

**XXVI CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI SÃO LUÍS – MA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa.– Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-526-

3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Sociedade. 3. Gestão. 4. Administração.
XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (26 : 2017 : São Luís/MA, Brasil).

CDU: 34



XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O XXVI Congresso Nacional do CONPEDI se realizou em um momento de inflexão do pensamento jurídico nacional. Apesar das controvérsias existentes quanto à proposta de reforma previdenciária a ser, eventualmente, votada no Congresso Nacional, a efetividade da reforma trabalhista recentemente vigente no país e mesmo quanto aos julgados associados aos crimes de corrupção, percebe-se, também, movimentação quanto à apresentação à sociedade brasileira da denominada "reforma tributária". Neste livro, contendo inúmeros trabalhos de mais alta qualidade e com profundidade surpreendente, se considera que a maioria dos seus autores encontrar-se ainda nos primórdios de seus estudos pós graduados, identifica-se, sobretudo, reflexões afetas às limitações ao Poder de Tributar, como àquelas voltadas para as hipóteses de imunidade tributária, sejam de templos de qualquer culto, das entidades beneficentes de assistência social e imunidade recíproca quanto da responsabilidade na sucessão; aplicação de tributos em espécie como nos casos do ITCMD, ISSQN e mesmo, considerando nossa contemporaneidade tecnológica, a possível modalidade da tributação sobre produtos impressos em 3D; questões afetas ao tão sofrido orçamento como sustentabilidade financeira e ambiental do Estado, efetividade das políticas públicas tributárias em dentro outras, controle orçamentário sob a perspectiva da participação social.

O desafio que se revela, aqui e alhures, é dar concretude às nossas provocações e indagações já que a elaboração, criação e apresentação de articulados deste jaez não poderão, apenas e simplesmente, se quedar no âmbito do espaço do CONPEDI. Devemos, quando e se possível, tentar carrear esforços para que nossos pensamentos, traduzidos na excelência deste livro, chegue à sociedade brasileira para que possamos contribuir com um mínimo de nosso pensamento, para fazer com que este país se revele no futuro menos injusto e cruel para a maior parte de sua população, mormente quanto à busca de uma tributação que para seus operadores deve evoluir para um padrão de maior racionalidade e equilíbrio quanto sua carga todos nós imposta.

Boa leitura!

Profa. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - UNIMAR

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento.
Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**SUSTENTABILIDADE FINANCEIRA E AMBIENTAL DO ESTADO: A
NECESSÁRIA ANÁLISE DO IMPACTO DAS RENÚNCIAS FISCAIS NO
ORÇAMENTO.**

**FINANCIAL AND ENVIRONMENTAL SUSTAINABILITY OF STATE: THE
NECESSARY ANALYSIS OF IMPACT OF TAX BREAK ON THE BUDGET.**

Roney Carlos De Carvalho ¹

Resumo

O presente estudo analisa as ferramentas de controle dos instrumentos de desoneração tributária, benefícios e incentivos fiscais, sob a ótica das disposições constitucionais e legais tangentes à temática. Parte-se do pressuposto de que as desonerações são instrumentos de grande valia para o desenvolvimento de certos segmentos bem como apresentam potencial para garantir a consecução de interesses públicos, como, por exemplo, a proteção ambiental. Entretanto, para que esses objetivos sejam perseguidos, mister equacionar a diminuição de receita que as renúncias fiscais provocam e o efetivo retorno produzido.

Palavras-chave: Sustentabilidade financeira, Benefícios fiscais, Renúncia fiscal, Orçamento, Controle

Abstract/Resumen/Résumé

The present study analyzes the instruments of control of tax relief instruments, benefits and fiscal incentives, from point of view of constitutional and legal dispositions tangent to thematic. It is assumed that desonerations are instruments of great value for development of certain segments as well as have potential to guarantee achievement of public interests, such as environmental protection. However, in order for these objectives to be pursued, it is necessary to equate decrease in revenue that fiscal renunciations provoke and effective return produced.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Financial sustainability, Tax benefits, Tax break, Budget, Control

¹ Mestrando em Direito e Ordem Jurídica Constitucional pela Universidade Federal do Ceará. Assessor Parlamentar para Assuntos Jurídicos na Assembleia Legislativa do Estado do Ceará. Advogado.

1. INTRODUÇÃO

Parece assente que a conjugação do direito tributário com o direito ambiental tende a conduzir ao desenvolvimento com responsabilidade ambiental, noutras palavras, poderá promover uma tutela mais eficaz do meio ambiente, nos moldes preconizados pelo art. 225¹ da Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 05 de outubro de 1988.

Uma tributação menos rigorosa oferece atrativos para que investidores e empresários possam arriscar-se em ramos que causem menos danos ambientais ou mesmo que proporcionem lucros ambientais – por exemplo, os investimentos em geração de energias renováveis – contribuindo para um ambiente ecologicamente equilibrado.

Esta pesquisa objetiva proceder a análise do impacto sobre o orçamento produzido pelas políticas públicas de incentivos fiscais, notadamente em virtude das exigências constitucional² e legal³ disciplinando a espécie, enfatizando a necessidade de proceder-se ao exercício de controle sobre tais incentivos fiscais, considerando sempre o interesse público subjacente ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, para direcionar os incentivos a empresas e atividades que tomem posturas ambientais responsáveis.

Buscar-se-á, antes de um levantamento de dados estatísticos sobre tais impactos – que consideramos tratar-se mais de exercício afeto aos contabilistas e economistas –, mas, sim uma provocação na comunidade acadêmica, uma incitação para o debate sobre a ponderação que se deve fazer sobre aplicação de políticas públicas de proteção ambiental mediante renúncias de receitas e o uso desenfreado das desonerações fiscais que desconsideram a necessária observância de superior interesse público.

Ressalte-se, a título de informação, que o método utilizado foi o bibliográfico, por meio do levantamento de livros e textos veiculados em obras afetas à temática do controle orçamentário das normas de exoneração tributária. Perscrutou-se, ainda, os textos normativos associados à temática, mormente as leis orçamentárias.

¹ Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações

² Art. 165, § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

³ LC 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições.

2. DAS RENÚNCIAS FISCAIS

Quando analisamos o título VI da Constituição, que trata da Tributação e do Orçamento deparamo-nos com as duas faces da chamada finança pública: a arrecadação e a despesa. Importante observar que, no tange a arrecadação, herdamos de nosso constituinte originário um sistema tributário que contempla princípios de proteção ao contribuinte, reparte competências e estabelece critérios para repartição das receitas entre os entes da federação, compondo verdadeiramente um sistema, um conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes.

Entretanto, quando se analisa a face correspondente ao gasto público, da despesa, não encontramos uma organização na disposição das normas que regularão a sua concretização. Houve expressiva cautela na disposição das normas jurídicas que regulam a forma como o Estado deve interferir na senda privada para tirar os recursos de que precisa para suprir as necessidades públicas, mas no que tangencia a forma como o Estado irá gastar o dinheiro arrecado com a tributação nota-se algum descaso do constituinte originário de 1988 quanto à sua regulação.

Este panorama é substancialmente alterado, incrementando a preocupação com o gasto público, a ganhar destaque a partir da edição da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Conforme observa Elcio Fiori:

A lei de Responsabilidade Fiscal foi um marco sem precedentes na História brasileira da regulação da atividade financeira do Estado. Ao lado da instituição de diversos controles em áreas de fundamental importância para o controle das finanças públicas, tal lei determinou uma série de controles para a instituição de benefícios fiscais, tornando muito mais rígido o seu controle⁴.

Do que nos interessa para o desenvolvimento desse texto, para o estudo das renúncias fiscais, é importante observar que referido estatuto legal colaciona relevantes dispositivos que regulam a maneira como tais instrumentos deverão ser utilizados pelo Estado, carreando diretrizes de postura do gestor da res publica. No que toca às renúncias fiscais, impende observar que a responsabilidade fiscal perpassa necessariamente pela observância de limites e condições para a sua concessão, bem como pressupõe ação planejada e transparente.

⁴ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário** – O gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier latin, 2010. p. 104.

Conclusão inarredável a que se chega da análise do §1º do art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, abaixo transcrito:

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

Renúncia de receita é o efeito decorrente de regra de exceção à norma que estabelece as hipóteses de incidência tributária, frustrando a normal expectativa do fisco de arrecadar os tributos que incidiriam sobre os fatos definidos na lei tributária como aptos a ensejar a incidência. A Constituição da República Federativa do Brasil trata a renúncia de receita como efeito das regras de exceção ao tempo mesmo em que estabelece quais são tais regras: isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. Senão vejamos a redação do art. 165, §6º:

§6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do **efeito**, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Outrossim, a lei de responsabilidade fiscal também trata as renúncias de receitas como efeito da exceção à regra de tributação, isto é, das normas que instituem incentivos ou benefícios fiscais, quando dispõe no art. 14 da seguinte forma:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

A combinação destes dispositivos instalaram no ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade efetiva de se efetuar um controle sobre as concessões de benefícios e incentivos fiscais que causam renúncia de receitas ou renúncia fiscal. A nosso juízo falharam em um aspecto: omitiram-se em determinar expressamente que tais benefícios deveriam buscar interesse público relevante, superior ao interesse arrecadatório. Sobre o ponto esclarece Francisco Carlos Ribeiro de Almeida:

O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as Funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de Programas, Projetos e Atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geo-econômicas do país. Outro objetivo relevante é o desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e o favorecimento a determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes⁵.

Não seria extraordinário afirmar que, não atendido interesse público superior ao arrecadatório, a concessão indiscriminada de benefícios e incentivos fiscais em longo prazo tende a conduzir a total insustentabilidade financeira do Estado, devendo existir, portanto, uma restrição temporal a tais concessões. Os mecanismos que conduzem às renúncias de receitas não podem ser utilizados indiscriminadamente, conforme já acenava Marcelo Guerra Martins nos seguintes termos:

Em síntese, mesmo que seja legítimo deixar de exercer a competência tributária por completo, é imperioso que as renúncias de receitas, além de não amesquinham a capacidade de o Estado atender as necessidades públicas mais relevantes, encontrem-se em consonância com o interesse público. Ao final das contas, o abrandamento fiscal deve representar um ganho indireto maior para a coletividade, superior ao numerário que deixou de fluir para o tesouro público.⁶

Não precisamos ir muito longe para demonstrar e exemplificar o que falamos: o Estado do Rio de Janeiro está falido, em grande parte, devido ter se transformado em refém de suas políticas públicas de concessão de benefícios e incentivos fiscais.

Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro aprovou diversos Projetos de Lei de Iniciativa do Poder Executivo (início de tramitação em 7 de novembro de 2016) nos quais se tomam medidas de corte de gastos e aumentos de tributos. Necessário observar que não se constatava em nenhum dos projetos apresentação do Poder Executivo em rever e reavaliar a oportunidade e conveniência da subsistência das normas de exceção da regra de

⁵ ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do TCU**, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abri/jun. 2001.

⁶ MARTINS, Marcelo Guerra. Facultatividade do exercício da competência tributária e renúncia de receitas na Lei de Responsabilidade. in **O direito tributário na prática dos tribunais superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate**. Coord. Tathiane Piscitelli. Editora Saraiva, São Paulo: 2013, p. 249.

tributação. Limitando-se a extinguir órgãos da Administração Pública indireta e reduzindo direitos do funcionalismo público⁷.

Além do dever de obediência ao interesse público, em essência superior ao interesse existente na arrecadação, o ato de renunciar receitas é da competência privativa do ente federado que detêm a parcela do poder de tributar sobre determinada materialidade. Assim, a renúncia de receita tributária decorrente da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, tributo de competência dos estados, somente pelo estado pode ser renunciado, o que resta verificada a impossibilidade da União ou os Municípios renunciarem a receita derivada de tal tributação. Inobstante essa restrição, a União hodiernamente promove tal invasão da competência tributária dos estados e municípios num fenômeno que passou a ser denominado de *cortesia com chapéu alheio*⁸.

Importante destacar que a renúncia de receita deve ser obrigatoriamente veiculada em dispositivos constitucionais ou legais sendo vedado, portanto, a renúncia por atos normativos infralegais.

Neste mote é fundamental o controle que necessariamente deve ser exercido sobre a concessão de benefícios e incentivos fiscais dos quais decorra renúncia de receita, de forma a proporcionar-se uma constante verificação da observância do princípio da legalidade na concessão de tais renúncias fiscais, implementando transparência e, sobretudo, verificar a efetividade de tais medidas para a realização do interesse público que motivou a sua instituição.

⁷ Vejamos, para ilustração, a justificativa de um destes projetos elaborado pelo Poder Executivo: Tenho a honra de submeter à deliberação dessa Egrégia Casa o incluso Projeto de Lei que “EXTINGUE A FUNDAÇÃO Centro Estadual de Estatísticas, Pesquisas e Formação de Servidores Públicos do Rio de Janeiro – CEPERJ, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS”.

Considerando a brusca queda de arrecadação das receitas recentemente ocorrida, agregada à previsão de sua diminuição para os próximos exercícios financeiros, especialmente em razão das incertezas do cenário econômico nacional e internacional, impõem-se a necessidade de adoção de medidas com vistas à contenção de despesas e à otimização da gestão estatal.

Para tanto, propõe-se a extinção da fundação que segue mencionada no anexo Projeto de Lei, cujas atribuições podem ser absorvidas pela Administração Direta, em busca de melhor racionalidade da organização da estrutura da Administração Pública Estadual, gerando, ainda, uma economia estimada em R\$ 3.209.799,27.

Assim, considerando o relevante interesse público da matéria, esperando contar, mais uma vez, com o apoio e o respaldo dessa Egrégia Casa e solicitando que seja atribuído ao processo o regime de urgência, nos termos do artigo 114 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, reitero a Vossas Excelências os protestos de elevada estima e consideração

⁸ Se considerarmos que grande parte do que é arrecadado em função da cobrança de alguns tributos, notadamente os de competência da União e dos Estados, serão a final repartidos entre os demais entes componentes da federação, a redução da arrecadação em virtude de normas de exceção que concedem benefícios ou incentivos fiscais invade, reflexamente, o âmbito de competência de outras pessoas políticas caracterizando o fenômeno que batizado com a mencionada expressão.

3. A NECESSÁRIA ANÁLISE DAS RENÚNCIAS FISCAIS E CONTROLE SOBRE AS CONCESSÕES DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 organizou no Título VI, epígrafado de “Da tributação e do Orçamento”, os mecanismos como o Estado Brasileiro procederá à arrecadação dos recursos mediante compulsória invasão da esfera privada pelo exercício do poder de tributar e posteriormente como gastaria os recursos arrecadados através da eleição de necessidades públicas consideradas prioritárias, noutras palavras, realizar as políticas públicas.

Necessário observar que enquanto na primeira parte, que trata da tributação, o constituinte originário de 1988 fez descrição minuciosa das espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimo compulsório), estabelecendo seu regime jurídico e principalmente definindo normas limitadoras do poder de tributar que protegem o cidadão-contribuinte da arbitrariedade dos governantes na cobrança de tributos. Temos, portanto, na primeira parte do título VI da Constituição um sistema legítimo, no qual as normas ali elencadas guardam uma relação de interdependência e conexão entre elas.

Talvez possamos explicar esta organização ou sistematização do poder de tributar devido a recém-saída de um período ditatorial o que tornaria salutar o completo disciplinamento de todas as formas como o Estado pode intervir na esfera patrimonial e pessoal dos cidadãos.

Por seu turno, no que tangencia a disciplina da despesa pública, do dispêndio financeiro, não se verifica a mesma preocupação sistematizadora, transparecendo a formação de um mosaico de ideias de diferentes juristas que assessoram o constituinte na elaboração do capítulo referente às finanças públicas.

Entretanto, independentemente do pouco zelo com as finanças públicas que teve o constituinte, a tarefa de sistematizar e organizar as formas como estado dispense os recursos financeiros é atividade da qual não podemos nos esquivar, como já acenou Marcelo Lima Martins aduzindo que:

Ainda que os tributos sejam essenciais para o custeio das necessidades públicas, razões de ordem econômica, social ou política podem justificar o arrefecimento fiscal, mas, em se tratando de finanças públicas, o cuidado sempre se impõe. Nesse campo, a Lei de Responsabilidade Fiscal ostenta papel de destaque.

No que toca as regras de exceção da norma tributária é importante ter presente que seus efeitos, as renúncias fiscais, são similares aos observados em razão das despesas públicas. Enquanto estas representam um gasto efetivo do Estado na realização de políticas públicas que inexoravelmente reduzem os recursos estatais, os benefícios e incentivos fiscais produzem para os particulares beneficiários uma redução da carga tributária e, portanto, promovem uma redução de receitas do Estado.

O que as diferencia fundamentalmente, a nosso ver, é que as despesas públicas diretas submetem-se periodicamente – anualmente, para maior exatidão – ao crivo do poder legislativo que analisará a conveniência e oportunidade da realização daquela despesa, além de que apresenta detalhadamente onde e com o quê o Estado irá gastar os recursos financeiros de que dispõe bem como a origem orçamentária de tais recursos. Esta preocupação, no nível dos estados federados pelo menos é totalmente desprezada.

Apresentado pelo Poder Executivo o Projeto de Lei Orçamentária Anual, os parlamentares tem a possibilidade de analisar as políticas públicas eleitas prioritárias para receberem os recursos estatais, com efetiva transparência dos recursos nas contas do Tesouro. As leis orçamentárias, que guardam relação entre si (a LOA submete-se à LDO e esta ao PPA) permitem margem de controle das despesas públicas por parte dos parlamentares, em virtude, sobretudo, da efetiva transparência proporcionada.

Os relatórios que seguem anexos ao Projeto de Lei Orçamentária Anual são detalhados, com apresentação e descrição minuciosa das despesas públicas para realização das políticas públicas e a origem dos recursos utilizados, entretanto no tocante as renúncias de receitas não se observa o mesmo cuidado. Nestas situações, como os recursos deixaram de ser arrecadados, tem-se a impressão errada de que tais recursos não deveriam ser contabilizados ou mesmo que não representa uma despesa estatal.

Entretanto, o ato de renunciar receitas constitui frustração real da arrecadação que ordinariamente deveria ser efetivada em benefício do particular que é beneficiado pela regra de exoneração. Esta frustração deveria ser contabilizada e constar como despesa indireta. Na prática, quando o contribuinte quita seus débitos tributários estar pagando diretamente ao Estado para efetivar as políticas públicas de satisfação das necessidades coletivas, ao passo que, quando o Estado concede benefícios e incentivos fiscais, o contribuinte estar pagando para o *particular* cumprir as mesmas necessidades coletivas, isto é, desde que as concessões dos benefícios sofressem um criterioso controle prévio que favorecesse a instituição das desonerações em função de forte interesse público, que como vimos dito, supere o interesse arrecadatário.

Ressalte-se que a não consideração das renúncias de receitas como despesa acarreta o pernicioso efeito de impossibilitar o cotejo entre o que o Estado gasta em, por exemplo, programas de inclusão de pessoas portadoras de deficiência e o que é deixado de arrecadar-se em razão de benefícios fiscais com o mesmo objetivo.

A título de exemplo, do não detalhamento do efeito das renúncias fiscais nos relatórios anexos da lei orçamentária, citamos o Relatório do Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2017 do Estado do Ceará em que numa tabela de duas linhas se vê que a renúncia de receita para o ano de 2017 é de 1.099.415,26 (em milhares de R\$)⁹ sem maiores esclarecimentos.

Nota-se neste ponto constata-se a prática de atos inconstitucionais em virtude de desobediência ao que dispõe o art. 165, §6º da Constituição que determina que o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Da leitura do dispositivo mencionado esperar-se-ia encontrar nos anexos do projeto de lei orçamentária planilha contendo descrição da regra de exceção à norma tributária (benefícios e/ou incentivos fiscais), sobre qual espécie tributária produz redução da arrecadação, o prazo de duração ou vigência do benefício ou incentivo, bem como o valor não arrecadado no período. Somente desta forma estar-se-ia cumprindo o mandamento insculpido no art. 165, §6º da Constituição da República Federativa do Brasil.

Então, como proporcionar a inclusão da perda de arrecadação tributária no debate sobre a aprovação das leis orçamentárias? Almeida, ao analisar o tratamento dado às receitas renunciadas, esclarecia, nos idos de 2001 que:

Tudo acontece à margem dos orçamentos públicos, e por esta razão, a aplicação de recursos decorrentes da renúncia de receita é tratada como gastos tributários indiretos, tratamento distinto daquele reservado aos recursos de custeio e investimento inseridos no contexto dos orçamentos da União, classificados como gastos diretos, a exemplo dos subsídios e recursos aplicados em gerações de crédito decorrentes dos Fundos Constitucionais (FNO, FCO e FNE).

A despeito da previsão constitucional encartada no art. 165, §6º que, desde o ano de 1988, já prescrevia a necessidade da elaboração de um demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas decorrente de regras exoneração, referido normativo quedava-se totalmente inobservado gerando os vícios mencionados linhas acima.

⁹ CEARÁ, Secretaria do Planejamento e Gestão. Projeto de lei orçamentária anual 2017 – Volume I. Disponível em < http://www.seplag.ce.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2762&Itemid=1808 > Acesso em 08 dez. 2016. p.17.

Com o advento da lei complementar 101/2000, como já mencionado, são introduzidos mecanismos de controle mais rigorosos sobre a concessão de benefícios e incentivos fiscais, com a finalidade declarada de garantir o equilíbrio financeiro estatal. E a partir daquele ano, mas não imediatamente, são implantados na esfera do governo federal a elaboração de relatórios detalhados que passam a compor o processo legislativo de aprovação das leis orçamentárias. Para tanto é utilizado o conceito de gasto tributário, como forma de responder a pergunta proposta linhas acima.

O Conceito de gasto tributário, que corresponde a tradução do termo tax expenditure, foi pioneiramente empregada pelo Secretário Assistente para Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, Prof. Stanley S. Surrey, em 1967¹⁰.

Na experiência brasileira, a Receita Federal do Brasil, órgão responsável pela elaboração do demonstrativo exigido pelo art. 165, §6º da Constituição da República, apresenta o conceito de gasto tributário utilizado para nortear o desenvolvimento do mencionado relatório, nos seguintes termos:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região¹¹.

Inobstante a disposição constitucional, como vimos dito, é somente com a edição da lei complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal que os controles sobre as renúncias fiscais ganham corpo. Nesse sentido, a inserção dos relatórios de gastos tributários proporciona a devida transparência exigida pelo art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, demonstrando assim a eficiência dos benefícios fiscais concedidos para a efetivação das políticas públicas a que se destinam e, por conseguinte, possibilitando aos parlamentares realizarem a necessária comparação entre os gastos diretos e os decorrentes das renúncias fiscais, sobre as quais se poderá fazer o controle e viabilidade de sua permanência ou não.

¹⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário** – O gasto tributário no direito brasileiro. São Paulo: Quartier latin, 2010. p. 26.

¹¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Demonstrativos de Gastos Tributários – Projeto de Lei Orçamentária Anual 2017. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoesploa/arquivos-e-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt>> Acesso em 11 dez. 2016

Em síntese, o relatório de gastos tributário permite, a um só tempo, verificar, em um só documento, todas as diretrizes nas quais o sistema financeiro se assenta, conforme art. 1º, §1º da LRF¹²:

- a) Equilíbrio fiscal
- b) Planejamento
- c) Transparência
- d) Limites e condições para as renúncias de receitas

Ainda na lei de responsabilidade fiscal encontramos dispositivo com o fim específico de regular as renúncias de receitas, que engloba em seu corpo as diretrizes acima mencionadas:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Este artigo introduziu no ordenamento jurídico brasileiro rigoroso mecanismo de controle quanto às normas que provocam redução de receitas.

¹² A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Esmiuçando o dispositivo normativo transcrito, constata-se que a norma de desoneração que acarretará renúncia de receita deve submeter-se ao cumprimento de três preceitos, quais sejam: a) estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes; b) atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e, c) alternativamente às condições: c1) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; c2) estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Referidos mandamentos, aliados à transparência que deve nortear atividade financeira do Estado, proporcionam a possibilidade exercer-se um controle efetivo sobre as normas que podem provocar renúncia de receita e por em risco a própria sustentabilidade financeira e por fim a própria viabilidade do estado, permitindo ao Poder Legislativo e à Sociedade verificar a oportunidade e conveniência de se concederem e manterem regras de desoneração tributária, bem como verificar a eficiência de tais normas na consecução dos objetivos de interesse coletivo que justificaram a sua edição.

4. DAS RENÚNCIAS FISCAIS AMBIENTAIS: CONSIDERAÇÕES SOBRE A SUSTENTABILIDADE DE FINANÇAS E AMBIENTAL DO ESTADO

A combinação do direito tributário com o direito ambiental poderá conduzir as nações no sentido de tomarem medidas que promova o seu desenvolvimento de forma a não marginalizar a preocupação com a preservação de um meio ambiente equilibrado, preservando para as novas e futuras gerações.

Neste sentido é a disposição constitucional encartada no art. 225 que dispõe que:

Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e as futuras gerações.

Quando se fala de aplicação do Direito Tributário como mecanismo para regular a proteção jurídica do meio ambiente, instintivamente, pensa-se que as formas a serem empregadas para a consecução deste objetivo passariam obrigatoriamente pela criação de

novos tributos com feição marcadamente ecológica, os chamados tributos verdes, ou, dito de outra forma, tributos que prevejam em suas hipóteses de incidência atividades que demonstram certo grau de zelo, ou desprezo, com o meio ambiente como, por exemplo, tributação sobre reciclagem ou sobre a emissão de gases poluentes.

Medida simples, e provavelmente célere, mas que implicaria aumento da arrecadação e não, necessariamente, condução a promoção de meio ambiente equilibrado. Assim, se a atividade é poluente e degradante do meio ambiente, mas potencialmente lucrativa, dificilmente o rico capitalista seria demovido de seu empreendimento, uma vez que tais encargos tributários comporiam o preço final que seria arcado, indubitável e inexoravelmente, pela parte mais fraca dessa cadeia – o consumidor.

Denise Lucena CAVALCANTE¹³, líder do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, acena que a criação de um tributo ambiental não seria recomendado tampouco eficaz, inclinando-se para concessão de benefícios e incentivos fiscais, alertando que “muito mais eficaz que criar novos tributos, num país já de elevadíssima carga tributária, é a adoção de incentivos fiscais para as empresas que investirem na proteção ao meio ambiente, é o que prevê o princípio do *protetor-recebedor*”.

A despeito de apresentar elevada carga tributária, a “brasileira não se caracteriza por ser especialmente alta, sendo comparável a média da OCDE¹⁴” – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. O problema de nossa carga tributária é sua capacidade de gerar e perpetuar desigualdades. Ademais, no âmago de cada contribuinte restou fixada a ideia de que a carga tributária é muito alta, sentimento reforçado pelos grandes sistemas de comunicação, de forma que qualquer pretensão que passe pela proposta de criação ou aumento de tributos será de pronto rejeitada pela população.

Nestas condições, a implementação de políticas públicas destinadas a proporcionar um desenvolvimento sustentável através da tributação perpassa necessariamente pela concessão de benefícios e incentivos fiscais. E nestes termos, para além de uma problema exclusivo do direito de tributário é, sobretudo, assunto pertinente ao direito financeiro.

Portanto a concessão de benefícios ou incentivos fiscais que provocaram renúncia de receitas não prescinde o criterioso controle a ser exercido pelo Executivo (na elaboração do

¹³ CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. **Nomos**, Fortaleza, p. 102-115, v. 32. n. 2, jul./dez. 2012. P. 102

¹⁴ 13RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a Justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia: RDPE**, Belo Horizonte, v. 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015. p. 200.

orçamento) e pelo Legislativo e Sociedade (no debate e aprovação orçamentários), e devem obedecer inexoravelmente aos ditames de transparência, equilíbrio das contas, planejamento e os limites específicos a que devem se submeter, conforme salientado no item anterior deste texto.

Ressalte-se que mesmo observado todas as diretrizes de gestão com responsabilidade fiscal as concessões de benefícios fiscais podem, em longo prazo, comprometer a própria sustentabilidade financeira estatal e por consequência frustrar todos os objetivos fundamentais acometidos ao Estado pela Constituição.

Neste mote, as renúncias fiscais ambientais deverão obrigatoriamente, como de resto todos os benefícios e incentivos fiscais, submeterem-se a limite temporal que possibilite sempre a oportunidade de se verificar o atingimento dos objetivos a que se propõem. Enfatizando o controle que deve exercido pelos órgãos com esta atribuição constitucional e também por toda a sociedade para observância da racionalidade e harmonia das renúncias fiscais com os interesses públicos a que se tangenciam.

Esclarecemos o que vimos dizendo sobre as renúncias de receitas. Inegável que para o Estado suprir as necessidades coletivas que lhe cabem, necessita valer-se dos instrumentos tributários de arrecadação para captar recursos financeiros para posteriormente gastá-los na consecução de seus objetivos. Eventualmente poder-se-á delegar para o particular a realização de determinada finalidade estatal, ocasião na qual os contribuintes pagam-no por isso mediante as concessões de benefícios e incentivos fiscais.

Vê-se que as normas de desoneração devem obedecer sempre a interesse público que seja superior ao arrecadatário ou, noutras palavras, o Estado (e toda a sociedade) deve gastar menos não arrecadando do que gastaria se fosse quem propriamente exercesse a atividade. É sempre o interesse coletivo que deve nortear a concessão ou permanência de benefícios ou incentivos fiscais, e neste ponto não há exemplo melhor do que as renúncias fiscais ambientais, como já pontuava Casalta Nabais:

É que, desde logo, a existência de um sistema generalizado de benefícios fiscais torna o sistema fiscal complexo e de difícil aplicação, mesmo quando o não torna igualmente injusto ou iníquo, o que tem conduzido um pouco por toda a parte à preocupação presente nos governos e suportada por amplo consenso doutrinal no sentido de eliminar muitos dos benefícios fiscais, reduzindo assim a despesa fiscal, e de simplificar a aplicação dos que, apesar de tudo, se justifique sua manutenção. Sendo certo que entre aqueles cuja manutenção ou mesmo desenvolvimento de uma maneira geral se aceita ou defende se contam justamente os benefícios com objetivos de proteção do meio ambiente.

5. CONCLUSÕES

Em termos de conclusão devemos destacar, sintética e resumidamente, as ideias expressas ou subentendidas nas linhas acima desenvolvidas.

A despeito das disposições normativas, encontradas tanto em sede constitucional quanto na esfera legal, no que tangencia às renúncias fiscais, obrigando a demonstração do impacto que causam sobre as receitas e despesas, verifica-se o rotineiro descumprimento de tais diretrizes, inexistindo, ao menos nos estados e municípios, a edição de tais relatórios que deveriam acompanhar o projeto de lei orçamentária.

Estas omissões afrontam a transparência das finanças públicas impossibilitando um controle perfeito e completo tanto pelo Legislativo quanto um controle social sobre a conveniência da manutenção e desenvolvimento de benefícios e incentivos fiscais.

Consequência direta da falta de transparência é a permanência dentro do sistema tributário e financeiro de normas de benefícios e incentivos fiscais que não guardam nenhuma pertinência com os interesses coletivos que deveriam norteá-los, representando antes uma indevida influência do grande capital na definição das políticas públicas.

Ademais, estas regras de desoneração somente se justificariam estando presentes interesses coletivos superiores ao, igualmente, interesse da coletividade na arrecadação de recursos para fazer frente às despesas públicas que são acometidas ao Estado. Se o estado deixa de arrecadar quantia superior à que gastaria se ele próprio assumisse a despesa referente à política pública adotada, o benefício tributário não se justificaria e deveria ser, portanto, revogado. Observadas estas premissas, é inegável que as concessões de benefícios ou incentivos fiscais para atividades empresariais com responsabilidade ambiental devem ser desenvolvidos e mantidos, pois a sustentabilidade fiscal do Estado perpassa necessariamente pela sustentabilidade ambiental.

REFERÊNCIAS

- ALCÂNTARA, Michele Alencar da Cruz. **O papel das finanças públicas na efetivação dos direitos fundamentais**. 2007, 248f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do TCU**, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abri/jun. 2001.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do TCU**, n. 84, p. 19-62, 2000.
- ARRAES, Ronaldo; LOPES, Carlos Magno. Irresponsabilidade fiscal, pacto federativo e as finanças municipais. **Revista Econômica do Nordeste**, Fortaleza, v. 30, n. especial, p. 596613, dez. 1999.
- BICCA, Loraine Terezinha Ribeiro. **A extrafiscalidade tributária e a proteção ambiental no mercosul**. 2008, 188f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Sociais e Humanas, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2008.
- BRANDÃO, Renata Figueiredo. **Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para sua instituição à luz da Constituição Federal de 1988**. 2013, 267f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- BRASIL. Receita Federal. **Demonstrativos de Gastos Tributários** – Projeto de Lei Orçamentária Anual 2017. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivose-imagens/demonstrativos-dos-gastos-tributarios-dgt>> Acesso em 11 dez. 2016
- BRIANEZI, Thaís; SORRENTINO, Marcos. A modernização ecológica conquistando hegemonia nos discursos ambientais: O caso da Zona Franca de Manaus. **Ambiente e Sociedade**, São Paulo, v. XV, n. 2, p. 51-71, mai-ago. 2012.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. Diretrizes constitucionais do sistema tributário brasileiro. **Nomos**, Fortaleza, p. 23-38, v. 29, n. 2, jul./dez. 2009.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. **Nomos**, Fortaleza, p. 102-115, v. 32, n. 2, jul./dez. 2012.
- CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Vieira. Constituição, Direito tributário e meio ambiente. **Nomos** – Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC. Fortaleza, v. 28, n. 2, p. 29-40. Jul./dez. 2008.
- CAVALCANTE, Denise Lucena; PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. A efetivação da tributação ambiental no âmbito do ICMS: Incentivos fiscais para a

implementação de sistemas de logística reversa. **Revista Nomos**. Fortaleza, v. 34, n. 2. p. 165-183. Jul./dez. 2014.

CEARÁ, Secretaria do Planejamento e Gestão. **Projeto de lei orçamentária anual 2017** – Volume I. Disponível em http://www.seplag.ce.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2762&Itemid=1808> Acesso em 08 dez. 2016. p.17.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes; LIMA, Virgínia Felício Lopes. Efeito dos Incentivos fiscais no patrimônio das entidades beneficiárias do programa FDI, do Governo do Estado do Ceará. **Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v.5, n. 1, p. 29-44, jan./jun/2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais in GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Maria Elbe. **Novos Horizontes da Tributação: Um diálogo luso brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012.

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

MARQUES, Antônio Sérgio Peixoto. **Controle Social e judicial do orçamento público: uma abordagem sob a perspectiva da cidadania participativa**. 2008, 200f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2008.

MAZZOCHI, Fernanda. **A tributação passiva como instrumento de intervenção do estado para a preservação ambiental**. 2011, 98f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Caxias do Sul. Caxias do Sul, 2011.

MELLO, Gilmar Ribeiro de; DALCHIAVON, Eloisa Carla. A Lei de responsabilidade fiscal (LRF) e o impacto sobre o endividamento dos municípios potiguares. **Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 10, n. 2, jul./dez. 2012.

NETO, João Agra. **Políticas públicas de incentivo ao desenvolvimento da energia eólica no Rio Grande do Norte**. 2015, 264f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Centro de Tecnologia, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2015.

NOJOSA, Glauber Marques. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e a relação entre receitas e despesas para os Municípios Brasileiros**. 2008, 51f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2008.

OLIVEIRA, Antônio Leite de. **Incentivos Fiscais: o impacto na geração de empregos no Estado do Ceará**. 2010, 48f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010.

PELICIOLO, Angela Cristina. A lei de responsabilidade na gestão fiscal. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 37 n. 146 abr./jun. 2000.

PESSOA, Gabriela Pimentel. **A legitimação do Estado Democrático de Direito por meio da participação democrática: mecanismos de atuação direta do cidadão-contribuinte no orçamento público**. 2013, 123f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a Justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Público da Economia: RDPE**, Belo Horizonte, v. 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015

SANTIAGO, Vanessa Aparecida Costa. **A extrafiscalidade ambiental como meio de efetivação do desenvolvimento sustentável**. 2012, 101f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Santos, Santos, 2012.

TAMANAHARA, Rodolfo Tsunetaka. **Risco ambiental, economia e tributação: o emprego das normas tributárias indutoras em prol da sustentabilidade**. 2013, 171f. Dissertação (Mestrado em Direito) Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 1013.

VERONESE, Thábata Biazzuz. **O controle estatal das políticas públicas de créditos e incentivos fiscais para empresas socioambientalmente responsáveis**. 2010, 201f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2010.

VERONESE, Thábata Biazzuz; BASSOLI, Marlene Kempfer. Controle Estatal das Políticas Públicas Tributárias e Econômicas de incentivos para a atividade empresarial socioambientalmente responsável. **Scientia Iuris**, Londrina. v.15, n.1, p.151-173, jun. 2011