar seus objetivos.

É preciso reconhecer que métodos de controle da despesa pública – incluindo dos gastos tributários – são insuficientes para alcançar seus objetivos se as instituições responsáveis por sua execução não estiverem compromissadas com suas atribuições e com os resultados esperados. Em outras palavras, a mera previsão de exigências constitucionais e legais destinadas a conceder segurança jurídica aos gastos tributários – espelhada pela transparência, governança e controle da despesa pública – não asseguram qualquer resultado relevante, sem que as instituições cumpram com seus papéis precípuos.

O desapego dos órgãos de controle em executar suas funções institucionais constitui o maior desafio enfrentado para a eficácia e eficiência dos gastos tributários, porque os instrumentos de governança pública dispostos para esta finalidade não recebem, por inúmeros atores, a devida importância que merecem. Algumas razões podem ser apontadas para esta realidade.

A primeira manifestação desta conjuntura está no distanciamento do Direito e do Estado, cuja inseparabilidade foi objeto caro de estudo do institucionalismo clássico, aqui representado na doutrina de Thorstein Veblen. Ele demonstrou a existência de um processo, denominado de “enculturação” (*enculturation*), pelo qual as instituições afetam e modificam comportamentos dos indivíduos, mediante fluxos de informações que caracterizam aprendizados, sobretudo de valores culturais. Para Veblen, as instituições assumem um papel crítico na compreensão da sociedade, porque fazem parte da própria estrutura social.⁷¹⁸

Nesta teia de relações, o Direito demanda, como condição de existência, dos poderes e instituições do Estado, que preencham as normas jurídicas para lhes dar sentido e executoriedade. Quando o ordenamento jurídico cria normas de regulação de uma sociedade cujas instituições não mais respondem ao propósito original das normas jurídicas, evidencia-se uma incapacidade de o Direito regular essa sociedade de modo satisfatório, perdendo sua capacidade de constranger as instituições aos seus propósitos. Esse distanciamento pode se dar pela própria evolução da estrutura institucional, ou, de outro sentido, pode ocorrer pela

⁷¹⁸ VEBLEN, Thorstein. *A teoria da classe ociosa* – um estudo econômico das instituições. São Paulo: Editora Pioneira, 1965.

ausência de instituições em efetivo funcionamento capazes de dar concretude ao arcabouço normativo.

A partir da segunda metade do século XX, a economia política institucionalista trouxe novas contribuições ao debate clássico, ao incluir no *aculturação social* das instituições não apenas sua faceta de *constrangimento* às ações, mas também a sua capacidade *habilitadora* de alcançar objetivos econômicos e políticos, com potencial efetivo de alterar comportamentos individuais, numa visão holística do indivíduo na sociedade e em seus grupos, organizações, comunidades culturais e de diversos outros espectros. Nesse sentido, Ha-Joon Chang destaca que os mercados, na qualidade de instituições econômicas, são essencialmente constituídos pelo Direito, em sua expressão de poder do Estado, e também este, em boa medida, é resultado de uma construção jurídica, que lhe dá legitimidade.⁷¹⁹

Como salienta Diogo Coutinho,

“A economia política institucionalista reconhece, assim, o fato de que o direito está enraizado nas instituições econômicas e é delas constitutivo. Reconhece, também, que a arquitetura jurídica afeta qualitativamente as instituições à medida que define direitos e obrigações para seus operadores (por exemplo, no caso do Estado) e participantes (no caso do mercado), bem como pode assegurar-lhes legitimidade. Nesse sentido, o direito desempenha funções não pouco relevantes nas fases de planejamento, criação e modificação institucional. Disso se conclui que a estrutura de direitos e obrigações que embasa as instituições econômicas não é um elemento meramente epifenomenal. Ao contrário, o direito subjacente às estruturas institucionais pode e deve ser compreendido como componente enraizado e, portanto, não neutro ou indiferente.”⁷²⁰

O distanciamento da relação umbilical entre o Direito e as instituições provoca, portanto, a incapacidade do primeiro em promover as transformações sociais às quais é destinado, por força da redução das características de constrangimento e de habilitação das instituições em modificar comportamentos sociais.

E por quais motivos as instituições de governança estatal de gastos tributários se distanciaram do Direito, a gerar obscuridade e descontrole das renúncias tributárias?

⁷¹⁹ CHANG, Ha-Joon. Institutions and economic development: theory, policy and history. *Journal of Institutional Economics*, v. 7, n. 4, p. 473–498, 2011.

⁷²⁰ COUTINHO, Diogo R. Direito e institucionalismo econômico: apontamentos sobre uma fértil agenda de pesquisa. *Revista de Economia Política*, v. 37, n. 3, p. 565–586, jul./set. 2017.

A principal razão se encontra na captura de recursos públicos para interesses particulares, de modo sistemático, transformando diversos gastos tributários em privilégios anticoncorrenciais odiosos, ao arrepio das balizas constitucionais. Gastos tributários passam a servir de instrumento político e econômico para favorecer empresas, desviar recursos para finalidades privadas e servir de instrumento para dar ares de legalidade à usurpação do patrimônio público. Interesses políticos capazes de influenciar no funcionamento das instituições desencaminham os atos e decisões públicos para assegurar a impunidade e a manutenção das conjunturas, numa batalha constante pela maior apropriação dos escassos recursos estatais.

Como afirma Fernando Facury Scaff,

“É necessário considerar que os fatores reais de poder vêm influenciando de forma mais intensa a obtenção de privilégios financeiros em nosso país, e reservando para si nacos do orçamento, seja pelo âmbito da receita, seja pelo da despesa [...]. Essa busca desenfreada pela captura de recursos públicos e renúncias fiscais vem acarretando menor quantidade de dinheiro disponível para enfrentar o grande desafio colocado pela Constituição de 1988 como um dos objetivos fundamentais de nosso país, que é a busca da redução das desigualdades sociais”.⁷²¹

Nesse contexto, a susceptibilidade das instituições a desvios éticos, ocasionada pela fraqueza de medidas de controle, captura de processos decisórios e falta de transparência, acentua os desafios de transformação da realidade, na desejada direção do desenvolvimento econômico e social sustentável.

Esse cenário se torna mais arraigado e menos propenso a mudanças devido ao que se convencionou denominar de *dependência de caminho* (*path dependence*), ou seja, a constatação de que as escolhas realizadas na formação das instituições e as decisões políticas subjacentes exercem um efeito de constrangimento e limitação sobre o seu futuro desenvolvimento, em razão da tendência inercial das instituições que dificulta mudanças posteriores. Os processos de apropriação contínua das instituições para interesses particulares, portanto, reduzem significativamente as chances de alteração estrutural, exceto por movimentos externos e independentes.⁷²²

⁷²¹ SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual* – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 559.

⁷²² A respeito das diversas acepções do *path dependence* e suas influências sobre o funcionamento das instituições, vide: PAGE, Scott E. Path dependence. *Quarterly Journal of Political Science*, v.1, n. 1, p. 87-115, 2006.

Da perspectiva dos cidadãos e empresas beneficiados com gastos tributários – legitimamente instituídos ou com desvios de finalidade –, a dependência de caminhos também assume seu lugar. Recursos atribuídos a empresas pelo tratamento tributário diferenciado, com prazos indeterminados e sem governança pública, incorporam-se na vida das operações empresariais, de modo que se tornam parte integrante da própria atividade econômica, sendo absorvidos por modelos de negócios com caráter de definitividade e dependência. Eventuais reduções ou a extinção de gastos tributários com essas características podem trazer consequências negativas para seus beneficiários, aumentando a pressão de grupos empresariais para que seus interesses não sejam alterados, sob a constante ameaça de redução de empregos e da atividade econômica. Acresce-se ainda que a reduzidas exigências de conformidade e de transparência das empresas a respeito do gozo de gastos tributários, aliada à deficiência crônica de fiscalizações, estimulam as empresas a buscar por favores tributários e diminuem sua responsabilidade em contribuir com as políticas públicas interventoras, num círculo retroalimentado.

Da perspectiva social, a baixa transparência dos gastos tributários, aliada à complexidade da legislação e ao acesso restrito a informações, reduz o escrutínio popular sobre as renúncias de receitas, pois dificulta a formação de uma percepção a respeito de privilégios financeiros concedidos a grupos específicos em detrimento da promoção de direitos fundamentais. Essa realidade acaba incutindo a ideia popular de que gastos por meio da lei tributária são preferíveis à despesa pública, não apenas pela confiança cega e liberal na capacidade de auto-organização do mercado, mas também pela desconfiança crônica na eficiência das despesas públicas.

Nesse contexto, a susceptibilidade das instituições a desvios éticos aumenta substancialmente, tanto pela influência política guiada por interesses particulares quanto pelo desinteresse social em tomar parte da governança de decisões públicas. Como consequência, perpetuam-se desvios institucionais, arraigando a dependência de caminho e aumentando os desafios de mudanças.

Numa ótica institucional, Mariana Prado e Michael Trebilcock debruçaram-se sobre as dificuldades de superar o *path dependence*, sobretudo em países em desenvolvimento, a partir de experiências malsucedidas que apenas transportaram modelos de países desenvolvidos, sem as devidas ponderações sobre especificidades locais. Sob o aprendizado dessas ocorrências, os autores apresentaram três possibilidades.

Uma primeira abordagem consiste em identificar as instituições que efetivamente exercem suas funções de modo independente e eficiente, no país e no exterior, e replicá-las

localmente, mediante as necessárias adaptações de contexto, reproduzindo os aspectos positivos para as especificidades demandadas.

A segunda alternativa compreende a reformulação gradual das instituições, numa sequência de prioridades, incluindo modificações que sejam necessárias para reforçar as primeiras alterações.

Por último, pode-se promover o denominado atalho institucional (*institutional bypass*), que cria uma rota alternativa à instituição problemática, sem extingui-la, de modo mais eficiente e funcional, com foco em questões especificamente determinadas.⁷²³

Em todos os casos, medidas destinadas a reduzir a possibilidade de desvios institucionais são essenciais, incluindo a profissionalização dos recursos humanos e a criação de uma estrutura de gestão com independência e autonomia para executar ações voltadas ao aperfeiçoamento das normas éticas, dotada de instrumentos eficazes de sanção, com a disponibilidade das condições instrumentais e capacidade gerencial para que as instituições públicas cumpram suas funções. Para tanto, são indispensáveis o constante monitoramento e fiscalização do cumprimento das normas de conduta, a adoção de processos decisórios colegiados e suas medidas de transparência.

As alternativas apontadas podem ser aplicadas ao sistema de governança de gastos tributários atualmente praticado no país, com as necessárias adaptações de contexto e finalidade.

Apesar das diversas instituições públicas que devem desempenhar papel de gestão e controle dos gastos tributários, verificou-se ao longo da pesquisa que, em esmagadora maioria, há deficiências crônicas em exercer essas funções, trazendo claros prejuízos à segurança jurídica das renúncias tributárias. Essa realidade reduz a possibilidade de adotar a primeira alternativa acima aventada, consistente em replicar modelos nacionais que apresentem bom grau de funcionamento na matéria, porque há falta de paradigmas confiáveis para exercer tal influência de modelo.

No tocante a instituições estrangeiras, verificou-se que os modelos norte-americano e alemão de transparência e controle de gastos tributários se mostram mais avançados e eficientes no cenário internacional, porque buscam dar publicidade a respeito das renúncias de receitas tributárias, com clareza de critérios, metodologias apuradas e efetiva influência no processo orçamentário. Em ambos os países, são órgãos vinculados à formulação do

⁷²³ PRADO, Mariana; TREBILCOCK, Michael. Path dependence, development, and the dynamics of institutional reform. *The University of Toronto Law Journal*, v. 59, n. 3, p. 341-379, 2009.

orçamento e à administração tributária que participam ativamente dos controles de subsídios de natureza tributária e financeira, mas, ainda assim, não estão dotados de poderes de decisão para estabelecer políticas de gastos tributários e suas características, que ainda permanecem na titularidade exclusiva dos agentes políticos.

Alternativa que poderia ser aventada estaria na alteração de instituições atuais vinculadas à governança de gastos tributários no país, mediante a eleição de prioridades mais emergenciais nessa matéria, passando-se então para outras mudanças estruturais, até atingir-se um contexto de segurança e eficiência administrativa. Ocorre que essa possibilidade se mostra dificultosa, por duas principais razões.

Num primeiro plano, uma das relevantes dificuldades abordadas nesta tese, pertinente aos desvios institucionais, está na ausência de harmonia e comunicação entre estruturas dos Poderes e dos entes federativos, contribuindo para a desorganização e precariedade da governança das renúncias de receitas, de modo que a alteração de determinadas instituições, sem uma mudança conjuntural, teria baixa eficiência para transformar, com profundidade, o cenário atual de obscuridade e descontrole de gastos tributários. Em segundo lugar, mudanças conjunturais exigem capital político, consenso de interesses e apoio popular improváveis, em especial num tema caro para uma casta de privilegiados com influência econômica e política relevante.

Permanece então factível prosseguir com a via do atalho institucional, mediante a instituição de órgãos multidisciplinares, na forma de Conselhos, plurais e com poder decisório, dotados de competência para definir parâmetros vinculativos de governança de gastos tributários pelos entes federativos de sua abrangência, e de apoio dos órgãos de fiscalização e aplicação de sanções.

Um primeiro Conselho estaria afeto à governança de gastos tributários da União, com as seguintes características:

- a) Composição: representantes da Presidência da República, Casa Civil e de todos os Ministérios, em suas respectivas áreas de atuação; representantes da Controladoria Geral da União (CGU) e do Tribunal de Contas da União (TCU); representantes de confederações de empresas (indústria, comércio e serviços); representantes da sociedade, com comprovada competência técnica nas áreas de interesse. Mandatos fixos, não sujeitos à remoção.
- b) Órgãos técnicos: apoio e integração com o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, o Sistema de Planejamento e Orçamento

Federal, o Sistema de Administração Financeira Federal e o Sistema de Contabilidade Federal;

- c) Competências: fixar regras de transparência e governança de gastos tributários, de observância obrigatória pela administração federal; examinar, obrigatoriamente, quaisquer propostas legislativas de instituição, modificação, prorrogação ou extinção de gastos tributários, emitindo parecer fundamentado, que teria caráter vinculante ao processo legislativo e ao planejamento; gerir as medidas de controle periódico da eficiência, eficácia e efetividade dos gastos tributários, com apoio de outros órgãos, propondo alterações; gerir as medidas de fiscalização e imposição de sanções, com apoio de outros órgãos; definir procedimentos para exercer suas competências em conjunto com o Conselho equivalente no âmbito dos Estados, sempre que os gastos tributários exigirem coordenação no federalismo fiscal cooperativo;
- d) Decisões: periódicas, colegiadas, públicas e amplamente divulgadas.

Outros dois Conselhos deveriam ser criados: o primeiro no âmbito dos Estados e DF, e o segundo no âmbito de Municípios (inclusive por meio de consórcios ou associações), segundo parâmetros condizentes com a relevância de gastos tributários para o orçamento das cidades envolvidas, com foco especial em regiões metropolitanas. Naturalmente, a composição desses Conselhos deveria ser adaptada à realidade dos entes subnacionais, sob a premissa fundamental de participação da sociedade, decisão colegiada e transparência.

São propostas evidentemente embrionárias, que exigiriam maior aprofundamento para que pudessem cumprir com seu objetivo maior de reverter a dependência de caminho que assola as instituições atuais vinculadas à governança dos gastos tributários, com vistas a favorecer a atividade financeira do Estado em cumprir com seus fins constitucionais.

Com isso, responde-se à segunda questão-base inicialmente introduzida como horizonte de pesquisa: *A partir da resposta à primeira questão formulada, na hipótese de inexistência ou de não utilização efetiva, total ou parcial, de instrumentos necessários e suficientes de planejamento, transparência e gestão de gastos tributários, é possível apresentar soluções para assegurar a eficácia, eficiência e efetividade desses gastos no âmbito da atividade financeira do Estado?*

Sim, é possível apresentar soluções para assegurar a eficácia, eficiência e efetividade dos gastos tributários no âmbito da atividade financeira do Estado. As respostas

possíveis devem passar pelo reconhecimento de que as instituições vinculadas à governança de gastos tributários estão viciadas, com difícil espaço de recuperação, em especial pela apropriação de suas funções por forças políticas e econômicas protetoras de interesses privados. Com isso, exige-se a adoção de atalhos, consistentes na criação de novos parâmetros institucionais sem a extinção dos existentes, mediante paradigmas que garantam uma análise plural, interdisciplinar, ampla e transparente das decisões públicas em matéria de gastos tributários e de sua execução no planejamento, no orçamento e na vida dos indivíduos e das empresas.

Somente um esforço conjunto de inúmeros atores comprometidos com o fortalecimento da democracia, com o exercício responsável dos poderes e com os ideais republicanos, será capaz de dar a plena concretude aos valores e objetivos da Constituição Federal de 1988, sintetizados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Como disse Rui Barbosa: “A República não precisa de fazer-se terrível, mas de ser amável; não deve perseguir, mas conciliar; não carece de vingar-se, mas de esquecer; não tem que se coser na pele das antigas reações, mas que alargar e consolidar a liberdade”.

REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz; SANO, Hironobu. *Associativismo intergovernamental: experiências brasileiras*. Fundação Instituto para o Fortalecimento das Capacidades Institucionais – IFICI, Agência Espanhola de Cooperação Internacional para o Desenvolvimento – AECID, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG. Brasília: Editora IABS, 2013.
- AFONSO, J. R.; PINTO, V. C. *Composição da desoneração (completa) da folha de salários*. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2014. (Texto de discussão, n. 41).
- AFFONSO, R. A ruptura do padrão de financiamento do setor público e a crise do planejamento no Brasil durante os anos 80. In: SEMINÁRIO SOBRE PLANEJAMENTO E GESTÃO, COORDENAÇÃO INSTITUCIONAL DA FORMULAÇÃO, EXECUÇÃO E AVALIAÇÃO DA POLÍTICA ECONÔMICA, SEPLAN-PR, ILPES, CLAD, Brasília-DF, 1989.
- ALMEIDA, Heliana Gomes de. *Regulamentação quanto à forma e condições para concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais*. Instituto Brasileiro de Administração Municipal. Disponível em: http://lam.ibam.org.br/revista_detalhe.asp?idr=468. Acesso em: 28 out. 2019.
- AMARAL, João Ferreira do; LOPES, João Carlos. *Análise input-output*. Lisboa: Almedina, 2018.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- AMATO, Pedro Muñoz. *Orçamentos*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1958.
- ANDERSON, George. *Fiscal Federalism: A Comparative Introduction*. New York: Oxford University Press, 2010. p. 7
- ANDRADE, Alexandre Zuccolo Barragat de. *Estudo comparativo entre a subvenção econômica à inovação operada pela FINEP e programas correlatos de subsídios em países desenvolvidos*. 2009. Dissertação (Mestrado em Administração Pública)-Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2009.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *R. Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDPE I*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 265, mar./ago. 2012.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Como entender os benefícios tributários, financeiros e creditícios. *Conjur*, 9, jul. 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-cono-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios#_ftn1. Acesso em: 19 set. 2019.

ANDREWS, William D. Personal deduction in an ideal income tax. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997.

ARAUJO, Francisco Barreto; KUBRUSLY, Ricardo Silva. Avaliações de impactos: pensamento contrafactual e inferência causal, controles experimentais e estudos observacionais. FGV DAPP – Diretoria de Análise de Políticas Públicas. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/13275>. Acesso em: 29 set. 2019.

ASSIS, Karoline Marchiori de. *Segurança jurídica dos benefícios fiscais*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 452-453. doi:10.11606/T.2.2013.tde-13062014-155055.

ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, v. 62, n. 2, p. 223-240, 1967.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

ATALIBA, Geraldo; MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Subvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido. *Revista de Direito Público*, Ed. Revista dos Tribunais, v. 20, 1972.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido, recebimento em dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, n. 55, p. 162-179, jan./mar. 1991.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

Avi-Yonah, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax Law Review*, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006.

- AVRAM, Silvia. The distributional effects of income tax expenditures. *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*, European Commission, Economic Papers, n. 523, jul. 2014.
- AVRAM, Silvia. Who benefits from the “hidden welfare state”? The distributional effects of personal income tax expenditure in six countries. *Journal of European Social Policy*, v. 28, n. 3, 2018. doi: <https://doi.org/10.1177/0958928717735061>.
- BACKER, Gary; MURPHY, Kevin. A theory of rational addiction. *Journal of Political Economy*, v. 96, n. 4, p. 675-700, Aug. 1988.
- BADIN, Arthur Sanchez. *Controle judicial das políticas públicas: contribuição ao estudo do tema da judicialização da política pela abordagem da análise institucional comparada de Neil K. Komesar*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19. ed. Rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Discrecionalidade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BARCELOS, Carlos Leonardo Klein. Governança orçamentária e mudança institucional: o caso da norma geral de direito financeiro - lei nº 4.320/64. 2012. xi, 276 f., il. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade de Brasília, Brasília, 2012.
- BARRIOS, Salvador; FIGARI, Francesco; GANDULLIA, Luca; RISCADO, Sara. *The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union*. Sevilha: European Commission, 2016. (JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms, n. 1).
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARROSO, Luís Roberto; MENDONÇA, Eduardo. O sistema constitucional orçamentário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.
- BARTLETT, Bruce. The end of tax expenditure as we know them? Washington, DC, *Institute for Research on the Economics of Taxation Policy Bulletin*, n. 84, June 2001. p. 1. Disponível em: <http://iret.org/pub/BLTN-84.PDF>. Acesso em: 14 maio 2018.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1991. v. 6. tomo II.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Econômico*. São Paulo: Celso Bastos, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELL, Daniel. The public household – on "fiscal sociology" and the liberal society. *The Public Interest*, n. 37, p. 29-68, out. 1974.

BERCOVICI, Gilberto. O princípio da unidade da Constituição. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 37, n. 145, p. 95-99, jan./mar. 2000.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e dignidade da pessoa humana. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, p. 457-467, jan./dez. 2007.

BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar./ago. 2012.

BERCOVICI, Gilberto. A atuação do Estado brasileiro no domínio econômico. In: CARDOSO JR, José Celso; BERCOVICI, Gilberto (org.). *República, democracia e desenvolvimento: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo*. Ipea, 2013.

BIJOS, Paulo Roberto Simão. Governança orçamentária: uma relevante agenda em ascensão. Brasília: Senado Federal, 2014. (Orçamento em discussão, n. 12).

BILCHITZ, David. Constitutionalism, the global south, and economic justice. In: MALDONADO, Daniel Bonilla. *Constitutionalism of the global south: the activist tribunals of India, South Africa, and Colombia*. New York: Cambridge University Press, 2013.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. *Instituições e teoria orçamentária – pontos para discussão econômica e gerencial*. Brasília: Senado Federal, 2012. (Orçamento em discussão, n. 20).

BLAKEY, Roy G.; BLAKEY, Gladys C. *The federal income tax*. New York: Longmans; Green and Co., 1940.

BLOOM, Nick; GRIFFITH, Rachel; VAN REENEN, John. Do R&D tax credits work? Evidence from a panel of countries 1979–1997. *Journal of Public Economics*, v. 85, p. 1-31, 2002.

BLUM, Walter J.; KALVEN JR., Harry. The uneasy case for progressive taxation. *The University of Chicago Law Review*, v. 19, n. 3., p. 417-520, 1952.

BLUM, Walter. Tax policy and preferential provisions in the income tax base. *Kentucky Law Journal*, v. 51, n. 2, p. 233-245, 1962.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função. Novos estudos de teoria do direito*. Barueri, SP: Manole, 2007.

BOLETIM MENSAL SOBRE OS SUBSÍDIOS DA UNIÃO. Uma análise dos subsídios (Gastos) Tributários da União: evolução e comparação internacional. Brasília, DF, Ministério da Economia, ed. 8, jun. 2019. Disponível em: <https://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-analise-dos-subsidios-gastos-tributarios-da-uniao-evolucao-e-comparacao-internacional>. Acesso em: 23 jul. 2019.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 41-42, p. 42-54, jan./jun. 1977.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BOTELHO, Martinho Martins. A eficiência e o efeito Kaldor-Hicks: a questão da compensação social. *Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável*, Brasília, v. 2, n. 1, jan./jun. 2016.

BRADFORD, David F. *Reforming budgetary language*. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research, 2001. (NBER Working Paper Series, n. 8500).

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm.

BRASIL. *Lei n.º 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [1964]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 23 abr. 2019.

BRASIL. *Lei n.º 10.707*, de 30 de julho de 2003. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.707.htm. Acesso em: 23 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, ago. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2019.

BRASIL. Secretaria Especial de Assuntos Econômicos. *Nota Técnica SEAE/CPF*, s/n. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1989>. Acesso em: 23 jul. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). ADI 4.033. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 15 out. 2010. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=35&dataPublicacaoDj=22/02/2011&incidente=2598236&codCapitulo=2&numMateria=15926&codMateria=8>. Acesso em: 1 set. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627.543/RS. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 30 out. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>. Acesso em: 24 ago. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601.314/SP. Recorrente: Marcio Holcman. Recorrido: União. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgamento: 24 fev. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>. Acesso em: 24 ago. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. Versão 2 - Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D4A14347>. Acesso em: 06 nov. 2019.

BRENNAN, G.; BUCHANAN, James. *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge University Press, 1980.

BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari. (org.). *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Quadro de referência de uma política pública: primeiras linhas de uma visão jurídico-institucional. In: *O direito na fronteira das políticas públicas* [S.l: s.n.], 2015.

BUCHANAN, James M. *The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*. Indianapolis: Liberty Fund, 1999

BUCHANAN, James M.; MUSGRAVE, Richard A. *Public finance and public choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge, MA: MIT Press, 1999

BUCHANAN, James; YOON, Yong J. Majoritarian exploitation of the fiscal commons: general taxes–differential transfers. *European Journal of Political Economy*, v. 20, p. 73-90, 2004.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, justiça fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre energia elétrica nos tribunais superiores. In: *Revista Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, jul./ago. 2017.

BURMAN, Leonard E. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National Tax Journal*, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003.

CADEMARTORI, Sérgio Urquhart de; GOMES, Nestor Castilho. A teoria da interpretação jurídica de Hans Kelsen: uma crítica a partir da obra de Friedrich Müller. *Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, v. 29, n. 57, p. 95-114, dez. 2008. ISSN 2177-7055. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n57p95>. Acesso em: 13 ago. 2019.

CALDEIRA, Thiago Costa Monteiro; RIBEIRO, Jamir Calili. Proibição de gasto público regressivo e os direitos fundamentais. In: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo; FEITOSA, Raymundo Juliano (coords.). *Direito tributário e financeiro I*. Florianópolis: CONPEDI, 2016.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, n. 3, p. 185-205, jan./jun. 2009.

CAMPOS, José Edgardo L.; PRADHAN, Sanjay. Budgetary institutions and expenditure outcomes: binding governments to fiscal performance. *World Bank Policy Research Working Paper*, n. 1646, Sept. 1996. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/pt/481221468774864173/pdf/multi-page.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2019.

CANELA JUNIOR, Osvaldo. *A efetivação dos direitos fundamentais através do processo coletivo: o âmbito de cognição das políticas públicas pelo Poder Judiciário*. 2009. Tese (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 62. doi:10.11606/T.2.2009.tde-03062011-114104.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CANTÓ, Olga et al. Going regional. The effectiveness of different tax-benefit policies in combating child poverty in Spain. *EUROMOD Working Paper* n. EM 2/2012, mar. 2012.

CARLTON, Dennis; LOURY, Glenn C. The limitations of pigouvian taxes as a long-run remedy for externalities. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 95, n. 3, p. 559-566, nov. 1980.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Deusvaldo. *LRF – doutrina e jurisprudência*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. In: ENCICLOPÉDIA jurídica da PUC-SP. Coord. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire. Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Coord. de tomo: Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017.

CARVALHO, Sabrina Nasser de. *Processos coletivos e políticas públicas: mecanismos para a garantia de uma prestação jurisdicional democrática*. São Paulo: Contracorrente, 2016.

CASE, Karl E. Musgrave's vision of the public sector: the complex relationship between individual, society and state in public good theory. *Journal of Economic Finance*, Springer Science, jul. 2008.

CAVALCANTE, Pedro; SILVA, Rafael Silveira. Metodologias aplicadas ao estudo das instituições e do processo orçamentário na América Latina. *Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília, n. 38, p. 37-67, 2012.

CAVALCANTI, Marco Antônio Freitas de Hollanda; SILVA, Napoleão Luiz Costa da. *Impactos de reduções compensadas na tributação da renda do setor produtivo: uma avaliação com um modelo de gerações superpostas*. Brasília: Ipea, mar. 2011.

CHANG, Ha-Joon. Institutions and economic development: theory, policy and history. *Journal of Institutional Economics*, v. 7, n. 4, p. 473-498, 2011.

CHU, Ke-young; DAVOODI, Hamid; GUPTA, Sanjeev. Income Distribution and Tax, and Government Social Spending Policies in Developing Countries. *Working Papers*, n. 214, United Nations University, World Institute for Development Economics Research (UNU-WIDER), Helsinki, Dec. 2000.

CLARKE, Conor. New Research on the Stubborn Persistence of Tax Expenditures. *Tax Notes*, v. 150. n. 12, 2016. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2759522>. Acesso em: 13 jul. 2017.

COADY, David; MOOIJ, Ruud de; Shang, Baoping. Inequality and fiscal redistribution in advanced economies. In: CLEMENTS, Benedict et al. *Inequality and fiscal policy*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As MPVs em matéria fiscal. Enfoque Jurídico, Suplemento Informe. TRF 1ª Região. Edição 06 (ABR/MAI), 1997.

COMPARATO, Fábio Konder. Novas funções judiciais no Estado moderno. In: JÚNIOR, Nelson Nery. *Responsabilidade civil do Estado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. v. VI. p. 154.

CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. Tax expenditures – compendium of background material on individual provisions. *U.S. Government Publishing Office*, Washington, DC, Dec. 2017.

CONGRESSIONAL RESEARCH SERVICE. Tax expenditures – compendium of background material on individual provisions. *U.S. Government Publishing Office*, Washington, DC, Dec. 2018. Disponível em: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/CPRT-115SPRT34119/pdf/CPRT-115SPRT34119.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2019.

CORE, F. Reforma gerencial dos processos de planejamento e orçamento. *Texto para discussão*, n. 44. Brasília: ENAP, 2000.

CORRÊA, Oscar Dias. As MPVs e a Emenda Constitucional no 32/2001. In: BELMONTE, Cláudio; MELGARÉ, Plínio (coord.). *O direito na sociedade contemporânea: estudos em homenagem a José Néri*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Direito Tributário Atual*, v. 7/8, São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Resenha Tributária, p. 1.733 a 1.770, 1987/1988.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. Malheiros: São Paulo, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COUTINHO, Diogo. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, E; FARIA, C.A. (eds.) *A Política pública como campo disciplinar*. São Paulo; Rio de Janeiro: Unesp; Fiocruz, 2013.

COUTINHO, Diogo R. Direito e institucionalismo econômico: apontamentos sobre uma fértil agenda de pesquisa. *Revista de Economia Política*, v. 37, n. 3, p. 565-586, jul./set. 2017.

COUTO, Leandro Freitas; CARDOSO JR., José Celso. Governança orçamentária: transformações e lacunas nas práticas de planejamento e orçamento no Brasil. *Boletim de Análise Político-Institucional*, n. 19, Ipea, dez. 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 30/31, p. 213-260, 1987/1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007

DERZI, Misabel Abreu Machado. Lei de responsabilidade fiscal: normas gerais de direito financeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coords.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 2.

DERZI, Misabel A. M. Guerra Fiscal, Bolsa Família e Silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, Presidência da República, v. 16, n. 108, fev./mai. 2014

DESMARAIS-TREMBLAY, Maxime. Normative and positive theories of public finance: contrasting Musgrave and Buchanan. *Journal of Economic Methodology*, n. 21, p. 273-289, 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 12.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e a crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ENGLISCH, Joachim. Tax Coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ. Disponível em: http://eurasiatax.com/files/LangHorTax_sample.pdf. Acesso em: 19 out. 2019.

ESTIMATES of federal tax expenditures for fiscal years 2016-2020. The Joint Committee on taxation, Washington, DC, Jan. 2017.

EUROMOD – Tax-benefit microsimulation model for the European Union. Disponível em: <https://www.euromod.ac.uk/>. Acesso em: 5 jun. 2018.

EVANGELISTA, Mathusalém Soares *et al.* Perspectivas do Controle sobre os Benefícios Fiscais: Avaliação da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR). *Revista do Tribunal de Contas da União*, n. 121, 2011. p. 47. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/180>. Acesso em: 19 set. 2019

EVOLUÇÃO dos Gastos Tributários – TCU-SEAE/MF – Subsídios da União e Qualidade do Gasto Público, out. 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/gastos-tributarios-trabalhos/gastos-tributarios-secretario-jorge-rachid.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2019.

FATICA, Serena. Work-related tax expenditures in the EU: impact on tax revenues. In: BAUGER, Lovise. *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*. European Union: European Commission, July 2014. p. 24-28. (Economic Papers, 523).

FERNANDES, Edison Carlos; SOUZA, Mariana Campos de. Lei de diretrizes orçamentárias – LDO. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

FERNANDES, Francis Ted. *A Teoria estruturante do direito de Friedrich Müller e sua contribuição para interpretação da norma jurídica*. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI259072,31047-A+Teoria+Estruturante+do+Direito+de+Friedrich+Muller+e+sua>. Acesso em: 22 mai. 2018.

FERRAZ JUNIOR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FGV/EESP. *Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidades*. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em: 5 jun. 2018.

FICHERA, Franco. *Imposizione ed Extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Napoli: ESI, 1973.

GADELHA, Annelise Fernandes; MADUREIRO, Eliziane Pereira; COELHO, Antonio Carlos; HOLANDA, Allan Pinheiro. Nível de tributação e estrutura de capital: evidências com incentivos fiscais no Brasil. XVI SEMEAD – *Seminários em Administração*, outubro de 2013.

GAO. *Tax expenditures: IRS data available for evaluations are limited*. United States Government Accountability Office, Report to Congressional Requesters, abr. 2013. Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/660/654273.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2019.

GASPARINI, Diógenes. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GASSEN, Valcir. *Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos*. Brasília: Mimeo, 2009.

GAULT, David Arellano; GIL, José Ramón; MACÍAS, Jesús Ramírez; ROJANO, Angeles. Nueva gerencia pública en acción: procesos de modernización presupuestal. Un análisis inicial en términos organizativos (Nueva Zeland, Reino Unido, Australia y Mexico). *Revista del CLAD Reforma y Democracia*, Caracas, n. 17, Jun. 2000.

GOLDBERG, Daniel Krepel. *Poder de compra e política antitruste*. São Paulo: Singular, 2006.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; BONAT, Alan Luiz. Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 20, n. 121, Jun./Set. 2018.

GORDON, David. The limits of public choice. Review of public finance and public choice – two contrasting visions of the state, by James Buchanan and Richard Musgrave. *The Mises Review*, v. 6, n. 2, 2000. Disponível em: <https://mises.org/library/public-finance-and-public-choice-two-contrasting-visions-state-james-buchanan-and-richard>. Acesso em: 14 maio 2018.

GRADVOHL, Michel André Bezerra Lima. (2016). Necessidade de controle dos benefícios tributários. *Revista Controle - Doutrina E Artigos*, v. 14, n. 2, p 82-115.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de (coords.) *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRINOVER, Ada Pellegrini. O controle de políticas públicas pelo poder judiciário. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, vol. 42, p. 11, out. /2008.

GRONDIN, Jean. *Hermenêutica*. São Paulo: Parábola Editorial, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (orgs.). *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.

HAIG, Robert M. The Concept of Income – Economic and Legal Aspects. In: HAIG, Robert M. *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press, 1921. p. 1-28.

HALLERBERG, Mark. Tax expenditures in Germany. *International Budget Partnership*, Washington, DC, May 2004. p. 2. Disponível em: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/Hidden-Corners-Germany.pdf>. Acesso em: 14 maio 2018.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

HEAD, John G. The political economy of tax reform: a neo-musgravian perspective. In: HEAD, John G.; KREVER, Richard. *Tax reform in the 21st century*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2009.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. (*Die Normative Kraft der Verfassung*). Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991.

HUNGERFORD, Thomas L. *Tax expenditures: trends and critiques*. Washington, DC: The Library of Congress, Sept. 2006. Disponível em: https://www.everycrsreport.com/files/20060913_RL33641_a9150f90e8721ace1fc116385716318bc113ffe3.pdf. Acesso em: 13 jul. 2017).

IFAC. International Federation of Accountants. Governance in the public sector: a governing body perspective. *International public sector study*, n. 13, 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2019.

IMMERVOLL, Herwig et al. Simulating Brazil's tax-benefit system using Brahms, the Brazilian household microsimulation model. *Economia Aplicada*, Ribeirão Preto, v. 10, n. 2, p. 203-223, Junho 2006. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502006000200004&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 29 set. 2019.

INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS. *Handbook of best practices on tax expenditure measurements: An Iberoamerican experience*. Panamá: CIAT Executive Secretariat, 2011.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. Options for low income countries' effective and efficient use of tax incentives for investment. Washington, D.C., Oct. 2015.

JAKEE, Keith; TURNER, Stephen. The Welfare State as a Fiscal Commons: Problems of Incentives Versus Problems of Cognition. *Public Finance Review*, v. 30, n. 6, p. 481-508, Nov. 2002.

JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.

KAHN, Douglas A. The two faces of tax neutrality: Do they interact or are they mutually exclusive? *Northern Kentucky Law Review*, v. 18, p. 1-19, 1990.

KAHNEMAN, Daniel. *Thinking, fast and slow*. New York: Farrar, Straus and Giroux, 2011.

KELMAN, Mark G. Personal deductions revisited: why they fit poorly in an 'ideal' income tax and why they fit worse in a far from ideal world. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KERSTENETZKY, Celia Lessa. Redistribuição e desenvolvimento? A economia política do programa bolsa família. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 52, n. 1, p. 53-83, 2009

KIM, Junghum. The role of intergovernmental fiscal institutions: The case of tax sharing. In: KIM, Junghum; BLÖCHLIGER, Hansjörg (eds.). *Institutions of Intergovernmental Fiscal Relations*. Paris: OECD Fiscal Federalism Studies, OECD Publishing, 2015.

KLARE, Karl E. Legal culture and transformative constitutionalism. *South African Journal on Human Rights*, v. 14. N. 1. p. 146-188, 1998.

KLEMM, Alexander. Causes, benefits, and risks of business tax incentives. *IMF Working Paper*, n. 09/21, International Monetary Fund, Jan. 2009.

KORNHAUSER, Marjorie E. The rhetoric of the anti-progressice income tax movement: a typical male reaction. *Michigan Law Review*, v. 86, p. 465, 1987.

KORPI, Walter; PALME, Joakim. The paradox of redistribution and strategies of equality: welfare state institutions, inequality, and poverty in the western countries. *American Sociological Review*, v. 63, n. 5, p. 661-687, Oct. 1998.

KRONBAUER, Clovis Antônio; Schneider, Luiz Carlos; LUMIERI, Leandro. Relação custo-benefício dos incentivos fiscais: um estudo baseado na DVA de empresas calçadistas incentivadas. *ABCustos, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos*, v. 6, n. 3, p. 1-23, set./dez. 2011

LAFER, Celso. O planejamento no Brasil – observações sobre o plano de metas (1956-1961). In: LAFER, Betty Midlin (org.). *Planejamento no Brasil*. São Paulo: Perspectiva, 1975.

LANG, Joachim. The influence of tax principles on the taxation of income from capital. In: EATLP CONGRESS – The notion of income from capital, 2003.

LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 28, São Paulo, Dialética, 2009.

LEBLANC, Pierre. Tax expenditures: an OECD-wide perspective. *Economic Papers*, European Union, n. 523 (The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation), p. 17-18, jul. 2014.

LENJOSEK, Gordon J. A framework for evaluating tax measures and some methodological issues. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system*. Washington, DC: The World Bank, 2004. Disponível em: <https://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/0-8213-5601-1>. Acesso em: 23 abr. 2018.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994

LINDA, Sugin. Tax expenditure analysis and constitutional decisions. *Fordham Law Archive of Scholarship & History*. p. 411. Disponível em: http://ir.lawnet.fordham.edu/faculty_scholarship/57. Acesso em: 16 fev. 2018.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 40, n. 160, p. 49-64, out./dez. 2003.

LUSTIG, Nora. The redistributive impact of government spending on education and health: evidence from thirteen developing countries in the commitment to equity project. In: CELEMENTS, Benedict et al. *Inequality and fiscal policy*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2015.

MÄÄTÄ, Kalle. Economic and legal general report. In: *Yearbook for Nordic tax research 2012: Tax expenditures*. Copenhagen: DJOF Publishing, 2012. p. 13-72.

MACCORMICK, Neil. *Legal reasoning and legal theory*. Oxford: Oxford Univ. Press, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MANCUSO, Wagner Pralon; MOREIRA, Davi Cordeiro. Benefícios tributários valem a pena? Um estudo de formulação de políticas públicas. *Revista de Sociologia e Política*, v. 21, n. 45, p. 107-121, mar. 2013.

MANTOVANI, Daniela. Comparing redistributive efficiency of tax-benefit systems in Europe. *DEMB Working Paper Series*, n. 114, jul. 2017. p. 15.

MARRON, Donald; TODER, Eric. Tax policy and the size of government. In: 104TH ANNUAL CONFERENCE ON TAXATION, 2011. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, v. 104, Nov. 2011. p. 30-40.

McLURE Jr., C. E. Comment on “The dangers of decentralization, by Remy Prud'homme”. *The World Bank Research Observer*, Oxford, v. 10, n. 2, p. 221-226, Aug 1995.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS teoria e prática*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. Transparência fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica pré e pós giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007.

MEZZAROBIA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no Direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MIOZZO, Pablo Castro. *Interpretação jurídica e criação judicial do direito. De Savigny a Friedrich Müller*. Curitiba: Juruá, 2014.

MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Económico*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

MORI, Rogério. Política fiscal e desempenho macroeconômico. In: VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). *Direito tributário: política fiscal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação e política fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; IBET (Ed.); CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005.

MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Peggy B. Remembering Richard Musgrave, 1910-2007. In: *Tax Reform in 21st Century*. Alphen aan den Rijn, Holanda: Kluwer Law International, 2009.

MUSGRAVE, Richard A. *The theory of public finance*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1959.

MUSGRAVE, Richard A. A multiple theory of budget determination. In: MUSGRAVE, Richard A. *Public finance in a democratic society*. Brighton: Wheatsheaf Books, 1986. v. I.

MUSGRAVE, Richard A. On merit goods. In: MUSGRAVE, Richard A. *Public finance in a democratic society*. Brighton: Wheatsheaf Books, 1986. v. I.

Musgrave, R. Progressive taxation, equity, and tax design. In: Slemrod, J. *Tax Progressivity and Income Inequality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994. p. 342.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.

OATES, Wallace. *Fiscal Federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972.

OATES, Wallace E. Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism. *International Tax and Public Finance*, v. 12., p. 349-373, 2005.

OCKE-REIS, Carlos Octávio. Sustentabilidade do SUS e renúncia de arrecadação fiscal em saúde. *Ciência e Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 23, n. 6, p. 2035-2042, Jun. 2018.

OECD. *Choosing a broad base – low rate approach to taxation*. OECD Publishing, 2010a. (OECD Tax policy studies, n. 19).

OECD. *Tax expenditures in OECD countries*. Washington: Secretary-General of the OECD, 2010b.

OECD/KIPF. *Fiscal Federalism 2016: Making Decentralisation Work*. Paris: OECD Publishing, 2016.
doi: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264254053-en>.

OECD. *The role and design of net wealth taxes in the OECD*. Paris: OECD Publishing, 2018. (OECD Tax Policy Studies, n. 26). Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en#page4. Acesso em: 18 set. 2019.

OECD. *Recommendation of the Council on Budgetary Governance*, 18 Feb. 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf>. Acesso em: 4 nov. 2019.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Capítulo IV.

ORAIR, Rodrigo Otávio. Investimento público no Brasil: trajetória e relações com o regime fiscal. *Texto para discussão*, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, Brasília, n. 2215, jul. 2016. p. 26. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6873/1/TD_2215.PDF. Acesso em: 1 dez. 2019.

PADGETT, John. F. Hierarchy and Ecological Control in Federal Budgetary Decision Making. *American Journal of Sociology*, Chicago, v. 87, n. 1, p. 75-129, July 1981.

PAGE, Scott. E. Path dependence. *Quarterly Journal of Political Science*, v. 1, n. 1, p. 87-115, 2006.

PARETO, Vilfredo. *Manual of political economy*. London: Augustus M. Kelley, 1971.

PAULA, Daniel Giotti de. *A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2018.

PEREIRA, Rosângela Saldanha; VIEIRA, João; SANTOS, Jorge. Proposta de metodologia de avaliação de incentivos fiscais no âmbito do PRODEIC. Disponível em: <http://www.transparencia.mt.gov.br/documents/363605/5347509/Avalia%C3%A7%C3%A3o+dos+Programas+de+Incentivos+2015+a+2017.pdf/8d0fa38a-b425-79a5-a692-2e59120ac64a>. Acesso em: 06 out. 2019.

PEREIRA, Roger. Para onde vão os R\$ 300 bilhões em renúncias fiscais do governo federal. *Gazeta do Povo*, 28 jul. 2019. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/republica/para-onde-vao-os-r-300-bilhoes-em-renuncias-fiscais-do-governo-federal/>. Acesso em: 1 dez 2019.

PINTO, Élidea Graziane. Controle judicial dos orçamentos públicos em prol dos direitos fundamentais. *Conjur*, 17 ago. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-17/elida-pinto-controle-orcamentario-prol-direitos-fundamentais>. Acesso em: 14 out. 2019

POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 21, São Paulo, Dialética, 2007.

PORTELLA, André. Lei orçamentária anual – LOA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

POSNER, Richard. *Economic analysis of law*. 7. ed. Washington: Aspen pub, 2007.

POTERBA, James M. Introduction: economic analysis of tax expenditures. *National Tax Journal*, v. 64, n. 2, p. 451-458, June 2011.

PRADO, Mariana; TREBILCOCK, Michael. Path dependence, development, and the dynamics of institutional reform. *The University of Toronto Law Journal*, v. 59, n. 3, p. 341-379, 2009.

PRUD'HOMME, Remmy; SHAH, Anwar. *Centralization v. decentralization: the devil is in the details*, 2002 (mimeo). Disponível em: <http://www.forumfed.org/libdocs/FedMerco02/116-FEME0206-int-PrudhommeShah.pdf>. Acesso em: 20 out. 2019

RASTELLO, Luigi. *Diritto Tributario – principi generali*. Milano: CEDAM, 1994.

REZENDE, Fernando. Planejamento no Brasil: auge, declínio e caminhos para a reconstrução. In: CARDOSO JR., José Celso (coord.). *A reinvenção do planejamento governamental no Brasil*. Brasília: Ipea, 2011.

REZENDE, Fernando. *A política e a economia da despesa pública: escolhas orçamentárias, ajuste fiscal e gestão pública: elementos para o debate da reforma do processo orçamentário*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, v. 229, p. 313-333, 2002

RICOEUR, Paul. *Do texto à acção*. Lisboa: Rés, 1991.

ROBERTS, Donald John. The Lindahl solution for economies with public goods. *Journal of Public Economics*, v. 3, North Holland Publishing Company, p. 23-42, 1974.

ROCA, Jerónimo. Evaluación de la efectividad y eficiencia de los beneficios tributários. Banco Interamericano de Desarrollo, 2010. Disponível em: <https://publications.iadb.org/es/evaluacion-de-la-efectividad-y-eficiencia-de-los-beneficios-tributarios>. Acesso em: 29 set. 2019.

ROCHA, Eduardo Moraes da. *Teoria institucional da praticabilidade tributária*. São Paulo: Noeses, 2016.

ROCHA, Fabiana; MATTOS, Enlinson. Distribuição de renda e gasto público: uma análise de eficiência para os estados brasileiros. *Informações Fipe*, n. 369, jun. 2011.

ROCHA, Glauter; RAUEN, André. Mais desoneração, mais inovação? Uma avaliação da recente estratégia brasileira de intensificação dos incentivos fiscais a pesquisa e desenvolvimento. *Texto para discussão*, n. 2393, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília, jul. 2018.

RODRIGUES, André Quintela Alves. A interpretação jurídica no contexto da reviravolta linguística. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, n. 14, p. 268-280, 2011. ISSN 1678-2933. p. 276.

RODRIGUES JUNIOR, Manuel Salgueiro. *A DVA como instrumento para mensuração da relação custo-benefício na concessão de incentivos fiscais: um estudo de casos* São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2002. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade. doi:10.11606/D.12.2003.tde-30082004-145853

ROTHMANN, Gerd Willi. Extrafiscalidade e desenvolvimento econômico. Separata de: RELATÓRIO 1996-1970. São Paulo: Câmara Teuto-Brasileira de Comércio e Indústria. p. 107-115.

SABATES, Ricardo; SCHNEIDER, Aaron. *Taxation, accountability and the poor*. Seminar Report, Department of International Development, UK, World Bank. Brighton, UK: Institute of Development Studies at the University of Sussex, 2003.

SABINO, César. *Tributação. Breves aspectos sociológicos*. Disponível em: <http://www.unirio.br/ccjp/cienciapolitica/arquivos-1/tributacao>. Acesso em: 14 fev. 2017.

SACCARO JR., Nilo Luiz; ROCHA, Wilsimara Maciel; MATION, Lucas Ferreira (orgs.). *CMAF 2016 a 2018: estudos e propostas do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais*. Rio de Janeiro: IPEA, 2018. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/181127_comite_de_monit_ramento.pdf. Acesso em: 25 nov. 2019.

SAMUELS, Warren J. Buchanan and Musgrave on public finance and public choice: a review essay. *Journal of the History of Economic Thought*, v. 22, n. 4, 2000.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. *Macroeconomía*. 16. ed. Madrid: McGraw-Hill, 2009.

SANCHES, José Luis Saldanha. *Justiça fiscal*. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTOS, Eugênio Andrade Vilela dos. O confronto entre o planejamento governamental e o PPA. In: CARDOSO JR., José Celso (coord.). *A reinvenção do planejamento governamental no Brasil*. Brasília: Ipea, 2011.

SANTOS, Marcelo Paiva dos. *A democracia brasileira no contexto da periferia latino-americana: o problema da jurisdição e o contributo possível da reflexão metodológica*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2013.

SAWYER, Malcolm. The continuing relevance of fiscal policy. In: CREEL, Jérôme; SAWYER, Malcolm (org.). *Current thinking on fiscal policy*. New York: Palgrave Macmillan, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. *ARGUMENTUM - Revista de Direito*, UNIMAR, n. 6, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. O que são normas gerais de direito financeiro? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

SCAFF, Fernando Facury. *Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas*. São Paulo: Conjur Editorial, 2016.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual – Ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SEN, Amartya. *Sobre ética e economia*. São Paulo: Companhia das Letras, 1999

SEN, Amartya. *A Ideia de Justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

SHANNON, Harry A. The tax expenditure concept in the United States and Germany: a comparison. *Tax notes*, Falls Church, VA, v. 33. p. 201-213, out. 1986.

SHAVIRO, Daniel N. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Public Law Research Paper*, n. 72, NYU Law School, Sept. 2003. (Public Law and Legal Theory Research Paper Series).

SCHICK, Allen. Off-budget expenditure: an economic and political framework. *OECD Journal on Budgeting*, v. 7, n. 3, 2007

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVA, José Afonso da. Orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

SILVA, Virgílio Afonso da. Interpretação constitucional e sincretismo metodológico. In: SILVA, Virgílio Afonso da. (org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 115-143.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988. v. 1. (Coleção Os Economistas).

SOUZA, Kênia Barreiro de; CARDOSO, Débora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. Medidas recentes de desoneração tributária no Brasil: uma análise de equilíbrio geral computável. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 70, n. 1, p. 99-125, jan./mar. 2016.

STAFFEN, Márcio Ricardo; CALETTI, Leandro. O conflito entre princípios na teoria estruturante do direito de Friedrich Müller. *Revista Jurídica*, v. 4, n. 45, p. 633-655, 2016. p. 647. ISSN 2316-753X. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1848>. Acesso em: 24 ago. 2019.

STEIN, Lorenz Von. On taxation. In: MUSGRAVE, Richard A.; PEACOCK, Alan T. (org.). *Classics in the theory of public finance*. Hampshire: Palgrave Macmillan, 1994.

STIGLITZ, Joseph E.; ROSENGARD, Jay K. *Economics of the public sector*. New York: W. W. Norton Company, 2015.

SURREY, Stanley S. Our schizophrenic income tax. The Stanley S. Surrey Papers, Harvard Law School Library, Modern Manuscript Division. Cambridge, MA, Box 23, Folder 7, 1953.

SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

SWITF, Zhicheng Li. Managing the effects of tax expenditures on the national budgets. *Policy, Research Working Paper*, World Bank, Washington, DC, n. WPS 3927, 2006. p. 7-8. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/602361468341100836/Managing-the-effects-of-tax-expenditures-on-national-budgets>. Acesso em: 13 jul. 2017.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Medidas provisórias: instrumento de governabilidade*. São Paulo: NDJ, 2003.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas medidas relacionadas à guerra fiscal de ISS. *Conjur*, 26 jan. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jan-26/daniel-correa-novas-medidas-relacionadas-guerra-fiscal-iss#author>. Acesso em: 1 set. 2019

TANZI, Vito. *Fiscal federalism and decentralization: a review of some efficiency and macroeconomic aspects*. ANNUAL WORLD BANK CONFERENCE ON

DEVELOPMENT ECONOMICS 1995, Washington, 1995. The World Bank, Washington, D. C., p. 295-316. Disponível em: https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Fiscal_Federalism_Decimalization.pdf. Acesso em: 20 out. 2019

TAVARES, André Ramos. Transdisciplinaridade e direito constitucional. *In*: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (orgs.). *Princípios constitucionais fundamentais*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TER-MINASSIAN, Teresa. *Decentralization and macroeconomic management*. Washington: International Monetary Fund, 1997. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/30/Decentralization-and-Macroeconomic-Management-2412>. Acesso em: 20 out. 2019.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: improving decisions about health, wealth, and happiness*. London: Penguin Books, 2009.

THE GREEN BOOK: central government guidance on appraisal and evaluation, 2018. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/685903/The_Green_Book.pdf. Acesso em: 10 out. 2019.

TIEBOUT, Charles. A pure theory of local expenditures. *Journal of Political Economy*, v. 64, n. 5, p. 416-424, 1956

TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. *In*: DORIA, Antonio Roberto Sampaio (coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: Bushatsky, 1971.

TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (org.). *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

THÖRNE, Michael. 18 Billion at One Blow: Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures. *In*: 104TH ANNUAL CONFERENCE ON TAXATION, 2011. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, v. 104, nov. 2011. p. 41-51.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro*. Teoria da Constituição Financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, v. 54, p. 193-219, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal no ICMS. In: SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Maurício (orgs.). *Lei de Responsabilidade Fiscal – 10 anos de vigência – Questões Atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.

TURNIER, William J. Evaluating personal deductions in an income tax – the ideal. In: CARON, Paul L.; BURKE, Karen C.; MCCOUCH, Grayson M.P. *Federal income tax anthology*. Cincinnati: Anderson Publishing Company, 1997.

U. S. CONGRESS. Joint Economic Committee. *The 1969 Economic Report of the President*, 91st Congress, 1st session. Washington: U.S. Government Printing Office, 1969.

UNIÃO EUROPEIA. Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. *Jornal Oficial da União Europeia*, 26 out. 2012. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>. Acesso em: 14 maio 2018.

VALENTE JÚNIOR, Walter Ribeiro. A medida provisória em matéria tributária no regime da Emenda Constitucional 32/2001: limites à edição e à eficácia. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 44 n. 173, p. 323-336, jan./mar. 2007.

VEBLEN, Thorstein. *A teoria da classe ociosa – um estudo econômico das instituições*. São Paulo: Editora Pioneira, 1965.

VIEIRA, Fernando Souza de; GRASEL, Dirceu. Os incentivos fiscais e suas contribuições para o desenvolvimento econômico: o caso do programa de desenvolvimento industrial e comercial de Mato Grosso (Prodeic) de 2003 a 2014. *Revista Planejamento e Políticas Públicas (PPP)*, Instituto de Pesquisa econômica Aplicada (Ipea), n. 51, p. 337-366, jul./dez. 2018.

WALZER, Michael. *Política e paixão: rumo a um liberalismo mais igualitário*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

WEINGAST, Barry R.; SHEPSLE, Kenneth A.; JOHNSON, Christopher. The political economy of benefits and costs: a neoclassical approach to distributive politics. *Journal of Political Economy*, v. 89, n. 4, p. 642-664, 1981.

WOLFMAN, Bernard. Tax expenditures: from idea to ideology. Cambridge: *Harvard Law Review*, n. 495, jan. 1985.

WRIGHT, Deil S. *Para entender las Relaciones intergubernamentales*. México: Fondo de Cultura Económica, 1997

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

YLISALO, Juha. The fiscal commons: Assessing the limits and possibilities of a metaphor. *Homo Oeconomicus*, v. 32, n. 3/4, p. 331-354, 2015.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. *Revista direito tributário atual*, São Paulo, v. 19, p. 24-40, 2005.