

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

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, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-032-9

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

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, Um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

PLANEJAMENTO E CONTROLE DE POLÍTICAS DE FOMENTO

PLANNING AND CONTROL OF TAX INCENTIVE POLICIES

Hendrick Pinheiro da Silva

Resumo

Trata-se de trabalho realizado a partir da análise bibliográfica que aborda o papel do planejamento no controle do fomento tributário. Busca construir o conceito de fomento para posicionar as desonerações como espécie de fomento econômico extrafiscal. Propõe-se a entender o fomento tributário como espécie de intervenção sobre o domínio econômico, circunstância que acarreta o dever de motivar a atuação estatal. Aborda o planejamento como peça-chave na avaliação e no controle desse tipo de política na fase de elaboração, no processo legislativo de análise e aprovação, por ocasião de sua governança executiva, e na análise dos resultados.

Palavras-chave: Transparência, Política fiscal, Eficiência, Análise de resultados, Motivação

Abstract/Resumen/Résumé

This paper consists of a bibliographic analysis that addresses the role of planning in the control of tax incentives. It builds the concept of the “promotion function” in extra-fiscal tax exceptions. It is proposed to understand tax promotion as a kind of intervention on the economic domain, a circumstance that entails the duty to motivate state action. We address the planning as the key in assessing and controlling this type of policy during the stages of formulation, the legislative procedure of analysis and sanction, in its executive governance, and for the evaluation of the results.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Transparency, Tax policy, Efficiency, Evaluation of results, Motivation

1. Introdução

Atualmente é inegável o papel das desonerações fiscais como instrumento de atuação estatal — política pública — conduzida no campo da política fiscal. Segundo dados da Receita Federal do Brasil (RFB), o impacto efetivo dos gastos tributários indiretos no orçamento federal sofreu um considerável aumento nos últimos anos, passando de R\$ 77.687 milhões em 2006 — o que equivalia a 15,35% da receita para aquele exercício e 3,33% do produto interno bruto (PIB) nacional naquele ano — para 270.054 milhões em 2015, valor equivalente a 22,67% das receitas do exercício e a 4,5% do PIB (BRASIL, 2018b). Considerando o demonstrativo de gastos tributários que acompanhou o projeto de lei orçamentária anual de 2019, a renúncia fiscal federal foi estimada em R\$ 306,40 bilhões de reais, representando 4,12% do PIB, 21,05% e significou um aumento de 8,10% em relação ao volume estimado para 2018 (BRASIL, 2018a).

A crescente importância das políticas de fomento econômico estruturadas sobre incentivos tributários traz à baila questões relacionadas ao controle. O principal objetivo deste trabalho é propor, por meio de um estudo exploratório realizado com base em revisão bibliográfica, uma visão do planejamento como dever jurídico do administrador, cuja realização viabiliza o exercício do controle dessas políticas em diferentes momentos.

Inicialmente, objetiva-se a construção de um conceito de fomento como forma de atuação estatal, partindo das lições de direito comparado e da doutrina nacional, para posicionar o fomento instrumentalizado por meio das desonerações tributárias como elemento de política pública, destinada ao atendimento de objetivos externos ao próprio sistema tributário.

Em uma segunda etapa, busca-se construir uma perspectiva do dever de planejar como decorrente do dever de motivação associado à atuação — racional e excepcional — do Estado no domínio econômico, dever esse que pode ser traduzido como regra constitucional que impõe a atuação planejada como modo de agir vinculado do agente, em homenagem aos princípios da publicidade, da segurança jurídica e da eficiência.

Em última instância, propõe-se que o planejamento é elemento indispensável para o controle das políticas de fomento instrumentalizadas por meio do sistema fiscal, posto que somente a fixação prévia de objetivos e metas a serem atingidas por meio do fomento tributário, veiculados pelo planejamento, possibilita a avaliação e o controle dos resultados.

2. Políticas de fomento via desoneração fiscal

Em trabalho embrionário no direito administrativo, Luis Jordana de Pozas apresenta o fomento como instrumento colocado à disposição do Estado — ao lado da legislação, da polícia e do serviço público — para a satisfação de necessidades públicas. O autor conceitua fomento como “ação da administração destinada a proteger ou promover as atividades, os estabelecimentos ou as riquezas dos particulares que satisfazem necessidades públicas ou são considerados de utilidade geral, sem usar da coação nem criar serviços públicos” (POZAS, 1949, p. 46)¹.

No Brasil, Celso Antonio Bandeira de Mello também coloca o fomento como modalidade de atuação da Administração Pública no exercício da função administrativa e esclarece que tal instrumento tem como foco auxiliar o desenvolvimento e a expansão de atividades privadas de interesse coletivo. Coloca entre as técnicas utilizadas a concessão de auxílios e subvenções em favor de determinadas entidades (MELLO, 1983, p. 17).

O desenvolvimento do fomento — como estímulo estatal para o florescimento de atividades privadas de interesse coletivo — está ligado a uma visão do Estado contemporâneo como agente que apoia os indivíduos na busca pelo desenvolvimento pleno de suas potencialidades, proporcionando a todos melhores condições e instrumentos disponíveis para o progresso. No exercício da atividade administrativa de fomento, a Administração afasta-se de uma postura autoritária para assumir uma ideia de colaboração e consensualidade (MOREIRA NETO, 2001, p. 513).

Floriano de Azevedo Marques Neto (2015, p. 413) observa, no fenômeno do fomento, três principais características em relação ao papel do Estado, quais sejam: 1) não assume para si a titularidade de determinada atividade nem a responsabilidade de oferecê-la; 2) atua por meio de comandos normativos; e 3) assume o papel de orientar e direcionar a atuação dos agentes privados em direção a determinado objetivo de interesse coletivo.

Em que pese à classificação, pela doutrina tradicional (POZAS, 1949, p. 53), das recompensas envolvidas no fomento em honoríficas, jurídicas e econômicas, impõe-se ressaltar que as técnicas econômicas são mais comuns e eficazes para o estímulo da atividade privada (ORTEGA, 2009, p. 177). Um dos instrumentos-chave para a operacionalização dessa

¹ No original: “*la acción de la Administración determinada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar la coacción ni crear servicios públicos*”.

modalidade de fomento, na visão de Gaspar Ariño Ortiz (1999, p. 290), é a política fiscal, referente aos ingressos e aos gastos públicos.

A operacionalização do fomento econômico por meio do sistema tributário pode-se dar com o aumento da carga tributária incidente sobre atividade ou patrimônio específicos, com o objetivo de desestimular determinado comportamento considerado socialmente desinteressante, ou com a redução do peso da tributação, com vistas a estimular o desenvolvimento de certa atividade ou conduta reputada como de interesse público.

No campo dos ingressos, pode-se identificar como elemento de fomento positivo as “medidas de desoneração tributária que geram a redução ou o diferimento de custos de produção, tais como isenção, redução de alíquotas, diferimento ou parcelamento de pagamento de tributos” (MARQUES NETO, 2015, p. 445).

Dá-se o nome de “extrafiscalidade” à utilização de instrumentos tributários com vistas à realização de outros fins previstos pelo ordenamento jurídico, que não a mera arrecadação de numerários (CARRAZZA, 2015, p. 96). Nesse regime, atenua-se a utilização da capacidade contributiva como critério para a gradação imposta pela necessidade de tratamento igualitário entre os cidadãos, em nome da realização de outras finalidades também relevantes ao sistema jurídico (COSTA, 2012, p. 76).

Por outro giro, pode-se demonstrar que a igualdade na repartição de cargas entre os sujeitos é um dos fins do sistema tributário, imposto pelo princípio da igualdade na tributação e operacionalizado pelo critério da capacidade contributiva, que, idealmente, atrela o peso da tributação à extensão da riqueza manifesta pelo sujeito. Ou seja, no regime da fiscalidade impera a capacidade contributiva com o objetivo de promover a igualdade; já na extrafiscalidade, os objetivos escolhidos são externos ao sistema tributário, razão pela qual o critério da capacidade contributiva (igualdade de cargas) se torna secundário em nome de objetivos outros (RIBAS; PINHEIRO, 2018, p. 234).

O fomento operacionalizado por meio das desonerações tributárias atribui função extrafiscal às normas de tributação, afastando de seu campo de incidência determinados fatos com vistas a promover os comportamentos almejados. Deve-se ressaltar, nesse ponto, que a justificativa para o tratamento desigual dos sujeitos desonerados é a realização do comportamento tomado como socialmente interessante. O déficit de igualdade provocado pelo afastamento do critério da capacidade contributiva — que equilibrava a repartição das cargas conforme a extensão da riqueza manifestada pelos sujeitos — somente se justifica nos objetivos (externos ao sistema tributário — extrafiscais) que se pretende atingir com o programa.

Uma vez que os objetivos a serem implementados justificam o tratamento tributário desigual entre os sujeitos, é indispensável, para o estabelecimento de uma perspectiva de controle, que esses objetivos sejam explicitados *a priori*.

Na perspectiva do fomento econômico, realizado por meio do sistema tributário, quer-se ressaltar que a apuração dos custos estimados da medida, pelo regime dos gastos tributários indiretos, possibilita a avaliação dos resultados obtidos.

Enquanto elemento integrante do fomento econômico, certo programa de desonerações tributárias introduzido com vistas a estimular determinado comportamento em nome de objetivos de interesse público deve estruturar-se na forma de uma política pública (MARQUES NETO, 2015, p. 431).

Políticas públicas (*policy*) são formas de concretização de diretrizes sociais por meio de uma série de medidas práticas. Para tanto, as políticas financeiras utilizam-se dos conhecimentos técnicos fornecidos pela ciência das finanças. Para Aliomar Baleeiro, dentro de tais políticas inserem-se as políticas fiscais, tomadas como aquelas que se utilizam dos tributos como instrumento de ação (BALEEIRO, 1998, p. 29).

A diferença entre política (*polity*) e política pública (*policy*) é evidenciada por Maria Paula Dallari Bucci (2013, p. 104), que coloca a primeira como atinente às questões do poder e suas formas institucionais que levam à eleição de determinado instrumento de ação e a segunda como forma de efetivação dessa escolha com a consideração dos diversos fatores envolvidos. Pela mesma picada, pode-se construir que os fatores que levam à eleição de determinado instrumento tributário para a condução da política fiscal derivam de uma escolha política, entretanto sua implementação deve se dar no contexto de uma política pública, que tomará elementos da técnica da ciência das finanças (como dados e instrumentos de análise e comparação) como insumos para a elaboração da medida em função dos objetivos que se pretende com ela atingir.

A política pública é instrumentalizada por normas jurídicas. Diogo R. Coutinho (2014, p. 282) sustenta que, na atualidade, o direito é indissociável das políticas públicas, amálgama esse que exerce as funções de: a) determinar normativamente os objetivos a serem perseguidos; b) apontar, mesmo que de forma ampla, os instrumentos a serem utilizados para alcançá-los; c) criar canais de participação social; e d) estruturar arranjos institucionais voltados a coordenação de processos e à atribuição de tarefas e responsabilidades aos agentes governamentais envolvidos.

Em rasgos gerais, a necessidade de estruturar o fomento em política pública significa a eleição prévia de objetivos a serem atingidos, articulando-os com os meios disponíveis para

sua realização. Esta perspectiva tem relação direta com o planejamento, cujos contornos são traçados nos itens que seguem.

Pelo caminho traçado até aqui, tem-se que o fomento é forma de atuação do Estado na busca pelo suprimento das necessidades públicas. Uma de suas modalidades é o fomento econômico, que se utiliza de incentivos econômicos a fim de estimular (positivo) ou desestimular (negativo) determinado comportamento.

No campo do fomento econômico positivo, identificou-se a utilização de desonerações tributárias como elementos de estímulo implementados para a promoção de determinados comportamentos compatíveis com os objetivos pretendidos com o fomento.

Foi proposto também que o tratamento desigual resultado da implementação de um programa de fomento via desonerações fiscais se justifica nos objetivos que se pretendem atingir, razão pela qual é necessária sua motivação prévia.

Nessa esteira, defendeu-se que a estruturação dos programas de desoneração deve ser realizada por meio de políticas públicas, tomadas como um conjunto organizado de ações que articula meios para a realização dos fins. O planejamento das políticas de fomento revela-se elemento indispensável no processo de elaboração das medidas de desoneração, bem como no controle de sua eficácia.

3. O planejamento e a motivação da intervenção sobre o domínio econômico

O manejo de instrumentos tributários como elementos de política fiscal representa um dos “métodos de ingerência” do Estado na busca de seus objetivos (MÉLEGA, 1997/1988, p. 1774). Trata-se de espécie de intervenção sobre o domínio econômico na qual o Estado se utiliza de normas indutivas para seduzir o destinatário a aderir ao comportamento sugerido (GRAU, 2003, p. 129).

A Constituição da República Federativa do Brasil dedicou o título VII à ordem econômico-financeira nacional. No capítulo I, estabeleceu princípios e regras atinentes à atividade econômica.

Ao estabelecer as bases do sistema econômico, a Constituição define os campos de liberdade dos agentes econômicos (representados pelo espaço de exercício da livre-iniciativa) e de atuação estatal (consubstanciados no dever de regulação, prestação de serviço público e exercício de poder de polícia) e as formas de interpenetração e colaboração entre Estado e mercado (fomento de atividades de interesse público) na realização dos fins estabelecidos pela ordem constitucional econômica.

O Estado de direito na atualidade adota a perspectiva do desenvolvimento e do bem-estar — em um movimento de superação da justiça formal, típica do garantismo de aspirações individuais de liberdade e fundada na dualidade entre Estado e indivíduo pregada pelo liberalismo — no sentido de promover condições para a realização da igualdade material entre seus indivíduos.

A ideia de Estado social está fortemente presente na Constituição brasileira, em especial refletida nos objetivos da República presentes em seu artigo 3º. A construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades regionais, a promoção do bem-estar geral em uma perspectiva inclusivista são todos elementos de justiça material que reconhecem no Estado um veículo transformador da realidade. Quanto à promoção do desenvolvimento econômico, tem-se que, ao incluí-lo no rol de deveres do Estado, o constituinte reconhece nele um valor que transcende os benefícios individuais de determinada classe dominante, servindo de alicerce para o atingimento dos demais objetivos constitucionais.

Na ordem econômica da Constituição de 1988, identifica-se — como diretriz geral — que a atuação do Estado se legitima por meio das finalidades gerais que pretende desenvolver (COMPARATO, 1990, p. 264). Seus dispositivos visam regular o poder de intervir, equilibrando-o com os valores inerentes aos direitos da personalidade, nesse campo fortemente atrelados à livre-iniciativa. Nessa linha, as divisões entre os espaços do público e do privado (Estado e indivíduo) não são estanques; elas se conformam em uma relação dialética, na medida dos fins estabelecidos, em linhas genéricas, para a ordem econômica.

A ordem econômica constitucional brasileira foi construída a partir de uma ideia de constitucionalismo dirigente, ou seja, está assentada na promoção de objetivos externos ao próprio sistema econômico. Na visão de Gilberto Bercovici (2002, p. 127), classificar a Constituição brasileira como “dirigente” significa reconhecer que os fins estabelecidos valem tanto para o Estado quanto para a sociedade. Trata-se, pois, de um compromisso firmado em torno de determinados valores enumerados como princípios da ordem econômica.

Quer-se ressaltar que a possibilidade de intervir no domínio econômico, balizada pela ordem econômica constitucional, é característica típica das ideias sociais aplicadas ao Estado e incorporadas por um movimento de constitucionalismo dirigente identificado na Constituição brasileira de 1988. Reflete, pois, um modelo de atuação do Estado.

Analisar esse modelo com vistas a entender a lógica e o papel do planejamento na intervenção do Estado no domínio econômico é compreender, ao fim e ao cabo, a necessária complementaridade das relações entre Estado e indivíduos.

A Constituição Econômica faz referência ao planejamento no artigo 174 da CRFB: “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

Essa disposição reconhece no Estado as funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica como derivadas de seu papel de agente normativo e regulador. Como ensina Eros Grau, função implica um poder-dever; ou seja, a atuação do Estado no domínio econômico não se limita à fiscalização e ao incentivo, ela passa também pelo dever de planejar (GRAU, 1998, p. 262).

A atuação do Estado no domínio econômico tem por fim corrigir falhas de mercado (externalidades negativas) (STIGLITZ, 2009, p. 22), prevenindo efeitos futuros perniciosos em nome de objetivos sociais, e opera com vistas a “ajustar os comportamentos econômicos, visando assegurar operacionalidade, de forma harmoniosa e engrenada” (CAGGIANO, 1991, p. 43) com os objetivos da ordem econômica.

Ao reconhecer a função de agente planejador, a Constituição ressalta a necessidade de *coerência e coordenação* na formulação de políticas que visem intervir no domínio econômico para corrigir falhas de mercado em nome de fins que podem inclusive transcender o interesse dos agentes econômicos.

Nessa linha, o planejamento é modo de atuação do Estado no domínio econômico. Como ressalta Fernando Facury Scaff (1977, p. 51), o Estado, atuando enquanto agente normativo no domínio econômico, intervém editando normas diretivas e indutivas que buscam influir — direta ou indiretamente — no comportamento dos agentes econômicos de capital. Nesse contexto, o planejamento impõe que essas normas integrem um conjunto coerente e sistematizado.

O planejamento não é modalidade de intervenção, mas elemento que qualifica a ação intervencionista, que passa a se processar de maneira sistemática. Recorre-se a Eros Grau para afirmar que, “tendo em vista fins pretendidos, o planejamento – enquanto forma de ação racional sob a qual se dinamiza o intervencionismo – está também vocacionado à preservação da instituição mercado” (1977, p. 25).

Nos termos do artigo 174, o planejamento tem caráter vinculante para o Estado e indicativo para o setor privado. Nessa linha, não é ele, o planejamento, uma modalidade de intervenção, mas forma de agir condicionante dos instrumentos colocados à disposição do Estado. Pensar de maneira diferente importaria em atribuir ao setor privado algum caráter

vinculante das diretrizes estabelecidas pelo planejamento, em uma perspectiva incompatível com a preservação da livre-iniciativa (BARROSO, 2001, p. 205).

A Constituição de 1988 reconhece a livre-iniciativa como alicerce da ordem econômica (art. 170, *caput*, da CRFB), assim como reconhece o dever do Estado de intervir para assegurar a todos existência digna, consubstanciada no atingimento dos objetivos da ordem econômica.

Reconhecer a livre-iniciativa — bem como a liberdade de exercício da atividade econômica (art. 170, parágrafo único, da CRFB) — significa garantir ao máximo a liberdade de escolha dos agentes econômicos, como sublinha Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 54). Assim, qualquer restrição à livre-iniciativa derivada do poder estatal de intervir deve ser fundamentada. O planejamento, enquanto diretriz aplicada à intervenção, é condicionante para essa fundamentação.

A partir da análise do artigo 173 da CRFB, pode-se construir a ideia de que a atuação do Estado no domínio econômico seria excepcional, na medida em que a regra constitucionalmente pressuposta é a atuação dos agentes econômicos no regime da livre-iniciativa.

Aceitar excepcionalidade de atuação do Estado no domínio econômico não significa, necessariamente, aceitar a regência de um suposto princípio da subsidiariedade da atuação estatal (SOUZA NETO; MENDONÇA, 2007), mas compreender que é dever do Estado demonstrar os motivos que o levaram a intervir.

A utilização do fomento por meio da política fiscal, em razão da excepcionalidade da atuação do Estado no domínio econômico, demanda dos agentes públicos um dever de motivação específico, a justificar os fins que se pretende atingir. O planejamento integra esse dever de motivação na qualidade de *locus* onde são apresentados os meios que serão utilizados na realização dos fins pretendidos.

O planejamento, como integrante do dever de motivação específico e inerente à intervenção do Estado no domínio econômico, também concretiza outros princípios do ordenamento jurídico, como a publicidade (por meio da indução de transparência), a eficiência (com a promoção da racionalidade entre meios e fins) e a segurança jurídica (com a garantia de previsibilidade). Assim, é possível aceitar o planejamento como verdadeira regra implícita que rege a atuação do Estado no domínio econômico (PINHEIRO, 2017).

4. Planejamento como instrumento para o controle do fomento via desoneração fiscal

Retomando as marcas iniciais deste trabalho, tem-se que o fomento econômico implementado via desoneração tributária para estimular comportamentos reputados como socialmente interessantes deve vir consubstanciado em política pública que estabeleça metas e objetivos a serem atingidos.

A atuação planejada da administração — na implementação de políticas de fomento via desonerações fiscais — também viabiliza a atuação dos órgãos de controle. Nesse contexto “o planejamento é o mecanismo de aferição das metas traçadas pelo governo” (CARVALHO; LOCHAGIN; SILVEIRA, 2016, p. 79).

Tratando especificamente do processo de implementação de políticas públicas por meio de gastos indiretos, José Maria Arruda de Andrade (2015) propõe uma análise voltada para a avaliação dessas políticas calcada em quatro etapas: (i) a elaboração da política, concernente aos estudos que precederam a sua formulação; (ii) a implementação, como processo de conversão da política em normas jurídicas destinadas a regular comportamentos com vistas ao atendimento do fim buscado; (iii) a governança executiva, representada pela administração e pela condução dos programas; e (iv) a análise de eficiência e efetividade em relação aos resultados atingidos.

Propõe-se a adoção do método de aproximação supradescrito para analisar o papel do planejamento em cada uma das etapas de avaliação e controle das políticas de fomento instrumentalizadas por meio de desonerações fiscais.

4.1 Fase da elaboração da política

No momento da elaboração da política, a definição de objetivos (fins) e instrumentos (meios) para sua implementação deriva do próprio dever de motivação imposto ao Estado, em face da excepcionalidade de sua atuação no domínio econômico.

No momento da elaboração da política de fomento instrumentalizada por meio do sistema tributário, impõe-se destacar a necessidade de coordenação entre os objetivos que se pretende atingir com a política e os objetivos e as metas fixados para o setor público como um todo.

Na realidade brasileira identifica-se a subutilização da técnica dos planos e dos programas de desenvolvimento nacional, regional e setoriais como instrumentos para o estabelecimento de objetivos gerais para o Estado.

Entretanto, pode-se identificar no sistema orçamentário brasileiro um modelo de planejamento, que elege metas de médio prazo consubstanciadas no plano plurianual — que

traça uma perspectiva de áreas estratégicas e prioritárias — e metas de curto prazo estabelecidas pelas leis de diretrizes orçamentárias. Estas ainda têm a função de avaliar as metas do exercício anterior e projetar a meta do exercício seguinte, condicionando a elaboração da Lei Orçamentária Anual, projetando os impactos nos dois exercícios subsequentes. Assim, por meio da análise do sistema orçamentário, pode-se construir uma perspectiva jurídica do planejamento estatal (OCTAVIANI, 2014, p. 39).

Dado o papel determinante do Estado e da economia do setor público para conferir previsibilidade à atuação dos particulares no regime da livre-iniciativa, uma atuação não planejada e não coordenada com os demais objetivos da Administração Pública pode configurar uma intervenção conjuntural casuística, não legitimada constitucionalmente, portanto.

Nessa etapa, o planejamento atua como instrumento de compatibilização entre os objetivos almejados com a política que se pretende implementar e os objetivos estabelecidos pela Administração por meio do processo orçamentário. Deve-se pôr em relevo, neste momento, os estudos que precederam a elaboração da medida (ANDRADE, 2015) com vistas a construir os objetivos que se pretende alcançar, bem como o seu custo estimado.

Como ressalta Estevão Horvath, a Lei de Responsabilidade Fiscal incorporou o planejamento como “vetor de conduta dos agentes públicos na medida em que somente uma ação planejada e transparente pode ser considerada como responsável em termos de gestão fiscal” (2014, p. 321).

A sinergia necessária entre o processo orçamentário e a fase de implementação das políticas fiscais conduzidas por meio de gastos tributários é evidenciada pela necessidade, determinada pelo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, de comprovação de que a medida esteja prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias, bem como de que não prejudique os resultados da Administração e tenha seu impacto estimado na Lei Orçamentária Anual.

A iniciativa exclusiva do Poder Executivo para propor as leis orçamentárias indica o “protagonismo” (SILVEIRA, 2015, p. 58) desse Poder na coordenação dos meios disponíveis para o atendimento dos resultados almejados.

O planejamento das políticas de fomento via desonerações fiscais viabiliza o controle sobre a compatibilidade entre os comportamentos que se pretende fomentar e as finalidades que se pretende atingir, bem como a coerência entre o próprio programa e os objetivos e as metas traçados para a Administração como um todo.

4.2 O processo legislativo de aprovação e implementação da política

O planejamento é um veículo de difusão de transparência, por meio do qual os objetivos e os instrumentos das políticas de fomento via desonerações fiscais são descortinados. Diante dessa posição de coordenação, cabe ao Executivo demonstrar a compatibilidade do planejamento da política de fomento a ser implementada por meio de desonerações fiscais com as metas e os objetivos gerais da Administração plasmados no orçamento.

Como ressalta Paulo Ayres Barreto, o “controle do exercício da função administrativa, interna ou externamente (legislativo), ou ainda por intermédio de revisão judicial, pressupõe sua motivação” (2005, p. 106).

A motivação, enquanto fundamentação de uma decisão, há de ser justificante, ou seja, “as razões de um acto administrativo, sendo este uma decisão programada normativamente (pelo menos) quanto ao fim, constituem sempre um ‘juízo justificativo’ [...] ou um ‘discurso justificativo’ [...] desse acto” (ANDRADE, 1992, p. 230). A elaboração de programas de desoneração tributária é materializada por meio de projetos de lei, encaminhados para deliberação do Poder Legislativo. A exposição de motivos desses projetos, enquanto elemento que expõe a motivação que conduziu à elaboração dos programas, deve revelar o planejamento que lhes dá suporte, viabilizando a capacidade de deliberação do Legislativo sobre o projeto.

A transparência implementada pelo planejamento promove uma elevação da possibilidade de participação na discussão sobre a pertinência e a viabilidade desse tipo de programa. Marcos Augusto Perez destaca que, na função legislativa, embora a participação preponderante dos cidadãos se dê por meio da eleição dos legisladores, também é possível identificar como veículos de participação, no caso brasileiro, “o funcionamento das Comissões que realizam audiências públicas com entidades da sociedade civil (art. 58, §2º, II, da CF) e, ainda, na possibilidade de iniciativa popular do processo legislativo (art. 61, caput e §2º da CF) para matérias que não sejam da competência reservada de determinado titular, plebiscito e referendo (art. 14, inciso I e II, da CF)” (PEREZ, 1999, p. 48).

Da participação no processo de elaboração e aprovação das leis que consubstanciam políticas públicas, nesse corte representadas pelos programas de desoneração fiscal, nasce uma “legitimidade fruto da adesão racional da sociedade a um conjunto de medidas concretas, políticas ou programas que ajudou a formular, decidir e muitas vezes implementar” (PEREZ,

2009, p. 221). Daí a necessidade de informação aos representantes e à sociedade como forma de orientar o processo de participação, legitimando, assim, as medidas implementadas.

A transparência em relação aos estudos que orientaram a produção dos projetos de lei que tramitam no Legislativo, no caso específico das políticas de desoneração fiscal, tem a função — senão de evitar completamente o estabelecimento arbitrário de benefícios fiscais em benefício de uma minoria — de viabilizar o controle social sobre os critérios de discriminação estabelecidos por eles.

Nesse contexto, o planejamento é elemento que viabiliza o debate legislativo anterior à implementação das políticas de fomento instrumentalizadas por meio de desonerações fiscais. Nessa fase, tanto os meios quanto os fins pretendidos são submetidos ao escrutínio do Poder Legislativo, espaço em que podem ser sugeridas correções de rumo ou alterações com vistas a potencializar os resultados obtidos.

4.3 A governança executiva e a condução da política

Na fase da governança executiva, o planejamento fornece elementos para avaliação das políticas de fomento implementadas por meio de desonerações tributárias durante sua execução, o que possibilita uma eventual correção de rumos.

No sistema brasileiro, é uma tarefa conjunta dos poderes Executivo e Legislativo traçar o planejamento e colocá-lo em prática. É por meio da execução de políticas públicas que o planejamento é efetivado (SILVA, 2015, p. 118).

Na perspectiva das despesas diretas, “a execução orçamentária é um conjunto de atividades destinadas ao cumprimento dos programas estabelecidos para alcançar os objetivos propostos” (SILVA, 1973, p. 306). A fase de execução orçamentária representa a implementação da autorização contida no orçamento.

Em relação aos gastos diretos, o controle da execução da despesa passa por etapas estabelecidas pela legislação com vistas ao controle de legalidade (empenho, liquidação e pagamento), e elas estão submetidas ao cronograma estabelecido pela programação financeira do desembolso (art. 8º da LRF) e ao regime de limitação de empenho e movimentação financeira (art. 9º da LRF), caso a evolução na arrecadação das receitas não comporte o cumprimento das metas estabelecidas. Todo esse sistema visa garantir que as metas fiscais sejam atingidas e que, com isso, seja garantido o pagamento da dívida pública (OLIVEIRA, 2013, p. 533).

O Tribunal de Contas, na forma do artigo 71 da CRFB, enquanto órgão auxiliar do Poder Legislativo, tem por função acompanhar a execução das despesas com poderes para solicitar informações e realizar diligências com vistas a averiguar a legalidade e a legitimidade dos atos de aplicação de recursos públicos, podendo inclusive determinar a sustação do ato suspeito para evitar maiores prejuízos ao erário.

O rígido sistema ao qual estão submetidos os gastos diretos viabiliza, por meio da procedimentalização, seu controle antes, durante e depois de seu encerramento pelos órgãos habilitados pelo sistema. Em paralelo, a proposta de José Maria Arruda de Andrade (2015a) traz a necessidade de uma governança executiva dos gastos tributários indiretos que privilegie a atribuição de responsabilidades e procedimentos na condução dos programas, de forma que sua execução também possa ser acompanhada.

Essa procedimentalização, aplicada ao controle das políticas de fomento via desonerações fiscais, impõe aos responsáveis por sua implementação o dever de acompanhar o cumprimento dos objetivos adrede estabelecidos pelo planejamento não apenas no encerramento, mas durante sua execução.

Parece ser esse o entendimento do Tribunal de Contas da União, que, por ocasião do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, que avaliou um grupo de programas federais de desoneração tributária, determinou, entre outras medidas, que a Secretaria da Receita Federal definisse uma metodologia para elaboração do impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receita e ainda que “promov[esse] a sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolv[esse]m a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo” (BRASIL, 2010). O objetivo dessa determinação é conferir racionalidade à gestão dos gastos tributários indiretos, sistematizando um procedimento que se inicia ainda na fase de avaliação das propostas e desde o início define os responsáveis e estabelece os critérios para o acompanhamento da medida.

Identifica-se no planejamento, enquanto veículo utilizado para promover transparência sobre os objetivos e os meios empregados para a implementação de determinado programa de fomento via desonerações fiscais, uma peça fundamental para acompanhamento dessas políticas públicas durante sua implementação, viabilizando eventuais correção de rumo, para promover em grau máximo seus fins.

4.4 A análise dos resultados

O controle posterior da execução orçamentária, em relação aos gastos diretos, tem por fim, para além de uma análise formal de legalidade, confrontar os gastos efetuados com os resultados obtidos. Para José Afonso da Silva, no controle do orçamento-programa “predomina o fim substancial no sentido da verificação dos resultados em face dos objetivos que se propôs alcançar” (SILVA, 1973, p. 350).

Na lição sempre atual de Fábio Fanucci, “ilegal e ilegítima é a atividade do Estado que desrespeita ditames de sua própria organização”². O controle dos resultados viabiliza, para além de um controle formal de legalidade, um controle material de legitimidade a partir da confrontação dos resultados obtidos com os objetivos estabelecidos pelo planejamento.

O controle em momento posterior à realização do gasto está ligado a uma perspectiva de qualidade. José Maurício Conti e André Castro Carvalho correlacionam a qualidade de gasto e a atividade do controle que obriga a Administração à avaliação do efetivo cumprimento das metas em uma perspectiva de eficiência orçamentária. Na visão dos autores, essa avaliação depende de indicadores que levam em consideração os objetivos da política pública (CONTI; CARVALHO, 2011, p. 213).

A implementação de políticas de fomento por meio de gastos tributários impõe a necessidade de avaliação constante dos resultados obtidos em relação aos custos envolvidos. A ausência de controles formais sobre gastos tributários “gera diversos problemas para a gestão responsável e planejada das finanças públicas, na medida em que tais transferências de recursos públicos são efetuadas sem muita transparência” (HENRIQUES, 2009, p. 31).

Stanley Surrey e Henry Tilberer “lembram que os benefícios fiscais podem gerar desequilíbrio na alocação dos recursos dada a impossibilidade de se conhecer, *ex ante*, quantos serão seus beneficiários e qual será o montante exato da renúncia fiscal” (SCHOUERI, 2005, p. 67). Todavia, essa dificuldade não pode ser desculpa para que o gestor descure da gestão da coisa pública.

Como defende Lídia Maria Ribas (2015, p. 164), a utilização de indicadores de resultados na avaliação de políticas públicas tem por objetivo conciliar o interesse expresso pela medida levada a termo com uma perspectiva de sustentabilidade fiscal. O estabelecimento de uma metodologia de avaliação dos gastos tributários indiretos passa pela eleição, realizada por ocasião do planejamento, de indicadores que revelam o atendimento dos objetivos pretendidos com sua implementação. A confrontação do custo com os critérios

² FANUCCHI, Fábio. **Prática do direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 3.

definidos pelo planejamento pode estabelecer uma perspectiva de eficiência, eficácia e efetividade necessária ao controle da política.

Nesse momento, o planejamento atua como veículo de objetivos a serem atingidos com a medida e de critérios jurídicos para a avaliação dos resultados obtidos. A construção de uma perspectiva de eficiência, eficácia e efetividade dessas políticas de fomento implementadas por meio de desonerações fiscais depende do estabelecimento prévio e transparente do ponto a que se quer chegar e dos meios que serão empregados para tanto.

5. Conclusão

Retomando as marcas iniciais deste trabalho, cabe ressaltar que as renúncias fiscais no Brasil representam porção significativa no Brasil. Diante desta constatação não cabe outro caminho: é preciso assumir que uma significativa parte das políticas públicas federais é implementada por meio da atividade administrativa de fomento via desonerações fiscais.

Provocar uma reflexão sobre o papel do planejamento como instrumento para viabilizar o controle dessa expressiva parte da atuação administrativa tem o objetivo de jogar luz sobre uma parcela muito relevante mas pouco estudada pelo direito administrativo. Em geral, análises sobre programas de incentivos fiscais são relegadas a juízos de legalidade tributária, que apreendem apenas uma pequena parte dessa realidade complexa.

Quer-se repisar que o fomento implementado por intermédio do sistema tributário é estruturado como uma política pública que articula um instrumento da política fiscal como meio para a implementação de objetivos que são alheios àqueles típicos da tributação.

A análise dos programas de desoneração tributária como política pública — conjunto de normas arranjadas em torno de objetivos estruturantes — já seria o suficiente para invocar a necessidade imperativa de planejamento. Contudo, optou-se por demonstrar que, no caso do fomento tributário, este representa uma modalidade de intervenção do Estado no domínio econômico a qual, em razão de sua excepcionalidade, impõe que sejam demonstrados os fins que se pretende atingir e os meios que serão utilizados para tanto. Nesse contexto, o planejamento é parte integrante da motivação que legitima os atos de intervenção.

Diante de uma ação planejada, torna-se possível o controle das políticas de fomento tributário em diversas fases. Desde a elaboração da política, passando pelos debates no Legislativo e pela sua implementação, até a etapa de análise de resultados, o planejamento é essencial como instrumento para a definição de objetivos mais concretos e para debates mais

esclarecidos e como parâmetro para o acompanhamento da evolução da política em questão e para a averiguação do cumprimento das metas estabelecidas.

Ao fim e ao cabo, o planejamento como instrumento de controle das políticas de desoneração fiscal figura como instrumento de cidadania, que joga luz sobre uma significativa parte das políticas implementadas no Brasil. Levantar o véu do direito tributário para equiparar as políticas de fomento tributário às demais políticas públicas como instrumentos para o atingimento de fins específicos significa caminhar em direção a uma Administração mais permeável ao controle e, com isso, mais democrática e responsável.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, José Carlos Vieira de. **O dever da fundamentação expressa de actos administrativos**. Coimbra: Almedina, 1992.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica da desoneração da folha de pagamento. **Consultor jurídico**. 27 set. 2015a. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-set-27/Estado-economia-politica-economica-desoneracao-folha-pagamento>>. Acesso em: 14 nov. 2015.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. **Consultor Jurídico**. 30 ago. 2015b. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/Estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>>. Acesso em: 14 nov. 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARRETO, Paulo Ayres. Princípio republicano e a motivação dos atos administrativos em matéria tributária. In: BOTALLO, Eduardo Domingos. **Direito tributário: homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 101-110.
- BARROSO, Luis Roberto. A ordem econômica constitucional e os limites à atuação estatal no controle de preços. **Revista de Direito Administrativo (FGV)**, Rio de Janeiro, n. 226, p. 187-2012, out./dez. 2001.
- BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no domínio econômico. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, v. 2, p. 119-129, 2002.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária bases efetivas: ano calendário 2015 - Série 2013 a 2018**. Brasília, mar. 2018a. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/ano-calendario-2015-serie-2013-a-2018.pdf>>. Acesso em: 1 jun. 2018.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (Gastos Tributários) – PLOA 2019**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2018b. Disponível em : <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf/@@download/file/DGT%20PLOA%202019.pdf> . Acesso em 27 fev. 2019.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de levantamento no 015.052/2009-7**. Relator: min. Augusto Nardes. Acórdão no AC-0747-12/10-P, DOU de 16/04/2010.

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

CAGGIANO, Monica Herman Salem. Controle de mercado por via de tabelamento. **Revista de Direito Público**, n. 100, ano 25, p. 40-44, out./dez. 1991.

CARRAZZA, Elisabeth Nazar. **IPTU e progressividade, igualdade e capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARVALHO, André de Castro; LOCHAGIN, Gabriel Loretto; SILVEIRA, Francisco Secaf. Orçamento público. In: OLIVEIRA, Regis Fernandes (Coord.). **Lições de direito financeiro**. São Paulo: RT, 2016. p. 67-94.

COMPARATO, Fábio Konder. Ordem econômica na constituição de 1988. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 23, n. 93, p. 263-276, jan./mar. 1990.

CONTI, José Mauricio; CARVALHO, André Castro. O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal. **Direito Público**, Porto Alegre; Brasília, v. 8, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011.

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

COUTINHO, Diogo R. **Direito econômico e desenvolvimento democrático: uma abordagem institucional**. 2014. 380 p. Tese (Titularidade em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

FANUCCHI, Fábio. **Prática do direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo, Malheiros, 2003.

GRAU, Eros. **Planejamento econômico e regra jurídica**. 1977. 262 p. Tese (Livre-Docência em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1977.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. 221 p. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HORVATH, Estevão. **O orçamento no século XXI: tendências e expectativas**. 2014. 418 p. Tese (Titularidade em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Fomento. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di (Coord.). **Tratado de direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. v. 4. p. 403-508.

MÉLEGA, Luiz. O poder de tributar e o poder de regular. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 7/8, p. 1771-1813, 1987/1988.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Prestação de serviços públicos e administração indireta**. 2. ed. São Paulo: RT, 1983.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

OCTAVIANI, Alessandro. Notas sobre direito e planejamento econômico no capitalismo moderno. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. **Direito financeiro, econômico e tributário: estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira**. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 39-48.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 5. ed. São Paulo: RT, 2013.

ORTEGA, Ricardo Rivero. **Derecho administrativo económico**. 5. ed. Madri: Marcial Pons, 2009.

ORTIZ, Gaspar Ariño. **Principios de derecho público económico**. Granada: ARA, 1999.

PEREZ, Marcos Augusto. **A administração pública democrática: institutos de participação popular na Administração Pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

- PEREZ, Marcos Augusto. **Institutos de participação popular na administração pública**. 1999. 211 p. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.
- PINHEIRO, Hendrick. Planejamento e controle: uma reflexão sobre ética. **Revista Contas Abertas**, v. 3, n. 3, p. 24-27, 2017.
- POZAS, Luis Jordana de. Ensaio de una teoria del fomento en el derecho administrativo. **Revista de Estudios Políticos**, n. 48, p. 44-54, 1949.
- RIBAS, Lídia Maria. Efetivação da justiça e gestão descentralizada de conflitos: mecanismos sustentáveis de solução. In: MIRANDA, Jorge (Coord.). **Diálogo ambiental, constitucional e internacional**. São Paulo: Lumenjuris, 2015. v. 3, tomo 1. p. 153-166.
- RIBAS, Lídia Maria; PINHEIRO, Hendrick. Transação tributária como política pública e a importância do gasto tributário como critério de controle. *Nomos - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. Vol. 38, n. 2, jul./dez. 2018, p. 231-272.
- SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade do Estado intervencionista**. São Paulo: Saraiva, 1990.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SILVA, Isabela Morbach Machado e. O sistema orçamentário brasileiro, planejamento e políticas públicas. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE**, Belo Horizonte, v. 4, n. 6, p. 109-122, set./fev. 2015.
- SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Orçamento e planejamento: tensões entre poderes. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE**, Belo Horizonte, v. 4, n. 6, p. 31-58, set./fev. 2015.
- SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; MENDONÇA, José Vicente Santos de. Fundamentalização e fundamentalismo na interpretação do princípio constitucional da livre iniciativa. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 709-741.
- STIGLITZ, Joseph. Regulation and Failures. In: MOSS, David; CISTERNINO, John (Eds.). **New Perspectives on Regulation**. Cambridge: The Tobim Project, 2009. p. 11-23.