

INCENTIVOS FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS À LUZ DO ENFOQUE CRÍTICO DO CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO¹

TAX INCENTIVES AS AN INSTRUMENT OF PUBLIC POLICIES IN THE LIGHT OF THE CRITICAL APPROACH TO CONTEMPORARY CONSTITUTIONALISM

Eduardo Henrique Lolli

Mestrando do PPGDP-UFG, no âmbito do qual realiza esta pesquisa. Especialista em Jurisdição Federal pela Escolada Magistratura Federal de Santa Catarina e em Direito Tributário pela Universidade do Vale do Itajaí, onde também obteve o grau de Bacharel em Direito. Procurador da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás e advogado. Currículo Lattes disponível em: <http://lattes.cnpq.br/2867575289212693>. E-mail: eduardololli.adv@gmail.com.

Saulo de Oliveira Pinto Coelho

Pós-Doutorado como bolsista da CAPES, na área de Teoria do Direito, junto à Universitat de Barcelona – Espanha. Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. É professor efetivo da Universidade Federal de Goiás (UFG). Currículo lattes disponível em: <http://lattes.cnpq.br/6725961067847325>. E-mail: saulocoelho@ufg.br.

Submetido em: 21/02/2021

Aprovado em: 03/11/2021

Resumo: Este artigo se propõe a analisar os incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas e os principais desafios para que sirvam efetivamente à concretização dos direitos fundamentais, numa abordagem interdisciplinar, que conjuga o campo de políticas (Ciência Política), o enfoque crítico do constitucionalismo democrático contemporâneo (Direito Constitucional) e a perspectiva da extrafiscalidade (Direito Tributário e Financeiro). O problema subjacente à pesquisa consiste

¹ Este artigo apresenta resultados parciais de pesquisa em desenvolvimento no Programa de Pós-graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG (PPGDP-UFG), com fomento deste e das entidades parceiras, sobre o controle de resultados e a análise crítica da adequação constitucional de políticas e programas de incentivo fiscal de ICMS em Goiás. Os resultados aqui apresentados serão consolidados e futuramente apresentados na dissertação final.

no conflito retórico de narrativas entre governos mais austeros em termos de responsabilidade fiscal no que tange a práticas de incentivos e outros que acentuam o aspecto positivo daqueles instrumentos tributários, sem que haja embasamento empírico suficiente a respaldar uma ou outra conclusão. Para tanto, parte-se de referenciais teóricos como o ciclo de políticas públicas e a importância singular da fase de avaliação baseada em evidência científica; o constitucionalismo do espetáculo enquanto diagnóstico crítico da experiência constitucional contemporânea; a boa administração pública enquanto direito fundamental e, por fim, as ideias de extrafiscalidade e do avesso do tributo para compreender os incentivos fiscais e a decorrente renúncia de receitas como faces da mesma moeda e também instrumentos para concretização de direitos fundamentais, bem como os desafios que esses instrumentos apresentam para a efetividade dos objetivos constitucionais em jogo. A hipótese ventilada neste artigo é a de que, inseridos os incentivos fiscais na dinâmica do ciclo de políticas públicas, a fase de avaliação dos resultados desses instrumentos tributários é aquela que apresenta maiores desafios para sua concretização prática, em detrimento da efetividade daqueles incentivos. O objetivo deste trabalho, portanto, consiste em identificar desafios que se apresentam para contornar essa síndrome de inefetividade (ou de efetividade degenerada), bem como apresentar contribuições teóricas que permitam avançar na direção da efetividade dos incentivos fiscais. Este artigo se vale do método de pesquisa bibliográfica e da revisão da literatura sobre o tema. Por fim, confirma-se a hipótese levantada e conclui-se que, sem avaliação criteriosa acerca da efetividade dos incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas, estes tendem a apresentar efeitos negativos à concretização dos direitos fundamentais que, no plano do discurso constitucional, visam a satisfazer.

Palavras-chave: políticas públicas; ciclo de políticas públicas; constitucionalismo do espetáculo; extrafiscalidade; incentivos fiscais.

Abstract: *This article proposes to analyze tax incentives as an instrument of public policies and the main challenges so that they effectively serve to realization of fundamental rights, in an interdisciplinary approach, which combines the public policy analysis (Political Science), the critical focus of contemporary democratic constitutionalism (Constitutional Law) and the perspective of extrafiscality (Tax and Financial Law). The problem underlying the research is the rhetorical conflict of narratives between more austere governments in terms of fiscal responsibility with regard to incentive practices and others that emphasize the positive aspect of those tax instruments, without sufficient empirical basis to support either conclusion. To do so, it starts with theoretical references such as the public policy cycle and the singular importance of the evaluation phase based on scientific evidence; the constitutionalism of the spectacle as a critical diagnosis of the contemporary constitutional experience; good public administration as a fundamental right and, finally, the ideas of extra-taxation and the back side of the tax to understand tax incentives and the resulting tax expenditure as sides of the same coin and also instruments for the realization of fundamental rights, as well as the challenges that these instruments present for the effectiveness of constitutional objectives. The hypothesis raised in this paper is that, when fiscal incentives are inserted in the dynamics of the public policy cycle, the phase of evaluation the results of these tax instruments is the one that presents the greatest challenges for their practical implementation, to the detriment of the effectiveness of those incentives. The objective of this paper, therefore, is to identify challenges that are presented to overcome this ineffectiveness syndrome (or degenerate effectiveness), as well as to present theoretical contributions that allow to advance in the direction of the effectiveness of fiscal incentives. This article uses the bibliographic research method and the literature review on the topic. Finally, the hypothesis raised is confirmed and it is concluded that, without a careful evaluation about the effectiveness of tax incentives as an instrument of public policies, these tend to have negative effects on the realization of fundamental rights which, in terms of constitutional discourse, aim to satisfy.*

Keywords: public policy; public policy cycle; constitutionalism of the spectacle; extrafiscality; tax incentives.

SUMÁRIO: Introdução. 1 Políticas Públicas: aspectos conceituais, ciclo de políticas públicas e avaliação. 2 Políticas públicas e o enfoque crítico do constituciona-

lismo democrático contemporâneo. 3 Extrafiscalidade e incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

Políticas públicas, como respostas estatais a demandas sociais, vinculam-se a problemas políticos, isto é, reconhecidos como socialmente relevantes e politicamente determinados; envolve não apenas a prestação direta pelo Estado, mas também a atuação estatal no campo normativo, regulador e de fomento, nas mais diversas áreas.

Diversos modelos teóricos têm sido construídos para auxiliar a compreender as políticas públicas, dentre eles o modelo de processo, mais conhecido como ciclo de políticas públicas. Embora haja divergência entre os estudiosos quanto ao número e ao nome das diversas fases que compõem referido ciclo, é praticamente consenso entre eles a existência e a relevância da avaliação como uma dessas fases, que se volta sobre a política instituída, a fim de que se possa averiguar o acerto ou desacerto das escolhas realizadas pelo agente público para resolver o problema político ao qual se voltou a ação estatal.

Essa abordagem possui especial conexão com o constitucionalismo democrático contemporâneo, que possui um de seus pilares centrados na concretização de direitos fundamentais, enunciados no texto constitucional e concretizado em atos legislativos e normativos infralegais e também por meio ações administrativas as mais diversas. Contudo, a experiência constitucional encontra-se em crise, porquanto se vive a sensação de que referidos direitos não estão sendo realizados, embora haja grande esforço por parte dos governos, independentemente dos matizes ideológicos que defendem, em transparecer eficientes e cumpridores das promessas constitucionais.

Pode-se denominar como “constitucionalismo do espetáculo” esse gritante contraste entre o discurso constitucional e a realidade prática, cuja identificação e efetiva crítica social fica turvada pelo discurso laudatório da Constituição e dos Direitos Fundamentais que fazem, paradoxalmente, as próprias entidades e instituições sociais que ignoram e tergiversam sobre essa mesma Constituição e esses mesmos direitos. Esse estado de coisas acaba por anestesiar as ferramentas de transformação constitucional, já que a efetividade da Constituição pressupõe a adequada crítica da realidade jurídica e esta fica obscurecida pela aparência midiática de sua real ocorrência (ASSIS; COELHO, 2017, p. 543-546). Nesse contexto de crise do neoconstitucionalismo, o ciclo de políticas públicas, notadamente a fase de avaliação, fornece importantes subsídios para recuperar a confiança e a credibilidade nas instituições, desde que os programas de governo

sejam seriamente avaliados, a fim de orientar racionalmente as decisões e escolhas públicas em direção à autocrítica, à transformação de práticas e à melhoria incremental da atividade pública.

Essa discussão possui pertinência também em relação ao fenômeno da extrafiscalidade e, mais especificamente, dos incentivos fiscais, que são frequentemente utilizados por governos para induzir comportamentos que se queiram estimular com o objetivo de concretizar direitos fundamentais previstos na Constituição da República (CRFB).

Porém, o emprego de incentivos fiscais para essa finalidade encontra-se geralmente cercado de forte polarização ideológica entre governos mais austeros em termos de responsabilidade fiscal, que tendem a enfatizar o aspecto negativo dos incentivos fiscais (a renúncia de receitas) – mormente num cenário de crise fiscal como atualmente – e governos que acentuam o aspecto positivo desses incentivos a ponto de considerarem seriamente comprometido o projeto de desenvolvimento até então conquistado se ausentes os benefícios tributários concedidos.

Assim, a hipótese ventilada neste trabalho é a de que, inseridos os incentivos fiscais na dinâmica do ciclo de políticas públicas, a fase de avaliação desses instrumentos tributários é aquela que apresenta maiores desafios práticos para sua concretização constitucionalmente adequada e que sua ausência somente agrava o já mencionado quadro de “espetacularização” do controle de efetividade das políticas públicas que supostamente devem ser concretizadas.

É nesse contexto que se insere a discussão aqui proposta, que tem por objetivo identificar, a partir de uma teorização crítica fundada na revisão da literatura sobre o tema, alguns dos problemas que se apresentam na questão da efetividade dos incentivos fiscais como instrumentos de políticas públicas e trazer contribuições teóricas para a realização, por meio destes, dos direitos fundamentais que se propõem a concretizar.

Com as devidas adaptações, a presente pesquisa de base (que está integrada e serve de alicerce preparatório da pesquisa referente à análise empírica da experiência concreta dos órgãos de controle quanto ao acompanhamento dos programas de incentivo fiscal) se espelha no procedimento metodológico da *grounded theory approach*, no Brasil conhecido como teorização fundamentada em dados (TFD).

A elaboração de teorizações a partir de dados (ou informações) coletados ou disponibilizados, ou advindos de uma cuidadosa revisão de literatura, é concebida pela TDF como uma metodologia de análise qualitativa. Segundo Cappi

(2017) a TFD visa à geração de conceitualizações ou modelos explicativos ou críticos, advindos de observação da realidade e consequente teorização organizada dessa observação (essa realidade pode ser a realidade de um debate em determinado meio especializado, ou a realidade de um discurso componente do imaginário social ou institucional).

Essa metodologia pode ser, portanto, adaptada para tratamento de dados e informações originadas de revisão de literatura, não precisando necessariamente contar com coleta primária de dados, como relevam as análises de Furtmueller, Wilderom e Wolfswinkel (2013, p. 45-55) sobre o uso da *grounded theory* como um rigoroso método de revisão de literatura. Por se tratar de procedimento de pesquisa que propõe teorizar a partir de informações e dados (nesse caso, obtidos da análise do estado da arte), a TDF pode possuir um caráter exploratório e não exige que o pesquisador produza uma teoria no sentido amplo do termo (CAPPI, 2017, p. 400), sendo válido a simples criação de hipóteses e/ou conceitualizações instrumentais ou preparatórias.

1. POLÍTICAS PÚBLICAS: ASPECTOS CONCEITUAIS, CICLO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E AVALIAÇÃO

O conceito de políticas públicas não é unívoco nem surge de maneira uniforme entre os estudiosos; comporta inúmeras e diversas concepções. Talvez a mais ampla, comumente apontada pela literatura, é a formulada por Thomas Dye, que definia política pública como tudo aquilo que os governos decidem fazer ou não fazer (SCHMIDT, 2018, p. 120; SOUZA, 2006, p. 24).

Outra formulação clássica que recebe especial atenção pela literatura – e que traz uma perspectiva mais realista para o estudo das políticas públicas – é aquela proposta por Harold Laswell², segundo o qual políticas públicas implicam respostas às seguintes questões: “quem ganha o que, quando e como?” (SCHMIDT, 2018, p. 120), questões que repercutem até hoje, por evidenciar que não existe política neutra e sim que esta acaba refletindo prioridades estatais para alguns problemas públicos em detrimento de outros.

João Pedro Schmidt entende que a definição de política pública deve começar pela compreensão do que lhe é essencial, isto é, as demandas sociais vinculadas a problemas políticos (2018, p. 123). Num esforço de sintetizar as premissas em que se baseia o autor para desenvolver seu conceito, destaca-se que a política pública constitui uma resposta – estruturada num conjunto de ações – a um

² Ao lado de Harold Laswell, outros 3 (três) clássicos são apontados pela literatura como os “pais” fundadores da área de políticas públicas, a saber, Herbert Simon, Charles E. Lindblom e David Easton (SOUZA, 2006, p. 23).

problema político, entendido como aquele socialmente relevante e que ostente caráter público (de interesse de toda a coletividade) ou mesmo coletivo (de interesse de determinado segmento social), ainda que essa resposta não seja capaz de atender a todos nem de trazer soluções adequadas ao problema vislumbrado (SCHMIDT, 2018, p. 123-127).

A partir dessas premissas, João Pedro Schmidt (2018, p. 127) define política pública como “um conjunto de decisões e ações adotadas por órgãos públicos e organizações da sociedade, intencionalmente coerentes entre si, que, sob coordenação estatal, destinam-se a enfrentar um problema político”.

Esse conceito, segundo o mesmo autor (SCHMIDT, 2018, p. 127), sintetiza alguns aspectos centrais no debate sobre o tema, a saber: a) ainda que revestidas de importância, ações isoladas não configuram uma política, a qual é sempre um conjunto de ações e decisões; b) deve haver a intencionalidade, ou propósito, de resolução de um problema político, ainda que na prática a coerência entre as ações seja frágil ou mesmo inexistente; c) a execução das ações pode ocorrer diretamente pelo poder público ou este também pode delegá-la a organizações sociais ou privadas; d) numa democracia, ao Estado cabe sempre o papel de coordenação das ações de interesse público, ainda que executadas total ou parcialmente pela sociedade civil, bem como de legitimação do processo político.

Em harmonia com essas premissas, políticas públicas também podem ser entendidas como “coordenação dos meios à disposição do Estado, harmonizando as atividades estatais e privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados” (BUCCI, 2002, p. 241). Como visto, ainda que não adotado o conceito amplíssimo de Thomas Dye, a definição de políticas públicas não se compatibiliza com uma visão estreita que as identifica apenas com o desenvolvimento de atividades executivas diretamente pelo Estado, visto que compreende também sua “atuação normativa, reguladora e de fomento, nas mais diversas áreas” (BARCELOS, 2008, p. 112), sem prejuízo da possibilidade de delegação da própria execução a entidades não estatais (entes pertencentes ao chamado segundo ou terceiro setores).

Além do conceito, revela-se importante ao estudo das políticas públicas perscrutar seus modelos teóricos, também denominados de “modelos conceituais”, que servem a diferentes propósitos, notadamente o de simplificar e esclarecer ideias sobre a política e as políticas públicas e ajudar a compreender como estas são concebidas, estruturadas e legitimadas (DYE, 2009, p. 100). Thomas Dye aponta os seguintes modelos conceituais: a) institucional; b) processo; c) grupo; d) elite; e) racional; f) incremental; g) teoria de jogos; h) opção pública; e, por fim i) sistêmico.

Tendo em vista os limites deste ensaio, aborda-se – e de forma bastante breve – o modelo teórico de processo, que enxerga a política pública como atividade política que possui entre seus principais objetivos identificar padrões de atividades ou “processos”, cujo resultado é um conjunto de processos político-administrativos que usualmente segue o seguinte esquema geral: a) identificação de problemas; b) elaboração de agenda para deliberação; c) formulação de propostas; d) legitimação das propostas; e) implementação; e f) avaliação (DYE, 2009). Esse modelo conceitual é o que a literatura comumente refere como “ciclo de políticas públicas”.

O ciclo de políticas públicas se caracteriza por uma sequência teórica de etapas nas quais se desenvolve a ação pública estatal, desde a identificação do problema político que se pretende resolver até a avaliação da política pública criada.

Essa abordagem do “ciclo” não é infensa a críticas – como nenhum outro modelo teórico o é e nem poderia sê-lo – centradas principalmente na suposta rigidez dessas fases, como se se desenvolvessem numa cronologia sequencial e bem definida, o que é contraposto ao fato de que o processo de construção das políticas públicas revela-se essencialmente complexo na realidade, bem como interativas suas diversas fases (PINTO, 2008, p. 29). Ainda, “as críticas alertam para a necessidade de não se considerar as fases como rígidas etapas sequenciais, ou seja, é possível que as sequências se alternem e as fases se misturem” (RAEDER, 2014, p. 127).

Não obstante as críticas, o modelo não deve ser abandonado, porquanto se afigura extremamente útil na identificação das principais características das diferentes etapas que constituem o chamado ciclo de políticas públicas. Para a devida compreensão dessa abordagem, “mais importante do que a sequência que o ciclo apresenta é o entendimento de que a política pública é composta por estágios que possuem características específicas” (RAEDER, 2014, p. 127).

Embora haja certo consenso em relação à importância do ciclo, há diferentes concepções teóricas sobre o número e a definição das fases que o compõem³.

³ Savio Raeder (2014, p. 130-131) afirma que, segundo Homlett, Ramesh e Perl, o precursor do “ciclo” foi Harold Laswell, que o definiu nos 7 (sete) estágios a seguir: a) informação; b) promoção; c) prescrição; d) invocação; e) aplicação; f) término e g) avaliação. Thomas Dye, em seu modelo do processo, concebe 6 (seis) fases para o ciclo de políticas públicas, consoante já referido neste trabalho. O Manual da Metodologia para Avaliação da Execução de Programas de Governo, elaborado pela Controladoria-Geral da União – CGU (BRASIL, 2015, p. 8-9), tendo como referencial teórico Werner Jann e Kai Wegrich, estabelece apenas 4 (quatro) fases para o ciclo, suprimindo a de “identificação dos problemas” que usualmente configura a primeira: a) definição da agenda política (*agenda-setting*); b) formulação (*policy formulation*); c) implementação (*policy implementation*); e d) avaliação (*policy evaluation*). Muitas outras combinações poderiam ainda ser mencionadas,

A definição mais difundida na literatura é a que identifica o ciclo como sendo constituído pelas 5 (cinco) fases a seguir identificadas: a) percepção e definição de problemas; b) formação da agenda decisória; c) formulação de programas e projetos; d) implementação das políticas delineadas; e e) monitoramento e avaliação das ações planejadas (SCHMIDT, 2018, p. 131; RAEDER, 2014, p. 128).

Não é objetivo, aqui, tecer longas considerações sobre cada uma das etapas acima mencionadas – que no geral já recebem a devida atenção dos estudiosos de políticas públicas – mas numa apertadíssima síntese pode-se mencionar o seguinte sobre as 4 (quatro) primeiras fases do ciclo, em análise baseada em Schmidt (2018, p. 130-139) e Raeder (2014, p. 127-137):

a) *percepção e definição de problemas*: há uma infinidade de problemas que assolam uma sociedade, mas somente alguns acabam atraindo a atenção desta e do governo para que haja um enfrentamento político da questão. Diversos fatores podem chamar a atenção das autoridades políticas para determinados problemas, como acidentes naturais ou provocados, mobilizações sociais, ações deflagradas por governos ou grupos influentes e, contemporaneamente, a mídia, cuja influência tem crescido cada vez mais, notadamente no Brasil, onde há concentração dos meios de comunicação (televisão, rádio, jornais, revistas) em poucas famílias;

b) *formação da agenda decisória*: trata-se do conjunto de problemas e assuntos selecionados pelo governo para serem “tratados” pelo sistema político nas demais etapas do ciclo. Não estão necessariamente arrolados num documento formal ou escrito, basta que as questões relevantes sejam debatidas pelos agentes públicos e sociais, com forte repercussão na opinião pública. A agenda nunca é natural, porquanto é produto em permanente construção gerada a partir de disputas entre grupos de interesse, o próprio governo e outros agentes. John Kingdon cunhou a expressão “janela política” ou “janela de oportunidade política” (*policy window*) para expressar que determinados fatores podem influir na inserção de determinados temas na agenda política em detrimento de outros e que, passada a oportunidade, deve-se aguardar outra;

c) *formulação de programas e projetos*: trata-se da definição quanto à maneira de solucionar o problema político, mediante formulação de uma ou mais propostas dentre as alternativas disponibilizadas pelos diferentes agentes envolvidos; por isso, envolve conflitos, negociação e acordos do qual participam autoridades governamentais, agentes sociais e privados. Nessa etapa específica

mas as acima mencionadas já se revelam suficiente para demonstrar a grande variedade quanto ao número e conteúdo das fases do ciclo de políticas públicas, a depender do referencial teórico utilizado.

é que se visualizam com mais nitidez as perspectivas dos modelos teóricos do racionalismo, incrementalismo, do “*garbage can*” (lata de lixo) e sondagem mista (*mixed scanning*);

d) *implementação das políticas delineadas*: é a fase da execução, isto é, de concretizar aquilo que foi planejado na etapa da formulação, a partir dos princípios, dos objetivos e das diretrizes constantes nos documentos que instrumentalizam a política, os planos, os programas e os projetos do governo; frequentemente são exigidas novas decisões e redefinições de determinados aspectos da formulação inicial. A execução pode ser: a) direta pelo poder público; b) delegada para o setor privado (concessões, permissões etc – CRFB, art. 175) e/ou sociedade civil (terceiro setor – Lei federal nº 13.019/2014). A principal restrição a ser observada na implementação é a vinculação ao orçamento público vigente, compreendido em sentido amplo quanto a seus distintos instrumentos (PPA, LDO e LOA).

Além dessas, merece especial destaque, para os propósitos deste trabalho, a última fase, a de monitoramento/avaliação, que tem se sobressaído em relação às demais em termos de literatura produzida sobre o tema⁴. Sobre a finalidade da avaliação, João Pedro Schmidt (2018, p. 137) assim se manifesta em linhas gerais:

A avaliação de uma política consiste no escrutínio dos êxitos e das falhas do processo de sua implementação. Ela proporciona retroalimentação (*feedback*) e pode determinar a continuidade, a mudança ou a cessação da política. Uma avaliação é um julgamento, uma atribuição de valia, de valor. Nunca é neutra ou puramente técnica. Mesmo que seu recorte seja econômico, o modelo avaliativo deve considerar as características gerais do governo, do programa proposto aos eleitores, dos valores que orientam os políticos e gestores, das relações estabelecidas interna e externamente.

Savio Raeder (2014, p. 135) esclarece que a fase de avaliação pode ocorrer em 3 (três) diferentes etapas da implementação da política: antes (*ex ante*), durante (*in itinere* ou monitoramento) ou depois (*ex post*). A importância da avaliação nessas diferentes etapas foi recente e expressamente reconhecida pelo governo federal mediante a publicação de um manual específico para a avaliação

⁴ Enrique Saravia, no volume 1 de sua conhecida coletânea intitulada “Políticas Públicas”, afirma que a “etapa de avaliação será matéria de outra coletânea” (FERRAREZI; SARAVIA, 2006a, p. 13) e, no volume 2, reforça o motivo: a existência de “bibliografia farta sobre o tema” (FERRAREZI; SARAVIA, 2006b, p. 13). Assim, a coletânea se detém sobre as demais etapas do ciclo, à exceção unicamente da avaliação, por considerar que aquelas ainda se ressentiam de uma produção bibliográfica mais detida, o que não ocorreria em relação à avaliação.

ex ante (BRASIL, 2018a e 2018b) e outro para a *ex post*, os quais também servem de referência para as avaliações realizadas por órgãos públicos em geral e a trabalhos acadêmicos e pesquisas na área.

Outro aspecto relevante é que a avaliação ao mesmo tempo esconde e revela situações, conforme os critérios utilizados para tanto; é necessário que ultrapasse o nível das aparências para identificar aspectos mais profundos, como a forma pela qual a política interfere no modo de vida das pessoas, nas organizações e instituições do entorno, no ambiente natural e nas outras políticas (SCHMIDT, 2018, p. 138/139).

A relevância das avaliações consiste precisamente em que “encerram o ciclo da política pública, fornecendo subsídios para o início de um novo ciclo, voltado para a resolução do problema não equacionado ou indicando a resolução completa das questões que a política objetivava resolver” (RAEDER, 2014, p. 135). Evidente que o encerramento do ciclo referido é meramente teórico, porquanto o ciclo se retroalimenta continuamente, e a avaliação possui um papel destacado nesse tocante.

Para João Pedro Schmidt (2018, p. 137), a avaliação envolve amplo conjunto de mecanismos e múltiplos agentes, do ponto de vista *administrativo*, por meio de órgãos estatais de monitoramento e acompanhamento (v.g. tribunais de contas, controladorias) e agências de avaliação independentes (universidades, institutos, *think tanks*, consultorias); *jurídico* (Judiciário); e também *político* (conselhos, partidos e cidadãos).

Portanto, as políticas públicas podem ser compreendidas, em síntese, como ações coordenadas pelo Estado para resolver problemas políticos, legitimadas pelas instituições que lhes conferem sustentação e composta por diversas fases ou etapas, notadamente a de avaliação e a de fiscalização e controle, ainda que essas fases ou etapas por vezes acabem figurando apenas no campo teórico.

2. POLÍTICAS PÚBLICAS E O ENFOQUE CRÍTICO DO CONSTITUCIONALISMO DEMOCRÁTICO CONTEMPORÂNEO

O constitucionalismo democrático contemporâneo, quanto ao Direito Público, realiza uma crítica, seja do caráter autocentrado no Estado que tem o Direito Administrativo em suas origens (disso decorrendo uma equivocada identificação entre interesse público e interesse do Estado), seja do caráter um tanto autoritário⁵ do Direito Administrativo nas suas origens. A partir daí,

⁵ Emerson Gabardo e Daniel Wunder Hachem, renomados publicistas paranaenses, contestam a crítica – formuladas por outros renomados juristas como Gustavo Binenbojm, Humberto Ávila,

busca resgatar, ou ao menos reforçar, o elemento ético e democrático do Estado Contemporâneo e do Direito Público, traduzido este num compromisso mais evidente da Administração Pública com os Direitos Fundamentais plasmados na Constituição (num “levar realmente a sério” os direitos fundamentais como critério de decidir no exercício do poder).

Com efeito, o pós-guerra trouxe inúmeros desafios ao Direito Administrativo, até então marcado por forte viés positivista e assentado em 4 (quatro) grandes paradigmas clássicos tidos como verdades absolutas (BINENBOJM, 2014, p. 29-45): a) a noção de supremacia do interesse público sobre o privado, como princípio jurídico ou postulado normativo de preponderância absoluta do coletivo sobre o individual ou do público sobre o privado; b) a legalidade como vinculação positiva à lei, em que a Constituição era encarada como mera carta enunciadora de princípios e valores abstratos despidos de normatividade própria; c) o da discricionariedade como espaço de livre decisão do gestor público, decorrente da rígida dicotomia entre atos vinculados e atos discricionários; d) um Poder Executivo unitário, que concentra em sua estrutura piramidal todas as instâncias de decisão e poder.

Porém, o processo de constitucionalização do Direito Administrativo e o constitucionalismo desenvolvido no período pós-positivista afasta-se daquelas premissas autoritárias para assentar os direitos fundamentais e a democracia como fundamentos de legitimidade e elementos estruturantes do Estado Democrático de Direito. Assim, “toda a discussão sobre o que é, para que serve e qual a origem da autoridade do Estado e do direito converge, na atualidade, para as relações entre a teoria dos direitos fundamentais e a teoria democrática” (BINENBOJM, 2014, p. 49).

Esse constitucionalismo de giro linguístico e democrático, ao resgatar o compromisso da Administração Pública com o cidadão, vem ao encontro da crítica salgadiana (SALGADO, 1998) ao Estado Poiético (o Estado em que os direitos fundamentais não passam de um elemento do discurso e em que o concreto fazer do estado é pautado eminentemente num produzir econômico), rumo a um Estado Ético Contemporâneo (um Estado em que os direitos fundamentais são tratados como a expressão possível do bem comum numa sociedade democrática e devem nortear de modo capital o exercício do poder, sem o quê esse exercício se revela ilegítimo).

Daniel Sarmiento, Alexandre Santos de Aragão, Paulo Schier e Marçal Justen Filho – de que o Direito Administrativo e o princípio da supremacia do interesse público tenham origens autoritárias no sentido de que surgiram como discursos retóricos para manter as velhas práticas do Antigo Regime que eclodiu na Revolução Francesa de 1789 (GABARDO; HACHEM, 2010).

Na mesma toada, Diogo Figueiredo Moreira Neto (2006, p. 63-70) – de modo parcialmente coincidente com Binenbojm (2014) – já destacava como os 4 (quatro) pilares do constitucionalismo contemporâneo: a) os direitos fundamentais, como fator determinante do reequilíbrio das relações entre sociedade e Estado na política e no Direito contemporâneos, devido a duas fontes filosóficas de valor (liberdade e igualdade); b) a subsidiariedade estatal, resultante do contínuo processo de desmonopolização do poder; c) a legitimidade da ação do poder público, mediante o reconhecimento da importância da participação cidadã (aberta, assegurada e incentivada pelo Estado); e d) a Constituição com ordem de valores, ao elevar os princípios constitucionais ao patamar de categoria normativa autônoma e dotada de um sistema de eficácia próprio.

Todos esses novos postulados são reflexos de um Direito – e de um Estado – que se remodela, ao menos no plano teórico, para garantir, num ambiente democrático, a realização dos direitos fundamentais, ao menos de forma mais intensa do que na dogmática publicista tradicional.

Essas considerações podem muito bem ser aplicadas ao constitucionalismo brasileiro, que erige a dignidade da pessoa humana como fundamento da República (art. 1º, III); estabelece como objetivos, dentre outros, construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, I e III); prevê como direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados; e, ainda, submete a diversos princípios a ordem econômica, os quais apontam para valores outros como a proteção ao consumidor, ao meio ambiente, a proteção às micro e pequenas empresas etc (art. 170, V, VI e IX), sem prejuízo de inúmeras outras previsões constitucionais que arrolam e/ou aprofundam a extensão de direitos econômicos e sociais. Assim, ao menos no plano teórico, a CRFB desenha um projeto de Estado ético, o qual possui o compromisso com todas essas questões e, em última análise, com o próprio indivíduo.

Nesse contexto, em que o giro linguístico-constitucional abala os antigos paradigmas do Direito Administrativo e aponta para a importância da democracia e dos direitos fundamentais, é que as políticas públicas assumem relevância ímpar no Estado Democrático de Direito, porquanto é por meio destas que aqueles são concretizados, tendo em vista que políticas públicas – como sua própria definição, já estudada, enfatiza – constituem respostas políticas a problemas públicos executadas pelo poder público ou ao menos que sejam coordenadas pelo Estado; problemas esses cuja remoção, ou ao menos redução, revela-se indispensável à concretização dos mencionados direitos.

Desse modo, a atuação da Administração Pública na concretização dos direitos fundamentais por meio das políticas públicas, planejadas e eficientes, deve ser a mais ampla possível, à vista do projeto constitucional mencionado. Assim, revela-se impertinente, pois, invocar aqui a teoria do mínimo existencial, a qual, embora possa ter alguma utilidade na discussão sobre o papel do Poder Judiciário na efetivação daqueles direitos, não tem lugar para fins de limitação da atuação dos Poderes democráticos (Executivo e Legislativo) na maximização desses mesmos direitos pela via legislativa e administrativa (HACHEM, 2013).

Contudo, após mais de 30 (trinta) anos de promulgação da CRFB, verifica-se que esse projeto constitucional ainda se encontra longe de ser alcançado, sobretudo devido a inércia ou insuficiência de atuação administrativa para concretização dos direitos fundamentais, num extremo; e, no outro, a tentativa de estudiosos em depositar no Judiciário e na Constituição toda a esperança de concretizar esse ideário constitucional, o que tem conduzido à excessiva judicialização, com efeitos também perversos. Há quem defenda, por isso, que o projeto constitucional não passou de mera ilusão (BELLO; BERCOVICI; LIMA, 2018).

De outro lado, parcela dos estudiosos – a partir do conceito de “Sociedade do Espetáculo”, emprestado de obra assim intitulada de autoria do sociólogo francês Guy Debord – afirmam que o estado de coisas vigentes no Brasil em matéria de promoção de direitos fundamentais corresponde a um “Direito Administrativo do espetáculo” (JUSTEN FILHO, 2009) e a um “constitucionalismo do espetáculo” (ASSIS; COELHO, 2017), na medida em que se busca conferir uma aparência de efetividade em nítido contraste com a inefetividade real de políticas públicas que se proponham a transformar a realidade nos termos do projeto constitucional de Estado. Ao mencionar que as respostas do poder público aos problemas políticos não necessariamente refletem soluções adequadas, João Pedro Schmidt (2018, p. 126) destaca:

A necessidade de dar respostas às demandas sociais é tão premente para os governantes que por vezes as respostas não passam de simulacros ou jogos de cena. Sem capacidade real para resolver um problema, são adotadas medidas paliativas ou de desvio de atenção. Um exemplo: a criação de comissões, de grupos de trabalho ou de um novo órgão público após a ocorrência de eventos de grande repercussão (como desastres ambientais, deslizamentos de terra, enchentes, rompimento de barragens). Passado o momento inicial de comoção e pressão, em grande parte dos casos nenhuma política pública consistente é estabelecida e o problema volta a se repetir ciclicamente.⁶

⁶ Importante fazer o registro de que Schmidt teceu esse comentário na condição de cientista político, sem a pretensão de corroborar as categorias de “Direito Administrativo do espetáculo”

Para Justen Filho (2009), “a atividade administrativa de espetáculo consiste essencialmente na demonstração pública de grande azáfama governativa”, na qual “os administradores públicos produzem permanente informação à Platéia relativamente às ações imaginárias que desenvolvem”, ainda que sem efetividade real. Essa atividade administrativa de espetáculo se utiliza de conceitos e expressões técnico-científicas para impressionar o cidadão e produz notícias jurídicas “para prender a atenção dos indivíduos comuns, neutralizando o seu senso crítico e impedir qualquer comparação entre a ação administrativa e o mundo real não imaginário”.

Ainda segundo Justen Filho (2009), constituem pressupostos epistemológicos dessa espetacularização: a) enxergar o indivíduo como “particular”, figura sempre indeterminada e imprecisa, cujo interesse pode ser subjugado por conceitos abstratos como bem comum, ordem pública e interesse público; b) especial preferência pelos princípios, por ampliarem a dificuldade de identificação de condutas reprovadas pela ordem jurídica, notadamente de princípios destituídos de conteúdo material (v.g. “ordem pública”, “ato político”, “interesse público”, “poder de polícia” e “poder discricionário”); c) rígida organização administrativa, de cunho piramidal, de modo a assegurar a concentração de poderes destinada a impedir a crítica ou a divergência internamente à própria Administração Pública.

Toda essa atividade administrativa de espetáculo, assentada nesses pressupostos epistemológicos, conduz a importantes reflexos na atividade controladora (ou na deficiência desta), na medida em que se gera uma imagem de controle sem que haja um controle efetivo (JUSTEN FILHO, 2009, p. 6).

Não se trata apenas de um conceito teórico desprovido de utilidade prática, visto que a espetacularização da política, do Estado e das próprias políticas públicas, com forte influxo da mídia e dos discursos oficiais divulgados, acaba produzindo um senso de conformação geral da população com as ações (ou pseudoações) de seus governantes, sem que isso seja efetivamente objeto de controle pelas instituições competentes.

Com efeito, Assis e Coelho (2017) levantaram evidências teóricas de inefetividade em relação às mais diversas formas de controle de políticas públi-

(JUSTEN FILHO, 2009) e nem de “constitucionalismo do espetáculo” (ASSIS; COELHO, 2017), embora indiretamente acabe trazendo uma constatação da ciência política que acaba corroborando a perspectiva dos outros autores mencionados. Porém, o contexto da afirmação de Schmidt é outro e complementemente diverso: ao discorrer sobre os elementos que compõem seu conceito de políticas públicas, afirma como algo “natural”, ou ao menos, comum de ocorrer na prática, o fato de as respostas do poder público aos problemas políticos não serem necessariamente soluções adequadas, sob a justificativa de que “nas democracias, a lógica política impõe que os governos respondam rapidamente às demandas sociais sob pena de se inviabilizarem” (SCHMIDT, 2018, p. 125).

cas quanto ao fenômeno de sua constante espetacularização no país: controle interno, controle externo (Poder Legislativo, Tribunais de Contas, Ministério Público e Poder Judiciário) e, inclusive, controle social. Essa síndrome de inefetividade das próprias instituições controladoras faz com que estas acabem se inserindo nesse contexto do constitucionalismo do espetáculo, “preocupando-se mais em parecer altamente eficazes no controle das atividades públicas do que de fato controlar de modo realmente efetivo e transformador, tais atividades” (ASSIS; COELHO, 2017, p. 578). O alto grau de discricionariedade para interpretar princípios jurídico-constitucionais é visto como algo pernicioso nesse ciclo, notadamente por inexistir um controle efetivo de finalidade dos atos estatais (ASSIS; COELHO, 2017, p. 578; JUSTEN FILHO, 2009).

De outro lado, na defesa do princípio da supremacia do interesse público e da origem do Direito Administrativo atrelada à finalidade de tutelar o indivíduo em face dos abusos estatais, Emerson Gabardo e Daniel Wunder Hachem criticam a ideia de “Direito Administrativo de espetáculo” cunhado por Marçal Justen Filho⁷, porquanto: a) essa categoria resulta de uma perspectiva marxista, que ressalta a natureza “dominante”, “simbólica” ou “alienante” do Direito Administrativo (e de seus institutos clássicos); b) vários historiadores, em seus estudos, já atestaram que mudanças no plano das ideias não acarretam, ao menos de imediato, alterações no plano das mentalidades nem, por vezes, no plano institucional, tampouco alterações nesses últimos planos conduz necessariamente a alterações nas ideias; c) “o que não se pode é tornar indistinta a proposta no plano das ideias (e normas jurídicas) da sua efetividade no plano da vida institucional, condicionado que está pela mentalidade que lhe oferece sustentação” (GABARDO; HACHEM, 2010, p. 156-159). Por fim, confessam que o conceito de interesse público sofre constantes deturpações na práxis administrativa brasileira, “mas as irregularidades no plano do ser não são capazes de desconstituir o regime jurídico nele incidente; pelo contrário, devem servir de mote para sua constante defesa e reafirmação” (GABARDO; HACHEM, 2010, p. 195).

Seja como for, o fato é que os problemas diagnosticados pela ideia de “Direito Administrativo do espetáculo” (JUSTEN FILHO, 2009) e “constitucionalismo do espetáculo” (ASSIS; COELHO, 2017) são reais, imensos e extremamente desafiadores. Por mais que os novos paradigmas do constitucionalismo visem à superação dialética daqueles postulados epistemológicos que ensejam o fenômeno

⁷ A crítica é endereçada especificamente a Marçal Justen Filho porque, até a primeira década do século XXI, era o principal defensor dessa nova categoria jurídica. Porém, atualmente, outros estudiosos também têm perfilhado o mesmo entendimento e o desenvolvido além da concepção inicialmente formulada por Justen Filho (ASSIS; COELHO, 2017), de modo que a crítica de Gabardo e Hachem pode ser estendida a esses últimos também.

da “espetacularização” das ações dos governos e, por conseguinte, das políticas públicas, a realidade tem demonstrado que essa não tem sido tarefa fácil, como não o é exercer o controle sobre a efetividade dessas políticas.

Embora algumas proposições tenham sido formuladas na tentativa de superação dessa problemática, como as inúmeras (porém, breves) formulações de Justen Filho (2009) e a aposta num controle social mais efetivo (ASSIS; COELHO, 2017), entende-se que, nesse particular, o ciclo de políticas públicas, notadamente a fase de avaliação, pode trazer relevantes contribuições para mensurar o impacto das ações tomadas pelos gestores públicos e, assim, reduzir o máximo possível esse fenômeno da “espetacularização”.

Isso porque as políticas públicas têm como objetivo consubstanciar verdadeiros programas de Estado (e não apenas de governo) – mais precisamente de Estado Constitucional e Democrático de Direito – com a finalidade de cumprir as determinações vinculantes contidas na CRFB e garantir, “com hierarquizações fundamentadas, a efetividade do plexo de direitos fundamentais das gerações presentes e futuras” (FREITAS, 2015, p. 124).

Nessa perspectiva, calha observar também o conceito de *direito fundamental à boa administração pública*, desenvolvido por Juarez Freitas em obra homônima, e considerado como “direito fundamental à administração pública eficiente e eficaz, proporcional cumpridora de seus deveres, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade, à participação social e à plena responsabilidade por suas condutas omissivas e comissivas” (FREITAS, 2014, p. 21).

Boa administração pública, nesse contexto, pode ser entendida também como aquela em que os atos de seus governantes são passíveis de serem mensurados e avaliados criticamente à luz do dever de concretização dos direitos fundamentais. Sobre a importância da avaliação das políticas públicas, como decorrência do direito à boa administração pública, Juarez Freitas (2015, p. 208) argumenta:

Quer dizer, o controle das políticas públicas, imantado pelo direito fundamental à boa administração pública, requer o escrutínio em inovadores termos, que dê conta da inteireza do processo de tomada das decisões administrativas, desde a escolha do agir (em vez de se abster) até culminar na pós-avaliação dos efeitos primários e secundários, no encaço (baseado em argumentos e, sobretudo, em evidências) do primado empírico, ao longo do tempo, dos benefícios no cotejo com os custos sociais, ambientais e econômicos.

Assim, “[...] as decisões políticas demandam informações claras e objetivas, voltadas à elucidação dos fins e valores almejados, tendo em vista instrumenta-

lizar a definição dos objetivos de cada política pública e reforçar seu aspecto de legitimidade” (SILVA, 2012, p. 68).

Portanto, à luz do enfoque crítico da efetividade do discurso constitucional e juspublicista brasileiro, que se assenta na maior concretização possível dos direitos fundamentais num ambiente democrático, torna-se cada vez mais relevante que as ações dos governos sejam transparentes e efetivamente mensuradas, a fim de conhecer até que ponto são realmente efetivas ou “espetacularizadas”, o que realça sobremaneira a importância da fase de avaliação/controle no ciclo de políticas públicas, com o potencial de trazer relevantes contribuições às instituições de controle e também à sociedade.

3. EXTRAFISCALIDADE E INCENTIVOS FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Há, pelo menos, 3 (três) interfaces possíveis entre a tributação e os direitos fundamentais: a) os direitos fundamentais do contribuinte como “Direitos de Defesa”, isto é, como “garantias do Cidadão-Contribuinte, pessoa física ou jurídica, contra o Estado-Fisco”; b) na dimensão da fiscalidade, os tributos como instrumentos de financiamento dos direitos fundamentais, mais precisamente de financiamento da ação estatal voltada à realização desses direitos; e c) na dimensão da extrafiscalidade, como meio de efetivação dos direitos fundamentais, na perspectiva de enxergar nestes últimos os objetivos a serem atingidos e, nos tributos, instrumentos imediatos para alcançá-los (CORREIA NETO, 2015; CORREIA NETO, 2017, p. 40-52).

O cerne da extrafiscalidade consiste na utilização do instrumento tributário “com objetivos que não se confundem com a arrecadação de receitas, ainda que não necessariamente a excluam”, de modo a aproveitar os efeitos da incidência tributária para realizar outras finalidades constitucionais (CORREIA NETO, 2015, p. 93).

Contudo, a extrafiscalidade, como palavra polissêmica que é, possui múltiplos sentidos, visto que diversos podem ser os efeitos não fiscais (distintos da mera arrecadação) do tributo, dos quais se destaca o “efeito indutor” (SCHOUERI, 2005), que consiste justamente na capacidade das normas tributárias de influenciar o comportamento dos contribuintes, indução essa que pode ser positiva ou negativa, conforme opere mediante redução da carga tributária ou incremento desta e, respectivamente, estímulo e desestímulo dos agentes e/ou atividades sobre as quais pretende incidir (CORREIA NETO, 2015, p. 97-98; CORREIA NETO, 2017, p. 50).

É nesse contexto de extrafiscalidade, por meio de normas tributárias indutoras, que surge a figura dos incentivos fiscais⁸, que podem ser compreendidos, em sentido estrito, como “disposições especiais inseridas, entre as regras tributárias, com o objetivo de favorecer e estimular atividades privadas consentâneas ao interesse público”, desde que impliquem, necessariamente, redução da carga fiscal do contribuinte, pelo que se conecta profundamente também ao conceito de renúncia fiscal (CORREIA NETO, 2015, p. 131-133). É nessa acepção, mais estrita e usual, que se emprega a expressão “incentivos fiscais”⁹ neste trabalho.

Postas essas balizas iniciais, percebe-se claramente a aptidão dos incentivos fiscais como instrumentos de políticas públicas, veiculadas por diplomas legislativos, na medida em que se trata de utilizar institutos do Direito Tributário para a realização de objetivos previstos no sistema constitucional e, em geral, contemplados pelos demais ramos do Direito.

A título de exemplo, quando utilizado o ferramental tributário para estimular condutas ambientalmente desejáveis (via concessão de incentivos fiscais) e/ou desestimular outras que acarretem degradação ambiental (mediante a tributação ou o aumento da carga tributária já existente sobre a atividade) os fins encontram-se no Direito Ambiental; enquanto os instrumentos, na tributação, em sua perspectiva extrafiscal (CORREIA NETO, 2017, p. 50).

⁸ Lucas Bevilacqua (2013, p. 161-175) diferencia os conceitos de “incentivos fiscais” (*tax relief*), “benefícios fiscais” (*tax incentives*) e “renúncia fiscal/gasto tributário” (*tax expenditure*). Evita-se adentrar nesta discussão. Para os fins deste trabalho, rejeita-se a distinção entre “incentivos fiscais” e “benefícios fiscais”, consoante a perspectiva de Correia Neto (2015, p. 37-38): “[...] utilizaremos, a princípio, indistintamente as expressões “favor fiscal”, “estímulo fiscal”, “alívio fiscal”, “exoneração”, “desoneração”, “incentivo fiscal” e “benefício fiscal, com preferência pelas duas últimas, mais usuais na legislação brasileira. [...] Não se ignora a existência de diferenças, apontadas por parte da doutrina, entre algumas dessas noções. [...] Não lançaremos mão de nenhuma dessas distinções, que nos parecem *a priori* desprovidas de utilidade imediata no direito brasileiro. Seriam úteis, se a legislação imputasse condições ou efeitos diversos às duas figuras, o que não se vê na prática. Na Constituição Federal e, grosso modo, também na legislação infraconstitucional, as expressões “benefícios” e “incentivos fiscais” são sinônimas, perfeitamente intercambiáveis, sem prejuízo algum para o sentido da oração. A mesma observação vale também para as expressões “renúncia de receita”, “gasto tributário” e “despesa fiscal”, empregadas aqui como sinônimas e integrantes de uma segunda e mesma categoria, ao lado da primeira já mencionada (“incentivos/benefícios fiscais” e outras adjetivações correlatas).

⁹ Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira define incentivos fiscais como desonerações tributárias veiculadas por “norma tributária indutora que opera como favor de alavancagem ao agente econômico, implicando em incentivo na adoção de determinada postura negocial” (VIEIRA, 2013, p. 162). Contudo, prefere-se a definição proposta por Correia Neto, porquanto, ainda que na acepção estrita, afigura-se mais ampla que a de Vieira, na medida em que este restringe o conceito à finalidade de desenvolvimento econômico, ao passo que aquele admite que qualquer finalidade de “interesse público” venha a constituir os objetivos a serem alcançados por meio dos incentivos fiscais. Assim, o conceito de Vieira, que é bem estrito, serve bem para conceituar incentivos fiscais que tenham por objetivo o desenvolvimento regional (econômico e social), mas não aqueles cujas finalidades sejam outras amparadas pelo texto constitucional (como educação, cultura, esporte etc).

Atualmente, no Direito brasileiro há diversas leis veiculadoras de incentivos fiscais que, com maior ou menor eficiência, podem ser concebidas como ferramentas de implementação de políticas públicas. Nesse sentido, Correia Neto (2015, p. 208-213; 2017, p. 50) destaca 4 (quatro) diplomas legais bastante conhecidos no plano federal, a saber: a) a Lei nº 8.313/1991 (Lei Rouanet); b) a Lei nº 11.096/2005 (Programa Universidade para Todos – Prouni); c) a Lei nº 11.438/2006 (fomento ao esporte); e d) o art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 (isenção de IPI na Zona Franca de Manaus).

Lucas Bevilacqua (2013, p. 35-42) traz interessante histórico sobre as políticas de desenvolvimento regional e destaca que os incentivos fiscais foram instrumentos relevantes de ação das chamadas Superintendências de Desenvolvimento e que alguns Estados, a exemplo de Goiás, tiveram desde a década de 1980 uma atuação proeminente nesse sentido, além de iniciativas pontuais da União nessa matéria.

Dentre as iniciativas na esfera federal, são destacáveis as exonerações tributárias em relação à indústria automobilística, que ao longo dos últimos 30 (trinta) anos tem sido beneficiária de “regimes especiais de tributação e de diferentes formas de estímulos, não experimentados por outros setores da economia” (CIRILO; CLARK; CORRÊA, 2020, p. 257), ainda que com falhas no desenho dessas políticas e impacto considerável quanto à renúncia de receitas.

Desse modo, afigura-se mais técnico falar em incentivos fiscais como “instrumento” de políticas públicas do que propriamente em “política de incentivos fiscais”, porquanto a primeira expressão ressalta essa natureza instrumental do tributo, própria da extrafiscalidade, a serviço de objetivos outros que encontrem amparo no sistema constitucional vigente. Os incentivos fiscais, nessa perspectiva, nunca serão um fim em si mesmo, mas ferramenta do Direito Tributário para satisfação de finalidades de interesse público afetas a outros ramos do Direito.

Assim, as fases do ciclo de políticas públicas, já referidas anteriormente, podem ser perfeitamente identificadas aqui, porquanto há inicialmente o reconhecimento de problemas públicos (v.g. reconhecimento de que determinada região ou atividade deve ser fomentada) e sua subsequente inclusão na agenda política; formulação da política mediante a escolha dos incentivos fiscais em detrimento das demais ferramentas jurídicas disponíveis (v.g. financiamento direto); legitimação da política, quando se agrega apoio político para aprovação da escolha formulada, mediante aprovação da lei instituidora do benefício junto ao Legislativo competente; implementação da política, momento a partir do qual as empresas beneficiárias passam efetivamente a fruir os incentivos concedidos; e, por fim, avaliação da política, quando os resultados dela devem (ou deveriam)

ser avaliados para fornecer elementos técnicos quanto à necessidade de manutenção, extinção ou modificação da política e do instrumento extrafiscal selecionado.

Por se tratar de instrumento de políticas públicas, a utilização de incentivos fiscais, em especial para fins de estímulo ao desenvolvimento regional, geralmente se encontra imenso num conflito de narrativas retóricas que variam, em maior ou menor grau, entre os extremos de supervalorização da imprescindibilidade dos incentivos fiscais para alcançar-se os objetivos por ele visados, de um lado; e, de outro, a acentuação do cenário de crise fiscal e do consequente impacto que referidos incentivos acarretam nas contas públicas na forma de renúncia de receitas.

No âmbito dos incentivos concedidos para promoção do desenvolvimento regional, notadamente em matéria de ICMS, revela-se extremamente comum as narrativas “pró-incentivos”, no sentido de que a concessão de incentivos fiscais é (ou será) a grande promotora do desenvolvimento, visto que traz (ou trará) incremento da arrecadação tributária, geração de empregos, qualificação dos trabalhadores e fortalecimento da economia local.

Discursos nesse sentido são frequentemente proferidos por empresas privadas interessadas em justificar a concessão, o aumento ou a manutenção da desoneração fiscal em seu favor e contam com aparente apoio da sociedade, como pretendeu demonstrar a pesquisa divulgada pela Associação Pró-Industrial de Goiás (EMPREENDER GOIÁS, 2019) na época em que acontecia na Assembleia Legislativa goiana a chamada CPI dos Incentivos Fiscais. Muito frequentemente, essas narrativas são também endossadas por autoridades públicas, como já se pronunciaram publicamente, sobre o possível corte ou inexistência de incentivos fiscais e as supostas consequências maléficas daí decorrentes, o Secretário de Estado da Fazenda de Mato Grosso, em canal institucional da própria pasta (MATO GROSSO, 2010) e o então prefeito de Senador Canedo/GO, em entrevista concedida ao Jornal Opção (ARAKEN; HIROSE, 2019).

De outro lado, governos mais alinhados a uma política de ajuste fiscal, como a dos Governadores Ronaldo Caiado em Goiás e João Dória em São Paulo, já realizaram cortes nos incentivos fiscais de ICMS e não descartaram a possibilidade de novo enxugamento de benefícios, com o discurso de que essas medidas se revelam necessárias para viabilizar o ingresso do Estado no Regime de Recuperação Fiscal da União (LC nº 159/2017) e também aumentar a arrecadação num contexto de crise como a ora vivenciada (EMPREENDER GOIÁS, 2020; SILVA, 2020).

O grande desafio consiste, justamente, em conhecer em profundidade os programas de incentivos fiscais adotados e exercer uma avaliação e um controle

jurídico adequados sobre eles, que permitam a formulação de um juízo de valor sólido com base em evidências empíricas, para além das narrativas supra mencionadas, que é praticamente o que domina o debate político atualmente.

Importante ressaltar que os incentivos fiscais, como instrumentos de políticas públicas de natureza extrafiscal, não escondem outra face: a da “renúncia de receita”. Nesse particular, esclareça-se que “incentivos fiscais” (ou benefícios fiscais) e “renúncia de receitas” (ou gastos tributários) podem ser compreendidos como *faces diversas de um mesmo fenômeno*: a primeira categoria destaca o aspecto positivo, isto é, um benefício em favor do agente que opera determinada atividade; a segunda, o aspecto negativo, focado no impacto financeiro e orçamentário decorrente da inevitável renúncia de receitas públicas daí decorrente (CORREIA NETO, 2015, p. 131-164). Estudar incentivos fiscais corresponde, portanto, a estudar o “tributo pelo avesso”, posto que se analisa a “não tributação” (e seu regime jurídico peculiar), bem como seus reflexos jurídicos sobre as receitas públicas (CORREIA NETO, 2015).

Encarado no aspecto positivo do fenômeno, os incentivos fiscais, como instituto do Direito Tributário, consistem em “normas de encorajamento”, que se utilizam de uma imensa gama de “mecanismos jurídico-normativos, como isenções, remissões, anistias, créditos presumidos, deduções, reduções e alíquota e de base de cálculo” (CORREIA NETO, 2015, p. 133). Também não se confundem com as desonerações necessárias, a exemplo das imunidades tributárias, nem com os chamados benefícios financeiros, regidos estritamente pelo Direito Financeiro (CORREIA NETO, 2015, p. 133-145).

Retomando o aspecto negativo do mesmo fenômeno, a renúncia de receitas, instituto do Direito Financeiro, pode ser compreendida como sinônimo de “gastos tributários”, acepção utilizada pela Receita Federal do Brasil (RFB)¹⁰, que os define como “gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 2019). Essa concepção atrai a incidência do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), com todas as dificuldades que lhe são próprias (CORREIA NETO, 2015, p. 145-164).

Assim, seja em razão dos aspectos negativo e positivo acima descritos, torna-se imperiosa a necessidade de avaliação e controle dos incentivos fiscais, seja porque interferem na conduta dos agentes privados (o que não é efeito principal

¹⁰ Essa concepção, a de gastos tributários, tem sido empregada pela RFB desde 2003 (CORREIA NETO, 2015, p. 150).

do tributo), seja porque as políticas públicas que visam concretizar implicam renúncia de receitas públicas para satisfazer a objetivos econômicos e sociais considerados relevantes por determinada agenda política, em consonância com o texto constitucional.

Leonardo Buisa Freitas (2019, p. 188-204), após ampla revisão da literatura existente sobre as vantagens e desvantagens relativas ao emprego dos incentivos fiscais ou da subvenção direta como instrumentos de indução econômica (e, portanto, de políticas públicas), destaca que o uso reiterado dos primeiros pelos entes da federação evidencia a preferência pelo instrumento tributário ao financeiro, em razão da simplicidade, do controle mais tênue e da maior aptidão para atrair a iniciativa privada. Assim, a ausência ou deficiência do controle em matéria de incentivos fiscais é não só uma realidade amplamente reconhecida, mas um problema que deve ser enfrentado.

André Elali e Evandro Zaranza (2018, p. 268) pontuam que diferentes trabalhos científicos, sobretudo nos últimos 10 (dez) anos, foram desenvolvidos com o propósito de controlar a adequação entre as medidas de incentivos e os fins a que se pretendem, com destaque para as seguintes conclusões:

- (a) a necessidade de estudos técnicos relativos à economicidade, isto é, ao parâmetro de custo-benefício entre o meio de intervenção e o resultado pretendido;
- (b) a vinculação de qualquer dos mecanismos regulatórios fiscais à igualdade em termos de liberdade econômica, ou seja, a garantia de tratamentos iguais para evitar mais desequilíbrios;
- (c) a adoção de premissas objetivas que visem a mudar o *status quo*, entendida a medida de incentivo como despesa, daí porque sujeita à transparência, legalidade, e medidas de controle;
- (d) a possibilidade de uma análise econômica propriamente dita, como metodologia baseada em critérios de racionalidade, utilidade e eficiência, levando-se em conta os objetivos do Estado e as melhorias que devem ser geradas à sociedade e ao mercado.

Assim, esta pesquisa visa a somar contribuições nesse esforço acadêmico, na medida em que parte do pressuposto teórico da absoluta imprescindibilidade de avaliação acerca da utilização de incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas e de adequado controle pelos órgãos competentes, porquanto se trata da etapa ou fase do ciclo de políticas públicas sobre a qual paira a maior dificuldade de concretização prática.

A ideia de “controle mais tênue” sobre os incentivos fiscais em comparação com os subsídios financeiros, referido por Buisa (2016, p. 186-197), embora possa ser uma realidade no plano dos fatos, é uma premissa que não pode se

sustentar juridicamente. Há de se perquirir se houve o atingimento dos resultados esperados com a concessão daqueles incentivos. É aqui que reside a maior dificuldade, tanto teórica como prática.

Na tentativa de contribuir a essa forma de controle, Correia Neto (2015, p. 169-214) propõe a chamada análise tricotômica dos incentivos fiscais, que se trata de metodologia de avaliação que envolve 3 (três) aspectos a seguir sintetizados: a) finalidade (elemento jurídico teleológico subjacente à regra e que lhe confere sentido finalístico e dimensão prática); b) instrumento ou regra jurídica (providência jurídica prevista pelo legislador para produzir efeitos internos de exoneração e indução, v.g. isenção, remissão etc.); e c) efeito social externo (a conduta efetivamente praticada e o estado de coisas decorrente da regra de incentivo).

Ainda segundo Correia Neto (2015, p. 213-214), a importância da análise tricotômica por ele proposta reside no fato de permitir “descortinar a retórica existente em favor da concessão de incentivos fiscais para determinados setores ou atividades”. Embora esse modelo esteja longe de ser exaustivo na resolução das infundáveis controvérsias que pairam sobre a efetividade dos incentivos fiscais como instrumentos de políticas públicas, já fornece elementos importantes para diminuir esse abismo entre o discurso retórico e a realidade fática.

Importante destacar que a recente Emenda Constitucional nº 109/2021 positivou o dever de os órgãos e entidades da administração pública realizarem avaliação de suas políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei, e a considerar o resultado dessas avaliações nas leis orçamentárias em sentido plano (plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual), consoante o § 16 do art. 37 e o § 16 do art. 165 da CRFB.

Referida Emenda Constitucional foi ainda mais incisiva no tocante aos benefícios tributários, financeiros e creditícios, ao prever que lei complementar de âmbito nacional estabeleça critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a respectiva concessão e alteração, bem como regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicos sociais desses incentivos ou benefícios, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados (art. 4º, § 4º, I e II). Em Goiás, já existiam normas com redação similar vigentes (Lei Complementar estadual nº 138/2018, arts. 44, § 2º, e 45, III), embora não se saiba se, nem como, isso vem sendo fiscalizado na prática. O exato cumprimento dessas disposições revela-se fundamental para conferir mais racionalidade e transparência na concessão e fruição dos incentivos fiscais.

Infelizmente, examinando-se a literatura especializada, bem como documentos e demais informações disponíveis no contexto de Goiás, ainda não há

evidências de que tais regramentos vocacionados à *accountability* dos incentivos fiscais de fato estão desempenhando o papel esperado, quanto a uma efetiva responsividade (pública e privada) dos resultados de interesse sociais e público dos incentivos fiscais concedidos.

Portanto, à luz do enfoque crítico do constitucionalismo democrático contemporâneo, compromissado na realização dos direitos fundamentais, não se pode olvidar da importância da avaliação das políticas públicas, inclusive daquelas que se utilizem de incentivos fiscais como instrumento, a fim de compreender os caminhos que estão sendo tomados e tornar as escolhas políticas mais racionais, embasadas empiricamente e efetivas, para além do mero discurso retórico contra ou a favor daqueles instrumentos.

CONCLUSÃO

O ciclo de políticas públicas, a despeito das críticas em parte procedentes que lhe são atribuídas, possui o mérito de revelar que as políticas possuem em geral estágios que possuem características específicas, ainda que não sequenciais no plano dos fatos, como é o caso da avaliação, que geralmente constitui a última etapa ou fase do ciclo na concepção da maioria dos estudiosos e que possui enorme relevância para o estudo das políticas públicas.

Ademais, a teoria do ciclo de políticas públicas permite ressaltar que o desenho desenvolvido para uma política pública indica já na sua origem a sua *teoria da mudança*, ou seja, quais objetivos a política possui (quais problemas ou demandas são objetivo dessa política e o que ela pretende mudar, transformar, na solução de tais problemas e/ou atendimento de tais demandas, ou objetivos). Assim, nas fases de avaliação (e também de controle) das políticas públicas (e seus programas) deve-se desenvolver mecanismos de análise capazes de verificar a coerência das ações implementadas frente aos objetivos que foram pleiteados e que, em última instância, legitimam essa política pública, encarada como decisão pública.

Essa importância da avaliação transcende o campo da Ciência Política e adentra na seara do Direito, precisamente quando se tem em mira o enfoque crítico do constitucionalismo democrático contemporâneo (e a crítica que faz, tanto do positivismo jurídico legalista, quanto do próprio neoconstitucionalismo), a partir da constatação de que as promessas constitucionais não estão sendo cumpridas e, pior, a falta de efetividade das políticas públicas acaba sendo camuflada por forte apelo midiático dos governos no sentido de que estão sendo eficientes, o que caracteriza o constitucionalismo do espetáculo, que nem as instituições de controle nem a sociedade civil têm conseguido superar.

O presente artigo teve o condão de inserir a discussão dos incentivos fiscais (enquanto instrumento de políticas públicas) nesse contexto do Estado do Espetáculo e do constitucionalismo do espetáculo, pois questiona sobre até que ponto as “promessas” dos incentivos (preservação e geração de empregos, desenvolvimento local etc) não acabam se tornando meros estratagemas discursivos que, na prática, não são nem mesmo controlados no que tange aos resultados reais que os incentivos alcançam, do ponto de vista dos benefícios gerados para a sociedade. Esse olhar viabiliza a pergunta sobre se, na prática, os incentivos fiscais vêm funcionando no Brasil como mero mecanismo de regressividade fiscal (portanto concentração de renda) sem benefícios palpáveis para a sociedade.

Nessa esteira, o presente estudo contribuiu com uma abordagem dos incentivos fiscais integrada na análise sobre políticas públicas e seu ciclo, notadamente a fase e avaliação. Como visto, o enfoque crítico do constitucionalismo democrático contemporâneo, em especial o diagnóstico relativo ao “constitucionalismo do espetáculo”, ao tempo em que resgata novamente a importância da avaliação das políticas públicas, permite ir além em relação às exigências que a sociedade e as instituições representativas da mesma na ordem constitucional vigente devem fazer em relação aos resultados das políticas de incentivo fiscal.

Por fim, a questão da extrafiscalidade própria do Direito Tributário e Financeiro, no qual tradicionalmente se insere qualquer discussão sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas, também é criticamente revisada neste artigo. Concluiu-se que a análise tricotômica, proposta por Correia Neto (2015), harmoniza essas perspectivas e é um passo que se dá em direção à superação da síndrome de inefetividade antes mencionada, embora ainda insuficiente.

A Emenda Constitucional nº 109/2021, apesar de ainda não regulamentada, já trouxe diversas inovações normativas potencialmente relevantes no sentido de prever mais racionalidade e transparência nessa questão, embora ainda persistam inúmeros desafios para um controle mais efetivo dos incentivos fiscais, notadamente no plano das práxis estabelecidas.

Contudo, sabe-se que a discussão proposta ainda longe está de se esgotar, tendo em vista a escalada crescente das renúncias de receitas no país e a consequente necessidade de estabelecer critérios, dentro e fora do Direito, por meio dos quais se possa elaborar avaliações consistentes sobre os incentivos fiscais utilizados como instrumento de políticas públicas, de modo a aferir se efetivamente estão cumprindo objetivos realmente legítimos do ponto de vista de uma adequada leitura constitucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAKEN, Marcos; HIROSE, Rodrigo. Entrevista: Divino Lemes – “Se os programas Produzir e Fomentar forem cortados, é provável que vejamos empresas deixarem Senador Canedo”. *Jornal Opção*, Goiânia/GO, n. 2300, 11 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jornalopcao.com.br/ultimas-noticias/joao-doria-segue-exemplo-de-caiado-e-faz-cortes-em-incentivos-fiscais-275132/>. Acesso em: 06 jan. 2021.

ASSIS, Alline Neves de; COELHO, Saulo Pinto Coelho. Um constitucionalismo do espetáculo? Espetacularização das políticas públicas e ineficiência do controle jurídico-constitucional. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 115, p. 541-584, 2017. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/535>. Acesso em: 26 set. 2020.

BARCELOS, Ana Paula de. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (orgs.). *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 111-147.

BELLO, Enzo; BERCOVICI, Gilberto; LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto. O fim das ilusões constitucionais de 1988. *Revista Direito e Práxis*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 03, p. 1769-1811, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/2179-8966/2018/37470>. Acesso em: 25 out. 2020.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. *Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante*. Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180319_avaliacao_de_politicas_publicas.pdf. Acesso em: 04 jan. 2020.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. *Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post*. Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/181218_avaliacao_de_politicas_publicas_vol2_guia_expost.pdf. Acesso em: 04 jan. 2020.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). *Manual da metodologia para avaliação da execução de programas de governo*. Brasília: Controladoria-Geral da União, 2015. Disponível em: https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual_aepg.pdf/view. Acesso em: 28 dez. 2020.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República (CCPR). Subchefia para Assuntos Jurídicos. *Emenda Constitucional nº 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. Brasília, DF: CCPR, 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 jun. 2021.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2002.

CAPPI, Riccardo. A “teorização fundamentada nos dados”: um método possível na pesquisa empírica em Direito. In: MACHADO, Maíra Rocha (org.). *Pesquisar empiricamente o Direito*. São Paulo: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017. p. 391-422. Disponível em: <https://reedpesquisa.org/wp-content/uploads/2019/04/MACHADO-Mai%CC%81ra-org.-Pesquisar-empiricamente-o-direito.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2021.

CIRILO, Simone Bento Martins; CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo Alves. O desenho institucional das políticas industriais: incentivos fiscais concedidos ao setor automobilístico e suas contrapartidas. *Revista Estudos Institucionais*, v. 6, n. 1, p. 256-276, jan./abr. 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.21783/rei.v6i1.385>. Acesso em: 05 jan. 2021.

COELHO, Diva Júlia Sousa da Cunha Safe; COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; DINIZ, Ricardo Martins Spindola. Direitos fundamentais, dignidade humana e jurisdição constitucional entre laudatórias e inefetividades: paradoxos da experiência constitucional e sua auto-descrição crítica no Brasil. *Revista do Direito*, Santa Cruz do Sul, n. 59, p. 60-87, set./dez. 2019. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/direito/article/view/14559>. Acesso em: 26 set. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2015.

DYE, Thomas R. Mapeamento dos modelos de análise de políticas públicas. In: HEIDEMANN Francisco G.; SALM, José Francisco (org.). *Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise*. Brasília, DF: Universidade de Brasília, 2009. p. 99-132. Disponível em: https://perguntasaopo.files.wordpress.com/2012/02/dye_20052010_mapeamento-dos-modelos-de-anc3a1lise-de-pp.pdf. Acesso em: 25 out. 2020.

EMPREENDEDOR GOIÁS. Pesquisa: 74,3% aprovam incentivos para gerar empregos. *Empreendedor Goiás*, 21 maio 2019. Disponível em: <https://www.empreendedorgoias.com.br/2019/05/21/pesquisa-743-aprovam-incentivos-para-gerar-empregos/>. Acesso em: 29 dez. 2020.

EMPREENDEDOR GOIÁS. Governo pode cortar mais incentivos em Goiás. *Empreendedor Goiás*, 16 dez. 2020. Disponível em: <https://www.empreendedorgoias.com.br/2020/12/16/governo-pode-cortar-mais-incentivos-em-goias/>. Acesso em: 06 jan. 2021.

ELALI, André de Souza Dantas; ZARANZA, Evandro. Incentivos fiscais e Direito e Economia: alternativa de controle e eficiência. In: BUISSA, Leonardo Freitas; MARTINS, Rafael Lara; RIEMANN, Simon (org.). *Direito e finanças públicas nos 30 anos da Constituição: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018. p. 247-273.

FREITAS, Juarez. *Direito fundamental à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2014.

FREITAS, Juarez. Políticas públicas, avaliação de impactos e o direito fundamental à boa administração. *Revista Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, n. 70, p. 115-133, jun. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2015v36n70p115>. Acesso em: 25 out. 2020.

FREITAS, Leonardo Buissa. *Tributação sobre o consumo no Estado federal, indução econômica e integração*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

FURTMUELLER, Elfi; WILDEROM, Celeste P. M; WOLFSWINKEL, Joost F. Using grounded theory as a method for rigorously reviewing literature. *European Journal of Information Systems*, Basingstoke, v. 22, n. 1, p. 45-55, 2013.

GABARDO, Emerson; HACHEM, Daniel Wunder. O suposto caráter autoritário da supremacia do interesse público e das origens do direito administrativo: uma crítica da crítica. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHEM, Daniel Wunder (coord.). *Direito*

Administrativo e interesse público: estudos em homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 155-201.

GOIÁS. Secretaria de Estado da Casa Civil (SECC). Legisla Goiás. Legislação. *Lei Complementar nº 138, de 18 de janeiro de 2018.* Dispõe sobre as responsabilidades e a eficiência da gestão pública no Estado de Goiás, cria a Comissão de Eficiência de Alto Nível e dá outras providências. Goiânia, GO: SECC, 2018. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/101125/lei-complementar-138. Acesso em: 04 ago. 2021.

HACHEM, Daniel Wunder. A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, Curitiba, v. 13, n. 13, p. 340-399, jan./jul. 2013. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/417/324>. Acesso em: 06 jan. 2020.

JUSTEN FILHO, Marçal. O Direito Administrativo de espetáculo. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, ano 9, n. 100, jun. 2009. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2017/03/direito-administrativo-espetaculo.pdf>. Acesso em: 18 set. 2020.

MATO GROSSO. Assessoria da Secretaria de Estado da Fazenda, por Luciane Mildenberger. *Incentivo fiscal gera emprego, renda e incrementa a arrecadação.* Cuiabá, 11 jan. 2010. Disponível em: www5.sefaz.mt.gov.br/-/incentivo-fiscal-gera-emprego-renda-e-incrementa-a-arrecadacao. Acesso em: 29 dez. 2020.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Público.* Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PINTO, Isabela Cardoso de Matos. Mudanças nas políticas públicas: a perspectiva do ciclo de política. *Revista de Políticas Públicas*, São Luís, v. 12, n. 1, p. 27-36, 2008. Disponível em: <http://www.periodicos eletronicos.ufma.br/index.php/rppublica/article/view/3832>. Acesso em: 1º nov. 2020.

RAEDER, Savio Túlio Oseleri. Ciclo de políticas: uma abordagem integradora dos modelos para análise de políticas públicas. *Revista Perspectivas em Políticas Públicas*, Belo Horizonte, v. VII, n. 13, p. 121-146, jan./jun. 2014. Disponível em: <https://revista.uemg.br/index.php/revistapp/article/view/856/550>. Acesso em: 1º nov. 2020.

SALGADO, Joaquim Carlos. O Estado Ético e o Estado Poiético. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 27, n. 2, p. 37-68, abr./jun. 1998.

SARAVIA, Enrique; FERRAREZI, Elisabete (org.) *Políticas públicas: coletânea.* v. 1. Brasília, DF: Escola Nacional de Administração Pública, 2006a. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2914/1/160425_coletanea_pp_v1.pdf. Acesso em: 31 out. 2020.

SARAVIA, Enrique; FERRAREZI, Elisabete (org.) *Políticas públicas: coletânea.* v. 2. Brasília, DF: Escola Nacional de Administração Pública, 2006b. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2915/1/160425_coletanea_pp_v2.pdf. Acesso em: 31 out. 2020.

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

SILVA, Marcos Aurélio. João Doria segue exemplo de Caiado e faz cortes em incentivos fiscais. *Jornal Opção*, Goiânia, 14 ago. 2020. Disponível em: <https://www.jornalopcao.com>.

br/ultimas-noticias/joao-doria-segue-exemplo-de-caiado-e-faz-cortes-em-incentivos-fiscais-275132/. Acesso em: 06 jan. 2021.

SILVA, Rogerio Luiz Nery da. Políticas públicas e Administração Democrática. *Revista Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, n. 64, p. 57-84, jul. 2012. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2012v33n64p57>. Acesso em: 04 out. 2020.

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Revista Sociologias*, Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 20-45, jul./dez. 2006. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/soc/n16/a03n16.pdf>. Acesso em: 1º nov. 2020.

VIEIRA, Lucas Bevilacqua Cabianca. *Incentivos fiscais do ICMS e desenvolvimento regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.