

EXTRAFISCALIDAD Y CONTROL EXTERNO

Perspectiva de los marcos de referencia del TCU y el caso del TCE/CE

Rebeca Moreira de Queiroz



Autora independiente, Fortaleza (CE), Brasil.

RESUMEN

Este estudio tuvo como objetivo central investigar la relación entre la extrafiscalidad, como estrategia en la implementación de políticas públicas, y los mecanismos de control externo, haciendo hincapié en el papel del Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) en este contexto. De manera secundaria, buscó contribuir al debate sobre el perfeccionamiento de los instrumentos de control y la promoción de la rendición de cuentas en la administración pública. La investigación, de naturaleza básica y enfoque cualitativo, empleó el método deductivo y una revisión bibliográfica para analizar los criterios de referencia del TCU sobre el tema y un caso ilustrativo de auditoría realizada por el Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará (TCE/CE), en la cual también se utilizó el método inductivo. Los resultados demostraron la contribución del TCU al seguimiento y la orientación del control de las políticas extrafiscales, mediante criterios objetivos y buenas prácticas de auditoría. Se identificó que, en una auditoría realizada entre 2019 y 2020, tras constatarse nueve hallazgos de incumplimiento en materia de renuncias fiscales, el TCE/CE emitió determinaciones y recomendaciones cuyo cumplimiento se está llevando a cabo y monitoreando. Se concluyó que el control efectivo de las políticas extrafiscales, centrado en las exenciones y reducciones tributarias, requiere la participación de los tres poderes, de los entes federativos y de la sociedad civil para lograr una gestión más justa y transparente de los recursos públicos. Asimismo, se evidenció que la implementación y consolidación de estos controles son procesos que se desarrollan a medio y largo plazo. Por consiguiente,

este estudio contribuye tanto a actualizar y ampliar el conocimiento sobre el tema como a fomentar nuevas investigaciones al respecto.

Palabras clave: extrafiscalidad; políticas públicas; control externo; tribunales de cuentas; marcos de referencia del TCU; desgravaciones fiscales.

1 INTRODUCCIÓN

La extrafiscalidad es un instrumento jurídico mediante el cual el Estado utiliza la tributación para inducir determinadas conductas, fomentando o desincentivando determinadas actividades económicas y sociales. Para ello, concede beneficios, exenciones e incentivos fiscales orientados a objetivos constitucionales que van más allá de la mera recaudación de recursos para financiar el gasto público. Al implicar decisiones estratégicas en materia de políticas públicas y suponer una renuncia fiscal, exige mecanismos sólidos de control y transparencia.

Las prácticas de auditoría en la gestión pública son fundamentales para evaluar la efectividad, la legalidad y la economicidad de estas medidas extrafiscales. Aunque se han producido avances en materia de reglamentación y supervisión de estas políticas, aún existen desafíos importantes para su correcta implementación, especialmente en lo referente al monitoreo del impacto fiscal, al cumplimiento de los objetivos constitucionales y a la prevención de desviaciones o usos indebidos.

En este contexto, la actuación de los órganos de control – articulada con el Poder Judicial y la sociedad civil – resulta fundamental para orientar, supervisar y fiscalizar dichas actividades, garantizando que los instrumentos extrafiscales se apliquen de forma transparente, eficiente y acorde con el interés público.

Además de las cuestiones relacionadas con el control y la fiscalización, la organización y la puesta a disposición de datos e información útiles para los ciudadanos por parte de los entes públicos también suponen un desafío ante las innovaciones tecnológicas y los rápidos cambios. Los informes contables y jurídicos

suelen utilizar un lenguaje técnico que los hace incomprensibles e inaccesibles para la mayoría de los brasileños. Esta falta de transparencia hace inviable el pleno ejercicio de la ciudadanía, lo que contraviene los principios constitucionales básicos de la administración pública.

Ante este panorama, las preguntas de esta investigación son las siguientes: ¿De qué manera ha entendido y utilizado el Gobierno brasileño la extrafiscalidad como herramienta para impulsar políticas públicas? ¿Cuáles son los mecanismos de control existentes sobre estos instrumentos extrafiscales? ¿De qué manera han contribuido los tribunales de cuentas a la materialización y a la mejora de estas políticas gubernamentales?

El objetivo principal es analizar la extrafiscalidad como instrumento y estrategia en la aplicación de las políticas públicas y, de forma secundaria, contribuir al debate sobre la mejora de los instrumentos de control y la promoción de la *accountability* en la administración pública.

La justificación para llevar a cabo esta investigación radica en la importancia de las políticas extrafiscales y en la necesidad de garantizar su efectividad, transparencia y cumplimiento de los preceptos constitucionales. La fiscalización de estos mecanismos es crucial para hacer un uso responsable de los recursos públicos y para fomentar una gestión que responda a las demandas sociales y económicas del país.

2 REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA

En esta sección se presenta una revisión bibliográfica para profundizar en la comprensión de la extrafiscalidad en el contexto brasileño y establecer su conexión intrínseca con las políticas públicas. También se aborda la necesidad de ejercer control sobre la extrafiscalidad y la contribución de los tribunales de cuentas a la mejora de las políticas extrafiscales.

2.1 Extrafiscalidad y políticas públicas en Brasil

La concepción humana de la extrafiscalidad se ha ido desarrollando, desde el punto de vista conceptual, en diversas sociedades a lo largo de diferentes períodos históricos (Leão, 2015b). Este proceso evolutivo ha dado lugar a la conceptualización contemporánea de que determinadas medidas estatales relacionadas con la tributación tienen carácter extrafiscal cuando están motivadas por el deseo de alcanzar metas de carácter social, económico y político en pro del bienestar de la colectividad (Fortaleza, 2021).

Cuando los tributos se utilizan como instrumentos para alcanzar dichos fines y no solo como medio para recaudar recursos financieros destinados al mantenimiento de las actividades del Estado, se produce una situación de extrafiscalidad estricta (Fortaleza, 2021), perspectiva que servirá de guía para el presente análisis.

En primer lugar, se consideran pertinentes las aportaciones de Grau (2012) sobre el uso de clasificaciones que ayudan a comprender el objeto de estudio. Dichas clasificaciones no pretenden agotar el debate, sino presentar una perspectiva crítica y jurídica entre los múltiples enfoques interdisciplinarios posibles para investigar el tema.

En este sentido, conviene aclarar que la extrafiscalidad mantiene una relación jurídica de carácter simbiótico con la actuación y/o intervención del Estado. Según el autor mencionado, existen tres modalidades posibles de dicha intervención, a saber: *i)* por absorción o participación; *ii)* por dirección; y *iii)* por inducción (Grau, 2012).

En resumen, la primera modalidad, en su forma de absorción, se produce cuando el Estado interviene como agente económico, es decir, “absorbe” y asume el control total de los medios de producción de un determinado sector económico, lo que se asemeja a un régimen de monopolio. En el modo de participación, el Estado interviene cuando controla únicamente una parte de los medios de producción y permite que las empresas privadas puedan competir en el mismo nicho de actividad económica (Grau, 2012).

En las modalidades de intervención por dirección y por inducción, el ente estatal no actúa como agente o sujeto económico, sino como regulador de la economía y, por consiguiente, de las actividades de las empresas privadas. La diferencia radica en que, en la intervención por dirección, el ente estatal establece mecanismos y normas de cumplimiento obligatorio. Por su parte, en la intervención por inducción se crean normas dispositivas, de carácter prescriptivo (deóntico), cuya adhesión por parte del sector privado puede generar efectos positivos – asociados al derecho de recompensa – o negativos – cuando la adopción de una determinada conducta resulta más onerosa o incluso “económicamente prohibitiva”. Dichos efectos varían en función de los objetivos sociopolíticos y económicos del Estado (Grau, 2012).

Por lo tanto, cabe inferir que es en las medidas estatales de intervención por inducción donde la extrafiscalidad cobra mayor relevancia, sobre todo en el ámbito tributario. Sin embargo, respecto a este aspecto, Schoueri (2005, p. 34) señala que prefiere no utilizar la expresión “extrafiscalidad”. Según el autor, el término puede “emplearse tanto para el género como para la especie”, lo que puede dar lugar a la interpretación errónea de que “ciertas normas dejan de formar parte del ámbito de la fiscalidad, desvinculándose así de los preceptos propios del régimen tributario”.

Además, el citado jurista propone la denominación “normas tributarias inductivas” para designar todo instrumento normativo elaborado y utilizado por el Estado con el doble objetivo de intervenir en la economía mediante la inducción e incentivar o desincentivar comportamientos relacionados con los tributos. Dichas normas, como subraya Schoueri (2005), siguen estando sujetas a los principios y normas que rigen el orden tributario.

A diferencia de Schoueri (2005), la mayoría de los autores de la doctrina han mantenido la terminología “extrafiscalidad” y/o “tributos extrafiscales” en sus investigaciones, analizando desde la etimología de la palabra (Bomfim, 2014) hasta la controversia sobre la identificación de las normas tributarias extrafiscales (Leão, 2015a).

Clásicos como Baleeiro (2012), Becker (2010), Carrazza (2019), Carvalho (2019), Nabais (2015), Machado (2015) y Machado Segundo (2018) coinciden en que los tributos, al igual que una moneda, tienen dos caras inseparables. En otras palabras, los impuestos desempeñan dos funciones, en mayor o menor medida: *i)* fiscal – cuya finalidad es recaudar recursos para el financiamiento del aparato estatal y de las políticas públicas; y *ii)* extrafiscal – que, aunque también genera ingresos monetarios para el erario, tiene como objetivo principal estimular o desalentar comportamientos, sobre todo en el ámbito económico, en pro del bienestar y del interés colectivo.

Cuando una función prevalece sobre otra, queda establecida su finalidad. Sin embargo, Leão (2015a, p. 307) va más allá en el análisis al defender que “las normas tributarias extrafiscales son aquellas cuyo efecto extrafiscal no es accidental, sino intencionado, vinculado a la finalidad que justifica la existencia del propio tributo”.

De este modo, queda patente que los enfoques jurídicos sobre la extrafiscalidad son múltiples y dinámicos, y que el tema ha sido ampliamente investigado tanto por académicos brasileños como por estudiosos internacionales. Tal y como demuestra Elali (2010), el uso de desgravaciones fiscales con objetivos orientados al crecimiento económico, la preservación del medio ambiente, la reducción de las desigualdades sociales y otras políticas públicas está presente en todos los continentes y en países con distintos niveles de desarrollo, como el Reino Unido, Francia, Alemania, Portugal, Japón, China, Arabia Saudí, Egipto, Jordania, Kuwait e Israel.

Al referirse específicamente a las políticas públicas, Tomé (2014, pp. 11-12) las define como “programas, medidas y actividades desarrolladas por el Estado con el objetivo de garantizar los derechos de los ciudadanos en los ámbitos social, cultural y económico, entre otros. Son decisiones políticas que definen la actuación específica del Estado”. Según Bucci (2013, p. 32), constituyen un programa de acción gubernamental que “resulta de un proceso o conjunto de procesos regulados jurídicamente” y que tiene como objetivo coordinar los recursos estatales y las actividades privadas para alcanzar objetivos socialmente relevantes y políticamente determinados.

Cabe destacar que algunos juristas consideran extrafiscalidad una política pública con características de acción afirmativa. Mendonça y Saraiva (2016) sostienen que, en el ámbito del derecho tributario y en consonancia con los preceptos constitucionales, los beneficios extrafiscales adquieren este carácter de acción afirmativa cuando se produce “la utilización de los tributos como instrumento de promoción de la inclusión social, al estimular determinados comportamientos de la sociedad y de la iniciativa privada”. “La intervención estatal no solo tiene como objetivo intervenir en el mercado, sino también promover la igualdad” (Mendonça; Saraiva, 2016, p. 94).

Según estas autoras, se espera que la adopción de este tipo de política pública produzca una redistribución de la riqueza, es decir, que promueva la justicia fiscal y la inclusión social, ya que “el tributo deja de ser un instrumento de exclusión para asumir su función social, ya que se convierte en un instrumento para erradicar la discriminación y propiciar el cambio social, lo que refleja la búsqueda del fin de las desigualdades” (Mendonça; Saraiva, 2016, p. 94). Concluyen que la extrafiscalidad es una política pública que pone de manifiesto los derechos y las garantías fundamentales y que potencia el financiamiento de otras políticas públicas (Mendonça; Saraiva, 2016).

Por su parte, Lolli (2022) coincide con la corriente teórica que defiende la extrafiscalidad como una herramienta importante de las políticas públicas, pero destaca que, al tratarse de una renuncia fiscal, estas medidas deben ajustarse al procedimiento exigido por el ordenamiento jurídico vigente, sobre todo en lo que se refiere a las disposiciones de la Ley Complementaria 101, de 4 de mayo de 2000, Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF) (Brasil, 2000).

La extrafiscalidad, independientemente de que se considere una política pública o su impulsora, está sujeta “a controles jurídico-formales y de finalidad, aunque siga siendo enorme el desafío de llevar a la práctica dichos controles en el ámbito pragmático” (Lolli, 2022, p. 55), un tema de suma importancia que se analizará en profundidad a continuación.

2.2 Necesidad de ejercer control sobre la extrafiscalidad

La extrafiscalidad, ya sea considerada como política pública o como instrumento para su implementación, tiende a ser una vía necesaria que debe adoptar el Gobierno brasileño para orientar los comportamientos socioeconómicos. Su uso tiene como objetivo promover el desarrollo sostenible, la justicia fiscal y la equidad social.

Es necesario que dichas demandas observen los preceptos constitucionales y la legislación específica aplicable, así como que sean objeto de un seguimiento y una evaluación constantes, a fin de garantizar la consecución efectiva y adecuada de los objetivos previstos.

Teniendo esto en cuenta, corresponde al derecho no solo definir la forma en que se implementarán estas políticas, sino también proporcionar los medios de control indispensables para el adecuado ejercicio de las acciones gubernamentales que recurren a prácticas extrafiscales. A través de las normas jurídicas, se establece cómo se materializarán esos derechos y qué instrumentos son necesarios para hacerlos efectivos (Tomé, 2014).

La creciente “juridificación” del poder, en la que la noción de gobierno está cada vez más regulada y legitimada por el derecho, hace que la intervención jurídica sea fundamental. Este proceso, que se remonta al menos al siglo XVII, es continuo y busca responder a los desafíos de la democracia y la inclusión social, transformando la política en algo que es, al mismo tiempo, también derecho (Bucci, 2013).

En lo que respecta a los tributos, Grupenmacher (2012, p. 44) explica que “la obligación de pagar impuestos, al igual que el derecho a recaudarlos, debe respetar la moral y la ética de ambas partes, es decir, del Estado hacia el contribuyente y viceversa”.

En este sentido, es fundamental que se respeten los criterios y principios constitucionales, especialmente aquellos que rigen la capacidad contributiva y la isonomía tributaria, así como otros que regulan el sistema fiscal. Estos principios

deben respetarse tanto en la obligación de pagar tributos como en la concesión de exenciones, beneficios e incentivos fiscales, con el fin de garantizar la justicia en el desempeño de las competencias tributarias (Gruppenmacher, 2012).

En consecuencia, el mecanismo de control consiste en verificar la conformidad constitucional de las prácticas extrafiscales llevadas a cabo por los órganos del Poder Ejecutivo. Para ello, el Poder Legislativo y el Judicial, en colaboración y en respuesta a los ciudadanos, deben actuar de forma proactiva y eficaz en lo que respecta a la fiscalización de dichas medidas.

En cuanto a la actuación del Poder Judicial, Bomfim (2014) señala que los puntos de control están definidos, con ciertas matizaciones, por el propio sistema jurídico tributario, ya que las normas tributarias se someten a una serie de filtros establecidos por el orden constitucional económico, por las restricciones constitucionales a la potestad tributaria, por la definición constitucional de tributo y por los límites inherentes a cada una de las especies tributarias.

Bucci (2013, p. 121) destaca que la propia “judicialización de la política” pone de manifiesto el carácter “procesal” de las políticas públicas, ya que cada vez más conflictos sociales se someten a la lógica procesal del Poder Judicial. Este enfoque, que se intensificó a partir de la década de 1990, busca la justicia efectiva en detrimento de los formalismos vacíos (Bucci, 2013).

En este debate, Bomfim (2014) destaca que todas estas cuestiones pueden ser evaluadas por el Poder Judicial, sin que ello implique la adopción de un acto discrecional por parte de los Poderes Ejecutivo o Legislativo. Sin embargo, si se analizan y se consideran compatibles los límites mencionados, el Poder Judicial no podrá intervenir en las decisiones económicas del país, ya que dicha función no le corresponde constitucionalmente.

Por lo tanto, es imperativo llevar a cabo un seguimiento efectivo de los mecanismos extrafiscales regulados por el derecho tributario, ya que la rigidez del control de estas normas no pretende impedir el uso de la extrafiscalidad. No obstante, las autoridades públicas no pueden valerse de un “cheque en blanco” a la hora de llevar a cabo estas

acciones, ya que, aunque resulte difícil establecer dichos límites, la legislación y los órganos fiscalizadores deben crear criterios que hagan viables los fines constitucionales sin restringir de manera desproporcionada los derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes (Leão, 2015b).

En este contexto, destaca el criterio de proporcionalidad, que “sirve de auténtico plan de trabajo para el intérprete, quien, ante un conflicto entre principios, deberá aplicar tres filtros de compatibilidad: la medida deberá ser adecuada, necesaria y proporcional en sentido estricto” (Bomfim, 2014, p. 270).

Bomfim relaciona este criterio con la teoría de los principios (Alexy, 2017, p. 116), cuyo autor también afirma lo siguiente: “Existe una conexión entre la teoría de los principios y la máxima de la proporcionalidad. Esa conexión no podría ser más estrecha: la naturaleza de los principios implica la máxima de la proporcionalidad y esta, a su vez, implica aquella”.

Otro autor de referencia que fundamenta lo que Leão (2015b) denomina “postulado de la proporcionalidad” es Ávila, cuya enseñanza establece lo siguiente:

El postulado de la proporcionalidad no debe confundirse con la idea de proporción en sus más variadas manifestaciones. Se aplica únicamente a situaciones en las que existe una relación de causalidad entre dos elementos empíricamente discernibles, un medio y un fin, de tal manera que se puedan realizar los tres análisis fundamentales: el de la adecuación (¿el medio promueve el fin?), el de la necesidad (¿existe algún otro medio menos restrictivo para el (los) derecho(s) fundamental(es) afectado(s) entre los medios disponibles e igualmente adecuados para promover el fin?) y el de la proporcionalidad en sentido estricto (¿las ventajas que aporta la promoción del fin se corresponden con las desventajas provocadas por la adopción del medio?) (Ávila, 2018, p. 206).

Partiendo de los fundamentos teóricos y doctrinales expuestos, Folloni, Floriani Neto y Maiolli (2018) concluyen que dicho postulado también debe utilizarse para controlar la constitucionalidad de las normas extrafiscales y, por consiguiente, del Poder Público, mediante los tres análisis relativos a la adecuación, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto.

Según Fortaleza (2021, p. 40), el criterio de proporcionalidad también constituye un principio. Según el autor, “el tributo extrafiscal es un instrumento con fines distintos a la recaudación, por lo que debe existir una ‘evaluación de la correlación’ entre el instrumento y el fin que se persigue. En este sentido, el principio de proporcionalidad constituye un parámetro de la extrafiscalidad”.

Silva (2007, p. 109) añade que “la ‘preponderancia’ del aspecto extrafiscal sobre algunos principios tributarios constitucionales se sustenta desde la perspectiva de un principio constitucional implícito: el principio de proporcionalidad”.

De este modo, el razonamiento jurídico desarrollado hasta la fecha indica que el criterio de proporcionalidad reviste una importancia destacada para el Poder Judicial a la hora de analizar la constitucionalidad de la legislación tributaria extrafiscal, así como de las actuaciones estatales relacionadas con ella, ya sea que se conciba como máxima, principio o postulado. Su aplicación tiene como objetivo evitar la violación de principios fundamentales, como los de igualdad, isonomía y capacidad contributiva de los ciudadanos afectados, directa o indirectamente, por dichas normas y por los actos gubernamentales derivados de ellas.

Otro mecanismo de control a disposición de la población, relevante para alcanzar los fines extrafiscales de manera adecuada, necesaria y proporcional, se manifiesta en los avances derivados de la garantía del derecho fundamental de acceso a la información. Este derecho exige que los datos públicos se faciliten de forma útil, comprensible y transparente, conforme a lo establecido en el artículo 37, *caput*, de la Constitución Federal de 1988 (Brasil, 1988) y en la Ley 12.527, de 18 de noviembre de 2011, Ley de Acceso a la Información (LAI) (Brasil, 2011).

La transparencia de la información es un elemento esencial para el ejercicio del control. La *accountability* se fortalece cuando los datos públicos se presentan de manera organizada y comprensible, lo que permite a los ciudadanos fiscalizar adecuadamente la gestión estatal (Bucci, 2013).

En cuanto a la transparencia de la información relativa a los incentivos fiscales, siguen existiendo importantes barreras impuestas por el fisco, que se ponen de manifiesto en

la dificultad para facilitar y acceder a dichos datos. Esto se debe, en primer lugar, a que dicha información solo recientemente ha comenzado a sistematizarse y ponerse a disposición del público. Además, los principales obstáculos se derivan de la falta de una metodología uniforme para el cálculo de las renunciaciones fiscales entre los entes federados brasileños y de la interpretación restrictiva que las administraciones tributarias hacen del secreto fiscal (Lolli, 2022).

Esta realidad ha ido cambiando poco a poco, sobre todo en el ámbito legislativo, como señala Lolli (2022). En este proceso, cabe destacar el Decreto 10.209, de 22 de enero de 2020 (Brasil, 2020); el artículo 4, párrafo 4, apartados I, II y III, de la Enmienda Constitucional 109, de 15 de marzo de 2021 (Brasil, 2021a); la Ley Complementaria 178, de 13 de enero de 2021 (Brasil, 2021b), y el artículo 45 de la Ley Complementaria 187, de 16 de diciembre de 2021 (Brasil, 2021c), que modificó la redacción del artículo 198 del Código Tributario Nacional (CTN) (Brasil, 1966).

Además, con el fin de preservar la salud de las finanzas públicas, corresponde a la Administración Pública publicar de forma transparente y en tiempo real información detallada sobre la ejecución presupuestaria y financiera a través de medios electrónicos de acceso público, según lo dispuesto en el art. 48, párrafo 1, apartado II, de la LRF (Brasil, 2000).

Cabe destacar que tanto el art. 1, párrafo 1, de la LRF (Brasil, 2000) como el art. 3, apartado IV, de la Ley 14.129, de 29 de marzo de 2021 (Brasil, 2021d), de conformidad con el art. 23 de la Ley 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Brasil, 2018) – Ley General de Protección de Datos (LGPD), recurren al principio de transparencia de los actos realizados por la gestión pública, ya sean de naturaleza fiscal o no, como instrumento para promover la eficiencia administrativa.

Según Lolli (2022, p. 56), “el derecho de acceso a la información de interés particular, colectivo o general adquiere un estatus aún más elevado en el ordenamiento jurídico, el de cláusula pétrea (arts. 5º, XXXIII, y 60, § 4º, IV, de la Constitución Federal)”. El ejercicio de este derecho está regulado por el ordenamiento jurídico brasileño en las diferentes esferas de los entes federados.

Ante el aparato legislativo presentado, el control de la finalidad de los incentivos fiscales comenzó a cobrar fuerza, principalmente, mediante la actuación de los órganos de control, como las *corregedorias* [órganos de control interno] y los tribunales de cuentas. Este movimiento ha permitido aumentar la transparencia en materia tributaria y facilitar el acceso a datos e información protegidos, incluso por el secreto fiscal, siempre que se respeten los requisitos y procedimientos jurídicos necesarios para preservar el secreto en el proceso de transferencia de información entre órganos en el ejercicio de sus auditorías y atribuciones (Lolli, 2022, p. 58).

Dada la relevancia constitucional y social de estos órganos en el ámbito de las políticas públicas de carácter extrafiscal, las auditorías y demás actividades de fiscalización y monitoreo que se llevan a cabo tienen como objetivo verificar el cumplimiento de los fines para los que se concedieron los incentivos, ya sean económicos, sociales, medioambientales o de otra índole. De este modo, se pretende determinar si las renuncias fiscales han resultado más beneficiosas para la sociedad que la recaudación tradicional de tributos.

Cabe recordar que dicha evaluación por parte de los órganos de control debe cumplir los criterios constitucionales mencionados anteriormente. Por ello, en la subsección siguiente se analizarán los marcos de referencia del control de las políticas públicas y de los beneficios tributarios elaborados por el Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil (TCU) y se presentará el caso relativamente reciente de una auditoría realizada por el Tribunal de Cuentas del Estado de Ceará (TCE/CE).

2.3 Contribución de los tribunales de cuentas a la mejora de las políticas extrafiscales

Las transformaciones tecnológicas han hecho que las relaciones socioeconómicas sean más rápidas, dinámicas y complejas, por lo que los órganos públicos deben adaptarse a la hora de proporcionar información precisa, clara, actualizada y de fácil acceso. Esta necesidad es aún más relevante en una sociedad que ha adoptado constitucionalmente el modelo del Estado Democrático de Derecho.

En Brasil, esta demanda social no es diferente. Es cada vez más urgente que los agentes públicos que forman parte del Estado, en todos los ámbitos, actúen para generar datos organizados y con sentido para los ciudadanos. Esta necesidad cobra aún mayor relevancia cuando dicha información sirve de base para tomar decisiones que repercuten en el día a día de la población.

En el ámbito tributario, esta situación es aún más delicada, ya que afecta directa o indirectamente al patrimonio y a los ingresos de los contribuyentes. La institucionalización de las políticas públicas mediante arreglos institucionales es fundamental para que las acciones gubernamentales adquieran un carácter permanente y objetivo, y para definir funciones y estabilizar derechos y deberes. Bucci (2013) describe la institucionalización como “objetivación” y “organización” a través del orden jurídico, algo esencial para integrar los elementos y garantizar la funcionalidad del arreglo.

En los apartados anteriores se han analizado diferentes formas de control. Sin embargo, existen órganos que pueden actuar en el ámbito administrativo de forma preventiva, orientando y perfeccionando la actuación de los entes públicos antes de que sus acciones sean sometidas a la apreciación del Poder Judicial. Tanto el Poder Legislativo como el Poder Ejecutivo pueden ser sometidos al escrutinio de estas instituciones, como los tribunales de cuentas, cuyas atribuciones constitucionales se recogen en los artículos 70 a 75 de la Constitución Federal de 1988. Por lo tanto, examinar y fiscalizar las cuentas públicas es una función fundamental no solo del TCU, sino también de los tribunales de cuentas de los estados y del Distrito Federal, así como de los tribunales y consejos de cuentas de los municipios. Cuando se trata de políticas públicas extrafiscales que implican, por consiguiente, renuncias fiscales, corresponde a estos órganos ejercer el control externo. El TCU, por su parte, puede actuar de forma independiente y autónoma mediante relevamientos, auditorías, inspecciones, monitoreos y seguimientos.

El TCU es una institución esencial para el ejercicio de la ciudadanía fiscal. Con todo, tal y como señalan Conselvan y Buffon (2022, p. 2), a pesar de los avances logrados en los ámbitos tecnológico y jurídico, “el elevado nivel de información no ha fortalecido el desarrollo humano”. El Estado ha proporcionado una cantidad inagotable de

información que, contrariamente a lo esperado, genera desinformación e incomprensión, ya que “la cantidad de información no se ha traducido en calidad” (Conselvan; Buffon, 2022, p. 2), sobre todo en el ámbito tributario.

Se publican muchos informes, pero la mayoría están redactados en un lenguaje poco accesible para la población, ya que la información no es lo mismo que el conocimiento. Esta realidad dificulta el desarrollo de un debate suficientemente amplio sobre las políticas fiscales, ya que el ciudadano de a pie no logra comprender ni evaluar el verdadero propósito de los datos facilitados debido a la falta de transparencia derivada del lenguaje técnico utilizado (Conselvan; Buffon, 2022).

Estos autores también subrayan que la mera publicidad de los actos públicos no es suficiente para comprender la información disponible en los canales oficiales del Gobierno. La legitimidad tributaria y democrática no se basa en “apuestas ingenuas por la transparencia impulsada por facilitadores tecnológicos” (Conselvan; Buffon, 2022, p. 13), sino en “la comprensión, por parte de los agentes estatales, de que, para proporcionar al ciudadano el acceso al debate público, es necesario informar con calidad. Es decir, la transparencia tributaria debe entenderse como una política pública” (Conselvan; Buffon, 2022, p. 13).

Desde esta perspectiva, resultan emblemáticos y pertinentes tanto el estudio de los marcos de referencia para el control – relativos a las políticas públicas y a los beneficios tributarios – elaborados por el Tribunal de Cuentas de la Unión como el análisis relativamente reciente de la auditoría realizada por el TCE/CE.

En la propia introducción del *Referencial de controle de políticas públicas* del TCU se presenta, como uno de los motivos de su elaboración, la preocupación por analizar y evaluar las políticas públicas, cuyo financiamiento requiere una parte considerable de los ingresos de la población, como uno de los motivos de su elaboración. Sin embargo, la percepción mayoritaria de la sociedad es que la calidad de los resultados de estas políticas no es proporcional a la cuantía de los recursos recaudados a través de los tributos (Brasil, 2020b).

De este modo, el TCU, guiado por sus atribuciones constitucionales y dada la urgencia de mejorar su actuación, ha elaborado el con el fin de sistematizar y orientar la evaluación de las políticas públicas. El documento establece parámetros objetivos para los hallazgos de las auditorías, estructurados a partir de un núcleo común de preguntas, con el fin de consolidar adecuadamente los resultados mediante un cuadro resumen basado en las leyes de directrices presupuestarias más recientes (Brasil, 2020b).

Para el TCU, existen algunos aspectos que condicionan el desempeño deseado en las intervenciones públicas, tales como: *i)* diagnóstico adecuado del problema; *ii)* proceso transparente de elaboración de la agenda; *iii)* diseño correcto de la política, basado en evidencias y precedido de un análisis de las alternativas; *iv)* proceso de toma de decisiones abierto (transparente, participativo y *accountable*) para la asignación de los recursos públicos; *v)* estructuración adecuada de los procesos de gobernanza y gestión; *vi)* implementación eficiente, eficaz, efectiva, económica y conforme a los preceptos legales; y *vii)* evaluación continua del desempeño, los resultados y los impactos de las políticas públicas (Brasil, 2020b).

Al aplicar el marco de referencia, la planificación de las medidas de control de las políticas públicas tiende a ser más eficiente, ya que el documento facilita el proceso de recopilación de datos y contribuye a mejorar la calidad del análisis del grado de madurez de dichas políticas. En consecuencia, la sociedad brasileña se beneficia de la mejora de los resultados de la actuación gubernamental (Brasil, 2020b).

La eficacia de la planificación es un “presupuesto indispensable” (Bucci, 1997, p. 94) para la acción política, económica y social, y la Constitución de 1988, al definir la planificación como “determinante para el sector público e indicativa para el sector privado” (art. 174), trató de fortalecer esta dimensión (Bucci, 2013, p. 117).

A través de este marco de referencia, los auditores y los gestores disponen de orientaciones sobre buenas prácticas para el diseño y el control de las políticas públicas. Estas políticas se definen como “el conjunto de intervenciones y directrices emanadas de los actores gubernamentales, que tienen por objeto abordar – o no –

problemas públicos y que requieren, utilizan o afectan a los recursos públicos” (Brasil, 2020b, p. 14).

En la publicación del TCU se señalan cuatro tipos de control que deben tenerse en cuenta: el control gerencial, el interno, el externo y el social. En resumen, cada tipo de control desempeña un papel crucial a la hora de garantizar la eficiencia, la eficacia y la transparencia de la administración pública. El control gerencial garantiza el uso adecuado de los recursos y la consecución de sus objetivos. El control interno verifica la eficacia de sus procesos. El control externo ofrece una evaluación independiente de la información facilitada. El control social garantiza la participación de la sociedad en la fiscalización del Poder Público (Brasil, 2020b).

En este contexto, la normativa técnica del Tribunal tiene como objetivo específico “establecer una estructura de criterios comunes que puedan constituir un modelo para evaluar el nivel de madurez de las políticas públicas” (Brasil, 2020b, p. 18). Además, pretende orientar y sistematizar las acciones de control para contribuir a la mejora de la actuación estatal y de los resultados obtenidos mediante el perfeccionamiento de las etapas de formulación, implementación y evaluación de las acciones gubernamentales (Brasil, 2020b).

Bucci (2013) sostenía que la institucionalización de una política pública debía incluir la objetivación para hacerla independiente del gestor que la inició, la creación de un modelo de organización, la juridificación de dicho modelo y la existencia de una “idea-directriz” capaz de orientar la actuación estatal. La propuesta del instrumento metodológico de control del TCU, al establecer criterios comunes y una estructura para evaluar la madurez de las políticas, resulta compatible con estos requisitos.

Se puede observar que el proceso de evaluación abarca todas las etapas del ciclo de las políticas públicas, incluso tras su extinción. La evaluación continua contribuye a mitigar los riesgos con el fin de “evitar problemas en las etapas posteriores, en las que el volumen de recursos invertidos suele ser mayor” (Brasil, 2020b, p. 27). Finalmente, se comprueba si se han alcanzado efectivamente los objetivos constitucionales y sociales previstos.

En este estado de la cuestión se elaboró, en 2022, el *Referencial de controle de benefícios tributários*, como complemento del parámetro técnico de evaluación de las políticas públicas de 2020, utilizando la misma lógica evaluativa de los bloques de control explicados anteriormente. Para el TCU, “los beneficios tributarios son instrumentos para alcanzar los objetivos de las políticas públicas; es decir, al igual que el gasto directo, financian intervenciones destinadas a resolver problemas de la sociedad” (Brasil, 2022, p. 45).

En la presentación del documento se menciona que, históricamente, los gastos indirectos – entendidos como beneficios y/o incentivos fiscales, entre otros subsidios gubernamentales – no han recibido la misma atención ni han sido objeto del mismo nivel de seguimiento – por parte del Poder Ejecutivo, de los órganos de control, del Parlamento y de la sociedad en su conjunto – que los gastos directos de recursos públicos, asignados a través del proceso presupuestario (Brasil, 2022).

Al reconocer esta problemática, el TCU, a través del *Referencial de controle de benefícios tributários*, destaca que los beneficios tributarios – entendidos como gastos indirectos – exigen, en un grado aún mayor que los gastos directos – de carácter presupuestario, estructuras adecuadas de gestión y gobernanza, así como mecanismos de *accountability*, transparencia, evaluación y monitoreo. En este sentido, el instrumento técnico tiene por objeto “orientar y sistematizar la evaluación de las políticas públicas implementadas mediante beneficios tributarios” (Brasil, 2022, p. 10).

La importancia de elaborar estos documentos radica en la constatación de una realidad reciente caracterizada por la falta de uniformidad, normalización, publicidad y transparencia en los informes y datos públicos facilitados. Esta situación ha empezado a suscitar una mayor preocupación por parte de la administración pública y de la sociedad civil, sobre todo en lo que respecta a cuestiones fiscales.

De este modo, el TCU ha hecho públicas las orientaciones contenidas en ambos documentos, permitiendo que estos marcos de referencia sean utilizados tanto por sus auditores como por los funcionarios de los Poderes Ejecutivo y Legislativo. El objetivo es contribuir a la adopción de criterios objetivos y buenas prácticas en la

formulación y ejecución de “acciones públicas más eficaces, con beneficios tributarios adecuadamente formulados, aplicados y evaluados” (Brasil, 2022, p. 11).

Los objetivos generales del *Referencial de controle de benefícios tributários* son similares a los previstos en el *Referencial de controle de políticas públicas*, puesto que ambos pretenden sistematizar la evaluación de los beneficios tributarios mediante bloques de control vinculados a las etapas del ciclo de las políticas públicas. Este modelo se centra específicamente en la orientación de los órganos de control y fiscalización cuando dichos beneficios se destinan a la consecución de fines públicos, implementados mediante políticas con características extrafiscales.

Los órganos de control deben determinar “si el beneficio tributario se evalúa de forma sistemática mediante evaluaciones periódicas, de acuerdo con los criterios definidos en la formulación de la propia política” (Brasil, 2022, p. 190), así como “si se garantiza la transparencia de los resultados de la evaluación y si esta ha proporcionado información útil para la toma de decisiones sobre la continuidad de la política” (Brasil, 2022, p. 190).

La preocupación por el monitoreo y la mejora de las políticas de carácter extrafiscal no es nueva. Con todo, la estructuración de órganos y mecanismos específicos para hacer efectivas estas medidas aún se encuentra en proceso de consolidación, ya que el marco metodológico de referencia para la evaluación de las políticas públicas no se elaboró hasta 2020 y el instrumento técnico destinado al control de los beneficios tributarios no se desarrolló hasta 2022. En este contexto, cabe deducir que la implementación de estos marcos de control tiende a producir resultados más consistentes a largo plazo.

Cabe recordar que la adaptación gubernamental, por parte de las autoridades fiscales y del resto de agentes públicos implicados en acciones de esta índole, debe producirse en todos los ámbitos estatales y en los diversos entes federados. Aunque los documentos se hayan elaborado a nivel federal, los estados y los municipios también deben ajustarse a las orientaciones que en ellos se recogen.

Por este motivo, se optó por trabajar con un caso concreto, vivido por el TCE/CE, que llevó a cabo una auditoría sobre las renunciaciones fiscales correspondientes a los ejercicios financieros de 2019 y 2020. El objetivo de esta iniciativa era mejorar la eficiencia de la gestión fiscal y aumentar la transparencia de las cuentas públicas del estado de Ceará.

3 METODOLOGÍA

La presente investigación es de naturaleza básica y sigue un enfoque cualitativo, adoptando el método deductivo. En primer lugar, se analizan los marcos de referencia teóricos generales sobre la extrafiscalidad y el control externo. A continuación, se examinan los marcos de referencia específicos, elaborados a partir de la actuación del TCU, así como un estudio de caso relativo a la auditoría realizada por el TCE/CE en el ámbito de la fiscalización y el control de los mecanismos extrafiscales.

La recopilación de información se llevó a cabo, fundamentalmente, mediante una investigación bibliográfica y la consulta de obras doctrinales, legislación, resoluciones e informes de los órganos de control. El análisis de los datos obtenidos se basó en la identificación de patrones, tendencias y relaciones causales entre conceptos teóricos y orientaciones establecidas, con el fin de dar respuesta a las cuestiones de estudio planteadas.

La elección del caso del TCE/CE se justifica por la relevancia de la auditoría realizada sobre las renunciaciones fiscales, que ofrece un ejemplo concreto para ilustrar no solo los desafíos y las oportunidades relacionados con el control de la extrafiscalidad, sino también la actuación de un tribunal de cuentas en este contexto.

Se reconoce la limitación metodológica derivada del análisis de un caso concreto del TCE/CE. No obstante, aunque la no inclusión de experiencias de otros tribunales de cuentas brasileños impida la generalización de determinadas conclusiones, dicha restricción no invalida la investigación, que contribuye a ampliar el conocimiento sobre la materia y a fomentar nuevas investigaciones.

Cabe señalar que la investigación se llevó a cabo con rigor ético, fidelidad a las fuentes consultadas e imparcialidad en el análisis de los datos, en la medida de lo posible.

4 RESULTADOS Y DISCUSIÓN

En las subsecciones siguientes se presentan y analizan tanto los resultados del análisis de la extrafiscalidad como instrumento de políticas públicas y la necesidad de su control como los resultados de la auditoría realizada por el TCE/CE.

4.1 Extrafiscalidad y políticas públicas

El análisis de la extrafiscalidad como instrumento de las políticas públicas y la necesidad de controlarla, tal y como se aborda en la bibliografía y en los marcos de referencia del TCU, así como la exposición del caso del TCE/CE, revelan una profunda conexión con los fundamentos teóricos propuestos por Bucci (2013). La perspectiva de la autora sobre la evolución del Estado, la juridificación de la política y la importancia de la institucionalización de las acciones gubernamentales ofrece un marco sólido para interpretar los resultados y debatir los desafíos identificados.

La extrafiscalidad, entendida como un instrumento que trasciende la mera recaudación para alcanzar objetivos sociales y económicos, se ajusta directamente a la conceptualización de las políticas públicas como “programas de acción gubernamental” (Bucci, 2013), que garantizan los derechos de los ciudadanos. La investigación subraya que, en el “Estado social”, la actuación gubernamental se convierte esencialmente en una labor de prestación de servicios y gestión, y que los tributos extrafiscales son una herramienta destacada para este fin (Bucci, 1997).

La necesidad de controlar la extrafiscalidad se perfila como un punto central. Según Bucci (2013), la “juridificación” del poder implica una actuación gubernamental cada vez más disciplinada y legitimada por el derecho. En este sentido, la exigencia de que las políticas extrafiscales respeten los preceptos constitucionales y legales, mediante

un monitoreo y una evaluación de los resultados, no es solo una formalidad, sino una consecuencia directa de dicha juridificación.

El postulado de la proporcionalidad, destacado como criterio fundamental para el Poder Judicial a la hora de verificar la constitucionalidad de las normas tributarias extrafiscales, cobra relevancia como principio rector de la actuación estatal, ya que garantiza que las intervenciones sean adecuadas, necesarias y proporcionales (Leão, 2015b; Ávila, 2018).

La contribución de los tribunales de cuentas, como el TCU y el TCE/CE, a la mejora de las políticas extrafiscales es especialmente relevante en este estudio. Los marcos de referencia del TCU citados son ejemplos claros de “arreglos institucionales” que tienen por objeto la “objetivación” y la “organización” de las políticas públicas (Bucci, 2013).

Al sistematizar la evaluación de las políticas y los beneficios tributarios en bloques de control vinculados a las distintas etapas del ciclo de las políticas públicas, el TCU pretende dotar a estas acciones gubernamentales de un carácter permanente y despersonalizado, que es esencial para su estabilidad y previsibilidad. La idea rectora que subyace a estos marcos de referencia es buscar acciones públicas más efectivas, con beneficios tributarios formulados, implementados y evaluados sobre la base de criterios objetivos y buenas prácticas (Brasil, 2022).

4.2 Auditoría del TCE/CE

En Ceará, en el marco del expediente 19.081/2020-3, se llevó a cabo una auditoría en la Secretaría de Hacienda (Sefaz), en la Secretaría de Desarrollo Económico y Trabajo (Sedet) y en la Agencia de Desarrollo Económico del Estado de Ceará (Adece).

Según la consejera ponente de dicho expediente, se plantearon las siguientes preguntas de auditoría: *i)* ¿Se respetan las formalidades legales y los procedimientos administrativos para la concesión o ampliación de la renuncia fiscal, y son adecuados?; *ii)* ¿Es adecuada la metodología utilizada para estimar el importe de la renuncia fiscal?;

iii) ¿Existe el registro contable de la renuncia fiscal y se ajusta a las normas contables?; iv) ¿Es adecuado y efectivo el seguimiento permanente de las renunciaciones fiscales?; v) ¿Se divulgan los importes de los beneficios concedidos, los métodos utilizados para su medición y los resultados socioeconómicos obtenidos con la renuncia? (Ceará, 2021b).

Tras la ejecución de la auditoría, se constataron nueve hallazgos, que se exponen a continuación, respecto a los cuales se solicitaron ajustes, de conformidad con las recomendaciones del TCE/CE.

- Ausencia de seguimiento, en su totalidad, de los beneficios derivados de las renunciaciones fiscales.
- Deficiencia en el seguimiento de los beneficios derivados del Fondo de Desarrollo Industrial (FDI) – instrumento de política pública de carácter extrafiscal, utilizado principalmente por los estados brasileños, en particular por el estado de Ceará, para estimular el desarrollo económico e industrial mediante la concesión de incentivos fiscales.
- Ausencia de dictamen de la Comisión Técnica del FDI, órgano auxiliar del Consejo Estatal de Desarrollo Industrial (Cedin) – órgano colegiado de la administración pública estatal, existente en estados como Ceará, encargado de deliberar sobre políticas de incentivo al desarrollo industrial, especialmente aquellas vinculadas a beneficios fiscales concedidos en el marco del FDI, en los procedimientos administrativos de concesión de los beneficios derivados de las renunciaciones fiscales.
- Ausencia de un estudio de impacto presupuestario y financiero previo a la concesión de beneficios tributarios.
- Inconsistencia entre el importe de la renuncia fiscal efectiva y el estimado.
- Inadecuación del registro contable de los importes de las renunciaciones fiscales en los tres tipos de información: presupuestaria, financiera y patrimonial.

- Ausencia de intervención del órgano central de control interno en el proceso de seguimiento de las renunciaciones fiscales.
- Necesidad de mejorar el proceso de transparencia en materia de renunciaciones fiscales.
- Ausencia de un Sistema de Referencia Tributaria (Ceará, 2021b).

Al concluir su voto, la ponente formuló varias determinaciones y recomendaciones para resolver la problemática evidenciada por la auditoría realizada por el TCE/CE, lo que dio lugar a un nuevo expediente 28.364/2022-8, con fines de monitoreo. En su informe 15/2023, se constató que, de las siete determinaciones, solo una se había cumplido, otra no se había cumplido y las restantes se encontraban en fase de cumplimiento. En cuanto a las once recomendaciones, dos se habían cumplido, tres no se habían cumplido y las restantes seguían en fase de implementación. Finalmente, se formularon algunas propuestas de actuación y se elaboró un plan de acción para dar cumplimiento a las deliberaciones pendientes (Ceará, 2022).

Gracias a los resultados de la auditoría del TCE/CE, el estado de Ceará podrá lograr los avances que se indican a continuación en materia de renunciaciones fiscales.

- Mejora de la fiabilidad de los datos que figuran en los informes fiscales sobre los ingresos y gastos derivados de exenciones, amnistías, condonaciones, subvenciones y beneficios de naturaleza financiera, tributaria y crediticia, que acompañan anualmente a la Ley de Presupuestos (LO, por sus siglas en portugués) y a la Ley de Directrices Presupuestarias (LDO, por sus siglas en portugués).
- Mejora en el suministro de información fidedigna para el correcto registro contable de las renunciaciones fiscales.

- Seguimiento de las renunciaciones fiscales no derivadas de programas, que han sido concedidas y no han sido computadas.
- Medición correcta de los beneficios obtenidos gracias a las renunciaciones fiscales.
- Mejora en el seguimiento de los procesos de fomento de las actividades económicas mediante la concesión y la ampliación de beneficios fiscales.
- Incremento de la economía, la eficiencia, la eficacia y la efectividad del FDI (Ceará, 2021a).

Ante estos resultados, cabe inferir que el reconocimiento de la importancia del control de las renunciaciones fiscales es relativamente reciente y aún se encuentra en proceso de consolidación, aunque en algunas instituciones ya se observa un mayor grado de madurez en este ámbito. En cualquier caso, se pone de manifiesto la urgencia de su implementación, ya que la adopción de medidas planificadas, transparentes y accesibles para los ciudadanos permite cumplir efectivamente y garantizar los preceptos constitucionales, legales y democráticos amparados por el ordenamiento jurídico brasileño vigente.

Los resultados de la auditoría realizada por el TCE/CE ponen de manifiesto los desafíos relacionados con la institucionalización y la efectividad del control. Los nueve hallazgos de inconformidad demuestran la persistencia de la “inefectividad jurídica” mencionada por Bucci (2013, p. 170), caracterizada por la incapacidad de la autoridad pública para garantizar el cumplimiento de las normas o por la generalización de prácticas de incumplimiento. Este escenario evidencia la denominada “desconfirmación” de la autoridad, entendida como el vaciamiento de su legitimidad como instancia normativa (Bucci, 2013).

La lentitud en el cumplimiento de las determinaciones y recomendaciones del TCE/CE, tal y como se evidencia en el informe de monitoreo de 2023, corrobora la tesis de que la consolidación de estos mecanismos de fiscalización es un proceso a medio y largo plazo. Además, para superar este “estado de tolerancia” frente al incumplimiento

normativo, es necesario combinar iniciativas jurídicas y político-institucionales, tal y como señala Bucci (2013, p. 172).

La problemática de la transparencia y del lenguaje técnico de los informes, señalada por Conselvan y Buffon (2022), encuentra eco en el análisis de Bucci (2013) sobre la importancia de la información organizada para la *accountability*. La mera divulgación de información no basta para promover la comprensión o la participación de los ciudadanos si los datos facilitados no se presentan de forma útil y accesible.

La “procesualización” del control, defendida por Bucci, tiene precisamente como objetivo mejorar los mecanismos de participación y el seguimiento social, de modo que las decisiones gubernamentales sean más transparentes y susceptibles de escrutinio. La *accountability* se fortalece cuando la información, organizada y comprensible, permite a los ciudadanos supervisar la gestión pública, lo que constituye un factor importante para la racionalización administrativa y la maduración democrática (Bucci, 2013).

En resumen, los hallazgos de la auditoría del TCE/CE no son meras fallas operativas, sino que reflejan la complejidad de construir y mantener “arreglos institucionales” eficaces en un entorno político y administrativo dinámico. Al identificar estas inconformidades y proponer medidas correctivas, la auditoría del TCE/CE actúa como un mecanismo crucial para restablecer la autoridad y garantizar un “régimen de efectos” para las políticas extrafiscales.

El monitoreo continuo de las recomendaciones es fundamental para que las renuncias fiscales se conviertan, de hecho, en instrumentos de desarrollo sostenible, justicia fiscal y equidad social, en consonancia con los objetivos del Estado democrático de derecho, y no en meros privilegios o en un despilfarro de recursos públicos.

5 CONSIDERACIONES FINALES

La doctrina clásica entiende el tributo como un instituto jurídico que desempeña dos funciones indisociables: la fiscal y la extrafiscal, cuya finalidad se establece en función del predominio de una de estas dimensiones sobre la otra. Esta concepción teórica permite entender el tributo no solo como un instrumento de recaudación, sino también como un mecanismo para orientar conductas.

En este contexto, la extrafiscalidad, en sentido estricto, se configura como una práctica antigua y recurrente, íntimamente relacionada con la intervención estatal por inducción, mediante la cual el Estado busca incentivar o desincentivar determinados comportamientos a través de las normas tributarias. Asociada a esta visión clásica, la extrafiscalidad no solo permite implementar políticas públicas, sino que también puede entenderse como una política pública en sí misma, ya que asume un carácter de acción afirmativa y utiliza la tributación como instrumento para promover la inclusión socioeconómica y regional.

Es un hecho que muchos programas estatales recurren a beneficios e incentivos fiscales con fines distintos a la recaudación, lo que genera gastos indirectos, conocidos en el derecho financiero como renuncias fiscales. Por lo tanto, estas medidas deben ajustarse a un ordenamiento jurídico constitucional, administrativo, financiero y tributario.

Para ello, es imprescindible establecer mecanismos de control jurídico-formal y de finalidad guiados por el postulado de la proporcionalidad, entendido a partir de sus tres subprincipios – adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, así como por los principios constitucionales de capacidad contributiva e isonomía tributaria aplicados en su máxima extensión. Estos parámetros tienen por objeto garantizar la consecución de los objetivos relacionados con el desarrollo sostenible, la justicia fiscal y la equidad social.

Este seguimiento puede y debe ser realizado por los tres poderes – el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial, así como por las diferentes entidades de la Federación – la

Unión, los estados y los municipios, bajo la supervisión de los respectivos órganos de control.

Además, el ciudadano brasileño también debe participar en este proceso, ya que, amparado por la Constitución de 1988 y por la legislación específica – como el CTN, la LAI, la LRF y la LGPD, puede exigir al Estado una actuación más justa, responsable y transparente en la gestión de los recursos y las renuncias tributarias, sobre todo en lo que respecta a la formulación, ejecución y evaluación de las políticas públicas extrafiscales.

En este contexto, los tribunales de cuentas, como el TCU, han actuado para orientar, monitorear y fiscalizar la administración pública, propiciando su mejora mediante la adopción de criterios objetivos y buenas prácticas de auditoría. Dichas directrices se recogen de forma sistemática en el *Referencial de controle de políticas públicas* (Brasil, 2020b) y en el *Referencial de controle de benefícios tributários* (Brasil, 2022).

A pesar de los avances significativos observados en la legislación, la planificación pública, el acceso a la información y la actuación de los órganos de fiscalización, en la práctica, los resultados de estas iniciativas tienden a concretarse solo a medio y largo plazo. Esto se puede observar en el caso del estado de Ceará, donde una auditoría realizada por el TCE/CE identificó nueve hallazgos de incumplimiento de la legislación vigente relacionados con las renuncias fiscales estatales.

En consecuencia, se formularon diversas determinaciones y recomendaciones que están siendo implementadas por los órganos responsables. Se ha comprobado que el TCE/CE ha realizado un seguimiento sistemático de estas medidas, teniendo en cuenta que el informe final de la auditoría, que forma parte del expediente de monitoreo, es relativamente reciente. Esta circunstancia pone de manifiesto que el tema tratado es actual y relevante y que no se agota en los límites de este estudio.

Por lo tanto, se concluye que el Estado brasileño recurre ampliamente a la extrafiscalidad como instrumento de políticas públicas en distintos ámbitos, sobre todo en aquellos con repercusiones económicas y sociales relevantes. Esta estrategia se materializa, en gran medida, en la concesión de beneficios fiscales destinados a

promover el desarrollo regional, fomentar la innovación tecnológica o proteger el medio ambiente.

Para futuros estudios, se sugiere continuar con el seguimiento de la implementación de las recomendaciones formuladas por los tribunales de cuentas y realizar análisis comparativos de las auditorías llevadas a cabo en otros estados y municipios. Este enfoque puede contribuir a la consolidación de buenas prácticas y a la identificación de nuevos desafíos en el ámbito de la fiscalización de la extrafiscalidad.

REFERENCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Traducción 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. Tesis (Doctorado en Derecho Económico, Financiero y Tributario) – Programa de Doctorado en Derecho Económico, Financiero y Tributario, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2014. DOI: <https://doi.org/10.11606/T.2.2014.tde-09082017-160000>. Disponible en: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/pt-br.html>. Consulta: 20 mar. 2023.

BRASIL. [Constituição Federal (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponible en: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Consulta: 13 mayo 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. Disponible en: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10209.htm. Consulta: 13 mayo 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. Consulta: 13 mayo 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. Consulta: 13 mayo 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 nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei Complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016, a Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017, a Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020, a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Lei nº 12.348, de 15 de dezembro de 2010, a Lei nº 12.649, de 17 de maio de 2012, e a Medida Provisória nº 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. Consulta: 13 mayo 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 nºs 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e 9.532, de 10 de dezembro de 1997; revoga a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, e dispositivos das Leis nºs 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. Consulta: 13 mayo 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 nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 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. Consulta: 13 mayo 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. Disponible en: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Consulta: 13 mayo 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 nº 7.116, de 29 de agosto de 1983, a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), a Lei nº 12.682, de 9 de julho de 2012, e a Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017. Brasília, DF: Presidência da República, 2021d. Disponible en: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14129.htm. Consulta: 13 mayo 2023.

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

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de controle de políticas públicas.** Brasília, DF: TCU, 2020b. Disponible en: <https://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/cartilha-manual-ou-tutorial/referencial-de-controle-de-politicas-publicas>. Consulta: 13 mayo 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, ene./mar. 1997. Disponible en: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/198>. Consulta: 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. Disponible en: <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%20no%20cumprimento,dentre%20outros%20instrumentos%20de%20fiscaliza%C3%A7%C3%A3o>. Consulta: 13 mayo 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 nº 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./sept. 2022. DOI: <https://doi.org/10.5020/2317-2150.2022.11190>. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/11190>. Consulta: 23 mayo 2023.

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

FOLLONI, André; FLORIANI NETO, Antonio Bazilio; 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>. Consulta: 20 mar. 2023.

FORTALEZA, Felipe de Abreu. **Controle da finalidade dos tributos extrafiscais enquanto garantia fundamental do contribuinte**. 2021. Disertación (Maestría en Derecho Constitucional) – Programa de Posgrado en Derecho, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/63223>. Consulta: 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, dic. 2015a. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/download/155/1001&ved=2ahUKEwI9o5PfnK2XAxW8pZUCHTQRljiQy_kOegoIAgGACAACxAC&opi=89978449&cd&psi_g=AOvVaw3UQUqR6LU44tKYs6OOz8Pc&ust=1791645233984000. Consulta: 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, ene./jun. 2022. DOI: <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v14i25.498>. Disponible en: https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/498. Consulta: 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. Disponible en: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/5252>. Consulta: 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, ene./ago. 2016. Disponible en: <https://revistas.uece.br/index.php/revistaconhecer/article/view/633>. Consulta: 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, ene./jul. 2007. DOI: <https://doi.org/10.5102/prismas.v4i1.218>. Disponible en: https://publicacoesacademicas.uniceub.br/prisma/pt_BR/article/view/218. Consulta: 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.

FINANCIAMIENTO

Esta investigación no ha recibido financiamiento ni apoyo específico de ninguna agencia de fomento, institución pública o privada, empresa u organización sin ánimo de lucro.

CONFLICTO DE INTERESES

La autora declara no existir conflicto de intereses relacionado con la elaboración, los resultados o la publicación de este trabajo.

DISPONIBILIDAD DE LOS DATOS

El uso compartido de datos no es aplicable a este trabajo, ya que no se han creado ni analizado datos nuevos.

APROBACIÓN ÉTICA

Esta investigación no implica procedimientos, datos o participantes que requieran aprobación ética o, por su naturaleza, no está sujeta a la aprobación de un comité o instancia ética competente.

PUBLICACIÓN DE PREPRINT

Este trabajo no se ha publicado previamente en un servidor o plataforma de *preprints*.

USO DE IA

No se ha utilizado ninguna herramienta de inteligencia artificial generativa en la elaboración de este trabajo.

HISTORIAL DE EVALUACIÓN DEL TRABAJO

Fecha de sumisión: 15/7/2024

Fecha de publicación: 13/10/2026

Editor responsable: Alessandra Caballero Brügger Freitas (editora-ejecutiva)

[Enlace al historial de evaluación completo](#) (el historial de evaluación facilitado solo está disponible en portugués.)