

EXTRAFISCALIDADE E CONTROLE EXTERNO

Perspectiva dos referenciais do TCU e caso do TCE/CE

Rebeca Moreira de Queiroz



Autora independente, Fortaleza (CE), Brasil.

RESUMO

Este estudo tem por objetivo central investigar a relação entre a extrafiscalidade, como estratégia na realização de políticas públicas, e os mecanismos de controle externo, com ênfase no papel do Tribunal de Contas da União (TCU) nesse contexto. Secundariamente, contribui-se para o debate sobre o aperfeiçoamento dos instrumentos de controle e a promoção da *accountability* na administração pública. A pesquisa, de natureza básica e abordagem qualitativa, utilizou método dedutivo e levantamento bibliográfico na análise dos referenciais do TCU sobre o tema e do caso ilustrativo de auditoria, realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE), em que se empregou, também, método indutivo. Os resultados demonstraram a contribuição do TCU no acompanhamento e na orientação do controle das políticas extrafiscais, com critérios objetivos e boas práticas de auditoria. Identificou-se que, em auditoria de 2019-2020, ao ter constatado nove achados de inconformidade em renúncias de receitas, o TCE/CE solicitou determinações e recomendações, cujo cumprimento vem sendo realizado e monitorado. Concluiu-se que o controle efetivo das políticas extrafiscais, com foco nas desonerações tributárias, exige participação dos três Poderes, dos entes federativos e da sociedade civil, para uma gestão mais justa e transparente dos recursos públicos. Evidenciou-se, também, que a implementação e a consolidação desses controles são processos que ocorrem em médio e longo prazos. Logo, este estudo visa a atualizar e ampliar o conhecimento sobre o tema, bem como estimular mais investigações sobre ele.

Palavras-chave: extrafiscalidade; políticas públicas; controle externo; tribunais de contas; referenciais do TCU; desonerações tributárias.

1 INTRODUÇÃO

A extrafiscalidade é um instrumento jurídico por meio do qual o Estado utiliza a tributação para induzir comportamentos, estimulando ou desestimulando determinadas atividades econômicas e sociais. Para isso, concede benefícios, isenções e incentivos fiscais orientados por objetivos constitucionais que transcendem a mera arrecadação de recursos para o financiamento dos gastos públicos. Por envolver escolhas estratégicas de políticas públicas e renúncias de receita, exige mecanismos robustos de controle e transparência.

As práticas de auditoria na gestão pública tornam-se essenciais para avaliar a efetividade, a legalidade e a economicidade dessas medidas extrafiscais. Embora haja avanços na regulamentação e na supervisão dessas políticas, persistem desafios significativos para sua correta implementação, especialmente no que se refere ao monitoramento do impacto fiscal, ao cumprimento dos objetivos constitucionais e à prevenção de desvios ou usos indevidos.

Nesse contexto, a atuação dos órgãos de controle – em articulação com o Poder Judiciário e a sociedade civil – é fundamental para orientar, acompanhar e fiscalizar tais atividades, garantindo que os instrumentos extrafiscais sejam aplicados de forma transparente, eficiente e alinhada ao interesse público.

Além das questões relacionadas ao controle e à fiscalização, diante das inovações tecnológicas e rápidas mudanças, a organização e a disponibilização de dados e de informações úteis aos cidadãos pelos entes públicos também constituem desafios. Relatórios contábeis e jurídicos, muitas vezes, utilizam linguagem técnica que os torna incompreensíveis e inacessíveis à maioria dos brasileiros. Essa falta de transparência inviabiliza o pleno exercício da cidadania, contrariando princípios constitucionais básicos da administração pública.

Diante desse cenário, as problematizações desta pesquisa são as seguintes: de que maneira a extrafiscalidade tem sido compreendida e empregada pelo governo brasileiro como ferramenta propulsora de políticas públicas? Quais são os mecanismos de controle existentes sobre esses instrumentos extrafiscais? E de que forma os tribunais de contas têm contribuído para a concretização e o aperfeiçoamento dessas políticas governamentais?

O objetivo central é analisar a extrafiscalidade como artefato e estratégia na realização de políticas públicas e, secundariamente, contribuir para o debate sobre o aperfeiçoamento dos instrumentos de controle e a promoção da *accountability* na administração pública.

A justificativa para a realização da pesquisa reside na importância das políticas extrafiscais e na necessidade de garantir sua efetividade, transparência e conformidade com os princípios constitucionais. A fiscalização desses mecanismos é crucial tanto para o uso responsável dos recursos públicos quanto para o fomento de uma gestão que responda às demandas sociais e econômicas do país.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção, realiza-se revisão de literatura para aprofundar a compreensão da extrafiscalidade no contexto brasileiro, estabelecendo-se sua intrínseca conexão com as políticas públicas. Trata-se, ainda, da necessidade de realização do controle da extrafiscalidade e de contribuição dos tribunais de contas para o aperfeiçoamento das políticas extrafiscais.

2.1 Extrafiscalidade e políticas públicas no Brasil

A construção do entendimento humano concernente à extrafiscalidade vem sendo desenvolvido, conceitualmente, por diversas sociedades ao longo dos diferentes períodos históricos (Leão, 2015b). Esse processo evolutivo resultou na concepção

contemporânea de que determinadas ações estatais ligadas à tributação, quando motivadas pelo desejo de atingir metas de cunho social, econômico e político, em prol do bem-estar da coletividade, possuem natureza extrafiscal, no sentido mais abrangente do termo (Fortaleza, 2021).

Quando os tributos são utilizados como instrumentos de obtenção desses fins e não somente como meio de arrecadação de recursos financeiros direcionados à manutenção das atividades do Estado, configura-se extrafiscalidade estrita (Fortaleza, 2021) – perspectiva que orientará a presente análise.

De início, consideram-se pertinentes os ensinamentos de Grau (2012) sobre o uso de classificações que auxiliam na compreensão do objeto perquirido. Tais classificações não têm a pretensão de esgotar o debate, mas, sim, de apresentar uma perspectiva crítica e jurídica, dentre os múltiplos prismas interdisciplinares possíveis de investigação sobre o tema.

Nesse sentido, importa esclarecer que a extrafiscalidade mantém relação jurídica de natureza simbiótica com a atuação e/ou intervenção do Estado. Segundo o autor mencionado, são três as modalidades possíveis dessa intervenção, a saber: *i*) por absorção ou participação; *ii*) por direção; e *iii*) por indução (Grau, 2012).

Em síntese, a primeira, na forma de absorção, ocorre quando o governo intervém como agente econômico, ou seja, “absorve” e assume o controle integral dos meios de produção de determinado setor econômico, o que se assemelha ao regime de monopólio. Já no modo de participação, intervém quando controla apenas parcela dos meios de produção e permite que empresas privadas possam competir no mesmo nicho de operação econômica (Grau, 2012).

Nas modalidades de intervenção por direção e por indução, o ente estatal não atua como agente ou sujeito econômico, mas como regulador da economia e, conseqüentemente, das atividades das empresas privadas. A diferença é que, na intervenção por direção, o ente estatal institui mecanismos e normas de cumprimento compulsório. Já na intervenção por indução, são criadas normas dispositivas, de caráter prescritivo (deôntico), cuja adesão pelo setor privado pode gerar reflexos

positivos – associados ao direito premial – ou negativos – quando a adoção de determinada conduta se torna mais onerosa ou mesmo “economicamente proibitiva”. Tais efeitos variam a depender do propósito sociopolítico e econômico do Estado (Grau, 2012).

Infere-se, portanto, que é nas ações estatais de intervenção por indução que a extrafiscalidade ganha destaque, principalmente no campo tributário. Entretanto, sobre esse aspecto, Schoueri (2005, p. 34) evidencia que prefere não utilizar a expressão “extrafiscalidade”. Para o autor, o termo pode “ser empregado ora para o gênero, ora para a espécie”, o que pode levar à compreensão equivocada de que “certas normas deixam de integrar o campo da fiscalidade, desvinculando-se, com isso, dos ditames próprios do regime tributário”.

Ainda, o citado jurista propõe a denominação “normas tributárias indutoras” para designar todo instrumento normativo construído e utilizado pelo Estado com a finalidade simultânea de intervir por indução na economia e de incentivar ou desestimular comportamentos relacionados aos tributos. Tais normas, ressalta Schoueri (2005), permanecem sujeitas aos princípios e às regras que regem a ordem tributária.

Diferentemente de Schoueri (2005), a maioria dos doutrinadores tem mantido a nomenclatura “extrafiscalidade” e/ou “tributos extrafiscais” em suas pesquisas, examinando desde a etimologia da palavra (Bomfim, 2014) até a análise da controvérsia da identificação das normas tributárias extrafiscais (Leão, 2015a).

Clássicos como Baleeiro (2012), Becker (2010), Carrazza (2019), Carvalho (2019), Nabais (2015), Machado (2015) e Machado Segundo (2018) são uníssonos no entendimento de que os tributos, assim como uma moeda, possuem duas faces indissociáveis. Em outras palavras, os impostos detêm duas funções, em maior ou menor grau: *i)* fiscal – que visa a arrecadar recursos para o financiamento da máquina estatal e das políticas públicas; e *ii)* extrafiscal – que, embora também resulte em ingresso monetário no erário, tem como fim primordial estimular ou desencorajar comportamentos, principalmente na esfera econômica, em prol do bem-estar e do interesse coletivo.

Ao haver preponderância de uma função sobre outra, fica estabelecida sua destinação. Contudo, Leão (2015a, p. 307) vai além na discussão ao defender que “as normas tributárias extrafiscais são aquelas cujo efeito extrafiscal não é acidental, mas proposital, vinculado à finalidade que justifica a existência do próprio tributo”.

Desta maneira, fica evidente que são múltiplas e dinâmicas as abordagens jurídicas acerca da extrafiscalidade, sendo o tema amplamente investigado tanto por acadêmicos brasileiros quanto por estudiosos internacionais. Conforme demonstra Elali (2010), a utilização de desonerações fiscais com objetivos voltados ao crescimento econômico, à preservação do meio ambiente, à redução das desigualdades sociais e a outras políticas públicas ocorre em todos os continentes e em países com distintos níveis de desenvolvimento, como Reino Unido, França, Alemanha, Portugal, Japão, China, Arábia Saudita, Egito, Jordânia, Kuwait e Israel.

Ao tratar especialmente das políticas públicas, Tomé (2014, p. 11-12) as define como “programas, ações e atividades desenvolvidas pelo Estado, objetivando assegurar direitos aos cidadãos, no âmbito social, cultural, econômico, dentre outros. São decisões políticas definidoras de específico agir estatal”. Segundo Bucci (2013, p. 32), constituem programa de ação governamental que “resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados” e visa a coordenar meios estatais, além de atividades privadas para objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.

Vale salientar que existem juristas que consideram a extrafiscalidade como política pública com características de ação afirmativa. Mendonça e Saraiva (2016) defendem que, na esfera do direito tributário e em consonância com os ditames constitucionais, os benefícios extrafiscais adquirem caráter de ação afirmativa quando ocorre “a utilização dos tributos como instrumento de promoção da inclusão social, ao estimular determinados comportamentos da sociedade e da iniciativa privada”. “A intervenção estatal se dá com o objetivo não apenas de intervir no mercado, mas para promover a igualdade” (Mendonça; Saraiva, 2016, p. 94).

Ainda de acordo com as referidas autoras, com a adoção desse tipo de política pública, espera-se que ocorra redistribuição de riqueza, ou seja, promoção da justiça fiscal e da inclusão social, tendo em vista que “deixa o tributo de ser instrumento de exclusão para ter sua função social presente, já que se torna instrumento de erradicação da discriminação e de mudança social, reflexos da busca pelo fim das desigualdades” (Mendonça; Saraiva, 2016, p. 94). E concluem com a ideia de que a extrafiscalidade é política pública de manifestação dos direitos e das garantias fundamentais que potencializa o financiamento de outras políticas públicas (Mendonça; Saraiva, 2016).

Já Lolli (2022), apesar de concordar com a vertente teórica que defende a extrafiscalidade como importante ferramenta das políticas públicas, ressalta que, tratando-se de renúncia de receitas, essas medidas devem atender ao rito exigido pelo ordenamento jurídico vigente, principalmente no que tange às disposições da Lei complementar 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Brasil, 2000).

A extrafiscalidade, independentemente de ser vista como política pública ou como sua propulsora, sujeita-se “aos controles jurídico-formal e finalístico, ainda que continue imenso o desafio de se concretizarem esses controles no aspecto pragmático” (Lolli, 2022, p. 55) – tópico de suma importância, aprofundado a seguir.

2.2 Necessidade de realização do controle da extrafiscalidade

A extrafiscalidade, considerada como política pública ou como instrumento de sua implementação, tende a ser caminho necessário a ser adotado pelo governo brasileiro na orientação de comportamentos socioeconômicos. Seu emprego busca promover o desenvolvimento sustentável, a justiça fiscal e a equidade social.

É necessário que tais demandas observem os ditames constitucionais e a legislação específica aplicável, bem como sejam submetidas ao constante monitoramento e à avaliação, de modo a assegurar o alcance efetivo e adequado dos objetivos esperados.

Tendo isso em vista, cabe ao direito não só definir a forma como essas políticas serão implementadas, mas também fornecer os meios de controle indispensáveis ao adequado exercício das ações governamentais que se utilizam de práticas extrafiscais. Por meio das normas jurídicas, estabelece-se como esses direitos serão materializados e quais os instrumentos necessários para sua efetivação (Tomé, 2014).

A crescente “juridificação” do poder, em que a noção de governo é cada vez mais disciplinada e legitimada pelo direito, torna a intervenção jurídica fundamental. Esse processo, que remonta pelo menos ao século XVII, é contínuo e busca responder aos desafios da democracia e da inclusão social, transformando a política em algo que é, ao mesmo tempo, também direito (Bucci, 2013).

No tocante aos tributos, Gruppenmacher (2012, p. 44) explica que “o dever de pagar impostos, assim como o direito de cobrá-los, deve observar a moral e a ética de parte a parte, ou seja, do Estado para com o contribuinte e vice-versa”.

Desta feita, é primordial que sejam atendidos os critérios e princípios constitucionais, especialmente aqueles que orientam a capacidade contributiva e a isonomia tributária, dentre outros que regem o sistema fiscal. Esses princípios precisam ser respeitados, tanto na obrigação de pagar tributos quanto na concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais, de modo a assegurar justiça no desempenho das competências tributárias (Gruppenmacher, 2012).

Em decorrência disso, tem-se como meio de controle a verificação da existência ou não de legalidade constitucional nas práticas extrafiscais empreendidas pelos órgãos do Poder Executivo. Para tanto, os Poderes Legislativo e Judiciário, em parceria e em resposta aos cidadãos, têm que agir de forma proativa e eficaz no que concerne à fiscalização dessas medidas.

Quanto à atuação do Judiciário, Bomfim (2014) especifica que os pontos de controle são definidos, com certas atenuações, pelo próprio sistema jurídico tributário, uma vez que as normas tributárias passam por uma série de filtros, estabelecidos pela ordem constitucional econômica; pelas restrições constitucionais ao poder de tributar; pela

definição constitucional de tributo; e pelos limites inerentes a cada uma das espécies tributárias.

Bucci (2013, p. 121) destaca que a própria “judicialização da política” é um fator que demonstra a “processualidade” das políticas públicas, na medida em que um maior número de conflitos sociais é submetido à lógica processual do Poder Judiciário. Essa abordagem, que se intensifica a partir da década de 1990, busca a justiça efetiva em detrimento de formalismos vazios (Bucci, 2013).

No debate, Bomfim (2014) enfatiza que todas essas questões podem ser avaliadas pelo Poder Judiciário, sem que isso implique a adoção de ato discricionário pelos Poderes Executivo ou Legislativo. Contudo, se os limites mencionados forem analisados e considerados compatíveis, o Poder Judiciário não poderá intervir nas decisões econômicas do país, pois essa função não lhe é constitucionalmente atribuída.

Portanto, é imperiosa a necessidade do efetivo acompanhamento dos mecanismos extrafiscais abrangidos pelo direito tributário, visto que a rigidez do controle dessas normas não pretende afastar o uso da extrafiscalidade. Todavia, as autoridades públicas não podem se valer de um “cheque em branco” na condução dessas ações, uma vez que, apesar da dificuldade de se estabelecer esses limites, a legislação e os órgãos fiscalizadores precisam criar critérios viabilizadores das finalidades constitucionais, sem restringir desproporcionalmente os direitos e as garantias fundamentais dos contribuintes (Leão, 2015b).

Nesse cenário, destaca-se o critério da proporcionalidade, que “funciona como verdadeiro roteiro para o intérprete que, diante da colisão entre princípios, deverá seguir três filtros de compatibilidade [...]: a medida terá de ser adequada, necessária e proporcional em sentido estrito” (Bomfim, 2014, p. 270).

Bomfim correlaciona esse critério à teoria dos princípios (Alexy, 2017, p. 116), cujo autor também afirma: “há uma conexão entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade. Essa conexão não poderia ser mais estreita: a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e esta implica aquela”.

Outro autor de referência que fundamenta o que Leão (2015b) denomina de postulado da proporcionalidade é Ávila, cuja lição estabelece o seguinte:

O postulado da proporcionalidade não se confunde com a ideia de proporção em suas mais variadas manifestações. Ele se aplica apenas a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim, de tal sorte que se possa proceder aos três exames fundamentais: o da adequação (o meio promove o fim?); o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamental(is) afetado(s)?); e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?) (Ávila, 2018, p. 206).

A partir do embasamento teórico e doutrinário anunciado, Folloni, Floriani Neto e Maiolli (2018) concluem que o referido postulado também precisa ser utilizado como forma de controle de constitucionalidade das normas extrafiscais e, conseqüentemente, do Poder Público, por meio dos três exames ligados à adequação, à necessidade e à proporcionalidade em sentido estrito.

Na visão de Fortaleza (2021, p. 40), o critério da proporcionalidade também constitui princípio. Segundo o autor, “o tributo extrafiscal é instrumento para fins não arrecadatórios; logo, deve haver uma ‘avaliação da correlação’ entre o instrumento e o fim eleito. Nesse sentido, o princípio da proporcionalidade é uma baliza da extrafiscalidade”.

Silva (2007, p. 109) acrescenta que “a ‘preponderância’ do aspecto extrafiscal sobre alguns princípios tributário-constitucionais está respaldada sob o prisma de um princípio constitucional implícito, que é o princípio da proporcionalidade”.

Desta forma, o racional jurídico construído até o momento indica que, seja concebido como máxima, princípio ou postulado, o critério da proporcionalidade possui destacada relevância para o Poder Judiciário na análise da constitucionalidade da legislação tributária extrafiscal, bem como das ações estatais vinculadas a ela. Seu emprego visa evitar a violação de princípios fundamentais, como os da igualdade, da

isonomia e da capacidade contributiva dos cidadãos impactados, direta ou indiretamente, por essas normas e pelos atos governamentais delas decorrentes.

Outro mecanismo de controle à disposição da população, pertinente ao alcance adequado, necessário e proporcional dos fins extrafiscais, manifesta-se nos avanços decorrentes da garantia do direito fundamental de acesso à informação. Esse direito exige que os dados públicos sejam fornecidos de forma útil, compreensível e transparente, em conformidade com o que determinam o art. 37, *caput*, da Constituição federal de 1988 (Brasil, 1988) e a Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011, Lei de Acesso à Informação (LAI) (Brasil, 2011).

A transparência das informações constitui elemento essencial para o exercício do controle. A *accountability* se fortalece quando os dados públicos são apresentados de forma organizada e compreensível, permitindo que os cidadãos fiscalizem adequadamente a gestão estatal (Bucci, 2013).

Quanto à transparência das informações relacionadas aos incentivos fiscais, ainda persistem barreiras significativas impostas pelo fisco, evidenciadas na dificuldade de fornecimento desses dados e de acesso a eles. Isso ocorre, em primeiro lugar, porque tais informações apenas recentemente passaram a ser sistematizadas e disponibilizadas. Além disso, os principais óbices decorrem da ausência de metodologia uniforme para cálculo das renúncias de receita entre os entes federados brasileiros, bem como da interpretação restritiva adotada pelas administrações tributárias quanto ao sigilo fiscal (Lolli, 2022).

Essa realidade tem mudado lentamente, como observa Lolli (2022), sobretudo no âmbito legislativo. Destacam-se, nesse processo, o Decreto 10.209, de 22 de janeiro de 2020 (Brasil, 2020); o art. 4º, § 4º, incisos I, II e III, da Emenda Constitucional 109, de 15 de março de 2021 (Brasil, 2021a); a Lei complementar 178, de 13 de janeiro de 2021 (Brasil, 2021b); e o art. 45 da Lei complementar 187, de 16 de dezembro de 2021 (Brasil, 2021c), que alterou a redação do art. 198 do Código Tributário Nacional (CTN) (Brasil, 1966).

Além do mais, em respeito à necessidade de preservação da saúde das finanças públicas, incumbe à Administração Pública a publicização transparente e em tempo real de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, por meio eletrônico de acesso público, segundo dispõe o art. 48, § 1º, inciso II, da LRF (Brasil, 2000).

Salienta-se que tanto o art. 1º, § 1º, da LRF (Brasil, 2000) quanto o art. 3º, inciso IV, da Lei 14.129, de 29 de março de 2021 (Brasil, 2021d), em conformidade com o art. 23 da Lei 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Brasil, 2018), Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), recorrem ao princípio da transparência dos atos praticados pela gestão pública, sejam eles de natureza fiscal ou não, como instrumento de promoção da eficiência administrativa.

Para Lolli (2022, p. 56), “o direito de acesso a informações de interesse particular ou de interesse coletivo ou geral adquire status ainda mais elevado no ordenamento jurídico, de cláusula pétrea (arts. 5º, XXXIII, e 60, § 4º, IV, da Constituição federal)”. O exercício desse direito é regulamentado pelo ordenamento jurídico brasileiro nas diferentes esferas dos entes federados.

Diante do aparato legislativo apresentado, o controle finalístico dos incentivos fiscais passou a ganhar força, principalmente, por meio da atuação dos órgãos de controle, a exemplo das corregedorias e dos tribunais de contas. Esse movimento permitiu ampliar a transparência em matéria tributária, possibilitando o acesso a dados e informações protegidos, até mesmo, por sigilo fiscal, desde que observados os requisitos e procedimentos jurídicos necessários à preservação do sigilo no processo de transferência de informações entre órgãos no exercício de suas auditorias e atribuições (Lolli, 2022, p. 58).

Dada a relevância constitucional e social desses órgãos no âmbito das políticas públicas de caráter extrafiscal, suas auditorias e demais atividades de fiscalização e monitoramento têm por objetivo verificar o cumprimento das finalidades para as quais os incentivos foram concedidos, sejam elas econômicas, sociais, ambientais ou de

outra natureza. Espera-se, com isso, averiguar se as renúncias de receitas têm se mostrado mais benéficas à sociedade do que a arrecadação tradicional dos tributos.

Vale lembrar que essa avaliação, por parte dos órgãos de controle, deve estar em conformidade com os critérios constitucionais tratados anteriormente – motivo pelo qual serão perquiridos, na subseção adiante, os referenciais de controle das políticas públicas e dos benefícios tributários elaborados pelo Tribunal de Contas da União (TCU), assim como será apresentado o caso, relativamente recente, de auditoria realizada pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE).

2.3 Contribuição dos tribunais de contas para o aperfeiçoamento das políticas extrafiscais

Com as transformações tecnológicas, as relações socioeconômicas tornaram-se mais rápidas, dinâmicas e complexas, o que tem exigido dos órgãos públicos adaptação no modo de fornecer informações precisas, claras, atualizadas e de fácil acesso. Essa necessidade é ainda mais relevante em uma sociedade que adotou, constitucionalmente, o modelo de Estado Democrático de Direito.

No Brasil, essa demanda social não é diferente. Torna-se cada vez mais urgente a atuação dos agentes públicos que integram o Estado, em todas as esferas, no sentido de produzir dados organizados e que façam sentido para os cidadãos. Tal necessidade é ainda mais relevante quando essas informações embasam decisões que repercutem, cotidianamente, na vida da população.

No âmbito tributário, essa situação se torna ainda mais sensível, por interferir direta ou indiretamente no patrimônio e na renda dos contribuintes. A institucionalização das políticas públicas, por meio de “arranjos institucionais”, é crucial para que as ações governamentais adquiram caráter permanente e objetivo, definindo papéis e estabilizando direitos e deveres. Bucci (2013) descreve a institucionalização como “objetivação” e “organização” por meio da ordem jurídica, essencial para a agregação dos elementos e a funcionalidade do arranjo.

Nos tópicos anteriores, foram discutidas diferentes formas de controle. Entretanto, há órgãos que podem atuar administrativamente, de maneira preventiva, orientando e aperfeiçoando a atuação dos entes públicos antes que suas ações sejam submetidas à apreciação do Poder Judiciário. Tanto o Poder Legislativo quanto o Poder Executivo podem passar pelo crivo dessas instituições, a exemplo dos tribunais de contas, cujas atribuições constitucionais estão previstas nos arts. 70 a 75 da Constituição federal de 1988.

Portanto, é papel fundamental não só do TCU, mas também dos tribunais de contas dos estados e do Distrito Federal, bem como dos conselhos de contas dos municípios, examinar e fiscalizar as contas públicas. Ao se tratar de políticas públicas extrafiscais, que envolvem, conseqüentemente, renúncias de receitas, cabe a esses órgãos a missão de realizar o controle externo. O TCU, por sua vez, pode atuar de forma independente e autônoma, por meio de levantamentos, auditorias, inspeções, monitoramentos e acompanhamentos.

O TCU é instituição essencial ao exercício da cidadania fiscal. Contudo, como ponderam Conselvan e Buffon (2022, p. 2), apesar dos avanços alcançados tanto no campo tecnológico quanto no jurídico, “o acentuado nível informativo não roborou o desenvolvimento humano”. O Estado tem fornecido quantidade infindável de informações que, na contramão do que se espera, produz desinformação e incompreensão, na medida em que “a quantidade da informação não tem se traduzido em qualidade” (Conselvan; Buffon, 2022, p. 2), principalmente na seara tributária.

Muitos relatórios são disponibilizados, porém a maior parte deles apresenta linguagem pouco acessível à população – já que informação não se confunde com conhecimento. Essa realidade dificulta a construção de debate mais abrangente a respeito das políticas fiscais, pois o cidadão comum não consegue compreender o real propósito dos dados fornecidos, tampouco avaliá-los, devido à falta de transparência decorrente da linguagem técnica adotada (Conselvan; Buffon, 2022).

Esses autores também enfatizam que a mera publicidade dos atos públicos não é suficiente para compreensão das informações disponibilizadas nos canais oficiais do governo. A legitimidade tributária e democrática não se alicerça em “apostas ingênuas

na transparência impulsionada por facilitadores tecnológicos” (Conselvan; Buffon, 2022, p. 13), mas, sim, na “compreensão, por parte dos agentes estatais, de que, para proporcionar ao cidadão o acesso ao debate público, é preciso informar com qualidade. Ou seja: transparência tributária deve ser compreendida como política pública” (Conselvan; Buffon, 2022, p. 13).

Partindo dessa perspectiva, mostram-se emblemáticos e pertinentes tanto o estudo dos referenciais de controle – relativos às políticas públicas e aos benefícios tributários – elaborados pelo Tribunal de Contas da União quanto a análise de caso, relativamente recente, de auditoria realizada pelo TCE/CE.

Logo na introdução do *Referencial de controle de políticas públicas* do TCU, apresenta-se, como um dos motivos para sua elaboração, a preocupação em analisar e avaliar as políticas públicas, cujo financiamento demanda parcela considerável da renda da população. Entretanto, a percepção majoritária da sociedade é a de que as entregas dessas políticas não possuem qualidade proporcional ao montante de recursos arrecadados por meio dos tributos (Brasil, 2020b).

Deste modo, o TCU, guiado por suas atribuições constitucionais e dada a urgência de aprimorar sua atuação, elaborou o referencial, com o intuito de sistematizar e orientar a avaliação das políticas públicas. O documento delimita parâmetros objetivos para os achados de auditoria, estruturados a partir de um núcleo comum de quesitos, buscando a consolidação adequada dos resultados, por meio de quadro-resumo embasado nas mais recentes leis de diretrizes orçamentárias (Brasil, 2020b).

Para o TCU, existem alguns aspectos condicionantes do desempenho desejado nas intervenções públicas, tais como: *i)* diagnóstico adequado do problema; *ii)* processo transparente de formação da agenda; *iii)* desenho correto da política, baseado em evidências e precedido de análise das alternativas; *iv)* processo decisório aberto (transparente, participativo e *accountable*) de alocação dos recursos públicos; *v)* estruturação adequada dos processos de governança e gestão; *vi)* implementação eficiente, eficaz, efetiva, econômica e conforme aos preceitos legais; e *vii)* avaliação contínua do desempenho, dos resultados e dos impactos das políticas públicas (Brasil, 2020b).

Com a aplicação do referencial, o planejamento das ações de controle das políticas públicas tende a tornar-se mais eficiente, uma vez que o documento facilita o processo de coleta de dados e contribui para a melhoria da qualidade no exame da maturidade dessas políticas públicas. Como consequência, a sociedade brasileira é beneficiada pelo aperfeiçoamento dos resultados da ação governamental (Brasil, 2020b).

A eficácia do planejamento é um “pressuposto indispensável” (Bucci, 1997, p. 94) para a ação política, econômica e social, e a Constituição de 1988, ao definir o planejamento como “determinante para o setor público e indicativo para o setor privado” (art. 174), buscou fortalecer essa dimensão (Bucci, 2013, p. 117).

Por intermédio do referencial, os auditores e gestores passam a dispor de orientações sobre boas práticas para desenho e controle das políticas públicas. Tais políticas são compreendidas como “o conjunto de intervenções e diretrizes emanadas de atores governamentais, que visam a tratar, ou não, problemas públicos e que requerem, utilizam ou afetam recursos públicos” (Brasil, 2020b, p. 14).

Na publicação do TCU, são apontados quatro tipos de controle, a serem levados em consideração: gerencial, interno, externo e social. Em síntese, cada tipo de controle desempenha papel crucial na garantia da eficiência, da eficácia e da transparência da administração pública. O controle gerencial assegura o uso adequado dos recursos e o alcance de seus objetivos. O interno verifica a eficácia de seus processos. O externo oferece avaliação independente das informações prestadas. O social garante a participação da sociedade na fiscalização do Poder Público (Brasil, 2020b).

Nesse panorama, o normativo técnico do Tribunal tem como objetivo específico “estabelecer uma estrutura de critérios comuns que possam compor um modelo para avaliar o nível de maturidade de políticas públicas” (Brasil, 2020b, p. 18). Além disso, busca orientar e sistematizar as ações de controle, contribuindo para o aprimoramento da atuação estatal e dos resultados alcançados, por meio do aperfeiçoamento das etapas de formulação, implementação e avaliação das ações governamentais (Brasil, 2020b).

Bucci (2013) já argumentava que a institucionalização de uma política pública deveria compreender a objetivação, de modo a torná-la independente do gestor que a iniciou; a criação de um padrão organizacional; a juridificação desse padrão; e a existência de “ideia-diretriz”, capaz de orientar a ação estatal. A proposta do instrumento metodológico de controle do TCU, ao estabelecer critérios comuns e estrutura para avaliar a maturidade das políticas, mostra-se compatível com esses requisitos.

É possível observar que o processo de avaliação perpassa todas as etapas do ciclo das políticas públicas, até mesmo após sua eventual extinção. A avaliação contínua contribui para a mitigação dos riscos, com o propósito de “evitar problemas nos estágios posteriores, nos quais o volume de recursos despendidos costuma ser maior” (Brasil, 2020b, p. 27). Ao final, verifica-se se os objetivos constitucionais e sociais pretendidos foram efetivamente alcançados.

Nesse estado da arte é que foi elaborado, em 2022, o *Referencial de controle de benefícios tributários*, como complemento do parâmetro técnico de avaliação das políticas públicas, de 2020, com utilização da mesma lógica avaliativa dos blocos de controle explicitados anteriormente. Para o TCU, “os benefícios tributários são instrumentos para alcance de objetivos de políticas públicas, ou seja, assim como os gastos diretos, financiam intervenções que visam a resolver problemas da sociedade” (Brasil, 2022, p. 45).

Na apresentação do documento, menciona-se que, historicamente, os gastos indiretos – entendidos como benefícios e/ou incentivos fiscais, dentre outros subsídios governamentais – não têm recebido a mesma atenção e o mesmo nível de acompanhamento – por parte do Poder Executivo, dos órgãos de controle, do Parlamento e da sociedade como um todo – que os gastos diretos de recursos públicos, alocados por meio do processo orçamentário (Brasil, 2022).

Ao reconhecer essa problemática, o TCU, por meio do *Referencial de controle de benefícios tributários*, destaca que os benefícios tributários – compreendidos como gastos indiretos – demandam, em grau ainda superior ao dos gastos diretos – de viés orçamentário, estruturas adequadas de gestão e governança, bem como mecanismos de *accountability*, transparência, avaliação e monitoramento. Nesse sentido, o

instrumento técnico destina-se a “orientar e sistematizar a avaliação das políticas públicas implementadas mediante benefícios tributários” (Brasil, 2022, p. 10).

A relevância da elaboração desses documentos está relacionada à constatação de uma realidade recente, marcada pela inexistência de uniformidade, padronização, publicidade e transparência nos relatórios e nos dados públicos disponibilizados. Essa situação passou a despertar maior preocupação por parte da gestão pública e da comunidade civil, principalmente em se tratando de questões fiscais.

Desta forma, o TCU tornou públicas as orientações contidas nos dois documentos, possibilitando a apropriação desses referenciais tanto por seus auditores quanto por servidores dos Poderes Executivo e Legislativo. Busca-se, com isso, contribuir para a adoção de critérios objetivos, além de boas práticas na formulação e na execução de “ações públicas mais efetivas, com benefícios tributários adequadamente formulados, implementados e avaliados” (Brasil, 2022, p. 11).

Os objetivos gerais do *Referencial de controle de benefícios tributários* aproximam-se daqueles previstos no *Referencial de controle de políticas públicas*, na medida em que ambos buscam sistematizar a avaliação dos benefícios tributários por meio de blocos de controle interligados às etapas do ciclo das políticas públicas. Esse modelo possui foco específico na orientação do controle e da fiscalização, quando tais benefícios se destinam ao alcance de finalidades públicas, implementadas por meio de políticas com características extrafiscais.

Os órgãos de controle precisam identificar “se o benefício tributário é avaliado sistematicamente, por meio de avaliações periódicas, de acordo com critérios definidos ainda na formulação da política” (Brasil, 2022, p. 190), bem como “se é dada transparência aos resultados da avaliação; e se a avaliação forneceu informações úteis para a tomada de decisão quanto à continuidade da política” (Brasil, 2022, p. 190).

A preocupação com o monitoramento e o aperfeiçoamento das políticas de caráter extrafiscal não é recente. Contudo, a estruturação de órgãos e mecanismos específicos para a efetivação dessas providências ainda se encontra em processo de

consolidação, uma vez que o referencial metodológico para avaliação de políticas públicas foi elaborado apenas em 2020, e o instrumento técnico voltado ao controle dos benefícios tributários, em 2022. Nesse contexto, é possível inferir que a implementação desses marcos de controle tende a produzir resultados mais consistentes no longo prazo.

Vale lembrar que a adaptação governamental, por parte dos fiscos e de demais agentes públicos envolvidos em ações dessa natureza, deve ocorrer em todas as esferas estatais e nos diversos entes federados. Apesar de os documentos terem sido produzidos no nível federal, os estados e os municípios também precisam se adequar às orientações ali contidas.

Por esse motivo, optou-se por trabalhar com um caso concreto, vivenciado pelo TCE/CE, que realizou auditoria sobre as renúncias de receitas relativas aos exercícios financeiros de 2019 e 2020. A iniciativa teve como objetivo aperfeiçoar a eficiência da gestão fiscal e ampliar a transparência das contas públicas do estado do Ceará.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa possui natureza básica e abordagem qualitativa, adotando o método dedutivo. Inicialmente são analisados referenciais teóricos gerais sobre extrafiscalidade e controle externo. Em seguida, examinam-se referenciais específicos, elaborados a partir da atuação do TCU, bem como estudo de caso relativo à auditoria realizada pelo TCE/CE no âmbito da fiscalização e do controle dos mecanismos extrafiscais.

A coleta de informações foi realizada, essencialmente, por meio de pesquisa bibliográfica e de consulta a doutrinas, legislações, decisões e relatórios dos órgãos de controle. A análise dos dados obtidos baseou-se na identificação de padrões, tendências e relações causais entre conceitos teóricos e orientações estabelecidas, buscando-se responder às questões de estudo propostas.

A escolha do caso do TCE/CE justifica-se pela relevância da auditoria realizada sobre as renúncias de receitas, a qual oferece exemplo concreto para ilustrar não só os desafios e as oportunidades vinculados ao controle da extrafiscalidade, mas também a atuação de um tribunal de contas nesse contexto.

Reconhece-se a limitação metodológica decorrente da análise de evento específico do TCE/CE. Entretanto, embora a não inclusão de experiências de outros tribunais de contas brasileiros impeça a generalização de determinadas conclusões, tal restrição não inviabiliza a pesquisa, que contribui tanto para a ampliação do conhecimento sobre o tema quanto para o estímulo a novas investigações.

Assinala-se que a pesquisa foi conduzida com rigor ético, fidelidade às fontes consultadas e imparcialidade, tanto quanto possível, na análise dos dados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nas subseções seguintes, apresentam-se e discutem-se tanto os resultados da análise da extrafiscalidade como instrumento de políticas públicas e a necessidade do respectivo controle quanto os resultados da auditoria realizada pelo TCE/CE.

4.1 Extrafiscalidade e políticas públicas

A análise da extrafiscalidade como instrumento de políticas públicas e a necessidade de seu controle – conforme abordado na literatura e nos referenciais do TCU, assim como será ilustrado no caso do TCE/CE – revelam profunda conexão com os fundamentos teóricos propostos por Bucci (2013). A perspectiva da autora sobre a evolução do Estado, a juridificação da política e a importância da institucionalização das ações governamentais oferece arcabouço robusto para interpretar os resultados e discutir os desafios identificados.

A extrafiscalidade, entendida como instrumento que transcende a mera arrecadação para alcançar objetivos sociais e econômicos, alinha-se diretamente com a concepção

de políticas públicas como “programas de ação governamental” (Bucci, 2013), que asseguram direitos aos cidadãos. A pesquisa reforça que no “Estado social” a atuação governamental se torna essencialmente prestacional e de gestão, sendo os tributos extrafiscais ferramentas proeminentes para essa finalidade (Bucci, 1997).

A necessidade de controle da extrafiscalidade emerge como ponto central. Bucci (2013) argumenta que a “juridificação” do poder implica atuação governamental cada vez mais disciplinada e legitimada pelo direito. Nesse sentido, a exigência de que as políticas extrafiscais observem os ditames constitucionais e legais – com monitoramento e avaliação de resultados – não é apenas formalidade, mas consequência direta dessa juridificação.

O postulado da proporcionalidade, destacado como critério fundamental para o Judiciário, na verificação da constitucionalidade das normas tributárias extrafiscais, ganha relevo como balizador da ação estatal, garantindo que as intervenções sejam adequadas, necessárias e proporcionais (Leão, 2015b; Ávila, 2018).

A contribuição dos tribunais de contas, como o TCU e o TCE/CE, para o aperfeiçoamento das políticas extrafiscais é particularmente relevante neste estudo. Os referenciais do TCU citados são exemplos claros de “arranjos institucionais” que visam à “objetivação” e “organização” das políticas públicas (Bucci, 2013).

Ao sistematizar a avaliação de políticas e benefícios tributários em blocos de controle interligados às etapas do ciclo das políticas públicas, o TCU busca conferir a essas ações governamentais caráter permanente e despersonalizado, essencial para sua estabilidade e previsibilidade. A ideia-diretriz por trás desses referenciais é a busca por ações públicas mais efetivas, com benefícios tributários formulados, implementados e avaliados com base em critérios objetivos e de boas práticas (Brasil, 2022).

4.2 Auditoria do TCE/CE

Foi realizada, no Ceará, por meio do processo 19.081/2020-3, auditoria na Secretaria da Fazenda (Sefaz), na Secretaria do Desenvolvimento Econômico e Trabalho (Sedet) e na Agência de Desenvolvimento Econômico do Estado do Ceará (Adece).

Segundo a conselheira relatora do referido processo, foram formuladas as seguintes questões de auditoria: *i)* são observadas as formalidades legais e os procedimentos administrativos para concessão ou expansão da renúncia de receita, e eles são adequados?; *ii)* a metodologia usada para estimativa do valor da renúncia de receita é adequada?; *iii)* o registro contábil da renúncia de receita existe e é adequado às normas de contabilidade?; *iv)* o acompanhamento permanente das renúncias de receita é adequado e efetivo?; *v)* há divulgação dos valores dos benefícios concedidos, dos métodos utilizados na sua mensuração e dos resultados socioeconômicos alcançados com a renúncia? (Ceará, 2021b).

Após a execução da auditoria, foram constatados nove achados, apresentados a seguir, em relação aos quais se solicitaram ajustes, em conformidade com as recomendações do TCE/CE (Ceará, 2021b):

- Ausência de acompanhamento, em sua totalidade, dos benefícios decorrentes de renúncia de receitas.
- Deficiência no acompanhamento dos benefícios decorrentes do Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), instrumento de política pública de caráter extrafiscal, utilizado principalmente por estados brasileiros, com destaque para o estado do Ceará, para estimular o desenvolvimento econômico e industrial por meio da concessão de incentivos fiscais.
- Ausência de parecer da Comissão Técnica do FDI, instância auxiliar do Conselho Estadual de Desenvolvimento Industrial (Cedin), órgão colegiado da administração pública estadual, existente em estados como o Ceará, responsável por deliberar sobre políticas de incentivo ao desenvolvimento industrial, especialmente aquelas

vinculadas a benefícios fiscais concedidos no âmbito do FDI, em processos administrativos de concessão dos benefícios decorrentes da renúncia de receitas.

- Ausência de estudo de impacto orçamentário-financeiro previamente à concessão de benefícios tributários.
- Inconsistência entre o valor da renúncia de receita efetiva e o da estimada.
- Inadequação do registro contábil dos valores de renúncia de receita nas três naturezas de informação – orçamentária, financeira e patrimonial.
- Ausência de atuação do órgão central de controle interno no processo de acompanhamento de renúncia de receitas.
- Necessidade de aprimoramento no processo de transparência sobre as renúncias de receitas.
- Ausência de Sistema de Referência Tributária (Ceará, 2021b).

Na conclusão do voto, a relatora fez várias determinações e recomendações para solucionar a problemática evidenciada pela auditoria realizada pelo TCE/CE, o que gerou novo processo 28.364/2022-8, com finalidade de monitoramento. Em seu relatório 15/2023, foi detectado que, das sete determinações, apenas uma foi atendida, uma não foi cumprida e as demais estão em fase de cumprimento. Quanto às onze recomendações, duas foram atendidas; três, não atendidas; e as restantes continuam em implementação, tendo sido feitas, ao final, algumas propostas de encaminhamento e elaborado plano de ação, para dar resolutividade às deliberações pendentes (Ceará, 2022).

Com os resultados da auditoria do TCE/CE, o estado cearense poderá atingir os avanços relacionados a seguir no âmbito das renúncias fiscais (Ceará, 2021a):

- Melhoria na confiabilidade dos dados constantes nos demonstrativos fiscais sobre as receitas e despesas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, que acompanham a Lei Orçamentária (LO) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), anualmente.
- Melhoria no fornecimento de informações fidedignas para o correto registro contábil das renúncias de receitas.
- Acompanhamento de renúncias de receitas não decorrentes de programas, concedidas e não computadas.
- Mensuração correta dos benefícios fruídos por renúncias de receitas.
- Melhoria no acompanhamento de processos de fomento de atividades econômicas por meio de concessão e expansão de benefícios fiscais.
- Incremento da economia, eficiência, eficácia ou efetividade do FDI (Ceará, 2021a).

Diante desses resultados, infere-se que o reconhecimento da relevância do controle das renúncias fiscais é relativamente recente e ainda se encontra em processo de consolidação, embora, em algumas instituições, já se observe maior grau de maturidade nesse campo. Ainda assim, evidencia-se a urgência de sua implementação, uma vez que a adoção de ações planejadas, transparentes e acessíveis aos cidadãos possibilita a efetiva observância e garantia dos preceitos constitucionais, legais e democráticos, amparados pelo ordenamento jurídico brasileiro vigente.

Os resultados da auditoria realizada pelo TCE/CE ilustram os desafios relacionados à institucionalização e à efetividade do controle. Os nove achados de inconformidade demonstram a persistência da "inefetividade jurídica" mencionada por Bucci (2013, p. 170), caracterizada pela incapacidade da autoridade pública de assegurar o cumprimento das normas ou pela generalização de práticas de descumprimento. Tal

cenário expressa a chamada "desconfirmação" da autoridade, compreendida como o esvaziamento de sua legitimidade enquanto instância normativa (Bucci, 2013).

A lentidão no cumprimento das determinações e recomendações do TCE/CE, conforme evidenciado no relatório de monitoramento de 2023, corrobora a tese de que a consolidação desses mecanismos de fiscalização constitui processo de médio e longo prazo. Além disso, a superação desse "estado de tolerância" em relação ao descumprimento normativo demanda conjugação de iniciativas jurídicas e político-institucionais, conforme aponta Bucci (2013, p. 172).

A problemática da transparência e da linguagem técnica dos relatórios, apontada por Conselvan e Buffon (2022), encontra eco na discussão de Bucci (2013) sobre a importância da informação organizada para a *accountability*. A simples divulgação de informações não é suficiente para promover a compreensão ou o engajamento do cidadão quando os dados disponibilizados não se apresentam de forma útil e acessível.

A "processualização" do controle, defendida por Bucci, visa justamente a aprimorar os mecanismos de participação e o acompanhamento social, tornando as decisões governamentais mais transparentes e passíveis de escrutínio. A *accountability* se fortalece quando a informação, organizada e compreensível, permite aos cidadãos fiscalizar a gestão pública, o que é fator importante de racionalização administrativa e amadurecimento democrático (Bucci, 2013).

Em síntese, os achados da auditoria do TCE/CE não são meras falhas operacionais; eles refletem a complexidade de se construir e manter "arranjos institucionais" eficazes em ambiente político e administrativo dinâmico. A auditoria do TCE/CE, ao identificar essas inconformidades e propor medidas corretivas, está atuando como mecanismo crucial para o restabelecimento da autoridade e a garantia de um "regime de efeitos" para as políticas extrafiscais.

O monitoramento contínuo das recomendações é fundamental para que as renúncias fiscais se convertam, efetivamente, em instrumentos de desenvolvimento sustentável, justiça fiscal e equidade social, em consonância com os objetivos do Estado

Democrático de Direito, e não em meros privilégios ou em desperdício de recursos públicos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A doutrina clássica compreende o tributo como instituto jurídico que detém duas funções indissociáveis: a fiscal e a extrafiscal, cuja destinação é estabelecida conforme a predominância de uma dessas dimensões sobre a outra. Essa concepção teórica permite compreender o tributo não apenas como instrumento de arrecadação, mas também como mecanismo de orientação de condutas.

Nesse contexto, a extrafiscalidade, em sentido estrito, configura-se como prática antiga e recorrente, intimamente relacionada à intervenção estatal por indução, por meio da qual o Estado busca incentivar ou desestimular comportamentos mediante normas tributárias. Associada a essa visão clássica, a extrafiscalidade não só viabiliza a implementação de políticas públicas como também pode ser compreendida como uma política pública em si, ao assumir natureza de ação afirmativa e utilizar a tributação como instrumento de promoção da inclusão socioeconômica e regional.

É fato que muitos programas estatais utilizam benefícios e incentivos fiscais com finalidades diversas da arrecadação, gerando gastos indiretos, denominados pelo direito financeiro como renúncias de receitas. Portanto, essas ações precisam obedecer a um ordenamento jurídico constitucional, administrativo, financeiro e tributário.

Para tanto, mostra-se imprescindível a instituição de mecanismos de controle jurídico-formal e finalístico, orientados pelo postulado da proporcionalidade, compreendido a partir de seus três subprincípios – adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; bem como pelos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária, aplicados em sua máxima extensão. Esses parâmetros visam a assegurar a efetivação dos objetivos relacionados ao desenvolvimento sustentável, à justiça fiscal e à equidade social.

Esse acompanhamento pode e deve ser realizado pelos três poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário; bem como pelos diferentes entes da Federação – União, estados e municípios, sob a supervisão dos respectivos órgãos de controle.

Além disso, cabe também ao cidadão brasileiro participar desse processo, uma vez que, amparado pela Constituição de 1988 e por legislação específica – como o CTN, a LAI, a LRF e a LGPD, pode exigir do Estado atuação mais justa, responsável e transparente na gestão dos recursos e das renúncias tributárias, principalmente no que tange à formulação, execução e avaliação das políticas públicas extrafiscais.

É nesse cenário que os tribunais de contas, a exemplo do TCU, têm atuado para orientar, monitorar e fiscalizar a administração pública, ensejando seu aperfeiçoamento, por meio da adoção de critérios objetivos e de boas práticas de auditoria. Tais diretrizes encontram-se sistematizadas no *Referencial de controle de políticas públicas* (Brasil, 2020b) e no *Referencial de controle de benefícios tributários* (Brasil, 2022).

Apesar dos avanços significativos observados na legislação, no planejamento público, no acesso à informação e na atuação dos órgãos de fiscalização, na prática, os resultados dessas iniciativas tendem a se concretizar apenas em médio e longo prazos. Tal constatação pode ser observada no caso do estado do Ceará, em auditoria realizada pelo TCE/CE, que identificou nove achados de inconformidades com a legislação vigente, referentes a renúncias de receitas estaduais.

Consequentemente, foram indicadas várias determinações e recomendações, que estão sendo implementadas pelos órgãos responsáveis. Verificou-se que o TCE/CE tem acompanhado de forma sistemática essas providências, considerando que o relatório final da auditoria, contido no processo de monitoramento, é relativamente recente. Essa circunstância revela que a temática abordada é atual e relevante, não se esgotando nos limites deste estudo.

Assim, conclui-se que a extrafiscalidade é amplamente utilizada pelo Estado brasileiro como instrumento de políticas públicas em distintos campos de atuação,

principalmente naquelas com repercussões econômicas e sociais relevantes. Essa estratégia materializa-se, em grande medida, na concessão de benefícios fiscais voltados à promoção do desenvolvimento regional, ao estímulo à inovação tecnológica ou à proteção do meio ambiente.

Sugerem-se, para estudos futuros, a continuidade do acompanhamento da implementação das recomendações formuladas pelos tribunais de contas, bem como a realização de análises comparativas de auditorias conduzidas em outros estados e municípios. Essa abordagem pode contribuir para a consolidação de boas práticas e para a identificação de novos desafios no âmbito da fiscalização da extrafiscalidade.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 2014. Tese (Doutorado em direito econômico, financeiro e tributário) – Programa de Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2014. DOI: <https://doi.org/10.11606/T.2.2014.tde-09082017-160000>. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/pt-br.html>. Acesso em: 20 mar. 2023.

BRASIL. [Constituição Federal (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 maio 2023.

BRASIL. **Decreto n. 10.209, de 22 de janeiro de 2020**. Dispõe sobre a requisição de informações e documentos e sobre o compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal. Brasília, DF: Presidência da República, 2020a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10209.htm. Acesso em: 13 maio 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 109, de 15 de março de 2021**. Altera os arts. 29-A, 37, 49, 84, 163, 165, 167, 168 e 169 da Constituição Federal e os arts. 101 e 109 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; acrescenta à Constituição Federal os arts. 164-A, 167-A, 167-B, 167-C, 167-D, 167-E, 167-F e 167-G; [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2021a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc109.htm. Acesso em: 13 maio 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 13 maio 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 178, de 13 de janeiro de 2021**. Estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal; altera a Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, a Lei Complementar n. 156, de 28 de dezembro de 2016, a Lei Complementar n. 159, de 19 de maio de 2017, a Lei Complementar n. 173, de 27 de maio de 2020, a Lei n. 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Lei n. 12.348, de 15 de dezembro de 2010, a Lei n. 12.649, de 17 de maio de 2012, e a Medida Provisória n. 2.185-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2021b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp178.htm. Acesso em: 13 maio 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 187, de 16 de dezembro de 2021**. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal; altera as Leis n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e 9.532, de 10 de dezembro de 1997; revoga a Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis n. 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2021c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp187.htm. Acesso em: 13 maio 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos estados e aos municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. **Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei n. 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei n. 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 13 maio 2023.

BRASIL. **Lei n. 13.709, de 14 de agosto de 2018.** Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 13 maio 2023.

BRASIL. **Lei n. 14.129, de 29 de março de 2021.** Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública e altera a Lei n. 7.116, de 29 de agosto de 1983, a Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), a Lei n. 12.682, de 9 de julho de 2012, e a Lei n. 13.460, de 26 de junho de 2017. Brasília, DF: Presidência da República, 2021d. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14129.htm. Acesso em: 13 maio 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de controle de benefícios tributários.** Brasília, DF: TCU, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/cartilha-manual-ou-tutorial/referencial-de-controle-de-beneficios-tributarios>. Acesso em: 13 maio 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de controle de políticas públicas.** Brasília, DF: TCU, 2020b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/cartilha-manual-ou-tutorial/referencial-de-controle-de-politicas-publicas>. Acesso em: 13 maio 2023.

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

BUCCI, Maria Paula Dallari. Políticas públicas e direito administrativo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 34, n. 133, p. 89-98, jan./mar. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/198>. Acesso em: 11 nov. 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. Auditoria do TCE Ceará sobre renúncia de receitas visa a contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública. **Portal TCE/CE**, Fortaleza, 8 de setembro de 2021a. Notícias. Disponível em: <https://www.tce.ce.gov.br/comunicacao/noticias/4688-auditoria-do-tce-ceara-sobre-renuncia-de-receitas-visa-contribuir-para-aperfeicoar-a-gestao-publica#:~:text=O%20Tribunal%20de%20Contas%20do%20Estado%20do%20Cear%C3%A1%2C%20no%20cumprimento,dentre%20outros%20instrumentos%20de%20fiscaliza%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 13 maio 2023.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Processo n. 19.081/2020-3**. Avaliar a adequação dos controles relacionados à renúncia de receita no âmbito do estado do Ceará. Relatora: Soraia Victor, julgado em 28 jun. 2021. Fortaleza, CE: TCE/CE, 2021b.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Processo n. 28.364/2022-8**. Monitorar as recomendações e determinações elencadas no processo n. 19081/2020-3 que avaliaram a adequação dos controles relacionados à renúncia de receitas no âmbito do estado do Ceará. Relatora: Soraia Victor, julgado em 24 jun. 2024. Fortaleza, CE: TCE/CE, 2022.

CONSELVAN, Victor de Almeida; BUFFON, Marciano. Democracia, direito e transparência: uma nova forma de legitimação das políticas tributárias em face das transformações tecnológicas. **Pensar**, Fortaleza, v. 27, n. 3, p. 1-16, jul./set. 2022. DOI: <https://doi.org/10.5020/2317-2150.2022.11190>. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/11190>. Acesso em: 23 maio 2023.

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

FOLLONI, André; FLORIANI NETO, Antonio Bázilio; MAIOLLI, Michelle Nobre. Proporcionalidade e a igualdade como limitação à tributação extrafiscal. **Direito Público**, Porto Alegre, v. 14, n. 80, p. 39-61, mar./abr. 2018. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/2686>. Acesso em: 20 mar. 2023.

FORTALEZA, Felipe de Abreu. **Controle da finalidade dos tributos extrafiscais enquanto garantia fundamental do contribuinte**. 2021. Dissertação (Mestrado em direito constitucional) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/63223>. Acesso em: 20 mar. 2023.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Edições Almedina, 2012. p. 9-82.

LEÃO, Martha Toribio. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 34, p. 303-325, dez. 2015a. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/155/1001&ved=2ahUKEwj9o5PfnK2XAxW8pZUCHTQRljlQy_kOegoIAggACAACxAC&opi=89978449&cd&psi_g=AOvVaw3UQUqR6LU44tKYs6OOz8Pc&ust=1791645233984000. Acesso em: 20 mar. 2023.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série Doutrina Tributária, v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015b.

LOLLI, Eduardo Henrique. Transparência e acesso à informação de dados relativos a incentivos fiscais: desafios históricos e avanços recentes. **Revista da CGU**, Brasília, v. 14, n. 25, p. 50-62, jan./jun. 2022. DOI: <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v14i25.498>. Disponível em: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/498. Acesso em: 20 mar. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n. 2, p. 640-659, ago. 2018. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/5252>. Acesso em: 20 mar. 2023.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; SARAIVA, Flávia Carvalho Mendes. A extrafiscalidade como política pública garantidora dos direitos fundamentais. **Conhecer**: debate entre o público e o privado. Fortaleza, v. 6, n. 16, p. 90-119, jan./ago. 2016. Disponível em: <https://revistas.uece.br/index.php/revistaconhecer/article/view/633>. Acesso em: 20 mar. 2023.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4. reimp. Coimbra: Almedina, 2015.

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

SILVA, Daniel Cavalcante. A finalidade extrafiscal do tributo e as políticas públicas no Brasil. **Prismas**: direito, políticas públicas e mundialização, Brasília, v. 4, n. 1, p. 98-122, jan./jul. 2007. DOI: <https://doi.org/10.5102/prismas.v4i1.218>. Disponível em: https://publicacoesacademicas.uniceub.br/prisma/pt_BR/article/view/218. Acesso em: 20 mar. 2023.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Extrafiscalidade tributária: estrutura e função instrumentalizadora de políticas públicas. In: CARVALHO, Paulo de Barros; LINS, Robson Maia (coord.). **Ensaio sobre jurisdição federal**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2014. p. 777-806.

FINANCIAMENTO

Esta pesquisa não recebeu financiamento ou apoio específico de agência de fomento, instituição pública ou privada, empresa ou organização sem fins lucrativos.

CONFLITO DE INTERESSES

A autora declara não existir conflito de interesses relacionado ao desenvolvimento, aos resultados ou à publicação deste trabalho.

DISPONIBILIDADE DOS DADOS

O compartilhamento de dados não se aplica a este trabalho, pois nenhum dado novo foi criado ou analisado.

APROVAÇÃO ÉTICA

Esta pesquisa não envolve procedimento, dado ou participante que exige aprovação ética ou, por sua natureza, não está sujeita à aprovação por comitê ou instância ética competente.

PUBLICAÇÃO DE PREPRINT

Este trabalho não foi disponibilizado previamente em servidor ou plataforma de *preprints*.

USO DE IA

Não foi utilizada ferramenta de inteligência artificial generativa no desenvolvimento deste trabalho.

HISTÓRICO DE AVALIAÇÃO DO TRABALHO

Data de submissão: 15/07/2024

Data de publicação: 13/10/2026

Editora responsável: Alessandra Caballero Brügger Freitas (editora-executiva)

[Link para o histórico de avaliação completo](#)