XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITOS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS I

ROGERIO LUIZ NERY DA SILVA

JULIA MAURMANN XIMENES

SAULO DE OLIVEIRA PINTO COELHO

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

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

D597

Direitos sociais e políticas públicas I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Rogerio Luiz Nery Da Silva

Julia Maurmann Ximenes

Saulo De Oliveira Pinto Coelho – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-811-0

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

Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br





de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITOS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS I

Apresentação

O XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (Conselho Nacional de Pós-Graduação em Direito) ocorreu em Goiânia nos dias 19-21 de junho de 2019 com a participação de vários pesquisadores. A temática do Encontro, "Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo", está totalmente alinhada às discussões do Grupo de Trabalho "Direitos Sociais e Políticas Públicas".

Diante do número de trabalhos encaminhados, o GT Direitos Sociais e Políticas Públicas é dividido em três agrupamentos de pesquisas. A apresentação e o posterior debate sobre os 17 trabalhos submetidos à avaliação por pares do primeiro GT foi coordenada pelos professores doutores Julia Maurmann Ximenes, Saulo de Oliveira Pinto Coelho e Rogério Luiz Nery da Silva. A coordenação optou por não categorizar os trabalhos em temas, o que deixou o debate transversal durante toda a tarde, sempre retomando uma questão crucial na problemática do GT – a definição de políticas públicas e seus impactos na efetivação dos direitos.

Neste sentido, vários pesquisadores apontaram a necessidade da valorização da pesquisa empírica em Direito. Objetos de pesquisa como o papel do Estado na efetivação de direitos sociais, diálogos institucionais, pacto federativo e ciclo das políticas públicas não são abstratos mas conectados à realidade brasileira, demandando levantamento de dados que contribuam para uma análise crítica da problemática.

Esta apresentação tem como objetivo apenas suscitar a curiosidade e o convite ao leitor interessado no contexto de efetivação de direitos sociais no Brasil. O atual cenário da pesquisa jurídica sobre o papel do campo jurídico na efetivação de direitos sociais está presente nesta coletânea. O amplo leque de objetos de pesquisa poderá instigar outros pesquisadores no desafio de reflexão sobre a relação entre Direito e Políticas Públicas.

Boa leitura!

Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Prof. Dr. Saulo De Oliveira Pinto Coelho - UFG

Prof. Dr. Rogerio Luiz Nery Da Silva - UNOESC

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

RENÚNCIA DE RECEITAS: OS IMPACTOS DA NÃO ARRECADAÇÃO SOBRE OS DIREITOS SOCIAIS

TAX EXPENDITURES: THE IMPACTS OF NON-COLLECTION IN SOCIAL RIGHTS

Daisy Rafaela da Silva
Fabiana Leite Martins

Resumo

Este estudo trata da renúncia de receitas e os impactos aos Direitos Sociais. Os incentivos fiscais causam prejuízos diretos na concretização dos direitos sociais. Cabe ao administrador público adotar políticas de renúncia fiscal, com o fim de desenvolvimento econômico e social o faz muitas vezes sem que exista estudo técnico comprometendo o sistema arrecadatório, refletindo nas Políticas Públicas. A omissão, mascarada de incentivo, subtrai da pessoa humana os direitos sociais fundamentais para garantir uma vida social digna, justa, igualitária, com oportunidades de desenvolvimento.

Palavras-chave: Renúncia de receitas, Improbidade, Políticas públicas, Direitos sociais

Abstract/Resumen/Résumé

This study deals with the renunciation of revenues and the impacts on Social Rights. Tax incentives cause direct losses in the realization of social rights. It is up to the public administrator to adopt fiscal renunciation policies, with the aim of economic and social development, often without technical study, compromising the collection system, reflected in Public Policies. The omission, masquerade as an incentive, removes from the human person the fundamental social rights to guarantee a dignified, just, egalitarian social life with opportunities for development.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax expenditures, Waiver, Public policies, Social rights

INTRODUÇÃO

Os princípios mais relevantes do Direito Administrativo são os princípios da Supremacia do Interesse Público e da Indisponibilidade do Interesse Público, são as pedras de toque do direito administrativo.

Têm-se inúmeros "incentivos fiscais" ou omissão na arrecadação dos tributos, com a finalidade de atingir interesses políticos, ou favorecimento de pessoas físicas, jurídicas ou grupos econômicos ou demais interesses com o fim precípuo de suprir interesses privados em detrimento do bem comum. Fatos estes, cujos reais interesses não são de conhecimento dos cidadãos que creem que ante as desonerações, incentivos e renuncias de receitas, realmente a coletividade está sendo beneficiada, e em verdade, está se ultrajando os direitos sociais A exemplo, da desigualdade entre pobres e ricos, no que se refere à carga tributária, a maior parte da população não conhece o quanto recolhe de tributos quando consome alimentos, na luz, água ou combustível.

Muito se tem visto em termos de renúncia de receita, em prol do desenvolvimento, trata-se de prática muito comum pelos gestores dos entes federativos; Municípios, Estados e até mesmo a União. Tem-se, exemplificadamente, um contrassenso, quando a União cria incentivos fiscais sobre importação de agrotóxicos, substância prejudicial à saúde e ao meio ambiente, mas que favorece o agronegócio.

A concessão de benefícios de natureza tributária por parte dos chefes do Poder Executivo com auxílio do legislativo, visando interesses pessoais, políticos, tem ocorrido de forma velada, fazendo-se parecer um benefício, que trará desenvolvimento social, ao revés, traz grandes prejuízos a toda a sociedade, tratando-se de verdadeiro obstáculo para assegurar os custos dos direitos sociais, que são direitos universais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, seu histórico, objetivo, o porquê fora criada, as consequências da sua não observância, a responsabilidade criminal e a improbidade administrativa vieram para coibir o administrador público destas práticas lesivas, porém muito falta para sua concretude. Até mesmo, por que, a própria lei permite a renúncia fiscal, desde que existam estudos claros, concisos, e impacto orçamentário, porém, na prática a elaboração de tais "impactos" é superficiais, omissas e até mesmo confusas, não permitindo a obtenção do real impacto causado ao erário, sequer se é vantajoso ou prejudicial.

Para o desenvolvimento do artigo será utilizada pesquisa bibliográfica e documental, sobre o sistema tributário brasileiro, a lei de responsabilidade fiscal e improbidade administrativa, e em segundo momento a análise sobre o impacto da renúncia de receitas sobre os direitos sociais fundamentais.

1.O Estado Moderno e os Direitos Sociais

Os Direitos Sociais fundamentais são uma conquista da evolução da humanidade, porém, em sociedade tão desigual, como a brasileira, onde a população não tem respeitados em sua integralidade o direito à educação, a cultura, a seguridade social, dentre outros direitos sociais, as incertezas e a desigualdade social torna-se ainda mais grave.

De acordo com o sociólogo Bauman, "Nós vivemos num estado constante de crise, e essa crise também envolve o Estado moderno, cuja estrutura, funcionalidade e efetividade (inclusive o sistema de representação democrática) já não se ajustam mais aos tempos em que vivemos" (2016, p**.** 40). Logo, seria possível renúncia de receitas em prol de uma minoria em detrimento da aplicação de recursos financeiros a grande maioria da população?

Ora, teria cabimento em época de crise, abrir-se mão de arrecadar tributos, a fim de beneficiar grandes empresas, corporações ou o sistema financeiro? Evidente, que a renúncia de receitas nestes casos impacta, os poucos direitos sociais que ainda restam, a maior parte vulnerável e hipossuficiente da população. Nesta época de crise estamos assistindo cortes nas verbas destinadas à educação, saúde, auxílio moradia, bolsa família dentre outros.

E o que mais sobressalta os olhos é que a renúncia ainda irá aumentar, segundo Gabriel Leal Barros:

> com a queda em porcentagem do PIB haverá nova expansão das renúncias fiscais para 306 bilhões e R$ 332 bilhões em 2019 e 2020, respectivamente, ou seja, nos próximos dois anos os gastos indiretos deverão avançar quase 47 bilhões em relação ao estimado no ano de 2017, ponto máximo da série histórica (de aproximadamente R$ 285 bilhões).", ainda menciona o autor. (...)Portanto, um montante considerável para investimentos na área da saúde, educação, segurança pública ou benefícios sociais." (BARROS, 2017)

Vive-se em uma época de retrocessos, com severos prejuízos na concretude de políticas públicas, com desigualdades sociais ampliando, causando retrocessos na autonomia social da população. Tendo como base o pensamento de Amartya Sem, só é possível o desenvolvimento, quando se permite a liberdade, a autonomia da pessoa humana, o desenvolvimento como liberdade (SEN,1999).

A moralidade é propulsora da vida pública, para se garantir o bem estar social. Os agentes públicos devem atuar com ética e dentro dos parâmetros legais face à sociedade. Logo, há a necessidade de mudança de práticas historicamente engendradas no cerne da Administração Pública, que reveste a política ao longo dos anos, como a corrupção, a defesa de interesses pessoais ou de terceiros, pois a convicção da certeza da impunidade alavanca a obtenção de vantagens.

A renúncia de receitas é absolutamente prejudicial aos cofres públicos, e evidentemente ao interesse público, como bem salienta Tatiane Kipper (2016):

> A gravidade da corrupção gira em torno do fato de que a mesma se projeta em um universo significativo de variáveis e contingências muito grandes. E, como tal, trata-se de um fenômeno complexo, multifacetado, cultural, globalizado e violador dos direitos humanos. Desse modo, destaca-se que os atos corruptivos não produzem efeitos isolados, de forma que muitas vezes somente a punição penal não se mostra suficiente, haja vista que as suas consequências vão além do direito penal, podem a vir incidir no campo administrativo, civil, entre outros. (KIPPER, 2016)

Assim, os direitos sociais sofrem os reflexos da corrupção e em épocas de retrocessos sociais, os investimentos em políticas públicas tornam-se cada vez mais escassos, agravando-se a crise socioeconômica do país.

2. O Desequilíbrio entre a arrecadação e os Investimentos em Políticas Públicas

Atualmente, o desequilíbrio das contas públicas provoca a insuficiência, qualitativa e quantitativamente dos serviços públicos, com destaque à saúde, a educação, moradia, cultura e segurança pública, dentre outros, desvalorizando ainda mais a qualidade de vida dos mais pobres.

Para Roque Antonio Carrazza,

> Em nossa República é inadmissível que o povo, em cujo nome o poder é exercido, possa ser lesado, até por meio de uma tributação voltada apenas para os interesses do Estado. A ideia é a de que quem exerce função executiva, o mesmo legislativo representa o povo e deste não passam de simples mandatários, invocando ainda precisa definição de Cícero "República rest Populi, ou sea os governantes não são donos da coisa pública, mas seus gestores, A própria etimologia da palavra República traz ínsita a noção de gestão de coisa pública. O governo deve numa República, ser representativo de todos os segmentos do povo devendo buscar sobretudo seu bem estar. Ainda, na esteira da inspiração republicana não podemos admitir que a república possa permitir o favorecimento de apenas alguns setores da sociedade. Assim o governo republicano se baseia na igualdade política dos homens e os agentes governamentais devem cuidar pelos interesses da coletividade, e não de pessoas ou classes dominantes. Mesmo que saibamos que no caso do poder

> executivo, este deva agir sempre sob estrita legalidade, na aplicação da Lei sabe se que há desvios e desmandos de todas as sortes. (CARRAZZA, 2012, p.72-73).

Outrossim, os gestores públicos são apenas detentores do poder político, em nome do povo, no exercício de um mandato e esse poder deve ser exercido em sintonia com a Constituição Federal de 1988 e as demais normas infraconstitucionais com vistas aos interesses sociais, sob, teoricamente, pena dos infratores serem submetidos a sanções penais, civis, políticas e administrativas. Assim, portanto, devem-se arrecadar os tributos e dar a devida destinação ao montante arrecadado, em prol do bem comum.

Ademais, se com o decorrer dos anos houve maior necessidade de arrecadação para que o Estado pudesse manter as necessidades sociais, nada mais justo que haja o bom uso e destinação do dinheiro público. Assim, de acordo com Daisy Rafaela da Silva e Darlan Moulin,

> A função do tributo tem que ser muito mais social do que meramente arrecadatória, pois um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, conforme dispõe o artigo 3°, III da CRFB/88(2017).

Como bem, salientam os autores o tributo tem fundamental importância para concretização dos direitos fundamentais sociais no Estado Democrático e Social de Direito. A atual crise econômica acabou por prejudicar os direitos sociais garantidos na Constituição da República, os quais foram suprimidos ou flexibilizados, acentuando as desigualdades sociais e a pobreza. Logo, não é prudente em época de crise, criar benefícios fiscais, sem sequer um paradigma contundente de que realmente trará benefício a toda a sociedade. Uma vez que, renúncias acabam por mitigar ainda mais investimentos nos direitos sociais.

Logo, é evidente que a renúncia de receitas com fulcro em interesses escusos acaba por desequilibrar os investimentos e efetividade das Políticas Públicas, acarretando prejuízos irreparáveis a toda coletividade.

3. A atuação do Poder público em face da tributação

A Constituição Federal de 1988 prevê nos artigos 145 a 162 o Sistema Tributário Nacional. Os Tributos não são criados pela Constituição, ela apenas outorga competência para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios criá-los. Porém, determina limites para a

criação deles. Portanto, a Constituição contém o alicerce do sistema jurídico, é nela que estão as bases de legalidade dos tributos.

Sobre a Administração Pública, o direito administrativo trata de dois princípios**:** o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Interesse Particular e o Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público.

A Supremacia define a superioridade do interesse público sobre o particular. Em razão desse princípio, a Administração Pública possui privilégios e deveres que não se pode estender aos particulares. Porém, também deve obediência às formalidades, eis que, sua atuação deve ocorrer nos limites da lei, não podendo esse interesse ser livremente disposta pelo gestor. Outrossim, o princípio da indisponibilidade tem por função primordial de limitar a atuação do agente público.

Em suma, esses dois princípios estão intimamente ligados à criação, arrecadação e cobrança de tributos. Não podem os administradores públicos não regulamentarem os impostos de competência daquele ente federativo ou deixar de cobrá-los, especialmente com a finalidade de atingirem interesses que não sejam em prol do bem estar de todos. Ademais, a indisponibilidade não permite que ocorra a renúncia de receitas, eis que o erário público é indisponível, e deve ser administrada com diligência, zelo, competência e moralidade.

O avanço contumaz das renúncias fiscais é evidente e pouco se avalia quanto a isto, e muito menos tem se demonstrado quais os benefícios que tais renúncias trazem ou mesmo sequer se trazem.

Para , Gabriel Leal Barros:

> O que mais assusta é que de todas as isenções fiscais que são concedidas, atualmente no país, poucas possuem prazo para terminar, dentre o Simples Nacional (R$ 67,7 bilhões ou 26,3%); zona franca de Manaus e áreas de livre comércio (24,2 bilhões ou 9,4%); desoneração da folha de salários (22,1 bilhões ou 8,6%); entidades sem fins lucrativos, imunes ou isentas (R$ 20,7 bilhões ou 8,1%) e rendimentos isentos e não tributáveis de pessoa física (R$ 20,2 bilhões ou 7,8%), destas cinco modalidades mencionadas apenas as renúncias relativas a zona franca de Manaus possuem prazo de vigência e mesmo assim terminará no ano de 2073, ou seja, durará por mais de 56 anos.(...)Tomando dados de 2006 até 2018, o volume de renúncia de todos os clássicos regimes especiais de tributação (extintos, em vigor e prorrogados) atingirá cerca de 11 bilhões.” (BARROS, 2017)

Para Francisco Carlos Ribeiro de Almeida**:** “O que difere o Brasil dos outros países, é que nestes existem estudos, vigilância e formas de controle quanto as renúncias de receitas, especialmente quanto aos benefícios que ela efetivamente traz para a sociedade”. (ALMEIDA, 2000).

3.1 Renúncia de Receitas

A renúncia de receitas tornou-se uma prática muito utilizada pelo Estado, conforme define a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101/2000, em seu art. 14, § 1º**,** a renúncia de receitas

> compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado.

De acordo com 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 geoeconômicas do país. Outro objetivo relevante é o desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e o favorecimento a determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes.(ALMEIDA, 2000)

Ocorre que, tendo em vista a grande quantidade de leis concedendo incentivos, isenções e a extensão atingida por atos advindos dos Poderes Executivos dos entes federativos, é dificultoso para que os fiscais da lei tomem conhecimento e analisem a regularidade destes atos concessivos de benefícios.

A concessão de benefícios ou Incentivos tributários ou concessão de benefícios fiscais somente se pode dar por iniciativa do Chefe do Poder Executivo e por lei. É a aplicação do artigo 150, §6º, da Constituição Federal, cuja redação segue:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Ocorre que, as condutas previstas no artigo 150 da CF são ignoradas, tratando-se de prática muito comum, entre os chefes do Poder Executivo, deixar-se de arrecadar e mesmo cobrar os tributos, a dívida ativa, a fim de atingir interesses eleitoreiros em evidente atitude

populista, ou com a finalidade de alcançarem interesses próprios ou de grandes empresas, e também ao sistema financeiro.

Um exemplo interessante é o Regime Especial de incentivo ao Desenvolvimento de Usinas Nucleares (RENUCLEAR) prevista pela Lei Federal 12.431/2011 que o prazo para a continuidade das renúncias de receitas ampliado para dezembro de 2020.

Mas afinal, quem realmente são beneficiados com tais renuncias de receitas? Vê-se que enquanto no mundo todo, há um movimento, em prol da sadia qualidade de vida e do equilíbrio ambiental, para que ocorra a desativação de usinas nucleares, considerando-se o impacto ambiental e desastres ambientais e sociais que tal atividade pode causar. O Brasil segue na contramão, não apenas permitindo, mas também as incentivando com renúncias fiscais. Fossem ainda os benefícios concedidos em face de energias limpas, tal como a eólica, porém não é o que se constata, vez que, pouco incentivo fiscal existe com o fulcro em difundir e ampliar as energias limpas, tais como a citada eólica e solar, as quais realmente trariam grande benefício e menores custos a população.

Ademais, muitas vezes, a renúncia de receitas se dá também de forma velada, criada por lei que permite a renúncia, como prevê a Lei de Responsabilidade Fiscal, pois desde que haja laudo de impacto orçamentário ela é possível. Ocorre que, muitas vezes, ocorre a renúncia sob o cunho da legalidade, porém, os laudos de impacto orçamentários apresentados são omissos, inconsistentes, obscuros, fraudulentos ou espúrios.

A consequência, desses atos ímprobos, é que maior parte da população já escaldada pela elevada carga tributária que assola o país ela acaba arcando com os custos, uma vez que, é necessário compensar as despesas públicas, seja por meio da elevação dos impostos já existentes, ou a criação de outros, incidentes sobre alimentação, demais produtos e serviços (tais como, luz, água, gás) e no combustível, ou sofrendo grave impacto em seus direitos sociais básicos, tais como, educação, saúde, segurança publica, segurança social, etc., eis que, o administrador público deixa de financiar políticas públicas nestas áreas.

Ademais, atualmente vê-se uma série de incentivos fiscais, com a justificativa de desenvolvimento social ou regional, ocorre que, na verdade apenas uma pequena parcela da sociedade se beneficiado com tais isenções. Enquanto que a maior parte da população sofre com a alta carga tributária em insumos de necessidade básica, para custear as isenções

concedidas para atender a interesses privados de grupos econômicos. Tudo isto em detrimento a direitos sociais, a título de exemplo, os incentivos fiscais a indústria do agronegócio.

Como é cediço, e já salientado neste trabalho, todo Ente federado possui um órgão específico responsável pela fiscalização e arrecadação de tributos de sua competência. As leis que concedem benefícios ou incentivos fiscais visam atingir pessoa, física ou jurídica, que figura no rol da "dívida ativa", ou seja, que deveria ter efetuado o recolhimento de seus tributos, mas não o fez, frustrando a expectativa do ente público de receber aqueles valores como receita para aplicação dos correlatos recursos em finalidades públicas e sociais as mais diversas. Seja como "isenção," "benefício", ou "incentivo", estas leis criam nada mais que "anistias" tributárias, incidindo em verdadeira renúncia fiscal.

Em suma, a concessão de anistia tributária também corresponde a um tipo de renúncia de receita de tributos, porque a Lei de Responsabilidade Fiscal é clara e expressa no sentido de que a concessão de anistia está compreendida no conceito de renúncia de receita tributária, conforme se observa do §1º de seu artigo 14. Não obstante, porque ao lançar um tributo e notificar seu contribuinte, o Ente passa a ter a expectativa de receber o crédito correspondente. Ora, se o ente público prevê em seu orçamento anual uma determinada receita tributária, e por força de uma lei ulterior, abdica de receber parte destes valores, inegavelmente está renunciando receita tributária. Logo, o texto legal que tenha por objetivo conceder benefícios ou incentivos de natureza fiscal, trazem por consequência a renúncia, ainda que parcialmente.

O artigo 14 da LRF prevê a legalidade da renúncia de receita, porém ela determina que haja a compensação aos cofres públicos do que o ente deixará de arrecadar, sendo imprescindível o laudo de impacto orçamentário.

Evidente que, na prática, os gestores públicos acabam conseguindo a aprovação de leis sem a mínima observância dos requisitos determinados no artigo 14 da LRF, ou ainda ocultando o cumprimento destes requisitos, afirmando em textos sem fundamentos plausíveis e clareza, de que as condições estão observadas e cumpridas, sem, de fato, demonstrá-las. Isto quando, não deixam absurda e abusivamente de cobrar o tributo, concedendo ainda a prescrição da dívida que ele se omitiu de cobrá-la, cometendo desta forma ato de improbidade administrativa, conforme prevê o artigo 10 da Lei 8.429/92 - LIA.

3.2 Consequências da Inobservância da Lei de Responsabilidade Fiscal

Os Tribunais vêm entendendo que são nulos de pleno direito os atos que não respeitem a LRF. Portanto, eivado de vício, por descumprimento dos preceitos legais, o ato administrativo torna-se nulo, não obstante, passível de responsabilização do agente que o comete.

De acordo com Márcia Bianchi e Giovana Bolzan explicam que

> o uso generalizado dos incentivos fiscais pode ter consequências potencialmente graves para as finanças públicas, uma vez que tais instrumentos corroem o sistema tributário por incentivar investimentos que sem eles não ocorreriam, distorcem a alocação de recursos priorizando determinadas atividades por serem elas economicamente mais vantajosas do que outras e criam oportunidades de corrupção. (BIANCH;BOLZAN,2016)

Constata-se, portanto, que não há por parte do Estado Brasileiro acompanhamento específico e objetivo dos impactos econômicos e sociais dos benefícios fiscais concedidos, o que evidentemente, torna-os duvidosos, afinal, a quem realmente são direcionados e quais os verdadeiros fins?

Mas, a Renúncia de Receitas tem se ampliado pela administração pública.

4. O Dever do Estado em aplicar os recursos arrecadados em Políticas públicas

O artigo 150 da Constituição Federal de 1988 estabelece que não se podem cobrar tributos sem previsão legal. O Estado deve criar medidas para incentivar a produtividade e geração de rendas porém, em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal, deve fazer planejamento entre receitas, despesas e planos de políticas públicas.

A Constituição de 1988, garantista, prevê o bem-estar social, o desenvolvimento e a cidadania. Logo, compete a Administração Pública intervir para suprir problemas relacionados aos direitos sociais, tais como, educação, saúde, segurança pública, moradia, economia, desemprego e outros problemas sociais. Porém, são necessárias ações governamentais, a fim de se gerar oportunidades sociais aos cidadãos.

Para Claúdio Alcânta Meireles Júnior,

> Diante da crise do constitucionalismo social, que significa a inefetividade generalizada dos direitos sociais, a implementação desses direitos, que gera custos, torna-se grande desafio. Os recursos são limitados, razão pela qual a Análise Econômica do Direito pode exercer importante papel no sentido de contribuir para escolhas mais eficientes na busca pelo desenvolvimento e consectária superação da crise (...) a eficácia social dos direitos sociais implica na expansão das liberdades desfrutadas pelos indivíduos. Contudo, para que isso ocorra se fazem necessárias diversas ações governamentais no sentido de proporcionar oportunidades sociais aos indivíduos, especialmente por meio de políticas, e quando a atuação estatal é

> inadequada ou insuficiente, uma crise constitucional e social é gerada" (MEIRELES JÚNIOR, 2016)

O mesmo autor ainda afirma que:

> "O contexto brasileiro de ampla desigualdade social, concentração de renda, e profundo antagonismo de classes, o aspecto concernente à extirpação das privações de liberdades é fundamental para o efetivo desenvolvimento social do país, uma vez que as principais fontes de privação de liberdades apontadas por Sen ainda são realidade banal no Brasil, tais quais: pobreza, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, **negligência dos serviços públicos.** (2010, p.16-17)" (grifos nosso)

Como se pode observar, se o Estado já negligencia na prestação dos serviços públicos essenciais, em tempo de crise como é possível renunciar às receitas, com o fim de promover benefícios fiscais que sequer são claros e determinados, em detrimento de investimentos em direitos sociais da grande maioria da população.

E é evidente, que para a concretização dos direitos sociais é necessário investimento efetivo em políticas públicas, uma vez que, do contrário temos a crise também do constitucionalismo social, consequentemente o verdadeiro retrocesso nos direitos sociais garantidos, após longos períodos de lutas e conquistas.

Assim,

> Os direitos possuem custos, e dada a escassez dos recursos que limita inexoravelmente as possibilidades de suprir as inesgotáveis necessidades sociais, especialmente quando significativa parcela da população permanece despossuída dos bens mais essencialmente necessários para uma vida digna, a definição dos programas de ação estatal e a consequente alocação dos recursos para implementação das políticas públicas permanecem em constantemente disputa, o que por vezes torna incompleta e fragmentada a atuação do Estado no sentido de efetivar os direitos sociais, o que influi diretamente na crise do constitucionalismo social. (MEIRELES JÚNIOR, 2016)

Logo, a renúncia de receitas, vem a agravar investimentos em políticas públicas em prol da concretização dos direitos sociais, pois os direitos demandam custos econômicos. A gestão dos já limitados e parcos recursos financeiros do Estado precisam ser eficientes. Cabendo ao Estado o dever de zelar pelo erário público e adotar mecanismos eficazes de combate a corrupção.

As renúncias de receitas podem existir mas, que de fato tenham eficácia e sejam em benefício a toda sociedade e não que atenda apenas alguns interesses, por vezes, escusos. Lembrando-se, também não podem impactar de forma gravosa os direitos sociais da maioria, que já são os menos privilegiados.

A dotação orçamentária é escassa, diante da crise financeira enfrentada, e ainda criam-se renunciam fiscais, acarretando um desperdício injusto, eis que, o principal objetivo do sistema tributário deve ser o desenvolvimento econômico e social, visando garantir o bem estar da pessoa humana.

As receitas públicas nos países com baixos índices de corrupção são melhores administradas e aplicadas com a finalidade de garantir o bem estar social, favorecendo desta forma toda a coletividade e efetivando os direitos fundamentais sociais, com educação de ponta, sistema de saúde eficiente, segurança pública etc., enfim, arrecadação eficiente e investimento em políticas públicas.

Ademais, países com baixos índices de corrupção, além de gestão responsável, também investem em transparência, livre acesso à informação, daí a eficiência do sistema e a boa aplicação das receitas públicas arrecadadas, ou seja, a fiscalização por pessoas conscientes. Neste sentido, Francisco Carlos Ribeiro de Almeida assevera que,

> Os Estados Unidos, em 1968, foram o primeiro país a publicar um orçamento de gastos tributários detalhado, embora a Alemanha Federal e a Espanha já dispusessem nesta época de formas rudimentares deste orçamento. Em 1974, um ato do congresso norte-americano tornou o orçamento de gastos tributários uma parte integrante do processo legislativo de aprovação orçamentária, de tal forma que, desde então, todo ano este é apresentado pelo executivo como um anexo ao orçamento fiscal para apreciação e aprovação parlamentar.(...)Assim, outros países desenvolvidos rapidamente passaram também a elaborar orçamentos de gastos tributários, como o Canadá, a França e o Reino Unido. A Austrália, a Áustria, a Irlanda e a Suécia vêm, em anos mais recentes, elaborando suas listas de gastos tributários e estimando a correspondente perda fiscal. Enquanto o conceito de gastos tributários vem sendo difundido e aplicado nos países mais desenvolvidos, esta abordagem não foi ainda adotada em países em desenvolvimento. É preocupante o fato de os países em vias de desenvolvimento seu utilizarem amplamente de incentivos fiscais como instrumento de política econômica com pouco ou nenhum controle.

De fato, no Brasil, as renúncias fiscais são instrumentos adotados para fins de política econômica, entretanto, há que se ponderar os ônus e os benefícios no que tange aos direitos sociais.

5. Renúncia de Receitas: os principais beneficiados e os impactos aos Direitos Sociais

A renúncia de receitas, os incentivos fiscais, a corrupção e má administração dos recursos públicos afetam diretamente a concretização dos direitos sociais e também fundamentais, ante aos sucessivos cortes de investimentos em políticas públicas.

Há o agravamento dos problemas socioeconômicos em razão da redução do orçamento, e isto se dá também com a redução da arrecadação dos tributos em razão da renúncia de receitas. Ao longo dos últimos quatro anos tem-se a redução do orçamento destinado a educação, a saúde pública, na previdência e segurança pública. Vemos um crescente número de pessoas desempregadas ou trabalhando na informalidade, especialmente após a reforma trabalhista, a número de pessoas passando fome e a miséria tem aumentado preocupantemente.

Aquilas Mendes e José Alexandre Buso Weiller**,** ao analisarem os impactos da renúncia fiscal no financiamento do sistema de Saúde, afirmam que está se "enfraquecendo a capacidade de arrecadação do Estado brasileiro e convertendo-se no que se convencionou denominar gasto tributário, e prosseguem":

> (...) Ao considerar que a finalidade dessas isenções tributárias seja compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo e, ao mesmo tempo, incentivar determinado setor da economia, é provável que haja uma substituição das políticas públicas, no caso, a saúde pública, por serviços prestados por terceiros, que, diferentemente do objetivo do Estado, de garantir o direito à saúde, tenha outra finalidade: a valorização do capital, entendendo saúde como mercadoria".(2015, p. 417)

A concessão de benefícios fiscais feita indiscriminadamente, sem acompanhamento criterioso de seus resultados prejudica o principal interessado: o povo.

Em notícia veiculada pelo Jornal "A Gazeta do Povo", intitulada ""Governo dá R$ 283 bilhões de desconto em impostos. E não sabe se funciona"[1], considera que,

> Em meio ao debate infindável sobre a necessidade de uma reforma fiscal no país, o governo federal prevê conceder R$ 283,4 bilhões em incentivos e benefícios fiscais em 2018 a vários setores da economia. Esse montante, que representa cerca de 20% da arrecadação da União, 4% do PIB nacional e supera o déficit previsto de R$ 159 bilhões nas contas da União neste ano, pode chegar a R$ 400 bilhões quando somados os chamados benefícios financeiros e creditícios.(GAZETA DO POVO, 2018)

Os projetos de renúncia fiscal podem ter impacto de 667 bilhões de reais até o anos de 2020, e este resultado seria "catastrófico", para as contas públicas se forem aprovados[2].

Dentre os principais projetos que tramitavam em 2018, as principais propostas de desonerações se referem a impostos que incidem sobre a produção de determinados setores da

[1] Disponível em: https://www.gazetadopovo.com.br/politica/republica/governo-da-r-283-bilhoes-de-desconto-em-impostos-e-nao-sabe-se-funciona-bp5l7454zlmhvv8g6r2wxvhoa/

[2] Disponível em: https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,projetos-de-renuncia-fiscal-podem-ter-impacto-de-r-667-bilhoes-ate-2020,70002269981

indústria ou dos serviços, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), as contribuições PIS e COFINS, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).o. Logo, as contas do governo só devem voltar ao azul em 2022. Para Fabio Klein,

> A princípio você está dando um benefício fiscal, que gera uma perda de receita, mas que, supostamente, traria um ganho econômico para determinado setor. Espera-se, com base nessa política tributária, que esse setor consiga aumentar sua produção, gerar desenvolvimento, criar mais empregos. Um dos problemas é que a multiplicação de regras torna muito complexa a política tributária e, com a enorme variedade de casos, se perde noção do resultado que cada caso obteve.

Diante da Crise social e econômica pela qual o país passa,

> Com a regra que impede as despesas de subirem acima da inflação, o maior problema para o buraco dos cofres federais reside nos projetos de renúncia fiscal, que podem derrubar as receitas do governo. Dos 555 projetos que tramitam na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado, em torno de 60 propostas tratam da concessão de benefícios tributários ou perdão de dívidas. A pedido da comissão, a Receita Federal calculou o impacto fiscal de 33 delas e o resultado seria catastrófico para as contas públicas se os projetos fossem aprovados.(O ESTADO DE SÃO PAULO, 2019)

Por fim, em 2018, o TCU alertou o chefe do Poder Executivo Federal, de que se não houvessem mudanças na lei do teto de gastos haveria dificuldades para a máquina pública nos próximos anos, culminando paralisia até 2024. Há uma deterioração da situação fiscal do país. Para os auditores, caso mantido o crescimento das despesas, não haverá recursos orçamentários nem mesmo para pagar salários, serviços de emissão de passaportes, fiscalização de rodovias, controle aduaneiro, programas sociais, como o Bolsa Família, investimentos em saúde, educação, segurança pública terão de ser congelados. O crescimento das renúncias tributárias é de saltar os olhos, de 3,4% do PIB (2003 à 2008) aumentaram para 5,4% do PIB em 2017.

Em outubro de 2018 o Tribunal de Contas da União lançou o Painel de Renúncias Tributárias, para maior transparência, o que apresentou,

> por exemplo, que, apenas nos últimos seis exercícios, o montante de recursos renunciados atingiu cifra superior a R$ 1,5 trilhão. Somente a renúncia fiscal do exercício de 2017, projetada em R$ 275 bilhões, equivale a cerca de 2,3 vezes o déficit primário da União registrado naquele ano (R$ -118,4 bilhões). Para 2018, o valor projetado alcançou R$ 283 bilhões, o que equivale a cerca de 21% da arrecadação de receitas tributárias.

Segundo o TCU, os três maiores beneficiários desses recursos são: empréstimos da União ao BNDES, com R$ 23,87 bilhões (para cobrir a diferença entre juros de mercado e taxas subsidiadas sobre o estoque existente); Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), com R$ 15,82 bilhões; e os Fundos Constitucionais de Financiamento (FNE, FNO e FCO), com R$ 15,37 bilhões previstos para este ano.(RECEITA FEDERAL, 2019).

No que se refere a Seguridade Social, as renúncias estimadas para 2019, chegam a quase 55 bilhões de reais. Assim,

> Enquanto pretende endurecer as regras de aposentadoria e pensão, o governo prevê uma renúncia de R$ 54,56 bilhões com isenções previdenciárias neste ano. Em 2018, as renúncias a micro e pequenas empresas, entidades filantrópicas e exportadores agrícolas cortaram em R$ 46,3 bilhões a arrecadação do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) – o equivalente a um quarto do rombo da Previdência no ano passado, que foi de R$ 195,2 bilhões.[3]

Diante do montante que se "deixa de arrecadar" para que se promova o desenvolvimento econômico e social, tem-se visto um contingenciamento orçamentário neste ano de 2019[4]. Tudo fica mais grave, com o congelamento dos gastos públicos a partir de 2017, por 20 anos, em razão da EC 95.

De acordo com os dados, o Ministério da Educação foi o que sofreu maior impacto com bloqueio de R$ 5,83 bilhões, o equivalente a 25% do valor previsto no Orçamento. A Saúde teve o congelamento de R$ 599 milhões, 3% do que foi orçado para 2019.

O Direito Social à saúde sofre um impacto perverso, isto porque,

> Considerando que o SUS tem enfrentado processo de subfinanciamento crônico desde a sua constituição, que se agravou fortemente a partir da EC 95, em 2017 – com um processo que a gente tem denominado hoje como 'desfinanciamento' –, tirar qualquer recurso previsto significa um grave problema. Não há como manter um sistema único de saúde como o nosso, retirando a cada ano mais recurso. Se nada for feito, o SUS vai morrer por asfixia financeira. A despesa por habitante vai cair nos próximos 20 anos e isso levará a uma desestruturação completa do sistema, à precariedade, ao sucateamento das unidades públicas de atendimento da saúde, que não terão condições de acompanhar a inovação tecnológica de equipamentos e medicamentos. Em suma, trará graves consequências sobre as condições de saúde da população (...) Houve uma clara mudança de prioridade, na qual as questões relacionadas aos direitos de cidadania, saúde, seguridade, educação... não merecem mais atenção por parte dos governos.

Há um risco de colapso da saúde pública pois,

> Temos assistido à queda de participação federal na saúde, como proporção na receita corrente líquida. Ela foi 15,77% em 2017, caiu pra aproximadamente 14% em 2018 e agora no orçamento de 2019 era 13,8%. É esse recurso que está sendo contingenciado. O que é grave para estados e, principalmente, municípios. Um estudo que a gente fez mostra que os municípios aumentaram até 2,5 vezes a participação no financiamento da saúde no Brasil, entre os anos de 1991 e 2017. Eles participavam com 12% no total (1991) e passaram a participar com 31% (2017). E a contribuição da União, neste tempo, caiu de 72% para 43%. Com qualquer queda do gasto federal, os municípios não têm mais condições materiais e objetivas de compensar... Nós vivemos ainda um aumento de crescimento econômico em torno de 1%, a receita não cresce, então não há como estados e municípios compensarem a diminuição do gasto federal.

[3]Disponível em: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:sBVszqUuNJcJ:https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,renuncias-previdenciarias-vao-tirar-r-54-bi-dos-cofres-do-inss-em-2019,70002706428+&cd=9&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br

[4] O Ministério da Educação sofreu bloqueio de R$ 5,83 bilhões, o equivalente a 25% do valor previsto no Orçamento. Já a Saúde teve o congelamento de R$ 599 milhões, 3% do que foi orçado para 2019.

A redução de 3% no orçamento da saúde prevista para este ano este montante recebe reflexos diretos de outras demandas também congeladas como saneamento, moradia, transporte, segurança pública que prejudicam a saúde da população. Afetará políticas públicas tanto de assistência como também ações de prevenção.

Outro direito social impactado é a Educação, o corte no orçamento prejudica o Plano Nacional de Educação, com vigência de 2014 a 2024, cujas metas estão atrasadas ou recuadas.

> Ainda que isso possa, ao longo do ano, ser descontingenciado [Os recursos podem ser liberados até o fim do ano, caso haja ingresso de receitas adicionais], isso nos dá uma perspectiva de paralisação das ações de política pública, porque o orçamento vai continuar sendo executado com uma margem muito pequena de possibilidades de desenvolvimento de programas. É um patamar de corte bastante elevado para um ministério que ainda nem apresentou para sociedade para onde vai, nem em relação ao Plano Nacional de Educação, nem em relação ao horizonte de responsabilidade que a União vai assumir frente ao sistema de ensino

A conjugação de renúncia fiscal, o corte no orçamento, congelamento impactam a educação, a situação fica pior com o contingenciamento.

Considerações Finais

O tema em estudo demonstra a urgência e os riscos reais em face dos Direitos Sociais.

A não instituição dos impostos, ou não arrecadação ou a criação de leis de isenções ou anistia sobre eles, sem qualquer critério, sem um estudo sério quanto ao impacto orçamentário ou a devida compensação de receitas acarretada pela renúncia de receitas, fere desta feita a Lei de Responsabilidade Fiscal, que por consequência caracteriza improbidade administrativa, e impacta diretamente nos direitos fundamentais sociais, especialmente quanto a sua proteção e efetivação.

Agravado pela EC 95, que trata do congelamento de gastos públicos por 20 anos, tem-se a precarização dos direitos sociais, enfatiza-se a saúde e a educação. O impacto negativo do financiamento federal afeta o repasse de verbas para os estados e municípios.

Com a justificativa de se estimular determinados setores econômicos nacionais e também no campo social a renúncia fiscal tem sido prática usual pelo poder público, que deve ser adotada com parâmetros e justificativas embasadas em estudos e estatísticas que ampare e também a fiscalização e estudos quanto a sua efetividade.

Referências

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. **Uma Abordagem Estruturada da Renúncia de Receita Pública Federal.** Revista do TCU, Edição n.84 (2000). Disponível em: http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/download/984/1045. Acesso em 02 de março de 2019

BARROS, Gabriel Leal de. **Atualização tributária:** a influência e impacto das renúncias fiscais. Brasília : Senado Federal, Instituição Fiscal Independente.2017.Disponível em:http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/531772. Acesso em 01 abril de 2019.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BAUMAN Zygmunt; BORDONI, Carlo. **Estado de Crise** . Rio de Janeiro: Editora: ZAHAR, 2016.

BIANCHI, Márcia; BOLZAN, Giovana, **Renúncia de Receitas: Estudo dos Impactos Financeiros no Estado do Rio Grande do Sul no Período de 2003 a 2014,** 1° Congresso de Contabilidade da UFRGS, https://www.ufrgs.br/ppgcont/arquivos/Contabilidade%20para%20Usu%C3%A1rios%20Externos/Giovana%20Bolzan.pdf. Acesso em 09 abril de 2019.

BURMAN, L. E. Pathways to tax reform revisited. **Public finance review**, v.41, n.6, p.755-790, 2013. Disponível em: http://journals.sagepub.com/doi/10.1177/1091142113499400. Acesso em 01 abril de 2019.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2003

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2012.

DEPARTMENT OF FINANCE CANADA, Ministère des Finances Canada, Tax Expenditures and Evaluations, 2009, < https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2009/taxexp-depfisc09_eng.pdf>

GENTIL, Denise Lobato, **Comportamento Fiscal e Financiamento das Políticas Públicas e da Saúde no Período 2011-2015,** Seminário Brasil Saúde Amanhã: Horizontes para os

próximos 20 anos.Rio de Janeiro: Fiocruz,2015.Disponível em: http://seer.ufms.br/index.php/revdir/article/view/2978.Acesso em 12 de março de 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 16.ed. São Paulo: Atlas, 2007

JÚNIOR, Cláudio Alcântara Meireles. **O Paradigma do Estado Democrático de Direito no Brasil:** A Crise do Constitucionalismo Social e o Custo dos Direitos**,** Revista Jurídica Direito & Paz. p.5-34, São Paulo, SP- Lorena, Ano XVIII, n. 34, 1° Semestre, 2016. Disponível em: http://www.revista.unisal.br/lo/index.php/direitoepaz/article/view/248. Acesso em 03 de março de 2019

KIPPER, Tatiane. **As Práticas Corruptivas na Isenção de Tributos.** Disponível em: https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/download/16121/4012. Acesso em 09 de fevereiro de 2019

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário e Financeiro**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, 175 p.

MENDES, Áquilas; WEILLER, José Alexandre Buso. **Renúncia Fiscal (gasto tributário) em saúde:** repercussões sobre o financiamento do SUS, Saúde debate [online]. 2015, vol.39, n.105, pp.491-505. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1590/0103-110420151050002016.Acesso em 04 de março de 2019

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária Bases Efetivas**:Ano calendário 2015 Série 2013 a 2018. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/ano-calendario-2015-serie-2013-a-2018.pdf

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade.** São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

SILVA, Daisy Rafaela da. **O Consumo na Pós-Modernidade:**Efeitos nas Classes D & E. Campinas-SP:Alínea Editora, 2014.

SILVA, Daisy Rafaela da; MOULIN, Darlan Alves, **A Tributação sobre o Consumo e as Desigualdades Sociais no Estado de Crise Socioeconômica,** Revista Direito UFMS, Campo Grande, MS, v.3, n.1, p.211-232, jan/jul.2017 <http://seer.ufms.br/index.php/revdir/article/view/2978>

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 38 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

UNISINOS. **Corte orçamentário anunciado pelo governo pode provocar paralisia e morte de políticas sociais de saúde e de educação**. Disponível em: http://www.ihu.unisinos.br/78-noticias/588185-corte-orcamentario-anunciado-pelo-governo-pode-provocar-paralisia-e-morte-de-politicas-sociais-de-saude-e-de-educacao. Acesso em 17 de março de 2019.

VARSANO, Ricardo. texto para discussão nº 405. A **evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas, IPEA. Disponível em:** http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em 29 de março de 2019.