



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PAOLA LOMEU FERREIRA

**CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS E *ACCOUNTABILITY* HORIZONTAL:
PROCESSOS, ATORES E RESPONSABILIDADES**

Rio de Janeiro - RJ

2022

Paola Lomeu Ferreira

CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS E *ACCOUNTABILITY* HORIZONTAL:
PROCESSOS, ATORES E RESPONSABILIDADES

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Fernanda Filgueiras Sauerbronn

Rio de Janeiro - RJ

2022

FICHA CATALOGRÁFICA

F383c Ferreira, Paola Lomeu.
 Concessão de incentivos fiscais e accountability horizontal: processos, atores
 e responsabilidades / Paola Lomeu Ferreira. – 2022.
 197 f.; 31 cm.

 Orientadora: Fernanda Filgueiras Sauerbronn.
 Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
 de Administração e Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências
 Contábeis, 2022.
 Bibliografia: f. 167 –180.

 1. Política fiscal. 2. Incentivos fiscais. 3. Accountability horizontal. I. Sauer-
 bronn, Fernanda Filgueiras, orient. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro.
 Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. III. Título.

CDD 339.52

Paola Lomeu Ferreira

CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS E *ACCOUNTABILITY* HORIZONTAL:
PROCESSOS, ATORES E RESPONSABILIDADES

Dissertação de mestrado apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, aprovada em 10 de maio de 2022 pela seguinte banca examinadora:

Rio de Janeiro, 10 de maio de 2022.

Profa. Dra. Fernanda Filgueiras Sauerbronn

Profa. Dra. Claudia Ferreira da Cruz

Profa. Dra. Deborah Moraes Zouain

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Fernanda Filgueiras Sauerbronn, orientadora desta dissertação pela sua dedicação, quem não desistiu da ousadia do tema e contribuiu muito para lapidar o trabalho. Suas orientações foram fundamentais para o desenvolvimento da pesquisa.

Ao Henrique Neves, meu companheiro de vida, por sacrificar horas nos últimos anos para me apoiar neste projeto e na revisão do texto. Aos meus pais Paulo de Tarso e Andrea, minha base e meus aliados neste e em todos os meus projetos.

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC), pelo trabalho realizado e pela oportunidade de ter me aceito como aluna. Às professoras, Claudia Cruz e Deborah Zouain por aceitar o convite para participar da banca de defesa e pelas suas recomendações de melhoria do projeto de pesquisa.

Um agradecimento especial a todas as pessoas que participaram das entrevistas e construíram este documento com os seus depoimentos.

Fico grata por esta experiência.

RESUMO

FERREIRA, Paola Lomeu. Concessão de Incentivos Fiscais e Accountability Horizontal: Processos, Atores e Responsabilidades. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

A política de concessão de incentivos fiscais no Brasil tem sido questionada nos últimos anos, com destaque no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), considerando a divulgação de resultados negativos nas contas públicas e o reconhecimento da crise econômica no estado em 2016. É neste cenário que se insere esta pesquisa, com o objetivo geral de compreender como a coordenação horizontal na estrutura de implementação do processo de concessão dos incentivos fiscais se relaciona com a *accountability* horizontal. Para tanto, realizou-se a análise da coordenação horizontal nas fases do ciclo da política pública visando identificar possíveis falhas que atrapalhem o seu cumprimento efetivo. Foi estabelecido, com fundamento nos conceitos estudados, que a *accountability* horizontal é viabilizada quando identificamos como e por que são concedidos os incentivos fiscais no âmbito do Estado do Rio de Janeiro. Para entender o processo, adotou-se o método de pesquisa qualitativa empregando a entrevista semiestruturada e a análise documental como técnicas de coleta de dados. Na análise de dados realizou-se a articulação entre a estrutura de implementação de políticas públicas de Hjern e Porter (1981) e o método da *Grounded Theory*, com abordagem da Análise Situacional desenvolvida por Adele Clarke (2003). Foram entrevistados dez atores identificados no processo da política analisada. Em termos contextuais, esta pesquisa apresentou informações sobre os atores envolvidos, suas responsabilidades e a legislação relacionada ao tema. Como resultado, identificaram-se algumas falhas na coordenação consoante as definições de Peters (1988) e barreiras criadas por questões políticas. Notou-se que ainda que os questionamentos em torno dos incentivos fiscais é uma pauta em alta desde a declaração da crise econômica no ERJ e as determinações legais e estrutura dessa política estão em constante processo de transformação até hoje. Os resultados mostram que as falhas de coordenação geram um aumento da complexidade da *accountability* horizontal.

Palavras-chave: Incentivos Fiscais, *Accountability* Horizontal, Estrutura de Implementação, Análise Situacional, Política Pública.

ABSTRACT

FERREIRA, Paola Lomeu. The Tax Incentive Policy and Horizontal Accountability: Processes, Players and Responsibilities. Dissertation (Master in Accounting Sciences). Faculty of Administration and Accounting Sciences, Federal University of Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

The policy of tax incentives in Brazil has been questioned in recent years, especially in the State of Rio de Janeiro (ERJ), considering the disclosure of negative results in public accounts and the recognition of the economic crisis that started in 2016. It is in this scenario that this research is inserted, with the general objective of understanding how horizontal coordination in the implementation structure of the process of granting tax incentives is related to horizontal accountability. Therefore, an analysis of horizontal coordination was carried out in the phases of the public policy cycle to identify possible failures that difficult an effective compliance. It was established that horizontal accountability is made possible when we identify how and why tax incentives are granted within the State of Rio de Janeiro. To understand the process, a qualitative research method was adopted, employing semi-structured interviews and document analysis as data collection techniques. In the data analysis, the articulation between the public policy implementation structure of Hjern and Porter (1981) and the Grounded Theory method, with the Situational Analysis approach developed by Adele Clarke (2003). Ten individuals were identified and interviewed during this process. In contextual terms, this research presented information about the personas involved, their responsibilities, and the legislation related to the topic. As a result, some failures in coordination were identified according to Peters' definitions (1988) and barriers created by political issues. It was noted that even though the questioning around tax incentives is a main subject agenda since the declaration of the economic crisis in the ERJ and the legal determinations and structure of this policy are in a constant process of transformation until today. The results show that coordination failures generate an increase in accountability complexity.

Keywords: Tax Incentives, Horizontal Accountability, Implementation Framework, Situational Analysis, Public Policy.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Mapa dos atores identificados em pesquisa preliminar	22
Figura 2 - Desenho da Pesquisa.....	51
Figura 3 - Organização dos Documentos no MAXQDA	60
Figura 4 - Categorias de Análise Codificadas	61
Figura 5 - Ciclo da Política Pública.....	68
Figura 6 - Dimensões relevantes do estudo de concessão dos incentivos fiscais.....	83
Figura 7 - Destaque na categoria “Atores”	85
Figura 8 - Comparativo da Estrutura da Sefaz após alterações	103
Figura 9 - O Modelo das Três Linhas do The IIA	111
Figura 10 - Atores no Ciclo da Política Pública	125
Figura 11 - Destaques na categoria “Situação de Ação”	126
Figura 12 - Coordenação no âmbito do Poder Executivo.....	129
Figura 13 - Coordenação no âmbito das Leis Orçamentárias.....	133
Figura 14 - Coordenação no âmbito do Poder Legislativo.....	135
Figura 15 - Coordenação no âmbito do Confaz.....	137
Figura 16 - Coordenação no âmbito do Sistema de Controle Interno	137
Figura 17 - Coordenação no âmbito da Fiscalização do Cumprimento da Lei	140
Figura 18 - Coordenação no âmbito da Fiscalização da Gestão dos Recursos Públicos.....	142
Figura 19 - Coordenação no âmbito do RRF.....	144

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Categorias de análise: dimensões constitutivas e operacionais	48
Quadro 2. Indicações para a entrevista e papel na política.....	53
Quadro 3. Consolidação do Ciclo da Política Pública dos Incentivos Fiscais	81
Quadro 4. Grupo de atores com possibilidade de envolvimento no processo dos incentivos fiscais.....	85
Quadro 5. Ator: Confaz	89
Quadro 6. Ator: SECC/RJ	91
Quadro 7. Ator: PGE/RJ.....	95
Quadro 8. Ator: Seplag/RJ	96
Quadro 9. Ator: Sefaz/RJ	98
Quadro 10. Ator: Sedeeri/RJ	108
Quadro 11. Ator: CGE/RJ	113
Quadro 12. Ator: Alerj	116
Quadro 13. Ator: TCE/RJ.....	119
Quadro 14. Ator: MPRJ.....	123
Quadro 15. Formas de Concessão dos Incentivos Fiscais no ERJ	130
Quadro 16. Coordenação e Falhas de Coordenação identificadas.....	146
Quadro 17. Atores x Transparência	152

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGE	Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro
Alerj	Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro
CAF	Comissão de Avaliação Fiscal
CERJ/1989	Constituição do Estado do Rio de Janeiro de 1989
CGE	Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro
CGU	Controladoria Geral da União
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CPPDE	Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico
CRFB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
DUB-ICMS	Documento de Utilização de Benefícios
ERJ	Estado do Rio de Janeiro
GAO	<i>United States Government Accountability Office</i>
GT	<i>Grounded Theory</i>
IAD	<i>Institutional Analysis and Development</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000)
MPC	Ministério Público de Contas
MPRJ	Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro
NPM	<i>New Public Management</i>
OGE	Ouvidoria e Transparência Geral do Estado
ONG's	Organizações não governamentais
PGE	Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro
PPA	Plano Plurianual
SECC	Secretaria de Estado da Casa Civil

Sedeeri	Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais
Sefaz	Secretaria de Fazenda
Seplag	Secretaria de Planejamento e Gestão
SICIERJ	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro
Sis-GIFT	Comissão Mista do Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência
TCE/RJ	Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.2	OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS.....	18
1.3	RELEVÂNCIA DO ESTUDO	19
1.4	DELIMITAÇÃO E ESTRUTURA DO ESTUDO	21
2	REFERENCIAL TEÓRICO	24
2.1	FINANÇAS PÚBLICAS E A RESPONSABILIDADE NA GESTÃO FISCAL	24
2.2	INCENTIVOS FISCAIS E A GUERRA FISCAL	31
2.3	CONTROLE E ACCOUNTABILITY HORIZONTAL	34
2.4	ESTRUTURA DE IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS	40
3	METODOLOGIA.....	45
3.1	ENTENDENDO A ANÁLISE SITUACIONAL	45
3.2	DEFINIÇÃO DAS CATEGORIAS DE ANÁLISE.....	47
3.3	UNIVERSO E AMOSTRA	51
3.4	MÉTODO E TÉCNICAS DE COLETA DOS DADOS	56
3.5	TRATAMENTO DOS DADOS.....	59
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	62
4.1	CATEGORIAIS DE ANÁLISE: CONSIDERAÇÕES INICIAIS	64
4.1.1	Proposta de estágios para a política dos incentivos fiscais	68
4.1.2	Etapas da análise do processo de concessão dos incentivos fiscais	83
4.2	ARENAS SOCIAIS: CATEGORIAS “ATORES” E “SITUAÇÃO DE AÇÃO”	84
4.2.1	Descrição das Competências dos Atores identificados nas Etapas iniciais	89
4.2.1.1	Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).....	89
4.2.1.2	Secretaria de Estado da Casa Civil (SECC/RJ).....	90
4.2.1.3	Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (PGE/RJ).....	95
4.2.1.4	Secretaria de Planejamento e Gestão (Seplag/RJ).....	96
4.2.1.5	Secretaria de Fazenda (Sefaz/RJ).....	97
4.2.1.6	Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais (Sedeeri/RJ).....	107
4.2.2	Descrição das Competências dos Atores identificados na Etapa de Controle ...	110

4.2.2.1 Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE/RJ).....	113
4.2.2.2 Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro (Alerj).....	116
4.2.2.3 Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE/RJ).....	118
4.2.2.4 Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro (MPRJ).....	122
4.3 PADRÕES DE INTERAÇÃO: COORDENAÇÃO HORIZONTAL	124
4.3.1 Coordenação no âmbito do Poder Executivo	128
4.3.2 Coordenação no âmbito das Leis Orçamentárias.....	133
4.3.3 Coordenação no âmbito do Poder Legislativo	135
4.3.4 Coordenação no âmbito do Confaz.....	136
4.3.5 Coordenação no âmbito do Sistema de Controle Interno	137
4.3.6 Coordenação no âmbito da Fiscalização do Cumprimento da Lei	140
4.3.7 Coordenação no âmbito da Fiscalização da Gestão dos Recursos Públicos.....	141
4.3.8 Coordenação no âmbito do RRF	144
4.4 PADRÕES DE INTERAÇÃO: ACCOUNTABILITY HORIZONTAL	149
4.5 FALHAS NA COORDENAÇÃO E EFEITOS NA ACCOUNTABILTY HORIZONTAL.....	154
5 DISCUSSÃO	158
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	164
REFERÊNCIAS	167
APÊNDICE A – TÓPICO-GUIA DAS ENTREVISTAS.....	181
APÊNDICE B – REGISTRO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO ...	182
APÊNDICE C – SÍNTESE DAS LEIS RELEVANTES PARA O ESTUDO.....	186

1 INTRODUÇÃO

As políticas públicas são os meios utilizados pelos governantes para efetivar os direitos e deveres dos cidadãos estabelecidos pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988). A atuação do Estado na economia se manifesta por meio do Orçamento Público, formado por leis que definem as prioridades das políticas do governo de acordo com a sua arrecadação de receitas e as necessidades da sociedade. O processo de desenvolvimento do país abrange além da economia outros campos como, por exemplo, análise das relações sociais, das instituições e das dinâmicas ambientais e territoriais (CASTRO; OLIVEIRA, 2014).

Nosso Estado Democrático de Direito permite a atuação dos gestores públicos na administração do patrimônio público a fim de garantir o atendimento dos direitos individuais, coletivos, sociais e políticos. Entretanto, a tomada de decisão não é de livre escolha, existem regras para seu exercício, tal como a limitação legal de atos que resultem em impactos negativos na arrecadação (ALEXANDRE, 2018). Com a maior participação da população no acompanhamento da formulação e execução de políticas públicas, De Assis (2012) ressalta o importante papel que o Poder Judiciário realiza no controle da manutenção do Estado Democrático de Direito através da análise da função pública desempenhada pelos gestores.

Tendo em vista que o povo é o verdadeiro titular do patrimônio público, somente ele, por meio de seus representantes, pode autorizar a disponibilidade desse patrimônio através da elaboração de leis. O crédito tributário de posse do Estado faz parte desse patrimônio, sendo os incentivos fiscais um exemplo de disponibilidade, uma forma de renunciar à arrecadação (CARVALHO FILHO, 2014). A renúncia de arrecadação mostra-se, portanto, um objeto fundamental de estudo em contabilidade e gestão pública.

A criação da barreira legal na renúncia de receita, segundo Ricardo Alexandre (2018), tem a função de dificultar ao Poder Executivo a possibilidade de se utilizar dessa política para obter vantagens pessoais. Isso deve-se ao fato de que a Administração Pública vem se transformando ao longo das últimas décadas, no sentido de buscar maior transparência e resultados para a sociedade.

A atuação do gestor público deve respeitar todos os princípios constitucionais da administração, em especial, o da supremacia do interesse público sobre o privado e o da indisponibilidade do interesse público, promovendo inclusive a sua proteção. Ambos formam a base de sustentação do regime jurídico administrativo brasileiro. Corrobora Carvalho Filho

(2014), ao expor que o povo é o verdadeiro titular dos direitos e interesses públicos e cabe ao gestor público apenas gerir, conservar e velar o patrimônio em prol da coletividade.

O controle no setor público se apresenta como uma solução para a avaliação da aplicação dos recursos públicos no cumprimento do objetivo básico dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta que compõem o governo, qual seja, satisfazer as demandas sociais e econômicas da população. Lima e Diniz (2016) reiteram que o governo deve fornecer bens e serviços públicos a um nível satisfatório de qualidade nas suas diversas funções: saúde, educação, assistência social, segurança, dentre outras.

No Brasil, o controle é proveniente do nosso Estado Republicano que deve ser eficaz e eficiente no seu desempenho. Trata-se de “um sistema de governo que conta com cidadãos engajados, participando do governo juntamente com os políticos e os servidores públicos” (BRESSER-PEREIRA, 2004, p. 132). Suas características envolvem a defesa do patrimônio público, a participação social na definição de novas políticas, a capacidade de fazer cumprir a lei e a legitimidade necessária para taxar os cidadãos a fim de financiar ações coletivas decididas democraticamente.

A própria Constituição Federal prevê, para qualquer responsável pela gestão de recursos públicos, a obrigatoriedade de apresentação da prestação de contas, além da sua fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (BRASIL, 1988, art. 70). Daí a necessidade de o gestor prestar contas da administração que exerce sobre o patrimônio público, e com essa prestação de contas e sua fiscalização, tem-se a possibilidade de responsabilização pelos atos praticados.

Dessa junção de conceitos, surge a *accountability*. Apesar de não possuir uma tradução específica, a *accountability* pode ser entendida como um mecanismo que gera uma obrigação de justificar uma conduta. É realizada através de tribunais, auditores e controladores, possibilita a prevenção e constatação de práticas corruptas ou abuso de poder (BOVENS, 2010). Inicialmente, o termo expressava a contínua preocupação com a supervisão e restrição de poder (SCHEDLER, 1999). Atualmente, relaciona-se a diversos conceitos como o de controle, prestação de contas, responsabilidade, transparência etc. (MORAIS; TEIXEIRA, 2016).

Ainda em relação ao tema controle governamental, o princípio da separação dos poderes pressupõe o sistema de “freios e contrapesos”, consagrado por Montesquieu em sua obra “O Espírito das leis”, que consiste no controle do poder pelo próprio poder. Cada Poder tem autonomia para exercer sua função, mas é controlado pelos demais. Esse sistema é um meio para o equilíbrio dos poderes e não deve ser um obstáculo. Como destaca De Assis (2012, p.

293), é “uma forma de conexão entre as funções estatais em busca da preservação dos direitos fundamentais”.

Nesse sentido, podemos afirmar que a mútua fiscalização entre os poderes autônomos do Estado é o que se entende por *accountability* em sua dimensão horizontal. Logo, a *accountability* horizontal ocorre quando constatamos a atuação de “agências estatais” com poder legal e capacitadas para supervisionar rotinas administrativas e aplicar sanções caso se verifique irregularidades (O’DONNELL, 1998).

Além do “sistema de freios e contrapesos”, a atuação do Ministério Público, dos Tribunais de Contas, das Controladorias e Agências Fiscalizadoras são exemplos de mecanismos de exercício da *accountability* horizontal. O desempenho dessas instituições é imprescindível para o controle efetivo da implementação das políticas públicas e verificação dos resultados. Assim, torna-se relevante analisar a coordenação horizontal no âmbito destas instituições.

Segundo Peters (1988), na coordenação horizontal deve-se associar vários elementos, atividades e serviços, a fim de manter uma cooperação harmoniosa e será efetiva quando os programas de governo forem formulados e avaliados com mínima redundância, incoerência e lacunas. Entretanto, percebemos que muitas vezes as políticas não parecem ser implementadas adequadamente, o Estado não consegue entregar os projetos que prometeu ou até faltam recursos para sua conclusão. Nessas circunstâncias inclusive há dificuldades de atribuição de responsabilidade, o que prejudica investigações no exercício do controle.

As distorções dos objetivos da política econômica com as políticas de incentivos fiscais enfatizam a necessidade de assegurar a correta aplicação dos recursos públicos evitando perda de receita e fraudes. Uma das possíveis causas do resultado deficitário da execução orçamentária é a concessão de incentivos fiscais sem as devidas compensações resultando na insuficiência de arrecadação (LIMA; DINIZ, 2016, p. 183).

As políticas públicas precisam de uma estrutura de implementação bem definida para que seja possível viabilizar o alcance dos resultados esperados e, inclusive, *accountability* horizontal. Devem ser submetidas ao monitoramento, por meio do controle das instituições competentes promovendo a prestação de contas. Da mesma forma, torna-se fundamental compreender a coordenação na estrutura de implementação do processo de concessão dos incentivos fiscais considerando o papel das unidades administrativas.

Considera-se como “unidade administrativa” nesta pesquisa cada instituição participante, e/ou parte dela (subsetores), que forem utilizadas para alcançar os objetivos da

política. É fundamental para o estudo avaliar as interações atentando para os conceitos de Coordenação Horizontal, Atores, Regras, Ação Situada e *Accountability* Horizontal.

Essa análise das interações permitiu verificar a relação entre os atores e suas reponsabilidades dentro do processo. Inclusive, esclarecendo a importância dessas relações entre as organizações governamentais, envolvidas no nível de coordenação, na implementação da política de incentivos fiscais. Através da avaliação dos objetivos que foram definidos, dos planos formulados, dos serviços prestados e de como o desempenho da política foi avaliado, pretendeu-se identificar a motivação da política e avaliar a interrelação entre elas e suas ações no contexto avaliado.

1.1 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

O cenário da crise econômico-financeira no estado do Rio de Janeiro gera preocupação, com destaque na divulgação da elevada frustração de receitas. Manter um equilíbrio das contas públicas é essencial para garantir a eficiência do governo na oferta contínua dos serviços públicos. Desde 2014 a crise econômica afeta o país de forma drástica, contudo, poucos anos depois, a crise mostrou-se mais intensa no estado do Rio de Janeiro. Como destaca Sobral (2018, p. 34), o governo “veio passando por uma progressiva deterioração de suas contas”, de forma que “o governo se viu impedido de executar plenamente as políticas públicas”.

Nesse cenário, a discussão dos efeitos do montante de renúncias fiscais ganhou destaque, provavelmente por ter sido uma das principais políticas do governo da época. Entretanto, a conexão entre a frustração de receita e a crise foram interpretadas de maneira equivocada. De acordo com um relatório apresentado para Secretaria da Casa Civil em 2017¹, a grave situação financeira no estado do Rio de Janeiro **não** se deve aos incentivos fiscais concedidos às empresas que se instalaram no território fluminense. Inclusive, as análises sobre os efeitos da concessão dos incentivos fiscais no Estado do Rio de Janeiro na arrecadação tributária concluem que

sem a concessão dos incentivos, praticada pelos governos estaduais a partir dos anos 90, muito provavelmente a quase totalidade desses empreendimentos não teria escolhido o Estado do Rio de Janeiro como destino e a arrecadação do ICMS gerada pelas empresas não chegaria ao Tesouro Estadual (SIS-GIFT, 2017, p. 1).

¹Fonte: <http://www.transparencia.rj.gov.br> – Menu “Incentivos Fiscais”. Acesso em 18 ago. 2021.

É necessário observar sobretudo que, apesar do atual cenário de crise no estado do Rio de Janeiro e a divulgação de informações (muitas vezes incorretas) sobre o montante de concessão de incentivos, Mercês e Freire (2018, p. 25) apontam que os dados da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro (Sefaz) indicam que “o problema nas contas públicas é estrutural e está relacionado ao elevado comprometimento dos orçamentos com gastos obrigatórios”. Dessa forma, podemos concluir que a concessão dos incentivos não foi a causa da crise, mas ainda pode ter efeitos que intensifiquem a situação negativa das contas públicas e, possivelmente, também pode ser uma das soluções.

O estudo do processo de concessão de incentivos é benéfico para o desenvolvimento socioeconômico do estado do Rio de Janeiro e relevante para o esclarecimento a respeito de tantas dúvidas e divergências a respeito do tema. Temos que considerar que, consoante ao “Relatório 2016”, os incentivos concedidos para atrair empresas “não provocaram saída de recursos” e esclareceram que mesmo com uma redução da carga tributária setorial, observou-se, na prática, que houve uma ampliação na arrecadação (SIS-GIFT, 2017, p. 2).

Sabe-se que a arrecadação de tributos é a principal fonte de recursos do Estado. A instituição, a previsão e seu efetivo recolhimento aos cofres públicos constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal, de acordo com o artigo 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Em regra, é obrigatória a exploração da arrecadação dos tributos instituídos no âmbito da competência de cada Estado. Entretanto, é possível, através da isenção ou anistia de tributos, estimular a realização de programas e/ou projetos em prol da sociedade ou a fim de viabilizar o desenvolvimento socioeconômico em diferentes regiões. Apenas o Estado possui legitimidade para renunciar a receita proveniente de tributos por ele instituídos (ALMEIDA, 2000), ainda assim deve-se avaliar com atenção o retorno que tais políticas trarão para a sociedade.

No que tange a problemática do uso irregular ou irresponsável dessa política de incentivos, a LRF trouxe avanços estabelecendo critérios legais a serem observados (RODIGUES; CRUZ, 2018). Com a intenção das renúncias de receita não se transfigurarem em instrumento para favorecimento dos interesses particulares, a LRF (LC 101/2000) estabeleceu uma série de requisitos para que a administração possa abdicar de receitas mediante incentivos fiscais. Dentre eles, é exigido que a concessão ou a ampliação de tais benefícios seja acompanhada da estimativa de seu impacto orçamentário-financeiro.

Sendo assim, o controle e o monitoramento dos requisitos estabelecidos em lei contribuem para preservar o equilíbrio das contas públicas estaduais. É dever do governo prestar

contas dos seus atos, inclusive, é por meio desta prestação que se faz possível avaliar a aplicação correta e eficiente dos tributos arrecadados. Daí a importância da *accountability*, que se constitui na promoção da transparência junto à responsabilização pelos atos. Assim, concordamos com SILVA NETO *et al* (2015) ao concluir que a LRF se consolida como importante ferramenta de controle, com finalidade da *accountability*, tendo em vista que traz a obrigatoriedade de prestação de contas e de transparência ativa dos seus atos.

Nesta pesquisa, demos ênfase no conceito e na importância da *accountability* horizontal, uma vez que, são necessários controles burocráticos “para se garantir a eficácia de programas de gastos tributários, evitando desperdícios e fraudes” (ALMEIDA, 2000, p. 58). E mais, quando as ações fiscalizatórias no âmbito da *accountability* horizontal são falhas, a finalidade do Estado pode ser afetada negativamente. O’Donnell (1998, p. 41) explica que tal acontecimento pode gerar prejuízos à democracia – por exemplo, quando há violação da liberdade, fraudes em eleições ou quando há transgressão de autoridade com desrespeito às leis ou priorização do interesse particular em detrimento ao interesse público.

Quanto ao processo dos incentivos, nota-se a falta de dados e de informações confiáveis para a análise da realidade. Ademais, conforme estudo realizado por técnicos no “Relatório 2016”, equívocos “vêm sendo cometidos na análise do impacto advindo desse importante instrumento de desenvolvimento econômico, utilizado por todas as unidades federativas” (SIS-GIFT, 2017, p. 3).

Nesse sentido, a *accountability* e a transparência são valores que devem nortear a gestão pública. Ao divulgar a prestação de contas, os órgãos podem exercer o controle dos atos públicos por meio de fiscalizações, auditorias, inspeções etc., facilitando sua análise e posterior responsabilização. Daí a importância dessas ferramentas: dificultar a aplicação ineficiente dos recursos públicos, bem como ações de corrupção e manter um sistema de controle ativo para monitoramento da implementação adequada das políticas públicas, o aprimoramento dos serviços públicos e o desenvolvimento da capacidade do Estado em responder as demandas dos cidadãos.

Ao avaliar políticas públicas, precisamos compreender toda sua estrutura, analisar os atores envolvidos, os papéis que desempenham, as regras (normas e leis) que disciplinam a matéria, compreender a finalidade da política, bem como a efetividade de seus resultados. Para realizar essa análise utilizaremos conceitos abordados por Hjern e Porter (1981), Peters (1988) e Ostrom (2011). Esses teóricos tratam da estrutura de implementação de políticas e da coordenação horizontal.

A estrutura de implementação é um conjunto formado por partes de diversas organizações envolvidas na política pública e com responsabilidades específicas (HJERN; PORTER, 1981). Cada organização e cada rede de organizações possui suas unidades administrativas, atores, regras, situação de ação, sendo necessária a coordenação horizontal entre todas para que a implementação ocorra plenamente. Quando não há uma definição correta da estrutura, a percepção das deficiências na implementação do programa é distorcida. Quando são encontradas falhas na coordenação, podem incorrer em programas públicos redundantes e inconsistentes e alguns custos governamentais aparentemente desnecessários.

Isto posto, esta dissertação investigou, através da abordagem da Análise Situacional, desenvolvida por Adele Clarke (2003), os atores, seus interesses e suas responsabilidades no processo de concessão e fiscalização de incentivos fiscais no Estado do Rio de Janeiro. Ao final do estudo buscamos responder à seguinte pergunta de pesquisa: **como a coordenação no processo de concessão dos incentivos fiscais se relaciona ao exercício da *accountability* horizontal?**

1.2 OBJETIVOS GERAL E ESPECÍFICOS

O *objetivo geral* desta pesquisa foi compreender como a coordenação do processo de concessão dos incentivos fiscais - envolvendo seus atores, interesses e responsabilidades - se relaciona ao exercício da *accountability* horizontal. Nesse sentido, analisamos como as relações na coordenação das etapas do processo interferem no exercício da *accountability* horizontal. Consideramos que o exercício da *accountability* é adequado quando alcançar as funções trazidas pelos autores Dubnick e Yang (2015).

Os *objetivos específicos*, foram os seguintes:

- Revisitar os pilares normativos que regulamentam o orçamento público brasileiro, a previsão de receita e o processo de concessão de incentivos fiscais.
- Abordar a previsão legal e conceitos básicos sobre o controle e *accountability* horizontal relacionado às políticas de incentivos fiscais no Estado do Rio de Janeiro.
- Mapear visualmente o processo de concessão de incentivos fiscais, apresentando os atores envolvidos, suas ações e responsabilidades.
- Relacionar a estrutura de implementação do processo de concessão dos incentivos fiscais à *accountability* horizontal.

Partimos da ideia que a *accountability* pode contribuir positiva ou negativamente para o processo dependendo da sua efetividade. Analisamos as relações de coordenação e *accountability* em todas as etapas identificadas na estrutura de implementação.

1.3 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Atualmente, diversos estados brasileiros estão à um passo do colapso fiscal e muito se debate a respeito do descumprimento dos limites trazidos pela LRF e o desequilíbrio das contas públicas. É inegável a necessidade de ajuste das finanças governamentais. Inclusive, afirma Mercês e Freire (2018, p. 17), que “no Estado do Rio de Janeiro, a situação econômica e fiscal é das mais graves”.

A crise econômica do Estado do Rio de Janeiro foi reconhecida, formalmente, com a declaração de estado de calamidade pública, por meio do Decreto nº 45.692, de 17 de junho de 2016, que autorizou a adoção de medidas excepcionais necessárias à racionalização de todos os serviços públicos essenciais, com vistas à realização dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos Rio 2016. Este Decreto levou em consideração “a queda na arrecadação, principalmente a observada no ICMS”, conforme citou expressamente em seu texto normativo publicado no Diário Oficial.

O Decreto nº 7.257, de 04 de agosto de 2010, que regulamenta o Sistema Nacional de Defesa Civil – SINDEC, define o estado de calamidade, em seu artigo 2º, inciso IV, como uma “situação anormal, provocada por desastres, causando danos e prejuízos que impliquem o comprometimento substancial da capacidade de resposta do poder público do ente atingido”. Trata-se de medida grave e emergencial utilizada nos casos em que a capacidade do poder público fica seriamente comprometida, por conta de algum desastre natural, econômico ou social.

Uma vez reconhecido o estado de calamidade pública, segundo o artigo 65 da LRF, algumas das normas destinadas à promoção da responsabilidade da gestão fiscal, inclusive as que determinam punições ou restrições aos entes federativos, acabam sendo temporariamente mitigadas. Com isso, o Estado em situação de calamidade passa a poder exceder o limite de gastos com o funcionalismo público, ultrapassar o limite da dívida pública, exonerar-se da obrigação de atingir meta fiscal etc.

Ainda assim, diante do cenário de calamidade no Estado do Rio de Janeiro, restou inevitável o início das negociações com o Governo Federal que resultaram na adesão ao Regime de Recuperação Fiscal (RRF). Os termos do acordo, contudo, exigem contrapartidas que não

nos parece suficientes para evitar que o Estado, em pouco tempo, se depare nova crise fiscal (MERCÊS; FREIRE, 2018).

Nesse período, os impactos nas contas públicas ocasionados pela concessão irresponsável de incentivos fiscais, inclusive com desrespeito aos requisitos legais, foram massivamente divulgados pela mídia. O interesse pelo presente estudo emerge deste contexto de constantes questionamentos à concessão de incentivos fiscais e seu impacto nas contas públicas, no cenário de crise econômica do Estado do Rio de Janeiro, principalmente desde 2016 (OLIVEIRA, 2016; GRADVOHL, 2016; MERCÊS; FREIRE, 2017; SILVA, 2017; PONTES, 2019; REZENDE *et al.*, 2019; MPRJ, 2019; TOMAZELLI, 2020).

Santos *et al.* (2018, p. 172) destacaram que, diferentemente do que ocorre em outros Estados, no Rio de Janeiro houve o aumento de interesse da sociedade pelo tema da renúncia fiscal, principalmente após a divulgação do relatório do Tribunal de Contas do Estado (TCE) em 2016 apontando um valor expressivo de renúncia e irregularidades no processo de concessão.

Além disso, verificamos a atuação do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro acerca do tema, que ajuizou Ação Civil Pública (Processo nº 0334903-24.2016.8.19.0001) com o intuito de impedir a concessão, renovação ou ampliação de benefícios fiscais ou financeiros a qualquer sociedade empresária sem a prévia mensuração, de forma específica e individualizada, do impacto orçamentário-financeiro da medida.

Como se vê, diante do relato massivo de irregularidades na concessão de incentivos fiscais, o que incluiu veiculação de valores na ordem de R\$ 138 bilhões pela mídia, a opinião pública acolheu a tese de que a crise econômica que assolou o Estado do Rio de Janeiro era consequência do não recolhimento de ICMS.

Contudo, com base nos dados apresentados pelo Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência (Sis-GIFT), essa tese está incorreta, pois foi a concessão dos incentivos possibilitou a vinda de empresas para o território fluminense, o que gerou benefícios de ordem social e tecnológica, além da criação de empregos. Afirmou-se, ainda, que, “ao contrário do que se acredita, os incentivos concedidos para atração de empreendimentos não provocaram saída de recursos” (SIS-GIFT, 2017, p. 2), pelo contrário, na prática, ocorreu uma ampliação na arrecadação.

Com esse entendimento, o Governo do Estado, diante da crise econômica, apostou na ampliação das desonerações tributárias como instrumento de política fiscal, com o intuito de incrementar as atividades econômicas e fomentar o desenvolvimento regional. Nesse contexto,

a análise sobre a renúncia tributária fluminense precisa levar em conta duas situações distintas, eventualmente interligadas, as (ir)regularidades do processo de concessão de incentivos fiscais e a influência das desonerações tributárias sobre a crise econômica que assolou o estado.

Antes disso, para a realização deste estudo, foi preciso questionar: houve a formulação de uma agenda para a concessão dos incentivos? Como se deu o planejamento desta política? Quem são os responsáveis pela sua execução, monitoramento e fiscalização? Os resultados obtidos foram avaliados?

Nesse sentido, a presente pesquisa tem por escopo analisar o processo, os atores e suas responsabilidades no universo da concessão de incentivos fiscais. Trata-se de tema relevante e em constante processo de transformação, o que foi confirmado pela opinião dos entrevistados. Santos *et al.* (2018, p. 173) observaram também a ausência de estudos acadêmicos sobre a matéria, concluindo que “a literatura sobre transparência de renúncia fiscal ainda é escassa no Brasil”.

Com essa dissertação pretende-se ampliar a produção de conhecimentos sobre a política de concessão de incentivos fiscais voltando a atenção para o processo e não só para os resultados. A relevância do estudo da *accountability* horizontal reside na promoção da transparência das contas públicas possibilitando avaliar com maior precisão os efeitos das ações governamentais, seja pela arrecadação ou pela renúncia, para o adequado funcionamento das instituições e alcance do bem público.

Na prática, os resultados desta dissertação contribuirão para o mapeamento do processo, para a elaboração de planos de auditoria, bem como para revelar pontos negativos e positivos da coordenação do processo.

1.4 DELIMITAÇÃO E ESTRUTURA DO ESTUDO

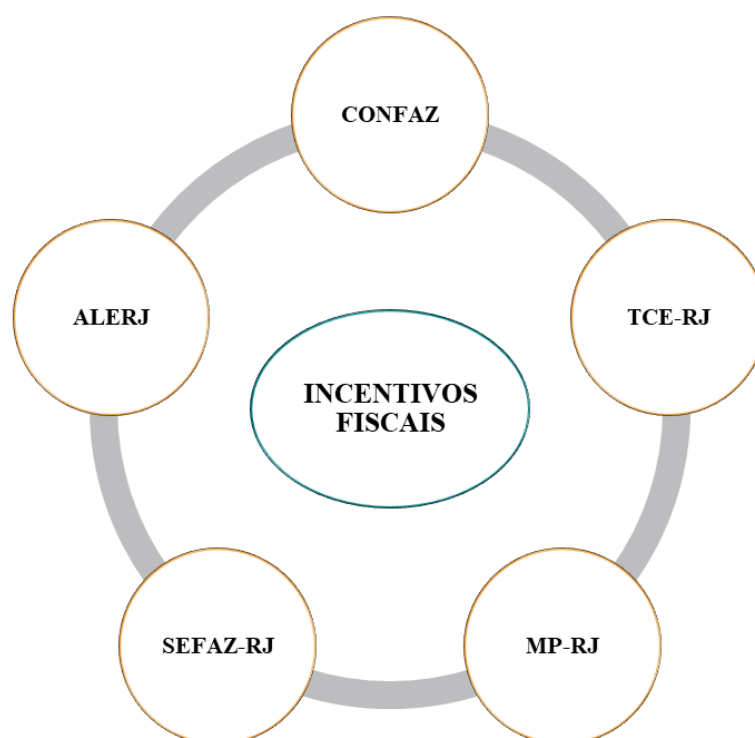
O Estado do Rio de Janeiro foi escolhido por ter sido marcado por um período de falta receita para arcar com suas obrigações. As questões que despertaram o interesse neste tema originaram-se a partir das notícias a respeito da concessão irregular de incentivos fiscais em conjunto com a divulgação da crise econômica enfrentada pelo Estado, o que culminou na declaração do estado de calamidade pública.

Em função da carência de estudos, a pesquisa delimita-se a colher informações sobre como se desenvolve o processo de concessão de incentivos fiscais e suas etapas, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, estudando diversos dados abertos divulgados entre o

intervalo do ano 2016 até 2021 a respeito do tema e recolhendo dados dos atores entrevistados, a fim de relacioná-los aos conceitos de *accountability* horizontal.

Preliminarmente, buscamos atores citados em notícias relacionadas à concessão dos incentivos fiscais. Depois, realizamos a coleta de dados documentais onde foi feita uma análise superficial do processo de concessão através da legislação encontrada em torno dos incentivos e do controle no orçamento público. Assim, foi possível identificar na estrutura os primeiros atores para iniciar a escolha dos entrevistados, consoante a figura 1.

Figura 1 - Mapa dos atores identificados em pesquisa preliminar



Fonte: elaboração própria.

A partir desses atores, buscamos leis e normas institucionais. Iniciamos com a Constituição Federal (CRFB/1988), filtramos por palavras-chave e assuntos relacionados ao tema para definirmos as relações de coordenação e *accountability*, como também buscar outros atores. Por conseguinte, a estrutura da dissertação foi dividida em cinco capítulos.

Neste primeiro capítulo, como vimos, foi apresentada uma introdução com problema de pesquisa, objetivos, relevância e delimitação do estudo. No capítulo seguinte, trouxemos o Referencial Teórico estruturado em quatro subseções: a primeira sobre “Finanças Públicas e a Responsabilidade na Gestão Fiscal”, seguida pelo item que traz conceitos sobre Incentivos Fiscais e debate a Guerra Fiscal. Posteriormente, tratamos do assunto “Controle e

Accountability Horizontal” e os conceitos relacionados a “Estrutura de implementação de Políticas Públicas”.

O Capítulo 3 apresenta a metodologia utilizada no estudo, com abordagem da Análise Situacional, definição das categorias de análise, universo, amostra e as técnicas de coleta e tratamento de dados. Nesta seção, apresentamos conceitos pertinentes ao tema e os quadros analíticos de Hjern e Porter (1981), Peters (1988) e Ostrom (2011), que darão subsídios às análises e à discussão dos dados. No Capítulo 4, definimos as etapas da pesquisa e analisamos os resultados. No Capítulo 5, discutimos alguns pontos relevantes e, por fim, no capítulo 6, foram apresentadas as considerações finais.

Quanto a limitação da pesquisa, importante esclarecer que, durante a coleta de dados, a estrutura organizacional do Estado do RJ esteve em constante mutação. Além disso, houve alterações legislativas significativas, como as novas regras para o Regime de Recuperação Fiscal, o que acarretou em mudanças nos procedimentos ligados ao processo de concessão dos incentivos fiscais. Como não há uma definição clara das fases do processo e pelo tema delicado enfrentamos dificuldade para a realização de entrevistas com um maior número de atores envolvidos.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo apresentamos a base teórica utilizada para o desenvolvimento da pesquisa. Inicialmente, fizemos uma introdução sobre Finanças Públicas e a Responsabilidade na Gestão Fiscal, abordando os pilares normativos que regulamentam o orçamento público brasileiro e suas leis orçamentárias, bem como a previsão e renúncia de receita. No segundo tópico, revisamos a legislação envolvida no tema dos incentivos fiscais e a consequência da sua concessão desordenada, situação conhecida como Guerra Fiscal.

No terceiro tópico, abordamos a previsão legal e conceitos básicos sobre o controle e *accountability* horizontal. Por fim, realizamos uma síntese dos conceitos centrais relacionados à estrutura de implementação de políticas, a partir dos quadros analíticos de Hjern e Porter (1981), Peters (1988) e Ostrom (2011).

2.1 FINANÇAS PÚBLICAS E A RESPONSABILIDADE NA GESTÃO FISCAL

A partir do comando do art. 163 da Constituição Federal de 1988, as Finanças Públicas no Brasil foram regulamentadas através da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição, teve como finalidade estabelecer normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal. Tal responsabilidade pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas (BRASIL, 2000, Art. 1º, §1º).

No âmbito governamental, o instrumento para realizar o planejamento dessa alocação de recursos, para legitimar suas ações e garantir o equilíbrio financeiro é o Orçamento Público. Segundo Nascimento (2002), esse instrumento possibilita o controle político e auxilia a gestão governamental (seja com avaliação de gasto público ou, ainda, como um sistema de informação). Sua função é “orientar a execução do dinheiro arrecadado pelo Estado com a finalidade de contribuir para o fornecimento de serviços públicos adequados” (GIACOMONI, 2010, p. 56). Na prática, de acordo com o Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União (2022), tal instrumento está vinculado, resumidamente, à previsão das receitas e à fixação das despesas públicas.

No Brasil, o orçamento público é formalizado através da elaboração de três leis, presentes no artigo 165 da CRFB/1988, que regulam o planejamento dos entes públicos federal, estaduais e municipais. São elas: I - O plano plurianual (PPA), II - As diretrizes orçamentárias

(LDO) e III - Os orçamentos anuais (LOA). Essas leis orçamentárias informam os recursos públicos disponíveis e de qual forma devem ser alocados. Mais especificamente, apresentam todas as receitas previstas e os programas de governo para aplicá-las através da definição de objetivos, metas, projetos estratégicos e políticas básicas. Segundo Fernandes e Souza (2019, p. 89), o processo orçamentário brasileiro foi elaborado para conferir a essas leis “uma responsabilidade de atuação integrada”.

As leis do PPA, LDO e LOA dão suporte a execução orçamentária brasileira e são de responsabilidade do Poder Executivo, ou seja, do Presidente da República, dos Governadores e dos Prefeitos. Assim como nos estudos de Administração, cada lei possui uma característica de planejamento. O PPA é o planejamento estratégico, considerado de médio prazo. A LDO, seria o planejamento tático e a LOA, operacional.

De acordo com o §1º do art. 1º da LRF (BRASIL, 2000), as leis orçamentárias devem manter o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, além da obediência a limites e condições no que tange a: “renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar”.

A primeira lei, o Plano Plurianual (PPA), é elaborada para um período de 4 (quatro) anos e tem como objetivo estabelecer de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. A segunda, Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), define as metas e prioridades da administração pública e possui obrigatoriedade de realização anual. Tem como funções principais orientar a elaboração da LOA e dispor sobre o equilíbrio de receitas e despesas e as metas e riscos fiscais. É uma lei considerada um elo entre o PPA e a LOA.

A fim de dar cumprimento à determinação do art. 1º da LRF, é necessária a realização o Anexo de Metas Fiscais (que integra o projeto da LDO) com oito demonstrativos, dentre eles um demonstrativo específico sobre estimativa e compensação da renúncia de receita (BRASIL, 2000, Art. 4º, § 2º, V). O anexo é organizado pelo Poder Executivo, abrangendo também as metas fiscais dos Poderes Legislativo e Judiciário e de todos os órgãos da Administração Direta e entidades da Administração Indireta. Devem ser observados os critérios estabelecidos, a fim de se estabelecer padrões para as informações a serem demonstradas. O anexo deve conter os tributos relacionados às renúncias, descrição dos programas e

beneficiários, a modalidade de renúncia e as medidas de compensação pela perda de receita (SANTOS *et al.*, 2018, p. 165).

Por fim, a Lei Orçamentária Anual (LOA) corresponde ao orçamento propriamente dito, e precisa ser preparada anualmente. Em suma, ela prevê a arrecadação de receitas e fixa a realização das despesas. Possui como finalidade a concretização dos objetivos e metas expostos no PPA, de acordo com o estabelecido na LDO. O projeto dessa lei deve vir acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito sobre receitas e despesas decorrente de isenções, anistias, remissões, benefícios e subsídios fiscais (BRASIL, 1988, Art. 165, §6º). Importante ressaltar que a LRF estabelece que a LOA demonstre a compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas, bem como a estimativa e compensação da renúncia de receita (BRASIL, 2000, Art. 5º, I e II).

A determinação da LRF de elaboração de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes (BRASIL, 2000, Art. 14) foi um progresso quando tratamos de renúncia de receita. Já o art. 165, §6º da CRFB/1988 exige que o projeto de lei orçamentária contenha o demonstrativo contábil do impacto, que, segundo Nelson (2014, p. 50),

é inspirado em pesquisas, no Estados Unidos, no qual constatou-se o uso maior de isenções (incentivos fiscais que afetam a receita), como forma de direcionar tal benefício fiscal, constituindo um verdadeiro privilégio, em contraposição ao uso de subvenções (incentivos fiscais que afetam a despesa), pois por tratar-se de gasto público, deveria ser especificado no orçamento, e conseqüentemente, haveria uma maior controle e transparência.

Numa tentativa de revisar tais incentivos e extinguir os benefícios concedidos que não cumpriram requisitos legais, publicou-se o art. 41 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), determinando que os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliem todos os incentivos fiscais de natureza setorial em vigor à época, propondo aos poderes legislativos respectivos as medidas cabíveis (BRASIL, 1988, ADCT).

Sendo assim, em nossa legislação, o orçamento público é o meio pelo qual o Poder Executivo prevê a arrecadação das receitas e a execução das despesas destinadas ao financiamento dos serviços públicos e demais fins adotados pelas políticas do país (BALEEIRO, 2002, p. 66 *apud* FERNANDES; SOUZA, 2019, p. 72). Com a CRFB/1988, o tema ganhou relevância e, para elaborá-lo, são realizadas etapas de forma coordenada. Essa dinâmica entre os poderes ficou conhecido como Ciclo Orçamentário.

O Ciclo Orçamentário, conforme explicam Fernandes e Souza (2019) tem início com a **elaboração** do PPA, LDO e LOA no Poder Executivo. Segue para as etapas de **aprovação** pelo Congresso Nacional (Poder Legislativo) e, posteriormente, de **execução** do orçamento pelos órgãos setoriais (Poder Executivo) para alcançar o objetivo de promover o bem comum, satisfazendo as demandas da sociedade e garantindo-lhe a entrega de bens e serviços necessários (BRASIL, 1988, Art. 165, § 10). Por fim, considerando como uma quarta etapa, temos o **controle** realizado pelo Poder Legislativo, através Congresso Nacional (no âmbito da União) ou Assembleia Legislativa (no âmbito estadual).

O orçamento público tem papel fundamental na realização do planejamento para a priorização de gastos com o foco no alcance de resultados. Diferente da lógica nas instituições privadas, o orçamento público é uma lei, norma cogente, ou seja, de cumprimento obrigatório. Tal instrumento não possui o objetivo de produzir lucros, mas sim suprir as necessidades da sociedade a fim de garantir que a população tenha acesso aos direitos fundamentais previstos na constituição. Na administração pública, o orçamento é uma ferramenta para orientar o gasto diante das prioridades do governo. Já no setor privado o papel do orçamento é de orientar o resultado.

No âmbito do setor público, “o poder tributário constitui ferramenta necessária para captar recursos para o cumprimento das tarefas do Estado” (GARCIA, 2019, p. 557). Para alcançar sua finalidade, o governo precisa de recursos que são recolhidos através das receitas arrecadadas (impostos, taxas e contribuições pagos pelos cidadãos), como também, de aluguéis e venda de bens, prestação de alguns serviços, venda de títulos do tesouro nacional, empréstimos, emissão de títulos etc. Não é possível saber exatamente quanto de recurso o Estado disporá para financiar as políticas públicas. Sendo assim, o Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União esclarece que a cada ano a receita é estimada para que o governo tenha uma previsão dos valores que serão arrecadados para as diferentes fontes de receita, evitando-se assim de gerar um déficit orçamentário (CGU, 2022).

A estimativa da receita pública considera, principalmente, a arrecadação dos tributos, tendo em vista ser a principal fonte de recursos utilizados no financiamento dos programas governamentais. No âmbito estadual, a base mais representativa da arrecadação é proveniente do ICMS, do IPVA e das transferências do Governo Federal. Portanto, inicialmente, o governo realiza a estimativa de recursos para depois fixar as despesas de acordo com os programas de governo. Logo, a previsão da receita é o primeiro estágio da Receita Pública. Nascimento (2002, p. 74) conceitua receita pública como

um conjunto de ingressos financeiros como fontes e fatores geradores próprios e permanentes, oriundos de ação e de atributos inerentes à instituição (União, Estados e Municípios), e que integrando patrimônio e na qualidade de um elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem, contudo, gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros, destinando-se a atender a manutenção e conservação dos serviços públicos.

Com o intuito de resumir seus conceitos, podemos considerar o conjunto dessas duas classificações: primeira, a receita pública orçamentária, que será o ingresso de recursos durante o exercício orçamentário constituindo um novo componente para o patrimônio público; e a segunda, a receita pública extraorçamentária, quando a entrada de recursos representar apenas uma compensação, de caráter temporário, que não integrará a LOA (FERNANDES; SOUZA, 2019).

O planejamento da receita se inicia na fase da previsão, que se configura por meio da estimativa de arrecadação da receita constante da LOA, resultante de metodologia de projeção de receitas orçamentárias. De acordo com o artigo 12 da LRF (BRASIL, 2000), a estimativa de receita deve respeitar a legislação e suas alterações, bem como os efeitos da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante. Ademais, precisa estar acompanhada do demonstrativo de sua evolução nos três anos anteriores, e da projeção para os dois anos seguintes, além da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

Em nível regional e local, Estados e Municípios possuem legislação tributárias próprias e devem exercer com responsabilidade o poder de tributar, explorando com eficiência o potencial de arrecadação. Como entende Nascimento (2002, p. 228), “nos termos da Lei nº 10.028 de 19 de outubro de 2000 (Lei de Crimes Fiscais), cobrar impostos, mais do que um direito da Administração pública, passa a ser uma obrigação”. Esta Lei de Crimes Fiscais, alterou o Código Penal brasileiro com a finalidade de instituir “tipos penais específicos para determinadas condutas associadas à gestão dos recursos públicos” (FERNANDES; SOUZA, 2019, p. 109).

Entretanto, não há restrição legal para renunciar a receita, desde que o gestor cumpra os requisitos legais e verifique a compatibilização da concessão com os princípios da administração pública. No caso de não observância dos princípios que regem o interesse público e da isonomia, bem como dos requisitos legais, esta política pode “tornar-se um instrumento de concessão de privilégios particulares e efetivação das práticas corruptivas”. (RODIGUES; DA CRUZ, 2018, p. 12). Atentando-se aos possíveis efeitos negativos da concessão irregular, o art. 70 da CRFB/1988, estabeleceu expressamente a obrigação de fiscalização da renúncia da

receita. De igual forma, em nível Estadual, a Constituição do Estado do Rio de Janeiro trouxe a mesma obrigação para Assembleia Legislativa (RIO DE JANEIRO, 1989, Art. 122).

Como aponta o §1º do art. 14 da LRF (BRASIL, 2000), as modalidades de renúncia de receita são: “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. Melhor dizendo, a renúncia de receita é resultante da concessão de incentivos ou benefícios, e equivale a um gasto tributário, por corresponder a uma receita perdida, com efeitos prejudiciais ao orçamento público se não for bem aplicada. Conforme conceitos trazidos na NBC TSP 01 - Receita de Transação sem Contraprestação (BRASIL, 2016, p. 507), “os gastos tributários são receitas perdidas, não despesas, e não originam entradas ou saídas de recursos - quer dizer, elas não originam ativos, passivos, receitas ou despesas ao governo tributante”.

Entretanto, necessário ressaltar que a renúncia fiscal é considerada uma política pública e não resultará necessariamente negativamente na arrecadação. Nos termos da LDO de 2019, nos casos de desoneração tributária do imposto sobre circulação de bens, por exemplo, devemos esclarecer que

do ponto de vista orçamentário, a redução da carga tributária por unidade produzida não necessariamente se reflete em diminuição de arrecadação, pois permite às empresas elevar a receita, já que o custo unitário é reduzido. Outro caso típico de impacto positivo no orçamento é a atração de novas empresas para o Estado por conta dos incentivos, expandindo assim a base tributária e aumentando a arrecadação. (RIO DE JANEIRO, 2018, p. 131).

Outro efeito indesejável causado pela renúncia de receita, é o fato de o encargo decorrente deste gasto público acaba por recair de alguma forma sobre os demais contribuintes (ALMEIDA, 2000). Como o governo necessita financiar seus gastos, todos aqueles que não foram contemplados com o benefício tributário podem acabar sendo convocados para uma contribuição adicional.

Por isso, deve-se avaliar bem qual o retorno que a política de renúncia de receitas trará para a sociedade. Inclusive, De Assis (2012, p. 290), resalta que “a escassez de recursos para a realização dos direitos fundamentais sociais é, em grande parte, fruto de escolhas alocativas dos poderes públicos que podem ser objeto de ponderação se, constatada, eventual desproporcionalidade”. Nesse cenário, a legislação pátria prevê a imposição de limites e condições para alcançar a responsabilidade na gestão fiscal, ainda mais se tratando da concessão de incentivos fiscais, conforme resalta Colauto *et al.* (2013).

No âmbito dos Estados, a concessão de incentivos fiscais é fruto de um regime de concorrência, no qual os entes federativos se utilizam da redução da carga tributária como forma de incentivo à instalação de empresas em seus territórios. Ocorre que, a concessão indiscriminada dos incentivos fiscais é “prática danosa às finanças de qualquer ente público, e deve estar sujeita a regras disciplinadoras” (NASCIMENTO, 2002, p. 229). Diante do cenário de crises fiscais e aumento do déficit orçamentário dos entes da federação, ressalta Garcia (2019) sobre a necessidade de fundamentar o exercício do poder de tributar junto a legitimação da gestão orçamentária, para encontrar soluções para a questão tributária e o orçamento público.

Segundo o artigo 170, VII, da CRFB/1988, a redução das desigualdades regionais e sociais é um princípio da ordem econômica. Por essa razão, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País é uma exceção ao inciso I do artigo 151 da CRFB/1988, que veda a União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro.

A justificativa para a concessão de incentivos fiscais, surge como uma solução para a redução das desigualdades regionais, por meio do desenvolvimento de políticas públicas. É dizer, nas palavras de Almeida (2000, p. 19), que a renúncia de receita é uma política de governo com o propósito de

promover o suporte financeiro necessário à realização de Programas, Projetos e Atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país. Outro objetivo relevante é o desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e o favorecimento a determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes.

Para compensar a desoneração tributária, o Estado precisa justificar um retorno benéfico para a sociedade. De acordo com (CARVALHO JÚNIOR, 2019, item 2.1), a renúncia de receita tem por objetivo “atender a demandas econômicas e sociais, atingindo uma parcela determinada da população”. Completa dizendo que algumas de suas finalidades são “contribuir para o crescimento de regiões e promover o equilíbrio econômico”.

À vista disso, os governos estaduais buscam a renúncia fiscal com o objetivo de “atrair empresas que gerem industrialização e, conseqüentemente, emprego e aumento de arrecadação tributária, ainda que em detrimento de outra unidade federada” (SIS-GIFT, 2017, p. 3). Todavia, como veremos no próximo tópico, a política de incentivos criou um ambiente hostil conhecido como “guerra fiscal”.

2.2 INCENTIVOS FISCAIS E A GUERRA FISCAL

Como vimos, o Estado pode se valer do poder de tributar para atingir uma finalidade extrafiscal, renunciando a receita através da política de concessão dos incentivos fiscais. A legislação pátria traz diversos termos para denominar essa política, tratando-os, por vezes, como sinônimos, são eles: incentivos fiscais, benefícios fiscais, isenção fiscal, benefícios tributários, renúncia de receita e renúncia fiscal.

Escolheu-se o termo “incentivos fiscais” como forma de generalizar, levando em consideração a Teoria dos Incentivos Fiscais trazida por Nelson (2014). Segundo o autor, é por meio da extrafiscalidade do tributo que o governo, com o intuito de alcançar uma finalidade diversa da arrecadação, incita o comportamento do contribuinte, estimulando condutas, visando ao desenvolvimento econômico local. Percebe-se, portanto, que a desoneração é caso típico de extrafiscalidade.

A escolha pelo termo acima vai ao encontro da Resolução Atricon nº 6, de 25 de novembro de 2016, na qual a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) definiu a expressão “incentivo fiscal” como “instrumento de política pública viabilizado mediante renúncia de receita visando atingir objetivos sociais ou econômicos, reduzir desigualdades regionais, estimular segmentos econômicos e cadeias produtivas” (ATRICON, 2016, p. 7).

Apesar do nobre intuito dessa política pública, tais instrumentos devem ser entendidos como exceção à regra, sendo necessário o desenvolvimento de controles adequados para o monitoramento das concessões e a garantia dos resultados almejados.

No modelo federativo brasileiro, cada Estado-membro possui a autonomia para eleger suas políticas tributárias. É frequente a adoção de políticas distintas e, até mesmo, conflituosas, em que cada Estado visa maximizar o fluxo de investimentos em sua região. O objetivo é facilitar a instalação de empresas em seus territórios, com o fito de aumentar a atividade econômica, gerar empregos e permitir uma contínua arrecadação de tributos. Contudo, o uso exagerado da política de incentivos fiscais pode comprometer o equilíbrio jurídico entre os Estados.

Com a disseminação dos incentivos fiscais, todos os estados buscam a desoneração tributária como forma de estimular o desenvolvimento da economia. Assim, os diversos entes federativos passam a conceder incentivos semelhantes, perdendo o seu poder de atração (FERNANDES; WANDERLEI, 2000). É a chamada guerra fiscal.

Surge, assim, um cenário de conflitos tributários, com a intensificação de práticas concorrenciais entre os próprios entes da Federação. Há uma verdadeira batalha para ver quem oferece a melhor vantagem e sai na frente na disputa pela instalação de determinado empreendimento econômico em seu território. Nesse sentido, Oliveira e Fisher (2019, p. 3) esclarecem que

a guerra fiscal pode ser compreendida como um quadro de emulação tributária predatória, na qual os Estados e o Distrito Federal valem-se da concessão de benesses fiscais, por meio da lei que regula o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços, para magnetizar ou manter investimentos privados em seus territórios.

Normalmente, o fenômeno da guerra fiscal atinge o ICMS, mas também pode abranger outros impostos estaduais e municipais. Contudo, “aquele que ganha maior notoriedade e é o protagonista da guerra fiscal no Brasil – seja pela perda de arrecadação, seja pelos demais efeitos econômicos que enseja – é o que se efetiva no âmbito da legislação do ICMS” (OLIVEIRA; FISHER, 2019, p. 4). O estilo agressivo dessas políticas levou ao aumento das desigualdades entre as regiões do país, efeito contrário ao esperado, gerando consequências negativas para as finanças dos estados. Na visão de Fernandes e Wanderlei (2000), é preciso estudar a evolução dos projetos a fim de encontrar um resultado que apresente vantagem na concessão dos incentivos fiscais. Buscando a regulação das políticas envolvendo o ICMS e a fim de amenizar o progresso da guerra fiscal pelos estados, criou-se o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Assim, por expressa disposição legal, os Estados e o Distrito Federal devem firmar convênios entre si com o intuito de conceder reduções e/ou isenções nas alíquotas de ICMS. Esses convênios devem ser firmados no âmbito do Confaz, constituído por membros do Governo Federal e secretários de Fazenda de cada membro federativo. O primeiro Regimento Interno do Confaz foi introduzido pelo Convênio ICM 08/75, que vigorou até 3 de outubro de 1990, sendo substituído pelo Regimento Interno instituído pelo Convênio ICMS 17/90, que ficou em vigor até 3 de fevereiro de 1998. O atual Regimento Interno do Confaz foi aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 12 de dezembro de 1997, alterado pelos Convênios ICMS 07/10, 80/12, 89/17, 27/20.

A Lei Complementar nº 24, de 7 de outubro de 1975 (LC 24/75), determina que a concessão de um benefício depende da decisão unânime dos Estados representados, por meio do Confaz, e estabelece penalidades em casos de descumprimento. Qualquer tipo de incentivo

fiscal do qual resulte redução ou eliminação do ICMS, deverá ser concedido ou revogado nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Contudo, muitos incentivos vinham sendo concedidos de maneira irregular, sem observar as regras descritas na LC 24/75. Por essa razão, o legislador ordinário decretou a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017 (LC 160/17) e o Confaz editou o Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, regulamentando seus procedimentos e convalidando os incentivos fiscais anteriores concedidos de forma irregular, bem como tratando das regras futuras.

A importância da LC 160/17 reside não apenas na convalidação dos incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do Confaz, mas também pelo novo tratamento contábil-tributário às subvenções de investimentos, inclusive com aplicação retroativa. Além disso, o Convênio ICMS nº 190/2017 promoveu alteração na legislação tributária federal de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS, considerando-se todos como sendo subvenções para investimentos (BEVILACQUA; CECCONELLO, 2019).

Atualmente, a Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019, no inciso XI do art. 32, dispõe que o Confaz integra a estrutura básica do Ministério da Economia. Trata-se de um órgão colegiado com reuniões presididas pelo Ministro da Economia, competindo-lhe celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS.

Importante ressaltar que a guerra fiscal não traz efeitos apenas na queda de arrecadação (FERNANDES; WANDERLEI, 2000), há também o aumento de conflitos entre entes federativos, prejuízo às políticas de desenvolvimento industrial e desconcentração da produção, além da ineficiência alocativa desordenada, acarretando maiores custos para a produção. No dizer de Oliveira e Fisher (2019), o fenômeno da Guerra Fiscal é complexo e, apesar das tentativas, ainda não foi solucionado.

Diante dessa realidade, insta salientar que a CRFB/1988 traz em seus dispositivos a obrigatoriedade de fiscalização das aplicações das subvenções e renúncia de receitas. Essa fiscalização é atribuída à Assembleia Legislativa no âmbito dos estados, mediante controle externo, com apoio dos Tribunais de Contas e pelo sistema de controle interno de cada Poder. A existência de dispositivos constitucionais que exigem a apresentação de demonstrativos regionalizados do efeito das renúncias fiscais, tal como o artigo 165, §6º (BRASIL, 1988), é uma evidência da preocupação em voltar o objetivo principal das renúncias, qual seja, a redução das desigualdades inter-regionais.

2.3 CONTROLE E *ACCOUNTABILITY* HORIZONTAL

Em meio às mudanças que ocorrem na administração pública, é de extrema importância o controle das ações dos gestores públicos visando fiscalizar a legalidade e o desempenho de suas ações, seja para prevenir ou reduzir os danos do estado de calamidade pública. A fim de destacar os principais desafios da atuação desse controle, podemos citar “a consolidação de mecanismos anticorrupção efetivos, a maior integração entre o controle institucional e o controle social e o equilíbrio entre eficiência na gestão e respeito ao interesse público” (AZEVEDO; FERNANDES, 2016, p. 59).

Num cenário de crise econômica, a concessão indiscriminada de incentivos fiscais pode agravar a situação orçamentária do Estado. A queda na arrecadação tributária devido à menor atividade econômica, por si só, reduz as receitas públicas, prejudicando o financiamento das atividades regulares. Sendo assim, a intervenção de órgãos de controle, como agentes responsáveis pela fiscalização da renúncia de receita, visa à garantia da transparência e à permanente avaliação, à luz dos princípios da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, dos resultados socioeconômicos efetivamente alcançados pela política pública implementada (ALMEIDA, 2000).

Importante ressaltar que a concessão de incentivos é uma ferramenta de política econômica praticada em quase todos os países capitalistas que traz muitos benefícios quando implementada de forma planejada e monitorada. Entretanto, na prática, percebe-se a falta da notoriedade que o tema merece, principalmente no que se refere ao acompanhamento do custo financeiro de sua aplicação. Inclusive, ressalta Mendes (2016, p. 433), que o assunto tem tanta relevância, que nossa CRFB/1988 ampliou o controle “não mais se restringindo apenas ao lado da despesa orçamentária propriamente dita, mas também atuando na renúncia de receitas”.

Em decorrência do período de crise fiscal, cresceu a preocupação do Poder Público sobre o tema renúncia de receita, e consequentemente a intenção de maior efetividade no controle sobre os valores renunciados (STN, 2020). Contudo, o cenário atual aponta para o lado oposto, um descontrole dos gastos públicos, com despesas crescendo mais que receitas, em especial, encargos de pessoal e previdenciário.

O regime de direito público – aplicável aos órgãos, entidades e agentes que compõem a Administração Pública – objetiva proteger os recursos de posse do Estado, o patrimônio público e garantir a manutenção dos elementos democráticos. Tal realidade jurídica traz o entendimento de que a Administração não possui a livre disposição dos bens públicos e,

ainda, devem se submeter a todas normas aplicáveis para evitar a lesão aos interesses públicos e ofensas aos direitos fundamentais, como citamos anteriormente.

No Estado Democrático de Direito, ao mesmo tempo que o Estado cria o direito, submete-se a ele (CARVALHO FILHO, 2014). Com a universalização de jurisdição, todos os atos estatais submetem-se a controles, permitindo a responsabilização dos sujeitos que atuarem de modo inadequado. Sendo assim, o governo precisa produzir informações que permitam avaliar seu desempenho, divulgando-as de forma clara e acessível.

A Constituição atribui a **função de controle** como um poder-dever para os órgãos da administração pública (BRASIL, 1988, Art. 70, parágrafo único), e, ainda, **prescreve a fiscalização** como instrumento para efetivação do controle. Esta função é delegada ao Congresso Nacional, mediante controle externo exercido com o auxílio do Tribunal de Contas, e ao sistema de controle interno de cada Poder ou órgão. As atividades de fiscalização realizadas têm natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial no âmbito de toda União e das entidades da administração direta e indireta e verifica as ações envolvendo as contas públicas quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

Podemos conceituar o controle da administração pública como “faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro” (SIQUEIRA; ULIANA, 2019, p. 11). Nesse sentido, o Poder Executivo exerce o controle sobre os seus próprios atos administrativos, e ainda se submete ao controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário. Sendo assim, o controle pode ser entendido como uma atividade de monitoramento e avaliação que alguns órgãos exercem sobre a administração pública, com o objetivo de assegurar o cumprimento da legalidade e efetividade da execução das políticas públicas.

É possível classificar o controle em duas espécies: o controle interno, realizado pelo órgão no âmbito da própria Administração, do próprio Poder, dentro de sua estrutura; e o controle externo, quando o órgão fiscalizador se situa em Administração diversa, de outro Poder, de fora de sua estrutura. Tanto a CRFB/1988, quanto a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, determinam a coexistência desses dois sistemas de controle.

Como a Constituição Federal determina que cada um dos Poderes possua seu próprio sistema de controle, existe um órgão de controle interno em cada unidade administrativa. Já o controle externo é realizado por instituição independente e autônoma em

relação àquela que praticou o ato administrativo, como, por exemplo, o Poder Legislativo e o Tribunal de Contas fiscalizando os gastos do Poder Executivo (SIQUEIRA; ULIANA, 2019).

A relevância do controle se apresenta quando tratamos da eficiência da atuação da administração pública. A eficiência se traduz na avaliação dos resultados, mediante o nível de fornecimento de serviços públicos de qualidade à população, com o menor custo possível, mantendo a qualidade e no menor tempo. Segundo Maria Sylvia Di Pietro (2014), o princípio da eficiência apresenta dois aspectos em relação ao modo de atuação do agente público: espera-se a melhor atuação possível, a fim de obter os melhores resultados.

A obrigação de prestar contas prevista constitucionalmente vai ao encontro do conceito de *accountability*, no qual traduz-se popularmente na junção de conceitos de transparência e responsabilização. Segundo Matias-Pereira (2018, p. 81), o termo *accountability* pode ser compreendido como “o conjunto de mecanismos e procedimentos que levam os decisores governamentais a prestarem contas dos resultados de suas ações, garantindo-se maior transparência e a exposição das políticas públicas”. Conclui-se, assim, que *accountability* está diretamente ligada com o nível de transparência e na qualidade dos serviços públicos prestados à sociedade. E a melhora da *accountability* será representada pela consolidação e desenvolvimento da democracia (ROCHA, 2009).

Nesse contexto, de acordo com O'Donnell (1988), de um lado temos a *accountability* vertical assegurando a continuidade da democracia, através de ações fiscalizatórias realizadas individual e coletivamente ou de forma organizada, contra àqueles que ocupam posições nas instituições do Estado (eleitos ou não). Do outro, a fragilidade da *accountability* horizontal enfraquecendo a garantia de não usurpação das liberdades e direitos individuais, e do cumprimento dos deveres públicos que requeiram a sujeição às leis e devoção ao interesse público. Logo, a junção do controle estabelecido por poderes entre si (horizontal) com à necessidade de os representantes prestarem contas e darem transparência aos seus atos (vertical) definem a *accountability*.

Na literatura há menção de três tipos de *accountability*: a vertical, a horizontal e, mais recentemente, a societal (FOX, 2015; PALUDO, 2019). O primeiro ocorre quando os cidadãos fiscalizam as ações do estado, característica dos países democráticos. De acordo com O'Donnell (1998, p. 28), “são ações realizadas, individualmente ou por algum tipo de ação organizada e /ou coletiva, com referência àqueles que ocupam posições em instituições do Estado, eleitos ou não”. Já o segundo tipo, ocorre quando há a fiscalização mútua entre os poderes executivo, legislativo e judiciário, ou entre os órgãos, sem hierarquia entre si. Por fim,

Paludo (2019, p. 198), apresenta o conceito de *accountability* societal, como o controle exercido por entidades sociais, como por exemplo ONG's ou pela própria mídia.

Segundo Brinkerhoff (2001), o conceito de *accountability* pode ser explicado por três componentes. O primeiro é ***answerability***, traduzido na capacidade de resposta, na responsabilidade (obrigação) em responder pelas ações e decisões e justificá-las. Está relacionado a questão da transparência. Sua justificativa está relacionada à governança democrática quando analisamos qual a sua contribuição para a capacidade de resposta do governo e ao exercício da voz dos cidadãos. O segundo, ***enforcement***, ligado ao potencial de execução e aplicação das sanções. Trata-se da capacidade dos atores fiscalizadores de impor punição aos atores responsáveis por falhas e infrações, inclui todo o tipo de norma, não apenas as com status de lei. O último, ***“local de accountability”***, representa que a *accountability* pode ser realizada dentro (horizontal) ou fora (vertical) do estado.

Aprofundaremos nesta pesquisa o conceito de ***accountability horizontal***, tendo em vista que nosso interesse é analisar a atuação das instituições envolvidas no processo de concessão de incentivos fiscais. A ***accountability horizontal***, refere-se à atuação de entidades capacitadas que possuem o poder legal para realizar ações de supervisão e aplicação de sanções legais em outras instituições do Estado (O'DONNELL, 1998). Na administração pública, essa ocorre quando é realizado o controle entre entidades públicas, onde não há diferença de hierarquia, pode ser entre poderes ou entre os órgãos. Por exemplo, quando um dos poderes (Poder Legislativo através do Congresso Nacional) fiscaliza o outro (Poder Executivo através das contas do Presidente da República), quando o Tribunal de Contas fiscaliza alguma instituição governamental do Poder Executivo (exemplo, Autarquias).

Neste estudo, utilizaremos *accountability* horizontal como pilar para avaliação da atuação dos atores envolvidos. Segundo O'Donnell (1998, p. 42), há um dilema vivido na realidade republicana que se resume a ideia de que existe uma lei para ditar as regras, mas não é cumprida. Diante dessa reflexão, para que a *accountability* horizontal seja legítima o autor enfatiza a necessidade da existência de agências estatais que sejam “autorizadas a supervisionar, controlar, retificar e/ou punir ações ilícitas de autoridades em outras agências estatais”, atuando com autonomia e acompanhando o cumprimento da lei.

Para entendermos melhor o objeto desta pesquisa, abordaremos alguns conceitos que facilitarão a avaliação da *accountability* horizontal no processo. Em linhas gerais, consideramos *accountability* como a existência da prestação de contas com transparência e responsabilização. Para avaliarmos as soluções baseadas em *accountability*, consideraremos

satisfeitas as três “promessas” instrumentais de *accountability*, apontadas por Dubnick e Yang (2015), que tendem a impulsionar a adoção de diferentes mecanismos de *accountability*: a promessa de **controle**, de **comportamento ético** na tomada de decisão e de **desempenho**.

Nesse contexto, ressaltamos a relevância da, citada anteriormente, separação dos poderes considerando o sistema de pesos e contrapeso, e complementamos com a importância da atuação de outros atores estatais independentes, não relacionados aqueles poderes, como o Ministério Público e os Tribunais de Contas, que surgiram da necessidade de aprimoramento do controle das agências estatais. Acrescenta O'Donnell (1998) sobre a necessidade de redes de agências, um trabalho conjunto de fiscalizações e decisões. O foco é a prevenção, mas se necessário será possível a punição. Segundo o autor, ainda que para serem autônomas as instituições devem ter fronteiras e devem ser reconhecidas e respeitadas por outros atores relevantes devendo ter atores dispostos a defender essas fronteiras.

Um dos objetivos do nosso regime democrático é aumentar a responsabilização dos governantes, depreende-se do texto constitucional a relação de controle existente entre os poderes para que seja possível identificar e corrigir os atos que violem a legislação. Os poderes da União (Legislativo, o Executivo e o Judiciário), são independentes e harmônicos entre si (BRASIL, 1988, Art. 2º) e cada um possui uma função principal para efetivar sua atuação no Estado. Sobretudo, o Poder Legislativo se encarrega da função legislativa (normativa); o Poder Judiciário, da função jurisdicional e o Poder Executivo, da função administrativa.

Dessa forma, os poderes mantêm equilíbrio ao sujeitarem-se ao sistema de freios e contrapesos e nenhum daqueles possui poder ilimitado. Pode ser que esse equilíbrio na relação de controle seja descumprido, O'Donnell (1998) resume a sua ocorrência em duas possibilidades: a usurpação e a corrupção. A primeira expressa-se quando uma entidade ultrapassa os limites legais de sua atuação ou limitar, através de uma imposição ilegal, a atuação da outra. A segunda, quando uma autoridade pública adquire vantagens ilícitas ou favores pessoais. Tais ações afetam o regime democrático quando não se sujeitarem às leis ou não objetivarem, prioritariamente, os interesses públicos. Entretanto, esse não é o foco desta pesquisa.

Podemos considerar que a *accountability* horizontal, no equilíbrio dos poderes, visa cumprir algumas funções específicas, denominadas por (DUBNICK; YANG, 2015, p. 176, tradução nossa) como funcionalidade interna, externa, de função (do papel a ser desempenhado), de valor e adaptativa. Essa definição nos ajuda a compreender o conceito de *accountability* e avaliar como pode ser afetada pelas relações na coordenação horizontal. Na

funcionalidade **interna**, a *accountability* é um mecanismo que constitui ou sustenta o relacionamento específico entre as partes. Na **externa**, é um mecanismo que define seu vínculo com outras unidades no ambiente de tarefas. Na funcionalidade de **papel**, serve a um propósito sustentador no sistema geral de relacionamentos em que está localizado. A de **valor** está relacionada a contribuição (ou consequências) gerada pela *accountability* no desempenho do sistema geral de relacionamentos, seja positiva ou negativa. Por fim, a **adaptativa** representa a *accountability* como um componente essencial para a viabilidade de manter o sistema de relacionamento contínuo².

A instituição *United States Government Accountability Office* (GAO), afirma que *accountability* e transparência no uso de recursos públicos são essenciais no processo de governo de seu país. A responsabilidade atribuída é voltada para que a atuação dos agentes públicos seja realizada de forma, eficiente, ética e com propósito de alcançar os objetivos dos programas governamentais. Nesse contexto, atentam ao fato de as auditorias serem instrumentos essenciais para garantir a *accountability* do governo para manter transparência dos recursos empregados e resultados obtidos nos programas governamentais (GAO, 2007 *apud* ROCHA, 2009).

Tendo em vista a evolução do gerencialismo no país, período conhecido como *New Public Management* (NPM), percebeu-se que era cada vez mais necessário mecanismos de medição da eficiência da máquina pública (LÆGREID, 2014). Nesse modelo entende-se que é necessário combater a corrupção e o nepotismo trazidos pela era patrimonialista, mas também, acredita-se que a administração burocrática gerou excesso de rigidez e não correspondia mais às demandas que a sociedade civil (PINHO, 2016).

Nesse sentido, diante da ineficiência da administração pública, os estudos sobre *accountability* foram impulsionados pela necessidade de uma administração voltada para resultados e para o combate a corrupção. O'Donnell (1998) acrescenta que mesmo que ainda que o regime democrático não resulte diretamente em *accountability* horizontal, “elas têm como consequência a demanda por um alto grau de transparência na tomada de decisão política; o que tem, ao menos potencialmente, uma implicação anticorrupção”, contribuindo com a função de *accountability* no governo.

² Termos originais descritos pelos autores são: “*Internal*” *functionality*, “*External*” *functionality*, “*Role*” *functionality*, “*Value*” *functionality* e “*Adaptive*” *functionality*. (DUBNICK; YANG, 2015, p. 176).

2.4 ESTRUTURA DE IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

A discussão em torno das políticas de incentivos fiscais nos Estados ganhou repercussão pelo impacto gerado nas contas públicas nos últimos anos. O avanço provocado no setor público pelo desenvolvimento dos conceitos de capacitação e descentralização, ressalta a importância da avaliação dos resultados nas políticas e programas de governo com a finalidade de acompanhar seu desempenho.

A política pública é um dispositivo utilizado pelo poder público para planejar e implementar ações com o objetivo de ofertar bens e serviços que atendam às demandas de interesse público e que resultem no desenvolvimento socioeconômico em benefício da sociedade (CASTRO; OLIVEIRA, 2014). Os estudos sobre implementação de políticas públicas buscam dar suporte ao desenvolvimento de melhorias nos processos, considerando o atendimento das prioridades, formulação de alternativas e avaliação das ações tomadas.

A elaboração, controle e avaliação das políticas públicas envolvem processos subsequentes que abrangem a instituição executora e os demais atores envolvidos. Conforme Peters (1988), para entendermos a coordenação existente no setor público devemos pensar não só nas interações existentes dentro de uma única organização, mas também estudar a interação das redes de organizações. Os problemas apresentados nas implementações de programas eram interpretados de forma distorcida, visto que eram análises baseadas apenas na unidade “organização” ou “indivíduos”, sem considerar os demais atores envolvidos.

Hjern e Porter (1981, p. 211, tradução nossa) abordam a importância do acompanhamento da implementação das políticas públicas com o **enfoque multiorganizacional** e concluem que “uma análise enraizada na organização é inadequada para racionalizar as atividades que envolvem a implementação do programa”. Assim, para avaliar a coordenação nas políticas públicas devemos considerar todos os diferentes poderes, atores, estruturas e contextos institucionais abrangidos no contexto geral das relações.

Para realizar a análise do processo de concessão de incentivos fiscais, objeto deste estudo, identificamos a **estrutura de implementação** considerando as entidades envolvidas que possuem responsabilidade de gerir ou verificar as renúncias de receita. Após, apontamos quem faz parte da estrutura de implementação dessa política e quais as relações entre unidades administrativas identificadas. Abordamos conceitos como “Coordenação Horizontal” e a base teórica para definir os atores, as regras e a situação de ação.

A **estrutura de implementação**, segundo Hjern e Porter (1981, p. 211, tradução nossa), é formada por unidades administrativas utilizadas para alcançar os objetivos dos programas. Devemos considerar que tanto os grupos de atores públicos quanto os privados estão envolvidos e, portanto, fazem parte destas unidades. A união desses grupos interconectados de empresas, governos e associações nos programas formam a estrutura de implementação.

Hjern e Porter (1981) diferenciam as características das ações realizadas pelas estruturas de implementação das organizações. Explicam que em uma estrutura de implementação há menos formalidades e menos relações de hierarquia, as estruturas sociais são mais dinâmicas, o grupo de atores não representam uma entidade formal e sua participação não está bem definida, é baseada em simples negociações. Dessa forma, se faz importante verificar quais organizações estão envolvidas e qual é a estrutura de implementação para identificar as unidades analíticas e administrativas envolvidas para atribuir as respectivas responsabilidades.

Para isso, Hjern e Porter (1981) indicam que as investigações precisarão examinar as experiências na definição de normas legais nas estruturas de implementação e tentar estender os princípios e práticas dessas experiências para a execução do programa em geral. Importante salientar que estruturas de implementação não são as organizações, são um conjunto formado por partes de diversas organizações envolvidas na política pública e com responsabilidades específicas.

Uma das questões mais importantes na análise do setor público é a coordenação entre as organizações públicas. Para avaliação da interação entre as organizações, utilizamos o conceito de **Coordenação Horizontal**, abordado por Peters (1988). Consideramos a relação entre os atores e suas reponsabilidades dentro do processo, sem levar em conta a hierarquia. A coordenação horizontal, segundo o autor, está relacionada a uma busca constante da administração pública para distribuir as responsabilidades aos atores (gestores) conforme suas funções. Trata-se de associar várias atividades e serviços a fim de manter uma cooperação harmoniosa.

Peters (1988, p. 296, tradução nossa), aborda a coordenação como “um estado final em que as políticas e programas de governo são caracterizados por mínima redundância, incoerência e lacunas”. Percebemos grande dificuldade, no âmbito do setor público, para a aferição das responsabilidades dos gestores em diversos níveis de atuação.

Este estudo teve por intuito definir as relações das organizações governamentais envolvidas na coordenação da política de incentivos fiscais, por meio da análise dos objetivos definidos, dos planos formulados e, por fim, do desempenho avaliado.

Confrontamos a legislação e os entrevistados representantes das instituições envolvidas e buscamos identificar sua motivação para, assim, avaliar a interrelação entre elas e suas ações no contexto avaliado. Hjern e Porter (1981, p. 221, tradução nossa) explicam que “para entender as situações de tomada de decisão, às vezes conflitantes e incertas, devemos assumir que os participantes se valem das convenções e instituições morais e sociais que as cercam”. Sendo assim, além de identificar as entidades envolvidas, analisamos as regras institucionais que cercam sua atuação.

A estrutura de implementação compreende as unidades organizacionais, seus atores, regras, responsabilidades. O foco da análise da coordenação, nesta pesquisa, foi verificar em que nível foi alcançado, para depois, avaliar a importância dos fatores que causaram as possíveis falhas. Em seu estudo, Peters (1988, p. 303, tradução nossa) aponta que existem três falhas que podem ocorrer na Coordenação. A primeira é a **redundância**, quando duas organizações executam a mesma tarefa no processo. A segunda é a **lacuna**, ocorre quando nenhuma organização realiza uma tarefa necessária. Por fim, a terceira é a **incoerência** que é identificada quando as políticas que têm objetivo de atender os mesmos usuários possuem requisitos e finalidades divergentes.

Paralelamente, utilizamos as definições apresentadas no estudo de Ostrom (2011) que descreve a formação de uma relação sustentável entre o homem e os ecossistemas, através de arranjos institucionais que se desenvolveram ao longo dos anos, como: atores, regras e situação de ação. A estrutura conhecida como **Análise e Desenvolvimento Institucional** (IAD) pretende explicar e prever resultados, explorando as estruturas de governança, as posições dos atores e as regras formais e informais criadas para os indivíduos gerirem os recursos comuns. Assim, o IAD é um método sistemático para documentar funções de análise de políticas semelhantes à técnica analítica comumente usada em ciências físicas e sociais, com a finalidade de entender como as instituições operam e mudam ao longo de um período.

A estrutura do IAD é um mapa conceitual de várias camadas. É uma forma simplificada para identificar a “**situação de ação**” e, assim, chegar aos padrões das interações, aos resultados e a avaliação desses. As situações de ação “são os espaços sociais onde os indivíduos interagem, trocam bens e serviços, resolvem problemas, dominam uns aos outros ou até brigam” (OSTROM, 2011, p. 11, tradução nossa). Portanto, quando se observa os componentes da “situação de ação”, pode-se descrever, analisar, prever e explicar o comportamento dentro de arranjos institucionais.

Inicialmente, identifica-se a “situação de ação”, a partir daí, apura-se os problemas do processo. Para detectar a “situação de ação”, faz-se necessário descobrir o conjunto de atores, que posições existem, o conjunto de ações permitidas, os possíveis resultados, o nível de controle sobre a escolha, as informações disponíveis e os custos e benefícios das possíveis ações e resultados.

A *accountability* horizontal é parte necessária da estrutura IAD para avaliarmos a coordenação e a execução do controle na implementação da política pública. A fim de demonstrar as complexidades das interações dos atores, deve-se considerar que os atores agem de acordo com as regras e que os padrões sociais criados (DUBNICK; YANG, 2015). A *accountability* horizontal define como as interações interferem na estrutura para gerar resultados, enquanto a coordenação horizontal define a existência ou não das interações (que serão avaliadas pela *accountability*) entre as unidades administrativas nas diversas etapas da política pública e o nível de articulação da atuação de cada unidade.

O próximo conceito relevante para este estudo é o de “atores”. Os atores são todas as pessoas, grupos ou instituições que, direta ou indiretamente participam da formulação, execução e/ou avaliação de uma política. Segundo Ostrom (2011, p. 13, tradução nossa), devemos fazer suposições sobre “o que os atores valorizam; quais recursos, informações e crenças que eles têm; quais são as suas capacidades de processamento de informações; e quais mecanismos internos eles usam para decidir as estratégias”. A partir dessa observação, é possível entender as motivações de cada ator diante da situação estudada para, assim, encontrar um padrão de resultado.

Para definir a situação de ação a ser analisada, bem como identificar os atores envolvidos, precisamos identificar as **regras** da política de concessão de incentivos fiscais. Inicialmente, esclarecemos que regras podem ser leis, normas, convenções formais, padrões morais e éticos, costumes, linguagens, práticas que criam pautas de comportamento para cada um e para o conjunto dos atores. O objetivo nesta etapa do estudo foi avaliar como os sistemas de valores compartilhados afetam a maneira dos atores organizarem seus interesses na tomada de decisão.

Segundo Ostrom (2011, p. 17, tradução nossa), “regras são entendimentos compartilhados entre os envolvidos que se referem a prescrições impostas sobre quais ações (ou estados do mundo) são necessárias, proibidas ou permitidas”. Regras são normas para padronizar quem pode realizar a ação e como poderá fazê-lo, são expressões de ordem, representam um conjunto de instruções que abordam a forma como se comportar. Para

identificar esse conjunto de informações sobre as regras, reunimos a legislação pertinente ao tema, os regulamentos, os regimentos internos dos atores envolvidos, manuais e costumes.

Em suma, para realizar a análise institucional neste estudo, definimos a situação de ação, os atores envolvidos e destacamos as regras que os indivíduos usam para tomar decisões. Isso porque, “as regras de trabalho são o conjunto às quais os participantes fariam referência se solicitados a justificar suas ações” aos demais (OSTROM, 2011, p. 18, tradução nossa). Tais regras são necessárias para explicar suas ações e resultados obtidos, para manifestar suas relações em uma situação de ação.

A partir da identificação desses elementos, definimos a estrutura de implementação da política de concessão de incentivos fiscais. Em seguida, avaliamos como as interações na coordenação se relacionam com a *accountability* horizontal. Ou seja, quando temos o envolvimento de várias unidades administrativas, é importante definir suas responsabilidades dentro da estrutura de implementação da política pública, a fim de facilitar a distribuição das funções e esclarecer o papel de cada ator.

Na seção seguinte, foram determinados os procedimentos que proporcionaram o alcance dos objetivos estabelecidos.

2 METODOLOGIA

Neste estudo adotou-se a abordagem metodológica qualitativa. A palavra qualitativa, conforme as concepções de Denzin e Lincoln (2006, p. 23), remete a “uma ênfase sobre as qualidades das entidades, sobre os processos e os significados que não são examinados ou medidos experimentalmente em termos de quantidade, volume, intensidade ou frequência”. A pesquisa qualitativa, portanto, é composta por um conjunto de práticas interpretativas que permite o pesquisador evidenciar o mundo social e suas limitações de acordo com a opinião das pessoas envolvidas no processo (DENZIN; LINCOLN, 2006).

A pesquisa pode ser classificada, segundo os seus objetivos, como exploratória, uma vez que busca “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito” (GIL, 2002, p. 41). Através da pesquisa exploratória, pretendeu-se preencher as lacunas no tema e, por meio da realização das entrevistas, formular ideias em torno do processo de concessão de incentivos fiscais no estado do Rio de Janeiro.

Para alcançar os objetivos, utilizou-se o conceito de “estrutura de implementação”, trazido por Hjern e Porter (1981), para descrever a política. Quanto a análise da coordenação do processo a ser estudado, utilizou-se as definições de “coordenação” e “falhas na coordenação” trazidas por Peters (1988) e para definição dos “atores”, das “regras” e da “situação de ação”, adotou-se o estudo de Ostrom (2011).

O método empregado para pesquisa foi da *Grounded Theory* (GT), com ênfase nos mapas da Análise Situacional trazidos por Clarke (2003). Essa abordagem se aplica ao nosso estudo, pois oferece uma visão da organização social que enfatiza as relações entre as redes de atividades coletivas (situações) e seus efeitos no espaço e no tempo. A GT é recomendada quando o estudo investiga problemas sociais às quais as pessoas devem se adaptar.

A definição do contexto analítico e a identificação do conteúdo teórico utilizado são exemplificados através de mapas situacionais, no qual a interação com o problema conduziu a pesquisa.

3.1 ENTENDENDO A ANÁLISE SITUACIONAL

A *Grounded Theory* (GT), em síntese, é uma abordagem empírica para o estudo da vida social por meio da pesquisa qualitativa. Seus autores, Glaser e Strauss (1967), propuseram a teoria dos mundos e arenas sociais, na qual os ambientes sociais constituem as realidades compartilhadas dentro das quais as pessoas agem, interagem e interpretam as situações de

maneira a investigar sua origem. Tem como objetivo gerar percepções teóricas a partir da análise dos dados por meio de uma abordagem mais indutiva até chegar às conclusões.

A Análise Situacional (AS) desenvolveu e ampliou o estudo de Glaser e Strauss (1967). A aplicação da AS, como alternativa metodológica para analisar o processo de concessão de incentivos fiscais, se justifica pela abordagem inovadora trazida à situação social com o foco analítico na investigação amplamente concebida.

Neste estudo, levamos em consideração os quatro aspectos da AS para os estudos qualitativos apresentados por Clarke (2008, p. 198, tradução nossa). Primeiro, os estudos tradicionais eram sustentados por um modelo de conjuntos sociais estabelecidos em um espaço, criando fronteiras para o estudo, mas sem necessariamente considerar as fronteiras geográficas. O importante é avaliar os conjuntos sociais, as interações de grupos e discursos de atores coletivos, realizar o mapeamento da situação da região delimitada, das comunidades, das relações, das organizações etc. Assim, a AS busca realizar uma análise mais ampla.

O segundo aspecto diz que a análise situacional vai além da análise do indivíduo como ator social, como conhecedor e tomador de decisões centrado. É essencial também analisar as práticas discursivas importantes que residem na situação investigada. Observando o terceiro aspecto, devemos levar em conta não somente a ação relacionada ao ator, mas também objetos culturais, tecnólogos, mídia etc. Ou seja, não só o que for resultante da ação humana no processo, mas também considerar outros fatores que influenciam as relações.

Por fim, o último aspecto considera relevante abordar os atores indiretamente relacionados a situação de ação. Clarke (2008, p. 204, tradução nossa), neste caso, apresenta dois tipos de atores: os que estão fisicamente presentes, mas são ignorados, e os que não estão fisicamente presentes, mas são relacionados por outros através de um discurso.

Portanto, nesta pesquisa, em sintonia com (MAYRING, 2002 *apud* GÜNTHER, 2006), consideramos a análise situacional como um modo de analisar os dados. Tendo como base a teoria dos mundos e arenas sociais de Glaser e Strauss (1967) e os mapas situacionais desenvolvidos por Clarke (2003), realizamos uma análise elementar da política de concessão de incentivos fiscais para entender seu processo. De acordo com o estudo, as análises situacionais complementam a teoria básica fundamentada (GT) com abordagens centradas na situação que podem enriquecer a pesquisa, como importantes preocupações teóricas e metodológicas sobre diferenças e complexidades da vida social.

Empregou-se a estrutura flexível da AS como contribuição às etapas de avaliação dos materiais textuais e visuais, o objetivo foi articular as novas abordagens oferecidas pela

autora na análise dos dados. Sua teoria apresenta os mapas da situação como um meio de elucidar e analisar coerentemente algumas das instabilidades da vida social, por meio de três abordagens principais, são elas: **Mapas Situacionais, Arenas Sociais e Mapas Posicionais** (Clarke, 2003, p. 554, tradução nossa).

Os mapas da análise situacional são utilizados para evidenciar os dados, buscando novas perspectivas e oferecendo novos sentidos para o conjunto de dados recolhidos. São ferramentas para uma pesquisa contínua que permite o aprofundamento da análise e destinam-se a esclarecer os principais elementos que determinam a complexidade do processo e gerar o debate para realizar sua análise. Clarke (2003) esclarece que é necessário começar a análise assim que se obtém acesso aos dados. Em seguida, inicia-se a codificação e a teorização. Neste método, a situação em si é uma unidade-chave de análise.

Para explicitarmos como se deu a elaboração dos mapas situacionais, na seção seguinte, tabelamos as categorias de análise explicando suas dimensões constitutivas e operacionais. Logo após, na seção UNIVERSO E AMOSTRA, delimitamos a legislação pertinente, bem como as instituições/atores envolvidos no processo. Por fim, na seção COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS, descrevemos o tipo de dado, a fonte e a forma que foi realizada a sua coleta.

3.2 DEFINIÇÃO DAS CATEGORIAS DE ANÁLISE

A pesquisa enumerou as fases do processo de concessão de incentivos fiscais, com a finalidade de mapear as categorias de análises em suas dimensões constitutiva e operacional. A definição **constitutiva**, segundo Vieira e Zouain (2007, p. 19), refere-se “ao conceito dado por algum ator da variável ou termo que se vai utilizar, deve emergir da fundamentação teórica utilizada”. Já a definição **operacional** refere-se “como aquele termo ou variável será identificado, verificado ou medido, na realidade”, que deve representar a operacionalização da definição constitutiva, conforme quadro a seguir.

Quadro 1. Categorias de análise: dimensões constitutivas e operacionais

CATEGORIA DE ANÁLISE	AUTOR	DIMENSÃO CONSTITUTIVA	DIMENSÃO OPERACIONAL
Situação de ação	Ostrom (2011, p.11, tradução nossa)	São os espaços sociais onde os indivíduos interagem, trocam bens e serviços, resolvem problemas, dominam uns aos outros ou brigam.	Os espaços sociais, ou arenas sociais, onde discutem, formulam, aprovam e avaliam o processo de concessão de incentivo fiscal representam situações de ação, sendo espaço de interação social com atores que formam a estrutura de implementação.
Estrutura de Implementação	Hjern e Porter (1981, tradução nossa)	Estrutura de implementação é um conjunto formado por partes de diversas organizações envolvidas na política pública e com responsabilidades específicas que os implementadores usam para atingir objetivos nos programas.	Identificar as unidades administrativas responsáveis pela concessão dos incentivos fiscais.
Atores	Ostrom (2011, p.12, tradução nossa)	O ator em uma situação pode ser pensado como um único indivíduo ou como um grupo funcionando como um ator corporativo.	Identificar os responsáveis por cada fase do processo de concessão de incentivos fiscais.
Regras	Ostrom (2011, p.17, tradução nossa)	Regras são entendimentos compartilhados entre os envolvidos que se referem a prescrições impostas sobre quais ações (ou estados do mundo) são necessárias, proibidas ou permitidas.	Identificar as regras definidas por diferentes leis e regulamentações sobre o processo de concessão dos incentivos fiscais.
Coordenação Horizontal	Peters (1988, p.297, tradução nossa)	As relações de coordenação no setor público devem ser analisadas como interações entre não apenas organizações únicas, mas também sobre como as "redes" de organizações interagem.	Identificar a interação entre as organizações envolvidas.
Falhas na Coordenação Horizontal	Peters (1988, p.303, tradução nossa)	Redundância - A coordenação pode falhar quando duas organizações executam a mesma tarefa.	Identificar em uma situação de ação quais ações e tarefas foram desempenhadas por cada organização identificando possíveis redundâncias.
		Lacuna - A coordenação pode falhar quando nenhuma organização executa uma tarefa necessária.	Identificar em uma situação de ação quais ações e tarefas não foram desempenhadas por cada organização identificando possíveis lacunas.

		Incoerência - A coordenação pode falhar quando as políticas com os mesmos clientes (incluindo toda a sociedade como clientes) têm objetivos e requisitos diferentes.	Identificar em uma situação de ação quais ações e tarefas foram desempenhadas por cada organização identificando possíveis incoerências.
Accountability Horizontal	O'Donnell (1998, p.41)	A existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o impeachment contra ações ou emissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas.	Identificar as organizações estatais com competência legal para fiscalizar ações de outras organizações ou agentes estatais.
Responsabilidade	Brinkerhoff (2001, p.23, tradução nossa)	<i>Answerability</i> , traduzido na capacidade de resposta, na responsabilidade (obrigação) em responder pelas ações e decisões e justificá-las.	Analisar qual a contribuição da unidade administrativa para a capacidade de resposta do processo e ao exercício do controle social.
		<i>Enforcement</i> , está ligado ao potencial de execução e aplicação das sanções. Trata-se da capacidade dos atores fiscalizadores de impor punição aos atores responsáveis por falhas e infrações, inclui todo o tipo de norma, não apenas as com status de lei.	Identificar os métodos corretivos diante da identificação de uma falha ou infração.
		“Local de <i>accountability</i> ”, representa que a <i>accountability</i> pode ser realizada dentro (horizontal) ou fora (vertical) do Estado.	Identificar as unidades administrativas que possuírem <i>accountability</i> dentro do processo no âmbito do Estado, ou seja, <i>accountability</i> horizontal.
Funções de Accountability	Dubnick e Yang, (2015, p.176, tradução nossa)	Na funcionalidade interna, a <i>accountability</i> é um mecanismo que constitui ou sustenta o relacionamento específico entre as partes.	Verificar como a coordenação se relaciona com o cumprimento da funcionalidade interna exercida pela <i>accountability</i> horizontalmente.
		Na funcionalidade externa, é um mecanismo que define seu vínculo com outras unidades no ambiente de tarefas.	Verificar como a coordenação se relaciona com o cumprimento da funcionalidade externa exercida pela <i>accountability</i> horizontalmente.
		Na funcionalidade de papel, serve a um propósito sustentador no sistema geral de relacionamentos em que está localizado.	Verificar como a coordenação se relaciona com o cumprimento da funcionalidade de papel exercida pela <i>accountability</i> horizontalmente.

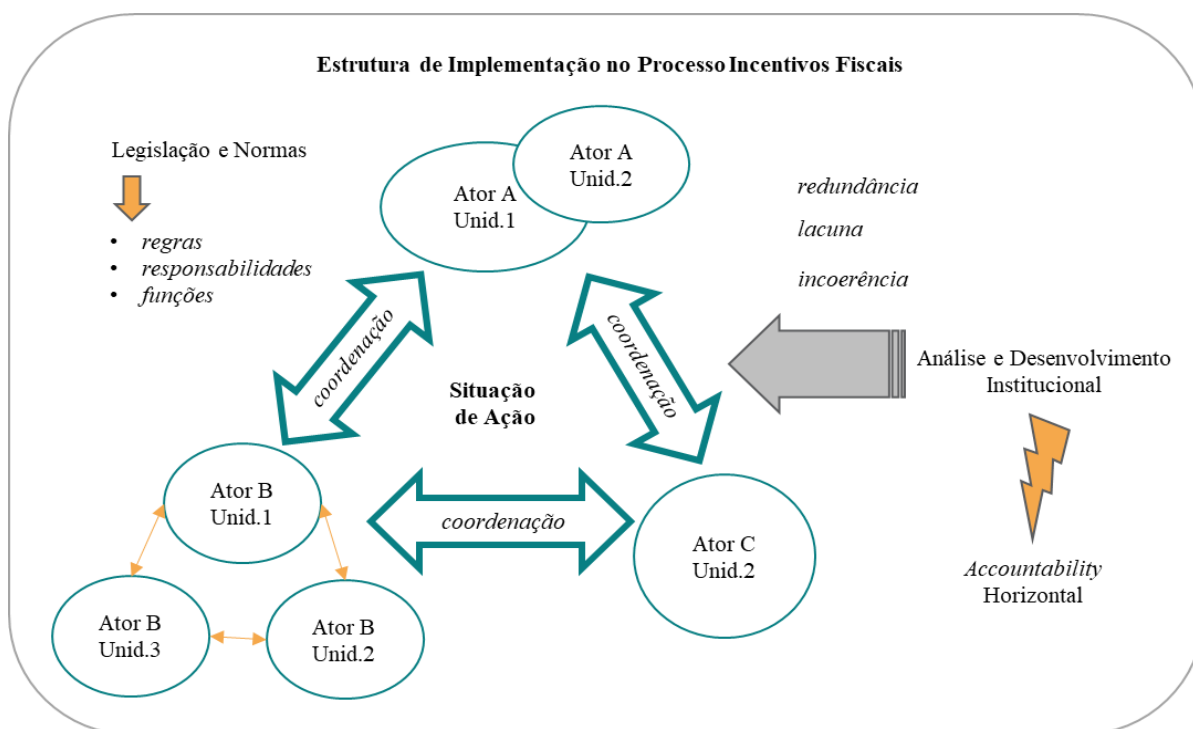
		Na funcionalidade de valor está relacionada a contribuição (ou consequências) gerada pela <i>accountability</i> no desempenho do sistema geral de relacionamentos, seja positiva ou negativa.	Verificar como a coordenação se relaciona com o cumprimento da funcionalidade de valor exercida pela <i>accountability</i> horizontalmente.
		Na funcionalidade adaptativa representa a <i>accountability</i> como um componente essencial para a viabilidade de manter o sistema de relacionamento contínuo	Verificar como a coordenação se relaciona com o cumprimento da funcionalidade adaptativa exercida pela <i>accountability</i> horizontalmente.

Fonte: elaboração própria.

A unidade de análise é o processo de concessão de incentivos fiscais, sendo cada situação de concessão uma observação passível de análise sobre o desenrolar do processo. O recorte a ser utilizado é **seccional**, no qual nosso interesse é o momento da coleta dos dados. Já o nível de análise utilizado é o do **campo** cujo objeto central de interesse da pesquisa é um conjunto de organizações, suas responsabilidades e ações ao longo de cada processo (VIEIRA E ZOUAIN, 2007, p. 22).

A partir da identificação das unidades administrativas (ou parte delas) responsáveis pela implementação dos incentivos fiscais, ou seja, as unidades usadas como meio para atingir os objetivos nos programas e políticas, identificamos as regras que as definem, suas responsabilidades (ou competências) e os atores envolvidos na execução das funções. Assim, define-se a estrutura de implementação da política de concessão de incentivos fiscais, conforme figura 2.

Figura 2 - Desenho da Pesquisa



Fonte: elaborado pela pesquisadora.

Em seguida, avaliamos como as interações na coordenação desse processo se relacionam com a *accountability* horizontalmente. Nesse sentido, as relações de coordenação horizontal definem a interação entre as unidades administrativas nas diversas etapas da política pública e o nível de articulação da atuação de cada unidade, enquanto as relações de *accountability* horizontal definem como essas interações podem gerar resultados efetivos. Posteriormente, com as ações definidas, analisamos o impacto das relações de coordenação na *accountability* horizontal.

3.3 UNIVERSO E AMOSTRA

O universo da pesquisa é constituído a partir das regras e dos atores envolvidos no processo de concessão de incentivos fiscais no âmbito do Estado do Rio de Janeiro. Em relação às regras, a ideia foi delimitar a análise às leis diretamente ligadas ao processo de autorização de concessão dos incentivos, aos requisitos para aprovação, como também à designação de fiscalização.

Em levantamento prévio realizado, identificou-se a seguinte **legislação**:

- Lei Complementar nº 15, de 25 de novembro de 1980** - Lei Orgânica PGE-RJ;
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** - Âmbito Federal;

- c) **Constituição do Estado do Rio de Janeiro de 1989** - Âmbito Estadual;
- d) **Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975** - Concessão de isenções do imposto;
- e) **Resolução nº 910, de 1997** - Regimento Interno da Alerj;
- f) **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000** - Lei de Responsabilidade Fiscal;
- g) **Lei Complementar nº 106, de 03 de janeiro de 2003** - Lei Orgânica do MPRJ;
- h) **Lei Estadual nº 7.495, de 5 de dezembro de 2016** - Impedimento de conceder incentivos;
- i) **Decreto Estadual nº 45.976, de 10 de abril de 2017** (alterado pelo Decreto Estadual nº 46.767, 10 de setembro de 2019) - Criação Sis-GIFT;
- j) **Decreto n.º 46.237 de 07 de fevereiro de 2018** - Sistema de Controle Interno;
- k) **Lei nº 7.989 de 14 de junho de 2018** - Criação CGE;
- l) **Resolução Conjunta Casa Civil/Sefaz nº 11, de 05 de julho de 2018** – Requisitos;
- m) **Manual de Utilização dos Benefícios Fiscais de 2019** – Sefaz;
- n) **Resolução Sefaz nº 48, 18 de junho de 2019** - Regimento Interno Sefaz;
- o) **Lei Complementar Estadual nº 63, de 1º de agosto de 1990** (atualizada em 08/09/2020) - Lei Orgânica do TCE-RJ;
- p) **Deliberação TCE-RJ nº 167, de 10 de dezembro de 1992** - Regimento Interno TCE-RJ.

Em seguida, foram constatados os principais **atores** para nortear a busca por entrevistados:

- a) **Secretaria de Fazenda e Planejamento (Sefaz);**
- b) **Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro (Alerj);**
- c) **Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE/RJ);**
- d) **Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro (MPRJ);**
- e) **Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE-RJ);**
- f) **Comissão Mista do Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência (Sis-GIFT);**
- g) **Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (PGE-RJ);**
- h) **Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais (Sedeeri).**

Considerando o foco na estrutura institucional de implementação, a pesquisa teve como amostra representantes das unidades administrativas identificadas, de forma que seus relatos permitiram identificar elementos de redundância, lacuna e incoerência na coordenação horizontal da política e, posteriormente, a análise da relação desses elementos com a *accountability* horizontal.

O critério de seleção dos atores participantes foi, principalmente, o das recomendações sucessivas dadas pelos próprios entrevistados. A identificação dos participantes partiu dos cinco atores citados na figura 1 em pesquisa preliminar. Depois, analisamos os organogramas das entidades identificadas e foi realizado o contato através de e-mail institucional ou em grupos de pesquisa. O recrutamento dos participantes foi realizado com a técnica metodológica “*snowball*”, conhecida no Brasil como “Bola de Neve”. De acordo com (WHA, 1994 *apud* BALDIN; MUNHOZ, 2011, p. 332),

Essa técnica é uma forma de amostra não probabilística (obtida a partir do estabelecimento de algum critério de inclusão) utilizada em pesquisas sociais onde os participantes iniciais de um estudo indicam novos participantes que por sua vez indicam novos participantes e assim sucessivamente, até que seja alcançado o objetivo proposto (o “ponto de saturação”). O “ponto de saturação” é atingido quando os novos entrevistados passam a repetir os conteúdos já obtidos em entrevistas anteriores, sem acrescentar novas informações relevantes à pesquisa.

A *snowball* é uma técnica de amostragem que utiliza uma espécie de rede, ou seja, a partir dos primeiros contatos surgiram sugestões para próximos entrevistados, como exposto no quadro a seguir.

Quadro 2. Indicações para a entrevista e papel na política

	NOME	ATUAÇÃO		ENTREVISTADO?
1	MPRJ 01	Assessoria	●	Não participou, mas Indicou outra pessoa.
2	MPRJ 02	Assessoria	●	Participou e Indicou outras pessoas.
3	Sedeeri 01	Assessoria	●	Não participou, mas Indicou outra pessoa.
4	Sedeeri 02	Assessoria	●	Não participou, mas Indicou outra pessoa.
5	Sedeeri 03	Assessoria	●	Não participou, mas Indicou materiais.

6	Alerj 01	Assessoria	●	Participou e Indicou outra pessoa.
7	Alerj 02	Assessoria	●	Participou e Indicou outra pessoa.
8	Alerj 03	Comissão	●	Participou e Indicou outra pessoa.
9	Alerj 04	Comissão	●	Sem retorno do convite.
10	Alerj 05	Assessoria	●	Sem retorno do convite
11	CGE 01	Ouvidoria	●	Não participou, mas Indicou outra pessoa.
12	CGE 02	Auditoria	●	Participou
13	CGE 03	Ouvidoria	●	Participou
14	CGE 04	Auditoria	●	Participou
15	CGE 05	Assessoria	●	Sem contato
16	Sefaz 01	Auditoria	●	Sem retorno do convite.
17	Sefaz 02	Secretaria de Política Econômica e Tributária	●	Participou e Indicou outra pessoa.
18	Sefaz 03	Assessoria	●	Sem retorno do convite.
19	Sefaz 04	Auditoria	●	Participou
20	Sefaz 05	Auditoria	●	Sem contato
21	TCE 01	Assessoria	●	Informou que atua em área diversa e indicou outra pessoa.
22	TCE 02	Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita (SSR)	●	Não participou, mas Indicou outra pessoa.

23	TCE 03	Assessoria	●	Sem retorno do convite.
24	TCE 04	Conselheiro	●	Sem retorno do convite.
25	TCE 05	Coordenadoria de Controle da Receita (CCR)	●	Participou e Indicou outras pessoas.
26	CGU 01	Auditoria	●	Foge do critério de delimitação da pesquisa
27	CGU 02	Corregedoria	●	Foge do critério de delimitação da pesquisa
28	CGU 03	Auditoria	●	Sem contato
29	TCU	Analista	●	Foge do critério de delimitação da pesquisa
30	CGE-MG	Conselheiro	●	Foge do critério de delimitação da pesquisa
10 entrevistados				

Fonte: elaboração própria.

Os atores codificados no quadro 2 formam o histórico de contatos concluídos e não concluídos. No total foram 30 atores identificados, somando os contatos realizados e suas indicações. No entanto, 9 indicações não retornaram o convite ou não foi possível concluir o convite por falta de dados. Cinco das indicações fugiram da delimitação da pesquisa e seis convidados, apesar do êxito no contato, não puderam participar. Provavelmente, tais abstenções estejam relacionadas à alta rotatividade de servidores identificada durante as entrevistas. Dessa forma, foram no total 10 entrevistas concluídas.

Devido ao cenário de pandemia durante o período de realização desta pesquisa, como medida preventiva para minimizar os potenciais riscos à saúde e a integridade dos participantes, optamos pela realização das entrevistas na forma virtual, através dos programas Skype, Google Meet e Zoom, conforme preferência dos entrevistados. As sete entrevistas gravadas em vídeo chamada somaram 8 horas 30 minutos e 43 segundos e as três entrevistas realizadas através de ligação telefônica, 1 hora 25 minutos e 56 segundos, resultando num total de 9 horas 56 minutos e 39 segundos de entrevistas. A transcrição, após revisão dos dados, somou 54 páginas.

3.4 MÉTODO E TÉCNICAS DE COLETA DOS DADOS

Nesta seção, apresentamos as técnicas de coleta de dados utilizadas para alcançar a finalidade da pesquisa, bem como fundamentar os conceitos abordados. O tratamento e a análise dos dados contaram com o auxílio do software de análise MAXQDA para dar rigor e controle à base de documentos.

Dentro da abordagem qualitativa, adotou-se como técnicas de coleta de dados a análise documental e entrevista do tipo semiestruturada. A pesquisa documental permitiu acrescentar dados valiosos para o roteiro da pesquisa, proporcionando uma visão mais clara do problema e meios para verificação do fenômeno. Na pesquisa documental, as fontes são mais diversificadas, tratando-se de análise “realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais e outros” (Vergara, 1998, p. 46).

A escolha pela entrevista qualitativa tomou por base o fato de que esta “fornece os dados básicos para o desenvolvimento e a compreensão das relações entre os atores sociais e sua situação” (Gaskell, 2002, p. 65). Além disso, tem por finalidade explorar as diversas facetas sobre o tema em discussão. Assim, realizamos entrevistas com os participantes, de forma individual, a fim de compreender quais os atores envolvidos no processo de concessão de incentivos fiscais, identificando suas opiniões e responsabilidades.

Quanto ao uso das entrevistas semiestruturadas, estas permitiram flexibilidade e dinamismo num assunto considerado delicado devido às possíveis consequências que as falhas encontradas podem trazer. Essa técnica contribuiu para o objetivo da pesquisa, já que o processo ainda não estava bem definido e a opinião dos entrevistados foi muito relevante para análise da realidade da situação.

O instrumento utilizado para a coleta de dados por meio das entrevistas foi um tópico-guia. Segundo Gaskell (2002, p. 66), o tópico-guia é fundamental para nortear a entrevista, mas também um instrumento flexível que pode ser alterado ao longo das entrevistas. Elaboramos perguntas aos participantes envolvendo três temas.

No primeiro, perguntas para identificar quais e como os setores dentro da instituição do entrevistado participam do processo em análise, observando as regras definidas na legislação (leis, regulamentos e costumes). No segundo, perguntas para identificar a relação entre as unidades administrativas identificadas e avaliar a percepção dos participantes sobre possíveis

redundâncias, lacunas e/ou incoerências na coordenação horizontal. Por fim, no terceiro assunto, elaboramos perguntas a fim de identificar se as unidades administrativas dos participantes possuem responsabilidade (*Answerability*, *Enforcement* e Local de *accountability*) na política e analisar possíveis contribuições da relação de coordenação horizontal com as funções de *accountability* (interna, externa, de papel, de valor e/ou adaptativa). Pretendemos, também, identificar outras possíveis organizações estatais com competência legal para fiscalizar ações de organizações ou agentes estatais no âmbito da política estudada.

A coexistência da análise documental (notícias e relatórios institucionais), realização de entrevistas e análise de normas (legislação e processos relacionados) permitiu a triangulação de dados. Na visão de Günther (2006) essa ferramenta reforça a validade do estudo, trazendo a integração de diferentes abordagens e técnicas para evitar distorções. Gerring (2004), ressalta se tratar de um recurso essencial para o avanço da ciência social.

Como método de análise dos dados, utilizou-se a análise situacional (uma abordagem da GT) e a análise de conteúdo para os dados da pesquisa documental recolhidos no estudo da legislação e demais normas que regulamentam o processo de concessão de incentivos fiscais. Mozzato e Grzybovski (2011) reforçam que a técnica de análise de conteúdo possui grande potencial para o desenvolvimento teórico no campo da administração, principalmente nos estudos qualitativos. Gaskell (2002) ressalta algumas diferenças entre a análise documental e a análise de conteúdo. Esclarece que a documentação lida com registros que representam a informação de maneira concreta, estudada em categorias temáticas. Já a análise de conteúdo manipula a mensagem, como forma de deduzir um fenômeno a partir de sua compreensão.

A análise de conteúdo, segundo Bardin (1977, p. 38), é um conjunto de técnicas que visam “obter indicadores que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção / recepção das mensagens”. É uma ferramenta que contribui para identificação de categorias e subcategorias, com a finalidade de sistematizar o conteúdo que vamos elucidar com a GT. Trata-se de uma técnica de análise de comunicações, que pode ser temática (significados) e/ou léxica (procedimentos), utilizando “tanto procedimentos sistemáticos e ditos objetivos de descrição dos conteúdos, quanto inferências, deduções lógicas” (Vergara, 1998, p. 14).

Na análise do conteúdo das entrevistas, foram realizadas as transcrições para a sua exploração. Posteriormente, efetuamos a sistematização do conteúdo, com a utilização do software MAXQDA e codificamos as categorias de análise. Esse software de análise qualitativa dialoga com as metodologias associadas à *grounded theory* (GT). A utilização de softwares de

análise qualitativa de dados auxilia a análise de conteúdo temática (palavras e frequência), pois agiliza o processo, aumenta o rigor, fornece uma análise de dados mais flexível a partir de perspectivas diferentes, facilita a troca e reprodução de dados e permite ao pesquisador refletir com maior profundidade reduzindo as atividades operacionais (Bardin, 2011 *apud* Oliveira *et al.*, 2016).

Em seguida, o processo de concessão de incentivos fiscais foi mapeado visualmente. A definição do contexto analítico e a identificação do conteúdo teórico utilizado são exemplificados através de mapas situacionais, no qual a interação com o problema conduz a pesquisa. Os atores envolvidos, suas ações e responsabilidades foram identificados nos documentos e nas entrevistas por meio do **mapa de atores** na situação de ação. A análise situacional busca realizar uma análise mais ampla ao realizar o mapeamento da situação dos atores envolvidos. O importante nesta parte é avaliar os conjuntos sociais e as interações de grupos.

As regras serão analisadas para terem seus sentidos confrontados na técnica de **mapas posicionais**, avaliando os discursos de atores coletivos. Dessa forma, poderemos identificar em uma situação de ação quais ações e tarefas foram desempenhadas por cada organização, verificando possíveis incoerências, redundâncias e/ou lacunas na coordenação horizontal do processo. A análise situacional se aplica ao nosso estudo, pois é oferecida uma visão da organização social que enfatiza as relações entre as situações, os vínculos entre as consequências e as redes de atividades coletivas no espaço e no tempo. Através dos quadros metodológicos da análise situacional, a ideia é abordar elementos mais gerais.

Os mapas da análise situacional são utilizados para evidenciar os dados, buscando novas perspectivas e oferecendo novos sentidos para o conjunto de dados recolhidos. São ferramentas para uma pesquisa contínua, que permitem esclarecer os principais elementos que determinam a complexidade do processo e possibilitam o debate para realizar a análise desses elementos. Realizada essa análise geral, a estrutura de implementação do processo de concessão dos incentivos fiscais foi relacionada aos atores e interesses com o foco voltado para a *accountability* horizontal.

Por fim, utilizou-se as diretrizes trazidas por Brinkerhoff (2001, p. 23, tradução nossa) para facilitar a análise do desenvolvimento de estratégias visando à melhoria da *accountability*, de acordo com os dados recolhidos nas entrevistas. O autor diferencia as estratégias diretas e indiretas. As estratégias diretas se dividem em “aumento de *answerability*” (capacidade de resposta) – propondo efetivar as estruturas e procedimentos de responsabilidade existentes,

criar novas e fortalecer a capacidade do governo de justificar seus atos – e “aumento de *enforcement*” (capacidade punitiva) – propondo fortalecer as principais agências de fiscalização, revisar suas regras e regulamentos e desenvolver sanções positivas de *accountability*. As estratégias indiretas são aquelas que buscam reforçar uma ou mais condições facilitadoras de *accountability*, abrangem ações para robustecer os freios e contrapesos institucionais, reduzir a tolerância à corrupção e impunidade e aprimorar a legislação.

É preciso levar em consideração também a possibilidade de influência do ambiente institucional em que os entrevistados se encontram inseridos. Além de o tema em pauta ser delicado e complexo, o resultado da pesquisa pode concluir pelo reconhecimento de irregularidades no processo de concessão de incentivos fiscais, tais como redundâncias, incoerências e lacunas, podendo gerar desconforto nos entrevistados ou, até mesmo, uma narrativa mais cuidadosa ao apresentar suas respostas.

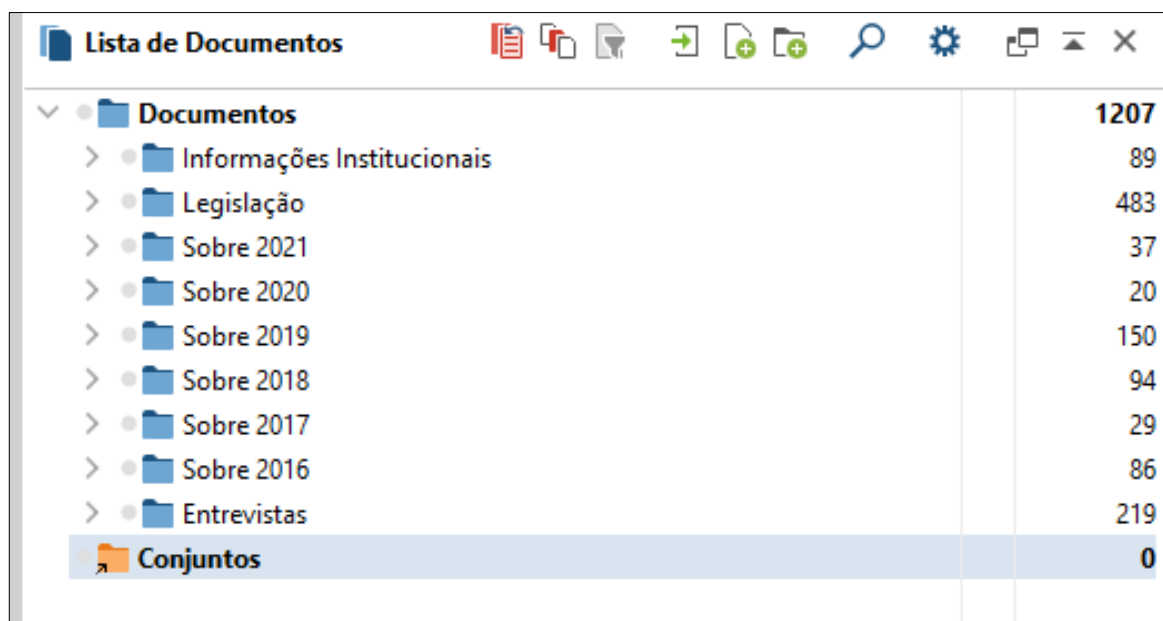
Nesse sentido, com intuito de impossibilitar a identificação dos atores entrevistados, passamos a denominá-los pela letra “E”, seguida da numeração, como por exemplo, “E-1”, “E-2”, “E-3”, de modo que a sequência não revele a instituição para o qual trabalhavam ou a ordem em que as entrevistas foram realizadas. Ademais, em determinados depoimentos, particularmente críticos, decidimos por omitir essa numeração, substituindo-a pelo termo “pessoa entrevistada”.

3.5 TRATAMENTO DOS DADOS

Através de um método indutivo-dedutivo, a construção da teoria a partir da GT requer a interação entre o fazer induções (indo do específico para o amplo), produzindo conceitos a partir dos dados, e o fazer deduções (indo do amplo para o específico), gerando hipóteses sobre as relações entre os conceitos derivados dos dados, a partir da interpretação (SANTOS *et al.*, 2016). As deduções têm por objetivo identificar as causas e/ou as consequências.

Seguindo a visão de Bardin (2016), a análise de conteúdo foi utilizada para auxiliar na inferência de conhecimentos através dos indicadores qualitativos utilizados (as Categorias de análise definidas no item 3.2). Ao final da coleta, os documentos foram agrupados em pastas no software MAXQDA, conforme apresentado na figura abaixo.

Figura 3 - Organização dos Documentos no MAXQDA



Nome do Documento	Quantidade
Documentos	1207
> Informações Institucionais	89
> Legislação	483
> Sobre 2021	37
> Sobre 2020	20
> Sobre 2019	150
> Sobre 2018	94
> Sobre 2017	29
> Sobre 2016	86
> Entrevistas	219
Conjuntos	0

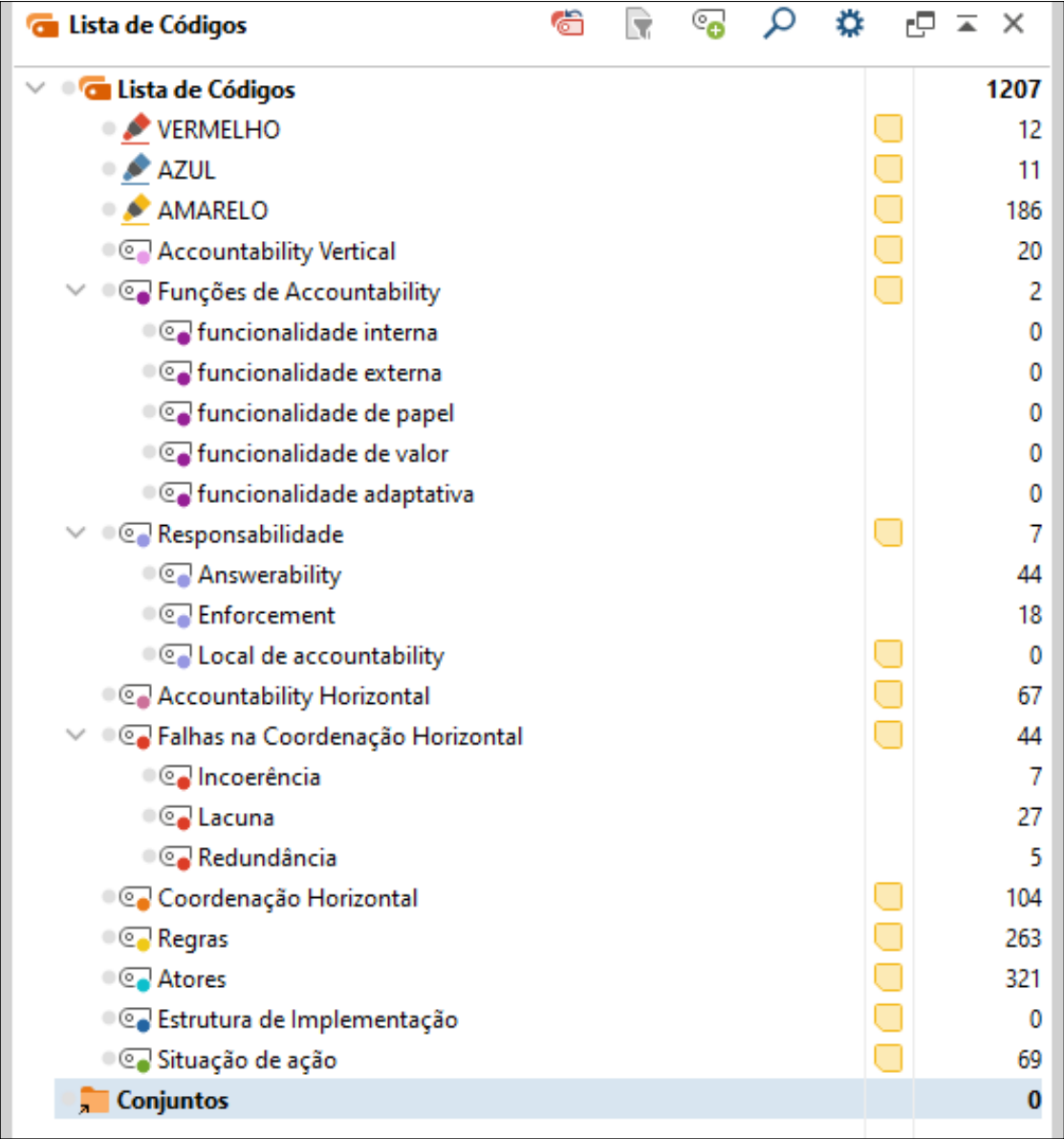
Fonte: elaborado no MAXQDA a partir dos dados da pesquisa.

Na pasta “Informações Institucionais”, foram reunidos dados como Missão, Visão, Atribuição, Histórico, Atividades Realizadas e Organogramas dos atores identificados, encontrados nos sites institucionais ou em relatórios divulgados. Em “Legislação”, constam todos os documentos onde encontram-se as regras identificadas (Leis, Normas, Decretos, Regimentos Internos, etc.).

Nas pastas nomeadas com os anos de 2016 a 2021, estão os Relatórios, Notícias, Processos, PPA, LDO e LOA, documentos encontrados na pesquisa preliminar ou encaminhados pelos entrevistados. Por fim, em “Entrevistas”, estão os arquivos com as transcrições das entrevistas. Todas as pastas estão com o número de codificações no lado direito. O grupo “Conjuntos” foi um recurso do software não utilizado.

Abaixo, na figura 4, é possível observar a quantidade dos códigos identificados por categoria de análise.

Figura 4 - Categorias de Análise Codificadas



Categoria	Conteúdo	Contagem
Lista de Códigos		1207
VERMELHO		12
AZUL		11
AMARELO		186
Accountability Vertical		20
Funções de Accountability		2
funcionalidade interna		0
funcionalidade externa		0
funcionalidade de papel		0
funcionalidade de valor		0
funcionalidade adaptativa		0
Responsabilidade		7
Answerability		44
Enforcement		18
Local de accountability		0
Accountability Horizontal		67
Falhas na Coordenação Horizontal		44
Incoerência		7
Lacuna		27
Redundância		5
Coordenação Horizontal		104
Regras		263
Atores		321
Estrutura de Implementação		0
Situação de ação		69
Conjuntos		0

Fonte: elaborado no MAXQDA a partir dos dados da pesquisa.

Salientamos que os marcadores Vermelho, Azul e Amarelo foram utilizados para grifar informações consideradas relevantes nas entrevistas e esclarecer alguns pontos ao longo do estudo, embora não sejam categorias. O **Vermelho** foi utilizado para “questões políticas” e somaram-se 12 segmentos codificados. O **Azul** para “opinião dos entrevistados a respeito do tema” com 11 segmentos codificados. E o **Amarelo** para “conceitos e definições” considerados relevantes para esclarecimento sobre o tema. Codificamos 186 segmentos que foram incluídos ao longo do texto.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, abordamos os resultados da pesquisa e a investigação sobre a coordenação horizontal no processo de concessão dos incentivos fiscais. Como mencionado na metodologia, a análise situacional foi a base da análise dos dados. A observação empreendida pelo uso da GT permitiu compreender uma visão geral do tema, na perspectiva dos sujeitos, e suas características centrais que servem de base para dar sustentação ao estudo.

Em geral, os entrevistados consideraram o assunto atual e relevante. Alguns aprofundaram dizendo que *“há pouco material sobre o assunto”* ou até *“falta estudo na área”* dos incentivos fiscais e que era preciso *“encontrar as lacunas”* do tema. Outros acrescentaram que *“está em constante processo de transformação”*. Os entrevistados relataram também que *“é muito difícil conseguir informações precisas”* e o nível de conhecimento dos atores envolvidos é ruim, sendo possível notar a *“falta de capacidade técnica para compreender as discussões”* durante audiências públicas sobre o assunto.

Uma das justificativas expostas durante as entrevistas para a dificuldade de acesso aos dados necessários ou a ausência de informações precisas foi a garantia legal do sigilo fiscal. Além disso, por ser uma decisão política, e muitas vezes de aplicação duvidosa, outro motivo apontado é a falta de interesse em divulgar tais informações. Afirmaram ainda que os relatórios de auditoria e os documentos de ações civis públicas são muito usados para nortear os estudos sobre o assunto pelo fato de possuir bastante fundamentação jurídica. Entretanto, como disse E-10, *“o poder público no Rio de Janeiro não está preparado para essa discussão”*. Acrescentou, ainda, que *“não existe estudo desse tema no Brasil. Existem livros sobre incentivos fiscais no Brasil, mas são dogmáticos, sobre o ponto de vista estritamente jurídico”*.

Ainda sobre as questões políticas que interferem no tema, identificamos nos relatos o questionamento da decisão política para escolha de servidores nesta área de atuação como, por exemplo, *“acabam colocando pessoas sem perfil, sem experiência”*. Aqueles que possuem experiência no assunto, dependem de engajamento político para conseguirem participar das decisões. Uma pessoa entrevistada afirmou que, durante o debate de formulação da política, os grupos políticos com mais força buscavam tomar decisões pensando em seus interesses particulares e não com base em um estudo/planejamento para o desenvolvimento do Estado do RJ. Por fim, concluiu: *“o que predomina em qualquer tipo de concessão de incentivos é a decisão política”* e acrescenta, ainda, que, independentemente dos resultados dos estudos de

viabilidade econômica, quem toma a decisão final é “o Governador, ele decidirá e responderá na prestação de contas”.

Notamos que, no processo dos incentivos fiscais, o jogo político é muito forte. Entendemos a sua presença e necessidade na tomada de decisão, inclusive sendo como fator essencial na democracia. Contudo, o problema ocorre quando não se pode prestar contas sobre tais decisões por falta de dados e informações, prejudicando a transparência e a responsabilização sobre os atos.

Uma pessoa entrevistada envolvida no processo narrou que, quando é do interesse político e bom para os envolvidos, “a concessão sai rapidinho”, mas quando algum dos envolvidos não quer, “fica anos em alguma Secretaria ou na PGE” antes de ir para discussão na Alerj. Por outro lado, se for “do interesse do governador” e este “chegar e falar que quer pra hoje, tudo se resolve”. Acrescentou, contudo, que as “questões políticas” citadas não se tratam apenas de atos corruptivos, há casos que é uma questão de interesses políticos, levando em consideração a base eleitoral, interesses do partido, região ou, ainda, o lobby setorial – “o setor que terá força no Congresso”.

Em síntese, os entrevistados nos trazem a percepção de que não existe uma lógica econômica, não há uma agenda de desenvolvimento para o Estado do RJ, o que existe é uma “desculpa para realizar, mas nenhuma justificativa de fato”. Quanto à definição do processo e das responsabilidades na legislação, E-9 disse se tratar de um arranjo “quase infalível, com uma estrutura bem desenhada, o problema é que ele não é cumprido”. O ideal, de acordo com a opinião da maioria dos entrevistados, seria uma reação à situação atual do Estado e não a concessão de incentivos de acordo com demandas individuais.

Por fim, em outras palavras, na opinião dos entrevistados é necessário avaliar a atual situação econômica do Rio, realizar um estudo de viabilidade e construir uma agenda para atração de empreendimentos-chave para o desenvolvimento local. A partir disto, é possível dar início à formulação da política e concessão dos incentivos, por meio da adesão dos empreendimentos que se enquadrarem na agenda política.

Nos tópicos a seguir, daremos continuidade no estudo avaliando as categorias de análise, descrevendo os segmentos encontrados e relacionando-os com os demais achados nas entrevistas e análise documental.

4.1 CATEGORIAIS DE ANÁLISE: CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Seguindo a ordem das categorias listadas na figura 4 (Categorias de Análise Codificadas), a primeira categoria elaborada neste tópico é denominada ***accountability vertical***. Esclarecemos que esta categoria não foi listada no quadro 1 (Categorias de Análise), pois inicialmente não era objeto de análise. Entretanto, tanto na codificação da legislação, quanto nas entrevistas, revelou-se de suma importância descrever nos resultados sua relação com o objeto do estudo.

A importância da *accountability* vertical bem sucedida, é destacada no estudo de Santos *et al.* (2018, p. 173). Os autores corroboram ao dizer que o cidadão sendo participante ativo no acompanhamento das políticas fiscais

teria a oportunidade de atuar como um ator fundamental no processo de controle e acompanhamento da aplicação dos recursos públicos com reflexo direto na melhoria da qualidade de vida de sua comunidade. Haveria, ainda, a possibilidade de engajamento político e social da população mais jovem que é naturalmente atraída por soluções digitais baseadas em redes de colaboração (SANTOS *et al.*, 2018, p. 173).

Nos 20 segmentos elencados no MAXQDA sobre *accountability* vertical ressaltamos a aparição de termos como controle social e participação do cidadão. Todas remetem a tornar possível a participação/atuação do cidadão na construção e acompanhamento das políticas públicas ou então indicam o cumprimento de alguns requisitos com a finalidade de facilitar, possibilitar e efetivar a participação social, isto é, criar condições para o exercício do controle social.

Evidenciamos a *accountability* vertical em três pontos. No primeiro, identificamos a relevância do tema trazida na **legislação**. Destaca-se inicialmente a CRFB/1988, que em seu artigo 74, inciso IV, traz a obrigação dos Poderes em manter de forma integrada um Sistema de Controle Interno, com a finalidade de apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional. Com ênfase no fato de que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União” (BRASIL, 1988, Art.74, § 2º), constituindo parte importante na *accountability* vertical.

Outro instrumento legal que trouxe esta codificação foi a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). A LRF prevê como instrumentos de transparência da gestão fiscal o incentivo à participação popular e a realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, LDOs e orçamentos (BRASIL, 2000, Art. 48, § 1º, I), além da liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações

pormenorizadas sobre execução orçamentária e financeira, meios eletrônicos de acesso público (BRASIL, 2000, Art. 48, § 1º, II). Ademais, obriga a disponibilização das contas do Chefe do Poder Executivo, durante todo o exercício, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade (BRASIL, 2000, Art. 49).

No segundo ponto, destacamos a relevância da *accountability* vertical referindo-se aos **atores**. No âmbito CGE, ressaltamos, dentre as suas responsabilidades, o monitoramento do processo de planejamento estratégico e a elaboração do PPA, da LDO e da LOA, mormente o cumprimento dos respectivos prazos e dos requisitos necessários à efetiva participação social, a criação de condições para o exercício do controle social sobre os programas e ações contemplados com recursos oriundos dos orçamentos do Estado e, através da Ouvidoria e Transparência Geral do ERJ, a garantia de acesso às informações para todos.

Durante as entrevistas, identificamos a importância do estímulo ao controle social a fim de dar amplitude às ações de controle realizadas pelo Estado e mais transparência para a sociedade. Assim como, apontou E-1, sobre a importância de mostrar como e por que “o cidadão deve participar da gestão pública”. Entretanto, as informações e dados sobre o tema “*não estão livremente disponível na internet como documentos públicos*”, afirma E-8.

No âmbito do TCE, durante a análise documental, verificamos a importância da disponibilização das informações dos portais de transparência de modo mais acessível, a fim de despertar o interesse dos cidadãos pelo controle social. O estudo de Correa e Araújo (2021), por exemplo, ressalta a importância de dar maior publicidade, alcance e repercussão às deficiências constatadas no exercício da fiscalização da renúncia da receita estadual realizada pelo TCE-RJ, permitindo maior controle social e consequentemente maior cobrança da sociedade com relação aos resultados da política de benefícios fiscais empreendida pelo governo fluminense.

No âmbito do MPC, Siqueira e Uliana (2019) explicam que os cidadãos podem facilmente identificar e apontar algumas irregularidades que precisam ser detectadas na análise das contas, tais como, a prática do nepotismo, a contratação de pessoal sem a realização de concurso público, a ausência do processo licitatório, nos casos previstos na Lei de Licitações. O regime democrático possibilita que a atuação do MPC, na gestão do patrimônio público, seja fiscalizada e acompanhada pelos cidadãos, garantindo que eventuais desvios encontrados sejam apurados e penalizados.

No terceiro ponto destacamos a **atuação na prática**, o que consideramos como um tipo de *accountability* vertical, apesar de Paludo (2019, p. 198) apresentar como *accountability*

societal. De acordo com as notícias analisadas, encontramos a presença atuante de jornalistas no assunto exercendo o controle por meio da própria mídia. Conforme, por exemplo, mostrou o RJTV, “os técnicos analisaram as contas do governo e mapearam todos os decretos em que o Estado abriu mão de receita de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em favor de alguma empresa – o que é chamado de renúncia fiscal” (G1 Rio, 2016). A pessoa entrevistada E-1 valida essa afirmação, ao salientar que os jornalistas e pesquisadores são os que mais buscam informações e transparência sobre os incentivos fiscais.

Na categoria “**Funções de Accountability**”, dois segmentos foram destacados diretamente, a partir de notícias de parcerias entre instituições responsáveis pelo controle. Destaca-se que a função de *accountability* foi avaliada ao verificar como a coordenação contribui com o cumprimento das funcionalidades citadas no quadro 1 (Categorias de análise).

Ressalta-se a importância desses conceitos de função de *accountability*, mostrando que a *accountability* possui um significado amplo, não devendo ser vista somente como fiscalizadora e para prestação de contas de forma punitiva, mas também, para contribuir com a coordenação entre os atores, fortalecendo o propósito da instituição, melhorando seu desempenho, dando continuidade às suas ações e apresentando resultados, positivos ou negativos, da coordenação.

A fim de exemplificar como a coordenação contribui com as funções de *accountability*, cumpre citar os dois segmentos que foram destacados.

O **primeiro**, em notícia publicada em 30 de agosto de 2018 no site institucional do MPRJ³, a qual deu publicidade à assinatura de Convênio de Cooperação entre duas instituições responsáveis pela realização do controle externo, o MPRJ e o TCE. Segundo a matéria, o objetivo do acordo

é otimizar as investigações e os processos que tramitam no âmbito do Grupo de Atribuição Originária em Matéria Criminal (GAOCRIM/MPRJ) para o desenvolvimento de ações conjuntas para combater a corrupção, as fraudes à licitação, a malversação de recursos públicos, a renúncia de receitas e o descumprimento de preceitos legais que regem a administração pública.

Segundo a notícia, a Presidente do TCE, Marianna Montebello, enfatizou que “para que possamos aprimorar o emprego dos recursos públicos, é preciso ter a união entre instituições, atuando de forma integrada e dialogando entre si. TCE-RJ e MPRJ têm papéis estratégicos, o que garante ao acordo firmado elevado potencial construtivo e transformador”.

³ <https://www.mprj.mp.br/home/-/detalhe-noticia/visualizar/65303>. Acesso em: 21 out. 2021.

Já o Procurador-geral do Estado do Rio de Janeiro, Rodrigo Zambão, salientou que “é muito importante o debate, a interlocução e a sinergia entre as instituições, tendo como norte o interesse público e a adequada prestação de serviços à população”.

O **segundo**, em notícia publicada no dia 12 de maio de 2021 no site institucional do TCE-RJ⁴, na qual foi relatada a intenção de celebração de um instrumento de parceria entre a CGE (controle interno) e o TCE (controle externo). Na matéria, restou demonstrada a relevância do diálogo entre as instituições como forma de “fortalecer os mecanismos de interação que possibilitem o intercâmbio de informações e a conjugação de esforços para melhorar a fiscalização e a qualidade da gestão pública”, “com o objetivo de ampliar a sinergia na área de controle”. Além disso, destacou-se “a importância de se disponibilizarem as informações dos portais de transparência de modo mais acessível, a fim de despertar o interesse dos cidadãos pelo controle social”.

Quanto as categorias sem nenhum termo codificado, destacamos que **as subcategorias da “Funções de Accountability”** estão nulas pelo fato de ser necessário realizar uma análise das possíveis contribuições da relação de coordenação horizontal com as funções de *accountability*, logo, foi a última etapa da pesquisa. A abordagem destas subcategorias será apresentada no tópico 4.3 “Padrões de interação: *Accountability* Horizontal”.

Na **categoria “Local de accountability”**, não foi considerada relevante a codificação, tendo em vista que representa outros dois códigos “*Accountability* Vertical” e “*Accountability* Horizontal”. Na **categoria “Estrutura de Implementação”**, também não se considerou relevante apontar tendo em vista que significa o conjunto de outras categorias já definidas (Situação de Ação, Atores e Responsabilidade).

Em síntese, evidenciamos a importância da *accountability* vertical em três pontos: na legislação, em relação aos atores e sua atuação na prática. Destacamos também a categoria “Funções de *Accountability*”, apontando como a coordenação pode contribuir com as funções de *accountability* (o que analisaremos com mais detalhes no subtópico 4.4). Por fim, esclarecemos as categorias sem codificação ou considerada sem relevância para o estudo.

Em prosseguimento, com o intuito de aprofundar a análise das categorias e auxiliar a compreensão do processo de concessão dos incentivos fiscais, desenvolvemos uma proposta

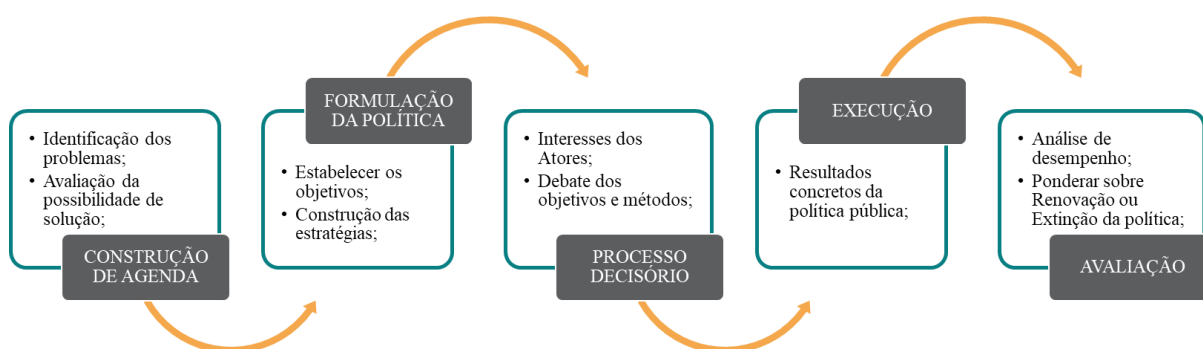
⁴https://www.tce.rj.gov.br/portalnovo/noticia/tce_rj_e_controladoria_geral_do_estado_estudam_parceria_entre_orgaos_de_controle. Acesso em: 21 out. 2021.

salientando os estágios da política através de uma releitura do modelo do Ciclo da Política Pública de Secchi (2013).

4.1.1 Proposta de estágios para a política dos incentivos fiscais

A fim de facilitar o entendimento, a análise da política de concessão dos incentivos fiscais foi desenvolvida segundo o modelo do Ciclo da Política Pública proposto por Secchi (2013, p. 43). Propomos aplicar os conceitos, usando como base um modelo simplificado das sete fases trazidas pelo autor, assim, chegamos aos cinco estágios apresentados conforme figura 5 a seguir.

Figura 5 - Ciclo da Política Pública



Fonte: adaptado (SECCHI, 2013).

De início, resolvemos aglutinar as duas primeiras fases, sendo a “identificação do problema” absorvida e estando contida na “construção de agenda”. Além disso, suprimiu-se a fase “extinção”, pois a política de concessão de incentivos fiscais é perene, não devendo se confundir com a extinção de um incentivo específico. Em seguida, substituiu-se a nomenclatura da etapa de “implementação” por “execução” para não confundir com o conceito de “estrutura de implementação” utilizado ao longo do estudo. Dessa forma, foram considerados os cinco estágios da figura 5: 1) construção de agenda; 2) formulação da política; 3) processo decisório; 4) execução; e 5) avaliação.

Na **CONSTRUÇÃO DA AGENDA**, o gestor público deve identificar as demandas dos setores econômicos (identificar o problema) e debater as possíveis contribuições para o desenvolvimento regional (avaliação da possibilidade de solução). Isto é, a entrada do problema na agenda política é a primeira etapa do ciclo. Na prática, é preciso conversar com os agentes econômicos e a sociedade civil, e identificar quais setores precisam ser estimulados por meio

da intervenção política. Conforme Secchi (2013), a formulação da agenda determina o foco da atuação estatal. É nesse momento que se define a intenção de fomentar determinado setor econômico por meio da concessão de um incentivo fiscal.

Contudo, de acordo com o relato das pessoas entrevistadas, não há no Estado do Rio de Janeiro há uma agenda bem definida. Sobre o assunto, E-4 reclamou acerca da inexistência de um plano estratégico para o estado: *“como vão conceder benefício fiscal se não sabemos para onde ir? Qual o rumo do estado no momento da concessão de benefícios para diversos setores?”*. Na mesma linha, relata E-3 que *“não há estudo e planejamento para os benefícios de setores específicos. Há muitos casos positivos da concessão de incentivos para o desenvolvimento regional, mas o problema ocorre quando os responsáveis pela concessão criam um modus operandi para corrupção, desvirtuando a finalidade da política”*.

Na opinião de E-8, a realidade do processo é que *“foram concedidos diversos benefícios sem um plano estratégico. Deveriam pensar no Estado como um todo, analisando as potencialidades da região”*, mas não é feito assim. O Estado vem perdendo arrecadação há muito tempo e o que mais agravou a recente crise econômica foi a perda dos royalties do petróleo, manifesta E-2. Sugeriu, contudo, que *“a crise do Estado do RJ também pode ter se intensificado por falta de planejamento da concessão dos incentivos fiscais, visto que tiveram estados que se planejaram melhor e tiveram um resultado positivo quanto a políticas de incentivos”*.

Ainda sobre a construção da agenda, E-6 afirmou que *“a falta de planejamento regional é um problema no Brasil como um todo, vigorando a lei de ‘cada um cuida de si’ e criando a guerra fiscal. No entanto, acrescenta que “isso está sendo discutido no âmbito do CONFAZ”. Sobre o estado do Rio de Janeiro especificamente, aponta que “há pouca reflexão regional” e critica a ausência de um planejamento para o desenvolvimento local desde a fusão do Estado com a Guanabara. Por outro lado, comentou que vem participando de reuniões com atores interessados para construir essa agenda no Rio.*

Na **FORMULAÇÃO DA POLÍTICA**, após eleito o setor econômico a ser estimulado por meio de incentivo fiscal, o gestor público deve analisar e projetar os resultados esperados, estabelecendo objetivos concretos para o desenvolvimento social e econômico do Estado, e delinear as estratégias para tal fim, avaliando os riscos e o impacto financeiro decorrente da renúncia de receita.

No caso da concessão de incentivos fiscais, a formulação da política precisa respeitar os requisitos legais estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Em seu artigo

14, a LRF exige que a concessão de incentivo esteja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, atenda ao disposto na LDO e a pelo menos uma das seguintes condições: (i) demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais; ou (ii) apresentação de medidas de compensação (BRASIL, 2000, Art.14). Dessa forma, definidas as alternativas e estabelecido o plano de ação, podemos avançar para o processo decisório.

Entretanto, apesar de os valores estimados das políticas dos incentivos constarem na lei orçamentária, E-4 aponta que na realidade *“eram meros palpites, sem demonstração, sem dimensionar seus efeitos. Não se vê nenhum resultado com perda de receita pelos incentivos nem de ganhos com aumento de renda e emprego”*. As pessoas entrevistadas ressaltam ser necessário trazer o valor dos incentivos para a realidade, fazer uma ponderação factual sobre seus valores. Essa ponderação, segundo E-4, E-6 e E-10, é a grande dificuldade neste processo.

A vivência relatada do processo é que *“foram concedidos diversos benefícios sem um plano estratégico. Deveriam pensar no Estado como um todo, analisando as potencialidades da região”*, mas não é feito assim, manifesta E-8. Continua dizendo que *“quando pretendem instalar um setor em determinada região não pensam no reflexo que a política daria no local. Será que a região estava prepara para receber aquele setor? Se a ideia era a geração de emprego, por exemplo, será que a mão de obra local era qualificada (ou foi capacitada) para aquele empreendimento que irá se instalar? Não sei como é feito, mas eu não tenho dúvida que não é feito esse tipo de estudo de impacto na região”*.

Salienta E-9 que, atualmente, a elaboração da política pode se iniciar de diversas formas. Há casos em que o Estado, buscando fomentar algum projeto local, oferece incentivos para um tipo de empresa. Em outros casos, há empresas que buscam o Estado, a fim de expor seu interesse em alocar o empreendimento naquele território. Neste último caso, há situações em que a empresa já existe e pretende expandir e casos em que a empresa ainda não existe.

Quando a empresa recebe incentivo fiscal para se instalar em determinado território, explica E-9 que ela fica obrigada a permanecer no local *“por um determinado tempo para compensar aquela perda fiscal”*. Para tanto, realiza-se um compromisso contratual, *“a Sefaz tem equipe que calcula financeiramente o impacto da remissão destas receitas, calcula quantos anos terão de perdão fiscal e o retorno que a empresa dará”*. Acrescenta, ainda, que em todos os casos têm que resultar num retorno positivo para o Estado e é preciso discriminar *“quanto ele vai vender, quanto ele vai produzir, qual o lucro dele, quanto ele pagaria de imposto, quanto ele vai dar de emprego, o quanto que ele vai melhorar a economia daquele local... tudo”*.

Contudo, apesar da Sefaz possuir capacidade técnica para a realização desse estudo, E-9 critica o momento em que o impacto financeiro é analisado: *“a Sefaz não participa do início do processo, o projeto de lei da concessão dos incentivos nasce em outra Secretaria, como a de Desenvolvimento Econômico ou Cultura, por exemplo, e a Sefaz só analisa após a implementação da política”*. No fluxo ideal do processo, a realização do estudo do impacto financeiro pela Sefaz deveria ser prévia à decisão de execução da política pelo Governador, ou seja, a avaliação do impacto auxiliaria a formulação da política, fase anterior ao processo decisório.

Nesse mesmo sentido, E-10 entende que *“não deve partir do Estado sair concedendo incentivos fiscais, isso não é o ideal. As empresas do segmento deveriam ir até a Secretaria de Desenvolvimento, que é o órgão responsável pelo desenvolvimento, atração de empregos e investimentos. A Secretaria de Desenvolvimento faria essa análise prévia e depois solicitaria informações à Secretaria de Fazenda, que detém a competência técnica para analisar a questão do impacto financeiro. A Secretaria de Desenvolvimento não tem essas informações, baseado nas informações da Secretaria de Fazenda, o governo tomaria a decisão política – aí é uma decisão política mesmo – se vai encaminhar o projeto de lei ou não para Alerj”*. Dessa forma, quando definidas as alternativas e estabelecido o plano de ação, poderemos avançar para o processo decisório.

No **PROCESSO DECISÓRIO**, reúnem-se todos os atores envolvidos para debater seus interesses, objetivos e métodos da política formulada. No processo de concessão de incentivos fiscais de ICMS, esse debate precisa ser desenvolvido também no âmbito do Confaz. A LC 24/75 estabeleceu que a concessão de um incentivo depende da decisão unânime dos Estados representados, por meio desse conselho (BRASIL, 1975). Corrobora E-10 ao destacar que, *“em matéria de ICMS no Brasil, os estados não têm autonomia para instituir incentivos fiscais, eles precisam da autorização do Confaz”*.

A própria Constituição Federal, no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea *g*, recepcionou a determinação da LC 24/75 e trouxe que as isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS são concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal. O debate entre Estados e Distrito Federal é de suma importância, visto que tem por intuito combater e prevenir a intensificação das práticas concorrenciais entre os entes federativos, denominada ‘guerra fiscal’.

Contudo, não é de hoje a concessão de incentivos de maneira irregular, sem apreciação e deliberação do Confaz, em absoluta inobservância às regras da LC 24/75. De

acordo com a manifestação de E-10, “*na prática, desde 1975 a lei complementar vinha sendo totalmente desconsiderada. Os estados, na tentativa de atrair investimentos, concediam unilateralmente e à revelia do que traz a Constituição*”. Nessa perspectiva, enquanto uns estados concediam unilateralmente, outros estados se sentiram prejudicados e “*entravam com ações na justiça para tentar derrubar os incentivos. Uns até conseguiam, mas demorava muito tempo uns 10 ou 15 anos*”.

Nessa mesma linha, salientou E-3 que existem processos de concessão de incentivos fiscais sem intermédio do Confaz, por meio de simples Decreto e que, nesses casos, “*os incentivos são elaborados como troca de favores. Direcionam benefícios e usam a guerra fiscal como desculpa para conceder novos benefícios*”. Reforçou E-4 que a própria “*lei estadual dando permissão para concessão de incentivos fiscais por meio de decreto, abriu espaço para corrupção*”, referindo-se ao já revogado artigo 3º da Lei nº 4.321, de 10 de maio de 2004.

A LC 160/17, assim como o Convênio ICMS 190/17, editado pelo Confaz, veio para convalidar os incentivos fiscais concedidos irregularmente e impedir que novos benefícios sejam concedidos em desacordo com a lei. Assim, ao explicar a instituição da norma que concede o incentivo, E-4 descreveu que, “*até 2017, poderia ser uma lei ou decreto. A partir de 2017, apenas por lei*”. Logo, observa-se que os incentivos utilizados pelos contribuintes no Rio de Janeiro podem ter como origem atos legais tanto do Confaz, quanto da Alerj e do Poder Executivo, conforme Anexo de Metas Fiscais da LDO de 2018 (RIO DE JANEIRO, 2017, p. 140).

Nos casos sem Confaz, a política dos incentivos pode partir de diversas secretarias, mas a maioria nasce na Secretaria de Desenvolvimento, na percepção de E-9. Há casos em que os processos se originam na Secretaria do Meio Ambiente, pois muitas empresas trabalham com compensação ambientais e impacto ambiental. Quanto ao setor industrial, E-10 aponta que o costume é a requisição perante a Secretaria de Desenvolvimento, que faz a triagem juntamente com a Secretaria da Fazenda. Elabora-se um projeto que é encaminhado para o governador decidir se vai enviar para a aprovação da Alerj.

Em suma, no âmbito estadual, atualmente, a concessão dos incentivos se inicia quando o governo cria uma política, o Poder Executivo envia para Alerj criar um projeto de lei e encaminhar para debate. Ocorre que, um dos problemas apontados, segundo E-8, é que “*nem sempre o processo se realiza através de um projeto de lei*”. Nesse sentido, E-6 aponta ser de

extrema importância que o Poder Executivo “tenha uma atuação integrada, que os trabalhos caminhem em uma mesma direção, dentro de uma mesma estratégia”.

Ainda sobre a criação da política, E-4 explica que existem “duas formas de criação de uma lei geral de incentivos: pode ser origem do Poder Executivo ou do próprio Parlamento”. Reforça que “independentemente de onde se inicia, precisa estar acompanhado da justificativa da renúncia”. Aduziu que, durante o trâmite do projeto de lei, a Alerj colhe os pareceres das Comissões envolvidas e “quando não há o estudo de impacto com os valores para economia local, em regra, eles emitem parecer contrário”.

Sobre processo decisório, E-4 apontou: “quando o projeto é posto em pauta, recebe uma pilha de emendas, realizam audiência pública e convidam as secretarias envolvidas, PGE, MPRJ, etc. Nesse momento, avaliam se o projeto é ruim, razoável ou bom de acordo com os aspectos de legalidade. Sendo bom ou ruim, volta a pauta para o plenário decidir se será aprovado ou não. Aprovando a lei, vai à sanção do governador que, por sua vez, poderá vetar integralmente ou parcialmente, ou promulgar integralmente. Se ele vetar parcialmente, o projeto retorna para assembleia e debatem a respeito da manutenção dos vetos ou se será aprovado. Quando há veto parcial a lei estará em vigência. Caso o governador vete integralmente, quem sanciona a lei é o presidente da Alerj. Mesmo procedimento realizado pelo Congresso Nacional”.

É válido lembrar também a participação da CGE e da PGE no processo decisório, como ressaltou E-9 ao destacar que “caso o estudo de impacto não seja positivo para o Estado, a Controladoria se pronuncia e recomenda que o projeto não seja implementado. Em todos os casos, passa pela auditoria da Controladoria Geral do Estado que também dará o aval de que os cálculos estão corretos”. Acrescenta ainda que, “no final, se vai implementar ou não, depende do governador do Estado. Ele pode implementar mesmo com parecer negativo. Caso o estudo de impacto seja positivo e o projeto viável, a Controladoria homologa, encaminha para a PGE, que analisa a parte legal. Feito isso, manda para a SEGOV para aprovação pelo governador”.

Após todo esse trâmite, nasce a legislação que fundamenta o programa dos incentivos em determinado setor, avançando para a próxima etapa do Ciclo (Execução), e possibilitando as empresas daquele ramo solicitarem os incentivos criados. Durante as entrevistas, pudemos identificar a participação de diversos atores no processo decisório em audiência pública, tais como, o MPRJ, o TCE, representantes das comissões da Alerj, representantes dos setores interessados e as secretarias envolvidas.

Quanto à questão da guerra fiscal, E-10 ressalta que *“resolver esse problema internamente é extremamente complicado. A simples realização de um estudo (como requisito formal) não consegue captar esse cenário de guerra fiscal”*. Com o intuito de minimizar os efeitos nocivos desse cenário, *“deve-se criar uma cultura de planejamento, com o plano diretor, o PPA do estado, integrado entre as secretarias, com os planos municipais e, ainda, por região de governo. Imprescindível realizar a coordenação das políticas e manter uma visão sistêmica”*, apontou E-6.

Por fim, uma das pessoas entrevistadas destacou que, no cenário de guerra fiscal, *“o Rio não tinha alternativa e não tem ainda. É isso que as pessoas não entendem quando tratamos da concessão dos benefícios no contexto da crise do Rio de Janeiro”*. Concluiu que tem relação com a eficiência da máquina pública: *“esta é ineficiente, por si só, e não tem nada a ver com a concessão dos incentivos. Podem até ocorrer casos envolvendo corrupção no processo dos incentivos, mas não é a razão do caos financeiro no Rio de Janeiro”*. Acerca da crise econômica que assola o Estado, a pessoa entrevistada criticou: *“a política tributária no estado sempre foi negligenciada, entretanto antes o ERJ tinha um diferencial – os royalties de petróleo. Agora, como a mudança na política dos royalties, os efeitos da negligência chamaram mais atenção”*.

Na opinião de E-10, a falha está nesta fase, no processo de decisão. Questiona-se sobre como e quem deveria decidir a respeito da concessão dos incentivos fiscais, seria *“uma decisão técnica? ou uma decisão política sem sentido técnico?”*, pois acredita que deveria ser uma junção de interesses, uma decisão política tomada com base em uma justificativa técnica e legal.

Na fase de **EXECUÇÃO**, são produzidos os resultados concretos, o Estado passa a exercer sua função precípua, a execução das políticas públicas. Os atos de execução merecem atenção e monitoramento, pois é nesse momento que se faz possível visualizar o incremento econômico e social resultante da concessão do incentivo fiscal. Segundo Secchi (2013, p. 57), a execução deve ser bem gerenciada e

os atores encarregados de liderar o processo de implementação devem ser capazes de entender elementos motivacionais dos atores envolvidos, os obstáculos técnicos e legais presentes, as deficiências organizativas, os conflitos potenciais, além de agir diretamente em negociações, construção de coordenação entre executores e cooperação por parte dos destinatários.

Nesta fase, as empresas que se enquadram na política incentivo fiscal criada durante o processo decisório requisitam a sua concessão, no chamado *processo de enquadramento*,

segundo E-3. Diante disso, surge o questionamento: para quem os interessados devem requisitar o incentivo? Buscando examinar o processo de concessão de incentivos fiscais, com foco nas fases descritas na figura 5 (Ciclo da Política Pública), analisamos as considerações feitas pelas pessoas entrevistadas a fim de responder essa questão.

Inicialmente, importante ressaltar que, no período de 2016 até hoje (2021), “o fluxo do processo de incentivos fiscais mudou muito” e “é muito difícil conseguir informações e dados sobre o assunto”, ponderou E-8. Corroborou uma das pessoas entrevistadas, questionando: “quem era o responsável pelos incentivos? Era a AgeRio? Codin? Sefaz? Quando existem muitos responsáveis, você não tem responsável nenhum”. De acordo com o “Relatório 2016” apresentado à SECC, a execução dos incentivos era verificada por meio de

inspeções a cargo da Secretaria de Estado de Fazenda. O acompanhamento dos compromissos e obrigações acessórias é parte de um esforço de melhoria contínua de governança que busca envolver a área do desenvolvimento econômico e demais segmentos governamentais aos quais essas obrigações estiverem relacionadas como, por exemplo, meio ambiente e emprego (SIS-GIFT, 2017, p. 9).

Neste momento, cumpre destacar um ponto que foi destacado por alguns entrevistados: a Lei Estadual nº 8.445, de 03 de julho de 2019. Conhecida como a “Lei de Metas”, trouxe uma regulamentação importante para as fases de execução e de avaliação dos programas de incentivos fiscais no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, pois atribuiu responsabilidades aos diferentes atores envolvidos.

Antes da promulgação da Lei de Metas, a demonstração de interesse do contribuinte se dava pela pasta de desenvolvimento econômico. A crítica apresentada pelos entrevistados se refere ao fato de que a Secretaria de Fazenda é quem possui a capacidade técnica para realizar o monitoramento do cumprimento das metas e/ou condições para a concessão de incentivos fiscais. Assim, a Sefaz deveria participar da execução e não somente do seu monitoramento. Isso, aparentemente, foi corrigido pela Lei de Metas.

Por conseguinte, reforçou E-8 que “era a Sedeeri que verificava se a empresa preenchia os requisitos para se enquadrar naquele projeto de determinado incentivo. Mas é importante que a Secretaria de Fazenda também participe da execução, para analisar os impactos econômicos e financeiros. A Sefaz verifica os efeitos financeiros daquele programa de benefícios atendendo ao pré-requisito legal do artigo 14 da LRF”.

Em suma, segundo E-4, é preciso cindir a análise em dois momentos, antes e depois da Lei das Metas. Destaca que, “antes da Lei das Metas, as empresas solicitavam adesão a Sedeeri, que enviava para a Codin para fazer análise técnica do projeto: analisavam as

projeções e verificavam se os resultados seriam positivos. Sendo positivo, encaminhavam para a Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro (CPPDE). Estando de acordo, publicavam e a empresa começava a usufruir do benefício. Quem fiscaliza? Em regra, deve ser quem concedeu, neste caso a Codin. Inclusive, nesse sentido, quando questionada, a Sefaz afirmava não ser a responsável em monitorar, justificando que não havia concedido o benefício”.

Entretanto, Após a Lei das Metas, E-4 explica que *“a empresa deve dar entrada pela Sefaz, que criou uma comissão técnica para avaliar o pedido. Se o pedido está bom, manda para CPPDE. Neste caso, o pedido não entraria pela Codin, até pode entrar, mas agora está efetivada a participação da Sefaz. E o conselho (CPPDE) que decide. Acatando, a empresa passa a ter o direito ao benefício”.*

A novidade trazida pela Lei de Metas é que os incentivos passam a ser acompanhados, o que foi um grande avanço, manifestou E-4. A partir do debate para criação da Lei de Metas, ficou instituída a “briga” e, por fim, decidiram responsabilizar a Sefaz. A regulamentação só aconteceu em 2020 através de um decreto, impondo a obrigação de prestação de contas anualmente. Segundo E-3, os interessados abriam um processo de enquadramento na Codin, vinculada à Secretaria de Desenvolvimento, e implementado apenas após aprovação do CPPDE, com assinatura do Termo de Acordo de Regime Especial (Tare). Posteriormente, é publicado um decreto efetivando o enquadramento. Na opinião de E-9, a Sefaz realiza esse acompanhamento junto com os demais atores (CGE, TCE, MPRJ).

Durante os anos de 2019 e 2020, uma das pessoas entrevistadas destacou que a Secretaria da Fazenda *“assumiu um certo protagonismo nas concessões dos incentivos”*. Em razão de um rompimento político, os processos encaminhados pela Sedeeri ficavam parados na Sefaz. Sendo assim, os setores interessados, ao longo daquele período, pleiteavam os incentivos diretamente à Sefaz. Apesar de não ser o ideal, no decorrer desse tempo, foram implementados muitos incentivos, o que aparentemente foi considerado positivo pelo entrevistado, pois contribuíra com o desenvolvimento do ERJ.

O Decreto nº 47.201 de 07 de agosto de 2020, veio regulamentar a Lei nº 8.445, de 03 de julho de 2019, estabelecendo as regras para o processo de enquadramento, já citado anteriormente, e desenquadramento de incentivos fiscais condicionados e incentivos financeiro-fiscais condicionados. Essa regulamentação definiu o processo e atribuiu competências aos atores envolvidos.

Do enquadramento

Art. 10. Os pedidos de enquadramento em incentivos fiscais condicionados e em incentivos financeiro-fiscais condicionados, bem como os pedidos de renovação dos incentivos, **deverão ser apresentados à CODIN ou à AGERIO**, conforme o caso, por meio do preenchimento de Carta Consulta.

§1º **Caberá à CODIN instruir os pedidos de enquadramento** com relatório circunstanciado sobre os impactos econômicos e sociais relacionados à concessão de incentivos fiscais condicionados e, **posteriormente, remetê-los à SEFAZ para análise.**

§2º No caso de incentivos financeiro-fiscais condicionados, após a análise dos pedidos de enquadramento a ser realizada pela CODIN, **os autos deverão ser remetidos à AGERIO** para elaboração de parecer circunstanciado quanto aos aspectos relacionados à sua competência; devendo os autos serem encaminhados para análise da SEFAZ, posteriormente.

§3º Ao receber os pedidos de enquadramento em incentivos fiscais condicionados e em incentivos financeiro-fiscais condicionados, o órgão pertencente à estrutura **SEFAZ**, definido por meio de ato normativo próprio do Secretário de Estado de Fazenda, deverá **verificar o cumprimento dos requisitos formais de enquadramento e elaborar relatório para subsidiar a decisão da CPPDE quanto ao deferimento ou não.**

§4º Sendo deferido o enquadramento no incentivo fiscal pleiteado, a empresa beneficiária deverá firmar Termo de Acordo ou outro instrumento cabível, com a Secretaria de Estado de Fazenda e com a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais, no qual constarão as metas, as condições, os requisitos, o termo inicial e o termo final da fruição do incentivo.

§5º Sendo deferido o enquadramento no incentivo financeiro-fiscal pleiteado, a empresa beneficiária deverá firmar Termo de Acordo ou outro instrumento cabível, com a Secretaria de Estado de Fazenda e com a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais, no qual constarão as metas, as condições, os requisitos, o termo inicial e termo final da fruição do incentivo; sem prejuízo da celebração do contrato de financiamento junto à AGERIO.

§6º **Compete à SEFAZ a confecção do Termo de Acordo** ou outro instrumento cabível, de que tratam o § 4º e § 5º deste artigo, e o encaminhamento dos autos para a assinatura do Secretário de Estado de Fazenda e do Secretário de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais.

(...)

Art. 12. **A CPPDE deverá deliberar** em até 90 (noventa) dias, contados da data de protocolo da Carta Consulta, concedendo ou negando o enquadramento, ressalvados os casos em que for necessária a juntada de outros documentos ou a realização de diligências, situações as quais implicarão a interrupção do prazo.

Quanto ao processo de desenquadramento do incentivo, o Decreto nº 47.201 de 07 de agosto de 2020, determina que será desenquadrada a empresa que deixar de cumprir os requisitos, as metas ou as condicionantes definidas em Termo de Acordo ou contrato (RIO DE JANEIRO, 2020, Art. 13), e estabelece que:

§1º Cabe às **Autoridades Fiscais**, conforme suas respectivas atribuições, a fiscalização do cumprimento dos requisitos, das metas e das condicionantes de natureza tributária definidas em Termos de Acordo ou contrato.

§2º Cabe à **AGERIO e CODIN**, conforme suas respectivas atribuições, **verificar o cumprimento das metas, das condições e dos requisitos** relativos à geração de empregos, investimentos e demais obrigações de natureza não tributária referentes aos incentivos fiscais condicionados e incentivos financeiro-fiscais condicionados.

§3º Na hipótese do § 2º, **caberá ao órgão**, que apurou o descumprimento de meta, de condição ou de requisito condicionante para fruição do incentivo fiscal ou do incentivo financeiro-fiscal, **enviar relatório circunstanciado para a Secretaria de Estado de Fazenda** apontando a irregularidade constatada.

Art. 14. No caso de constatação de descumprimento de requisito, de meta ou de condicionante capaz de gerar o desenquadramento de incentivos fiscais condicionados e de incentivos financeiro-fiscais condicionados, a empresa beneficiária poderá ser notificada para sanar as irregularidades no cumprimento dos Termos do Acordo ou contrato, sem prejuízo da lavratura de auto de infração ou nota de lançamento referente à irregularidade tributária constatada.

(...)

Art. 15. Será desenquadrada de incentivos fiscais condicionados e de incentivos financeiro-fiscais condicionados a empresa que:

I - Deixar de cumprir com os requisitos necessários a manutenção do incentivo, com as metas ou com as condicionantes definidas em Termo de Acordo ou contrato;

II - Deixar de promover a correção das irregularidades no cumprimento dos Termos do Acordo ou contrato, no prazo estabelecido no art. 14; e

III - Deixar de pagar os parcelamentos nas hipóteses previstas nos §§ 3º e 4º, do art. 14.

Art. 16. A falta de solução plena das irregularidades constatadas, no prazo estabelecido no art. 14 deste Decreto, ensejará o encaminhamento de proposta de desenquadramento para análise da autoridade fiscal competente.

§1º **Cabe ao titular da Auditoria-Fiscal** emitir parecer circunstanciado sobre a proposta de desenquadramento e encaminhar os autos para a autoridade fiscal competente para promover o desenquadramento.

§2º **A autoridade fiscal competente para promover o desenquadramento será definida por ato próprio do Secretário de Estado de Fazenda.**

Apesar da regulamentação trazer muitas definições e competências, os dados coletados através das entrevistas e relatórios de auditoria revelam um processo ainda mal definido, com alguns aspectos não especificados, carecendo de atribuição, em alguns momentos apontados como falta de pessoal, em outros falta de qualificação. Percebe-se que a regulamentação é muito recente e decorre de sucessivas alterações legislativas. Atualmente, o processo de concessão de incentivos fiscais vem passando por diversas mudanças, bem como

as instituições passando por importantes reformas estruturais, ambos caminhando e se desenvolvendo para ajustar as necessidades do processo.

Quanto a atuação da CGE, nesta fase nos deparamos com opiniões diversas. Por um lado, E-9 apresenta que *“a Controladoria se pronuncia e faz recomendações sobre o projeto antes da sua execução. Avaliando, por meio de auditoria, se os cálculos estão corretos”*, ou seja, a pessoa entrevistada defende a participação da CGE no processo decisório.

Por outro lado, E-5 acredita que a celeuma acerca da renúncia de receita é recente e ainda não é foco da Controladoria, sendo a Sefaz bastante atuante. Por mais que a CGE possua tal competência determinada em lei, *“é algo que precisa se desenvolver para saber como será realizado o monitoramento”*, isto é, durante a execução.

Por fim, E-7 entende que é necessária a participação da CGE, mas discorda sobre ser através do monitoramento. Defende que devem ser realizadas auditorias no âmbito dos incentivos, através da fiscalização. Isto porque, a auditoria aponta se há alguma irregularidade, durante a fase de avaliação.

Conclui-se que, na fase da execução, o principal obstáculo na opinião dos entrevistados é a dificuldade de conseguir informações precisas. E-7 aponta ser muito difícil mensurar os reais efeitos dos incentivos fiscais e ainda ressalta o sigilo fiscal como entrave. Já E-9 ressalta a necessidade de atuação conjunta dos atores: *“enquanto a Sefaz diz o que é viável financeiramente, a Controladoria vai verificar outros aspectos, através das auditorias”*, aspectos de legalidade e legitimidade, por exemplo. Na opinião de E-5, a atuação da Controladoria ainda está sendo estruturada.

Na **AVALIAÇÃO**, ocorre o julgamento sobre a validade da política de concessão do incentivo fiscal, assim como sobre o sucesso ou não dos resultados alcançados na prática, analisando o desenvolvimento econômico e social empreendido na região. Em nossa análise, nesta fase, incluímos também a participação dos atores responsáveis pela fiscalização da legalidade e legitimidade da política. Para Secchi (2013, p. 57), a avaliação é a fase do ciclo de políticas públicas em que o processo de execução e o desempenho da política pública são examinados com intuito de conhecer melhor o estado da política e o nível de redução do problema que a gerou.

Após a execução do incentivo, a Lei de Metas traz a obrigação de avaliação do atingimento das metas dos incentivos fiscais em vigor pela Sefaz. É necessário o envio anual de relatórios para TCE e para Alerj (Comissão de Tributação) para o acompanhamento da execução. E-4 esclarece que, em suma, *“primeiro, o trâmite ocorre no Parlamento, depois no*

Executivo. Depois que vira benefício, vai ser fiscalizado pela Sefaz, TCE e de fora pelo MPRJ que é o fiscal da lei”.

De acordo com o artigo 7º da Lei de Metas (RIO DE JANEIRO, 2019), o Poder Executivo criará uma Comissão de Avaliação Fiscal (CAF), com participação da Sefaz, Sedeeri, PGE e sociedade civil, com caráter consultivo, para elaboração de metas fiscais orçamentárias anuais de desempenho a serem alcançadas e estabelecimento de critérios de avaliação de eficiência dos programas de incentivos fiscais criados ou ampliados.

A fase de elaboração do texto legal é basicamente a escrita de uma minuta pelos técnicos da Sefaz, Segov e PGE. Trata-se de mera técnica legislativa, manifestou E-9. Explicou que *“o debate sobre o conteúdo da lei ocorre depois, quando encaminham para avaliação das Comissões na Alerj”*. Ao final desse trâmite, quando é implementado o incentivo fiscal, encaminha-se o processo para a análise do Tribunal (TCE).

O Tribunal de Contas é uma instituição estatal independente, sendo autônomo em relação aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. É o órgão responsável pela fiscalização dos gastos públicos quanto à legalidade, legitimidade e economicidade. Mesmo depois que a minuta virar lei, *“o tribunal pode identificar algum tipo de irregularidade, podendo pedir vistas e recomendar alguma alteração, sob pena de responder por responsabilidade fiscal ou, até mesmo, crime eleitoral, no caso de identificar alguma fraude”*, completou E-9.

Quanto a atuação do MPRJ no processo de concessão dos incentivos fiscais, uma pessoa entrevistada apontou ter conhecimento sobre a elaboração de relatórios sobre o assunto. Tais relatórios embasam os inquéritos, realizando uma análise de todo processo de concessão, e avaliam se a contrapartida política está de acordo com o decreto de concessão do incentivo e o acordo firmado entre a Sedeeri e a empresa beneficiária. Inclusive, por essa atuação, o Ministério Público *“consegue provar que o sistema de acompanhamento dos benefícios é falho”* e ressalta que o órgão executor da política ainda não consegue fiscalizar a concessão, seja por falta de pessoal e/ou mesmo por falta de interesse. Mas pondera ao dizer que *“realmente mensurar a renúncia da receita não é fácil”*.

Por último, representando a visão da atuação da Sefaz e da Controladoria nesta fase, uma das pessoas entrevistadas ressaltou que *“o processo em si não é sistematizado e, atualmente, está pior”*, o que dificulta a avaliação. Na sua opinião, por um período o governo pensava em determinado setor produtivo ao formular a política, agora *“parece que voltou o pleito de balcão do empresário”*. Em prosseguimento, disse que *“quando o governador ‘está fraco’, os contribuintes vão direto na Alerj. Neste caso, é o ‘pior dos mundos’*. Uma vez veio

um projeto de lei direto da Alerj e fiquei até uma hora da manhã discutindo o projeto com o relator, pois colocaram uma cláusula que mata o incentivo e poderia dar problema na análise do MPRJ”.

Com isso, para maiores esclarecimentos, concluímos este tópico com uma síntese consolidando no quadro abaixo as fases do ciclo, os atores e as ações previstas e as ações percebidas. Na última coluna, na opinião das pessoas entrevistadas, apontamos ações percebidas que carecem definição, mas necessárias para execução da política.

Quadro 3. Consolidação do Ciclo da Política Pública dos Incentivos Fiscais

FASES DO CICLO	ATORES	AÇÕES PREVISTAS E/OU ESPERADAS	AÇÕES PERCEBIDAS
CONSTRUÇÃO DA AGENDA	GOVERNADOR	Plano estratégico para o desenvolvimento do ERJ.	Inexistência de um plano estratégico para o estado, sem agenda definida.
	SEDEERI	Planejamento Regional.	Ausência de planejamento para o desenvolvimento local.
	CONFAZ	Prevenir a Guerra Fiscal.	Convênios debatidos no âmbito do Confaz com foco nos aspectos da inter-relação da tributação federal e da estadual.
FORMULAÇÃO DA POLÍTICA	SEFAZ? CODIN?	Estimativa do impacto orçamentário-financeiro, atenda ao disposto na LDO.	Ausência de estudo de impacto nos processos de concessão. Não há um dimensionamento dos seus efeitos dos incentivos.
	SEFAZ	Realização do estudo de impacto financeiro deveria ser prévia à decisão de execução da política.	A Sefaz não participa do início do processo, o projeto de lei da concessão dos incentivos nasce em outra Secretaria.
	SEDEERI	As empresas do segmento deveriam ir até a Sedeeri, que faria a análise prévia e depois encaminharia à Sefaz.	O Estado concede incentivos fiscais sem análise da Secretaria de desenvolvimento (aconteceria na fase construção de agenda).
PROCESSO DECISÓRIO	CONFAZ	Debate precisa ser desenvolvido também no âmbito do Confaz (decisão unânime dos Estados representados no Confaz).	Na prática, desde 1975 a lei complementar vinha sendo totalmente desconsiderada. Os estados, na tentativa de atrair investimentos, concediam unilateralmente e à revelia do que traz a Constituição. Existem incentivos fiscais concedidos sem intermédio do Confaz, por meio de simples Decreto.
	CGE	Monitorar o cumprimento das contrapartidas decorrentes de processos de concessão de incentivos fiscais.	Entrevistados apontam que o tema dos Incentivos Fiscais não é o foco da atuação da Controladoria, mas se pronuncia em alguns casos que o estudo de impacto não seja positivo para o Estado.

	PGE	Avaliar se o projeto é ruim, razoável ou bom de acordo com os aspectos de legalidade.	Caso o estudo de impacto seja positivo e o projeto viável, a Controladoria homologa, encaminha para a PGE, que analisa a parte legal.
EXECUÇÃO	CODIN (Sedeeri)	Antes da concessão do incentivo: Instruir os pedidos de enquadramento com relatório sobre os impactos econômicos e sociais relacionados à concessão de incentivos fiscais e remetê-los à SEFAZ para análise.	Relatórios de auditoria apontam a omissão da Codin como órgão executor. Entrevistados apontam a falta de procedimento e pessoal para atender a quantidade de processos de incentivos fiscais
	SEFAZ	Verificar o cumprimento dos requisitos formais de enquadramento e elaborar relatório para subsidiar a decisão da CPPDE. Compete à SEFAZ a confecção do Termo de Acordo.	Relatórios de Auditoria apontam a ausência de estudo de impacto nos processos de concessão. A Sefaz que detém a competência técnica para analisar a questão do impacto financeiro.
	CPPDE	Compete à CPPDE deliberar sobre os pedidos de enquadramento em incentivos fiscais condicionados e em incentivos financeiro-fiscais condicionados.	Analisa o processo encaminhado pela Sefaz, ou Sedeeri, e verifica se a empresa solicitante preenche os requisitos para enquadramento na política pública.
AVALIAÇÃO	CODIN (Sedeeri)	Depois da concessão dos incentivos: Verificar o cumprimento das metas, das condições e dos requisitos relativos à geração de empregos, investimentos e demais obrigações de natureza não tributária.	O sistema de acompanhamento dos incentivos é falho, a Codin não consegue monitorar os processos.
	SEFAZ	Obrigação de avaliação do atingimento das metas dos incentivos fiscais em vigor.	Entrevistados apontam que a Sefaz tem capacidade técnica e sua equipe calcula quantos anos terão de perdão fiscal e o retorno que a empresa dará.
	Comissão de Avaliação Fiscal (Sefaz, Sedeeri, PGE e Sociedade Civil)	Elaboração de metas fiscais orçamentárias anuais de desempenho.	<i>sem dados</i>
	TCE-RJ	Responsável pela fiscalização dos gastos públicos quanto à legalidade, legitimidade e economicidade	Realiza auditorias no âmbito dos incentivos fiscais buscando irregularidades e esclarecimentos sobre os processos de concessão.
	MPRJ	Incumbe-se da prevenção e da repressão à sonegação fiscal, aos ilícitos penais cometidos em detrimento das ordens tributárias estadual, bem como aqueles praticados por funcionários públicos.	Elaboração de relatórios sobre o assunto que embasam os inquéritos. Realizam a análise de todo processo de concessão e avaliam se a contrapartida política está de acordo com o decreto de concessão do incentivo e o acordo firmado.

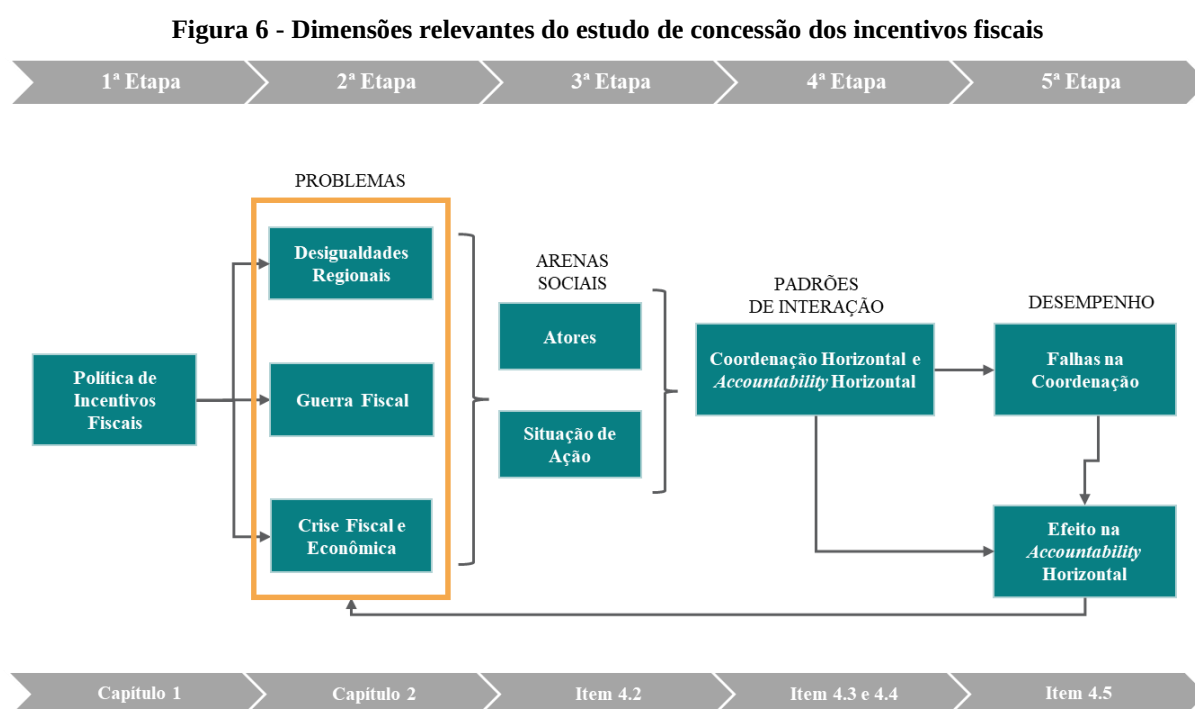
Fonte: elaboração própria com base nos dados das entrevistas.

A partir dos dados coletados nas entrevistas, foi possível esboçar um ciclo da política voltado para a concessão dos incentivos fiscais, entretanto pudemos notar que ainda não está bem definido. Identificamos que não há delimitação da atuação de cada ator, nem definição clara das competências na prática.

Mais adiante vamos elucidar que o processo está em constante mudanças, pois houve alterações na legislação durante a realização da pesquisa e, consequentemente, mudanças na estrutura de alguns atores. Tal fato interferiu na análise das regras e na descrição da atuação de cada ator. Para delinear a pesquisa, no tópico a seguir, apresentamos as fases das etapas de análise esquematizadas e sua descrição.

4.1.2 Etapas da análise do processo de concessão dos incentivos fiscais

Diante do exposto, após análise documental, depois confirmado na fase das entrevistas, concluímos que não há um processo bem definido sobre a concessão dos incentivos fiscais. Nesse sentido, a figura 6 foi elaborada, tendo como base o método da Análise Situacional desenvolvida por Adele Clarke (2003, 2008), para facilitar o mapeamento do processo e a sua codificação no software MAXQDA. As fases deste estudo foram esquematizadas em cinco etapas conforme esquema abaixo.



Fonte: elaboração própria com base na Análise Situacional.

A **primeira** etapa, “Política de Incentivos Fiscais”, é o início da análise do processo, em que identificamos como os objetivos que foram definidos, como foram elaborados os requisitos de concessão dos incentivos e os atores envolvidos. Para tanto, foram analisados e codificados os documentos incluídos no MAXQDA definindo quais são as “regras”. Neste primeiro momento, trazendo as regras definidas na legislação e, posteriormente, alguns costumes, manuais e relatórios explorados nas entrevistas.

Na **segunda** etapa, temos os “Problemas”, ou seja, as questões a serem resolvidas pela política pública que foram identificados na pesquisa preliminar ou, até mesmo, aqueles gerados após aplicação da política, ambos os casos motivaram este estudo. Na **terceira**, “Arenas Sociais”, através da identificação dos espaços de interação para debate e elaboração da política, evidenciou-se a “Situação de Ação” e o conjunto dos atores identificados na análise documental e nas entrevistas. Na **quarta** etapa, definimos as relações de coordenação e *accountability* horizontal e avaliamos, durante a realização das entrevistas, as falas dos atores coletivos que expõem as principais posições adotadas e não adotadas em torno de questões na situação.

Por fim, na **quinta** etapa, identificamos as falhas de coordenação e relacionamos com os efeitos revelados na visão dos atores entrevistados. Isto é, considerando as relações definidas na quarta etapa e o impacto da *accountability* horizontal na situação problema, analisamos como o desempenho é avaliado.

4.2 ARENAS SOCIAIS: CATEGORIAS “ATORES” E “SITUAÇÃO DE AÇÃO”

A **primeira** e **segunda** etapas da figura 6 foram estudadas na Introdução e no Referencial Teórico. Agora, vamos discorrer sobre a análise da **terceira** etapa em diante. Neste tópico, abordamos as categorias de análise “Atores” e “Situação de Ação”. Após a codificação no software MAXQDA, chegamos na distribuição dos atores conforme figura abaixo.

Figura 7 - Destaque na categoria “Atores”



Fonte: elaborado no MAXQDA a partir dos dados da pesquisa.

Foram codificados 321 segmentos, em 105 documentos, nas 9 pastas já citadas anteriormente na figura 4 (Categorias de Análise Codificadas). Os atores em destaque foram os que mais encontramos na análise documental e mais citados nas entrevistas. Pode-se verificar a relevância dos atores Sefaz e TCE em um primeiro plano e CGE, Sedeeri, MPRJ, Alerj, Governador e Confaz em um segundo.

Iniciando pelas entidades com maior destaque na figura 7, os atores foram enumerados abaixo junto com as unidades administrativas relacionadas. Nas linhas, pode haver ou não relação hierárquica entre as instituições. Os atores em destaque na primeira coluna nortearam a identificação dos “grupos” de atores na sequência.

Quadro 4. Grupo de atores com possibilidade de envolvimento no processo dos incentivos fiscais

GRUPOS DE ATORES			
ATORES	UNIDADES ADMINISTRATIVAS		
CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ)	Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe)	→ Grupos de Trabalho	→ GT26 Benefícios Fiscais
	Comissão Mista do Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência (Sis-GIFT)		- SECC - PGE - Sefaz

SECRETARIA DE ESTADO DA CASA CIVIL (SECC) ⁵	Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro (CPPDE)			- SECC - Sedeeri - Sefaz
PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (PGE-RJ)	Gabinete da Procuradoria Geral do Estado	Procuradorias Especializadas	→ Procuradoria Tributária (PG-3)	
SECRETARIA DE PLANEJAMENTO E GESTÃO (SEPLAG)	Subsecretaria de Planejamento e Orçamento	→ Superintendência de Orçamento	→ Coordenadoria da Receita	
			→ Coordenadoria de Acompanhamento	
	Subsecretaria de Projetos e Fundos	→ Superintendência de Projetos e Fundos	→ Coordenadoria de Gestão de Fundos	
SECRETARIA DE FAZENDA (SEFAZ)	Gabinete do Secretário	→ Assessoria Especial		
	Subsecretaria Geral de Fazenda	→ Assessoria Especial		
	Subsecretaria de Estado de Receita	→ Subsecretaria Adjunta de Fiscalização	→ Coordenadoria das Auditorias Fiscais Especializadas	
			→ Coordenadoria de Benefícios Fiscais	
			→ Coordenadoria de Planejamento Fiscal	
			→ Coordenadoria de Monitoramento	
		→ Superintendência de Planejamento Fiscal	→ Coordenadoria de Análises Fiscais Integradas (Coafi)	
			→ Coordenadoria de Estudos Econômico-Tributários	
		→ Superintendência de Tributação	→ Coordenadoria de Estudos e Legislação Tributária	
			→ Coordenadoria da Comissão Técnica Permanente do ICMS	
		→ Superintendência de Arrecadação	→ Coordenadoria de Planejamento e Análise da Arrecadação	

⁵ A SECC é retratada pela presença de seus representantes nas comissões criadas para acompanhamento e avaliação dos incentivos fiscais. Não há necessariamente hierarquia entre as células que estão na mesma linha.

		→ Coordenadoria de Controle da Arrecadação Tributária
	→ Superintendência de Cadastro e Informações Fiscais	→ Coordenadoria de Documentos e Declarações Fiscais
		→ Coordenadoria de Cadastro Fiscal
	Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado	→ Superintendência de Relatórios e Demonstrativos Contábeis
		→ Coordenadoria de Contas de Governo e Relatórios Fiscais
	Subsecretaria de Finanças	→ Superintendência do Tesouro Estadual
		→ Coordenadoria de Análise de Investimentos e Gastos
	Subsecretaria de Fazenda de Política Fiscal	→ Superintendência de Relações Federativas e Transparência Fiscal
		→ Coordenadoria de Projeções e Acompanhamento de Metas Fiscais e Estudos Econômicos
	→ Superintendência de Programação Financeira	→ Coordenadoria de Análise de Impactos Fiscais e Estudos Técnicos
	Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (Cira-RJ)	
		- Sefaz - PGE
SECRETARIA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, ENERGIA E RELAÇÕES INTERNACIONAIS (SEDEERI)	Subsecretaria Executiva	→ Subsecretaria de Indústria, Comércio, Serviços e Ambiente de Negócios
	Entidades vinculadas à Secretaria	→ Agência de Fomento do Estado do Rio de Janeiro (AgeRio)
		→ Companhia de Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio de Janeiro (Codin)
	Conselhos vinculados à Secretaria	→ Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico e Social (Cedes)
		→ Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social (Fundes)
CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (CGE/RJ)	Auditoria Geral do Estado	→ Superintendência de Relação com Órgãos Externos
	Ouvidoria e Transparência Geral do Estado	→ Assessoria de Gestão de Transparência e Prevenção da Corrupção
	Corregedoria Geral do Estado	→ Superintendência de prevenção da Corrupção
ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO	Assessoria Fiscal	
	Comissão de Orçamento Finanças Fiscalização Financeira e Controle	

ESTADO DO RIO DE JANEIRO (ALERJ)	Comissão de Tributação Controle da Arrecadação Estadual e de Fiscalização dos Tributos Estaduais		
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE/RJ)	Secretaria Geral de Controle Externo	→ Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita (SSR) - Extinta	→ Coordenadoria de Controle da Receita (CCR) - Extinta
		→ Subsecretaria de Controle de Contas e Gestão Fiscal	
		→ Subsecretaria de Controle da Receita e Políticas de Cidadania	→ Coordenadoria de Auditoria em Receita
	Ministério Público de Contas		
MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (MPRJ)	Gabinete do Procurador-Geral de Justiça	→ Coordenação-Geral de Atuação Coletiva Especializada	→ Grupo de Atuação Especializada em Combate à Sonegação Fiscal e aos Ilícitos contra Ordem Tributária (GAESF)

Fonte: elaboração própria.

Como pode-se notar no quadro, foram muitos os atores identificados na estrutura de implementação do processo dos incentivos fiscais. Contudo, são muitos processos de incentivos no ERJ e, como vimos no item 4.1.1, são várias fases dentro da política. Acreditamos ser possível que o processo funcione com todos atores envolvidos, mas é essencial que haja uma coordenação bem definida e uma *accountability* efetiva. Para tanto é de extrema importância que as competências, os prazos e procedimentos estejam claros e os envolvidos com qualificação adequada para atingir os objetivos.

Adiante, será exposta e examinada a categoria “**Atores**” codificada no MAXQDA que retrata os envolvidos na política de concessão dos incentivos fiscais, à luz da análise de conteúdo resultante das entrevistas, da análise documental e da legislação. Entendemos que dentro da estrutura de cada ator, as unidades têm importância no alcance da finalidade geral da instituição. Nossa intenção no quadro 4 foi identificar quais unidades estariam diretamente ligadas à finalidade da política dos incentivos fiscais.

Abaixo, descrevemos as competências e demais informações relevantes para o estudo, para tanto utilizamos as definições e itens que foram codificados na categoria “Responsabilidade”, e suas subcategorias *Answerability*, *Enforcement* e Local de *accountability* (BRINKERHOFF, 2001, p. 23, tradução nossa), ao longo da coleta e análise dos dados.

4.2.1 Descrição das Competências dos Atores identificados nas Etapas iniciais

Este tópico consiste num apanhado das competências identificadas nas leis e opiniões dos entrevistados. Como sugestão, os leitores devem navegar pelos parágrafos de maneira leve e superficial e retornar sempre que necessário para alguma consulta. As informações mais detalhadas a respeito das competências identificadas pós-codificação, realizada na etapa de análise documental, encontram-se no apêndice C.

Por conseguinte, como evidenciado, o primeiro ator do quadro 4 é o Conselho Nacional de Política Fazendária⁶. Trata-se de um órgão que determina em suas reuniões os incentivos fiscais que poderão ser utilizados em âmbito nacional. Atualmente, o Conselho Nacional de Política Fazendária integra a estrutura do Ministério da Economia, conforme disposto na Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019.

4.2.1.1 Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)

De acordo com o Convênio ICMS nº 133/97, que aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária compete ao Confaz⁷ promover a celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de incentivos fiscais do ICMS e de atos visando o exercício das prerrogativas previstas no artigo 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), *in verbis*:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio (CTN, 1966).

Quadro 5. Ator: Confaz

ATOR	UNIDADES		
Conselho Nacional de Política Fazendária	Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE)	Grupos de Trabalho	GT26 Benefícios Fiscais

Fonte: elaboração própria

Compete ao Confaz, conforme artigo 3º do Convênio ICMS nº 133/97, a realização de atos sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal, sugerir medidas que visem à simplificação e à harmonização de exigências legais, promover estudos com vistas

⁶ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 03 nov. 2021.

⁷ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/competencias>. Acesso em: 31 out. 2021.

ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional, como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual.

Dentro da estrutura do Conselho, identificamos o **Grupo de trabalho (GT26)**⁸ diretamente ligado ao objeto de estudo desta pesquisa. O referido grupo possui a finalidade de debater, promover estudos e propor normas relacionadas à concessão de benefícios fiscais, redução de base de cálculo, concessão de crédito outorgado, crédito presumido, programas de incentivo fiscal, harmonização de tratamento tributário nos diversos setores da economia.

Sobre a concessão dos incentivos, de acordo com o “Relatório 2016” no Estado do Rio de Janeiro, “dois terços de todos os incentivos fiscais em vigor foram definidos no âmbito do Confaz, ou seja, não representam uma decisão unilateral do governo local”. Por outro lado, o relatório apresenta informação de que os demais normativos, definidos fora do âmbito do Confaz, destinam-se “a defender o ambiente econômico interno, de decisões tomadas por outras unidades da Federação” (SIS-GIFT, 2017, p. 8), fruto da guerra fiscal. Este assunto será objeto de discussão no capítulo 05.

O segundo elemento da categoria “atores” é retratado pela presença de representantes da Secretaria de Estado da Casa Civil, nas comissões criadas para acompanhamento e avaliação dos incentivos fiscais. São elas: Comissão Mista do Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência (Sis-GIFT) e a Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro (CPPDE).

4.2.1.2 Secretaria de Estado da Casa Civil (SECC/RJ)

Em decorrência do disposto no artigo 4º da Lei nº 7.495, de 55 de dezembro de 2016, lei esta que impede o governo do ERJ de conceder por 2 (dois) anos novos incentivos fiscais, novos financiamentos, fomentos econômicos ou investimentos estruturantes na forma da lei, foi elaborada a Resolução Conjunta Casa Civil/Sefaz nº 11, de 05 de julho de 2018, com o intuito de disciplinar as competências e os procedimentos para verificação do atendimento aos requisitos e condicionantes dos incentivos fiscais.

⁸ <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/organograma-1>. Acesso em: 29 out. 2021.

Quadro 6. Ator: SECC/RJ

ATOR	UNIDADES
Secretaria de Estado da Casa Civil	Comissão Mista do Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência (Sis-GIFT) - SECC - PGE - Sefaz
	Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro (CPPDE) - SECC - Sedeeri - Sefaz

Fonte: elaboração própria

Apesar das comissões não fazerem parte da estrutura hierárquica da SECC, definiu-se que esta secretaria estadual daria nome a este subitem. Com isso, pretendeu-se salientar a importância da atuação da SECC no processo de concessão de incentivos fiscais, que se dá justamente através da participação nas citadas comissões. Para melhor entender os mandamentos legais citados, é válido destacar os textos normativos a seguir.

Lei Estadual nº 7.495/2016:

Art. 4º A Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento definirá um órgão central da sua estrutura que realizará, anualmente, no segundo semestre de cada exercício, com apoio dos demais órgãos competentes do Poder Executivo, a verificação do atendimento aos requisitos e condicionantes dos incentivos fiscais ou benefício de natureza tributária relativos ao ICMS, de caráter não geral, cujo resultado será a manutenção ou não do direito à sua fruição pelos estabelecimentos beneficiários.

Resolução Conjunta Casa Civil/Sefaz nº 11/2018:

Art. 4º Fica a Superintendência de Fiscalização - SUFIS da Subsecretaria de Estado de Receita definida como órgão central da estrutura da Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento de que trata caput do art. 4º, da Lei nº 7.495, de 2016.

O Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência (Sis-GIFT), instituído pelo Decreto Estadual nº 45.976, de 10 de abril de 2017, tem incumbência de controlar, identificar e acompanhar, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, os incentivos fiscais concedidos e seus resultados. Através de um sistema integrado, a comissão mista é formada por representantes da Secretaria de Estado da Casa Civil (a quem cabia a coordenação), da PGE e da Sefaz, devendo atuar na prestação de contas aos órgãos de controle. Outros atores, como os membros do MPRJ, da Alerj, do TCE-RJ, da Associação Estadual dos Municípios do Rio de Janeiro, participariam das reuniões mediante convite (RIO DE JANEIRO, 2017a, Art. 3º, §2º).

A Resolução Conjunta Casa Civil/Sefaz/PGE nº 9, de 22 de fevereiro de 2018, cria a Comissão mista do Sis-GIFT para acompanhar os incentivos fiscais e financeiros, concedidos no âmbito do Estado do Rio de Janeiro. Ainda em 2018, foi publicada a Resolução Casa Civil nº 39, de 27 de julho de 2018, que institui o seu Regimento Interno. Segundo E-8, essa comissão mista seria como um controle interno dos incentivos, pois está “*dentro da estrutura do Poder*

Executivo. Ainda que a comissão tenha participantes de fora do Poder Executivo, eram membros não efetivos (convidados), logo ainda pode ser considerado um sistema de controle interno”.

O Regimento Interno da Sis-GIFT, publicado no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro em 30 de julho de 2018, estabeleceu que a Comissão Mista Sis-GIFT é o órgão com atribuição de apurar, controlar, identificar e acompanhar os incentivos fiscais concedidos no âmbito de Estado do Rio de Janeiro e seus respectivos resultados. Quanto aos representantes, os mesmos foram mantidos conforme citado no Decreto Estadual nº 45.976/2017.

Contudo, o Decreto nº 46.767, de 10 de setembro de 2019, alterou o Decreto Estadual nº 45.976/2017. Assim, o Sis-GIFT, que era composto por SECC, PGE e Sefaz, passou a ter como representantes a Sedeeri, SECC, PGE, Sefaz e membros convidados. A coordenação, de acordo com seu art. 3º, §1, que antes era da SECC, passou a ser da Sedeeri.

Em relação à apuração dos incentivos e à atuação da SECC, durante as entrevistas, E-4 declarou que o Secretário da Casa Civil da época, durante os debates para adequação às novas regras do Regime de Recuperação Fiscal, buscando uma mensuração mais realista dos incentivos concedidos, *“criou junto com alguns técnicos uma fórmula matemática para calcular o volume dos incentivos”*. Afirmou ainda que, após esse trabalho conjunto *“o número apresentado ficou um pouco mais real”* do que o divulgado pela mídia em 2017.

Na opinião dos entrevistados, apesar do pouco tempo de atividade, a atuação do Sis-GIFT teve uma importância destacada, pois aparentemente supriu uma lacuna no processo. A pessoa entrevistada E-8 destacou que *“o Sis-GIFT funcionou até meados de 2019, depois parece que foi extinto. Eu não sei te dizer o porquê e nem se foi formalizada sua extinção”*, mas afirmou que foi um avanço em termos de controle dos incentivos fiscais concedidos.

Em discussões no âmbito do Sis-GIFT, principalmente na questão de manutenção de incentivos fiscais, E-8 percebeu que *“nas reuniões, tinham posições bem antagônicas entre Sefaz e Sedeeri. Por um lado, a Sefaz verificava se havia cumprido metas de emprego, por exemplo, então votavam em manter o incentivo, se não, votavam na revogação. Por outro lado, Sedeeri vinha com uma outra visão, entendendo que se o projeto ainda não cumpriu as metas, é porque está na sua fase de maturação. E ficava esse embate. Não ia além de mera discussão de técnicos, chegou ao ponto de Secretários serem demitidos por conta das discussões na Sis-GIFT e do jogo de poder nas reuniões”*. Sendo assim, apesar da importância de sua criação, acabava não sendo muito efetiva.

Uma das pessoas entrevistadas corroborou ao dizer que houve muita oposição sem consenso técnico. No final, chegou-se à conclusão que ganhava a discussão aquele que detinha o maior poder político. Acrescentou que *“existiam dois lados completamente distintos. De um lado a opinião legalista prevalecia, do outro lado estava quem era próximo das empresas. Inclusive buscando financiamento para a campanha política, por isso o interesse em manter alguns benefícios”*. Afirmou que houve ata registrando as reuniões, a dúvida era se essas atas seriam públicas por conta da divulgação dos dados de certos contribuintes.

O segundo ator relacionado no item 4.2.1.2 é a **Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro (CPPDE)**. De acordo com o “Relatório 2016”, “os instrumentos de gestão na concessão e acompanhamento dos incentivos fiscais no Estado do Rio de Janeiro têm como ponto de partida a CPPDE” (SIS-GIFT, 2017, p. 9).

Constituída pelo Decreto n.º 34.784, de 05 de fevereiro de 2004, tinha como finalidade compatibilizar ações e avaliar programas de fomentos, de forma a evitar superposições e conflitos de objetivos. Entretanto, teve sua redação alterada pelo Decreto n.º 37.652, de 18 de maio de 2005 e, posteriormente, pelo Decreto n.º 41.002, de 30 de outubro de 2007, atualmente em vigor.

Conforme art. 1.º do Decreto Estadual n.º 41.002/2007, compete a esta comissão deliberar sobre as propostas de financiamento previamente apreciadas pela Agência de Fomento do Estado do Rio de Janeiro (Investe Rio), além de avaliar programas de fomento de forma a melhorar a eficiência no processo de desenvolvimento da economia fluminense. A partir de 2012, a Investe Rio iniciou nova fase de atuação para apoiar o desenvolvimento econômico do Rio de Janeiro e passou a se chamar Agência Estadual de Fomento (AgeRio).

A composição da CPPDE antes envolvia a participação pelo Titular (ou representante por ele indicado) de diversas Secretarias, como podemos ver no texto do art. 2º do Decreto n.º 41.002, de 30 de outubro de 2007:

- I - Sedeeri;
- II - Sefaz;
- III - Seplag;
- IV - Secretaria de Estado de Agricultura, Pecuária, Pesca e Abastecimento;
- V - Secretaria de Estado do Ambiente;
- VI - SECC;
- VII - Segov;
- VIII - Secretaria de Estado de Trabalho e Renda;
- IX - Secretaria de Estado de Transportes.

Entretanto, o Decreto n.º 34.784, de 05 de fevereiro de 2004 foi revogado pelos Decretos n.º 44.682/2014 e n.º 47.201/2020, este último, porém, sem produção de efeitos. Além de sugerir conteúdo para leis e outros instrumentos legais (SIS-GIFT, 2017, p. 9), ficou atribuída à CPPDE, conforme art. 5º Decreto n.º 47.201, de 07 de agosto de 2020, a competência para deliberar sobre os pedidos de enquadramento em incentivos fiscais condicionados e em incentivos financeiro-fiscais condicionados. E, através do art. 6º, passou a ser integrada pelo Titular (ou representante por ele indicado) dos seguintes órgãos: I - Sefaz; II - Sedeeri; e III - SECC.

A Comissão deve se reunir mensalmente, ou extraordinariamente, sob a presidência do Secretário da Sedeeri. O Presidente da CPPDE pode convidar representantes de outras entidades públicas ou privadas para participar das reuniões em caráter consultivo, conforme haja correlação temática com a pauta em discussão.

Tal como apontou E-4, “o CPPDE delibera acerca do pedido de adesão ao programa dos incentivos. E se a Comissão acatar, a empresa passa a ter o direito ao incentivo. Depois, o processo volta para a Sefaz para acompanhamento que, por sua vez, encaminha à Comissão de Avaliação Fiscal (CAF)”. Esta última, instituída pelo art. 4º do mesmo decreto, tendo como competência a elaboração de parecer sobre as metas fiscais orçamentárias anuais de desempenho e sobre a eficácia dos programas de incentivos fiscais vigentes no Estado.

Podemos notar que essa comissão tem grande importância no processo de concessão dos incentivos, através da determinação da lei aparentando possuir muito poder de decisão. Não identificamos um balanceamento por outro ator neste momento de elaboração e aprovação, mas sim na participação posterior, no momento de fiscalizar o que já foi concedido. Entretanto, mesmo tendo reduzido significativamente o número de participantes na CPPDE, acreditamos que o poder de decisão é dissolvido entre os participantes Sefaz, Seederi e SECC apontados como atores importantes no processo ao longo da pesquisa nas etapas anteriores à execução.

Anualmente, de acordo com o Decreto n.º 47.201, de 07 de agosto de 2020, a Sefaz deve elaborar relatório circunstanciado sobre o cumprimento das metas, dos requisitos e das condições estabelecidas (RIO DE JANEIRO, 2020, Art. 3º), a ser enviado à Comissão de Avaliação Fiscal – CAF (RIO DE JANEIRO, 2020, Art. 3º, §1º) para elaboração de parecer sobre as metas fiscais orçamentárias anuais de desempenho e sobre a eficácia dos programas de incentivos fiscais (RIO DE JANEIRO, 2020, Art. 4º).

Em 2021, foi publicado o Decreto nº 47.618, de 25 de maio de 2021 instituindo o regimento interno da CPPDE, e estabelecendo sua composição, funcionamento e atribuições. Para o desempenho de suas atribuições, de acordo com o art. 17 do Decreto nº 47.618/2021, a CPPDE conta com uma Secretaria Executiva, cujos integrantes são indicados no âmbito da Sedeeri. O relatório que subsidia a decisão da CPPDE deverá, na forma do Decreto nº 47.201/2020, ser encaminhado à sua Secretaria Executiva. O Decreto nº 47.618/2021, também manteve a composição trazida no Decreto nº 47.201/2020.

Seguindo com a análise, abordaremos o próximo ator citado no quadro 4. A PGE, com a missão de promover o controle interno de legalidade para preservação dos interesses públicos, possui suas principais atribuições previstas no artigo 132 da CRFB/1988 e no artigo 176 da CERJ/1989. Tal como se expõe abaixo, apontamos as unidades relacionadas à PGE-RJ dentro do tema de interesse da pesquisa e descrevemos os dados consoante à visão das pessoas entrevistadas e ao organograma divulgado no site institucional do órgão.

4.2.1.3 Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (PGE/RJ)

Dentro do processo de concessão dos incentivos fiscais, E-9 ressalta a participação da PGE-RJ em momento posterior à elaboração do projeto de lei que cria o incentivo. *“A lei é a parte final do processo, nesse momento que a PGE atua, e não início. O início é nas empresas junto às Secretarias”*. Explica que sua participação é importante, pois *“a PGE vai analisar a parte legal do projeto, ela precisa dar o aval jurídico a qualquer ato administrativo”*. Em prosseguimento, destacou que, eventualmente, *“o procurador pede vistas ao processo em momento diverso”*, e não apenas durante análise do projeto de lei.

Quadro 7. Ator: PGE/RJ

ATOR	UNIDADES		
Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro	Gabinete da Procuradoria Geral do Estado	Procuradorias Especializadas	Procuradoria Tributária (PG-3)

Fonte: elaboração própria

Além da participação direta no processo, a PGE foi um elemento constante na nuvem de palavras também pela citação de sua participação nas Comissões como, por exemplo, na Comissão Mista do Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência (Sis-

GIFT), na Comissão de Avaliação Fiscal (CAF) e no Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (Cira-RJ).

Dentro da estrutura do Gabinete da Procuradoria Geral do Estado⁹, encontramos algumas Procuradorias Especializadas. Uma delas é a denominada **PROCURADORIA TRIBUTÁRIA (PG-3)**, que representa o Estado em juízo nos processos que versem sobre matéria tributária, que tenham por objeto a exigência de tributos alegadamente devidos por suas entidades. Por fim, ainda atua e opina em procedimentos administrativos ou consultas que tratem de matéria tributária, mediante solicitação.

Seguindo com a análise, abaixo apresenta-se o ator “Seplag”. Não houve nenhuma citação desta Secretaria pelas pessoas entrevistadas. Sua relevância apareceu na nuvem de palavras da Figura 7, devido a aparição na codificação do MAXQDA na legislação e relatórios. Como citado anteriormente, na antiga composição da CPPDE e, como veremos a seguir, quando citada para prestar informações aos órgãos de controle.

4.2.1.4 Secretaria de Planejamento e Gestão (Seplag/RJ)

Durante as investigações dos Inquéritos Civis nº 2007.00165523 e 2016.00229425, que deram origem à Ação Civil Pública nº 0334903-24.2016.8.19.0001, o MPRJ questionou a Sefaz e a Seplag sobre a qual órgão competiria a fiscalização e acompanhamento do cumprimento dos requisitos legais para a obtenção e/ou manutenção de incentivos fiscais. Após a requisição de informações, a Seplag informou que encaminhou o questionamento à Sefaz, por se tratar de matéria pertinente àquela Secretaria (MPRJ, 2016, p. 305).

Quadro 8. Ator: Seplag/RJ

ATOR	UNIDADES		
Secretaria de Planejamento e Gestão	Subsecretaria de Planejamento e Orçamento	Superintendência de Orçamento	Coordenadoria da Receita
			Coordenadoria de Acompanhamento
	Subsecretaria de Projetos e Fundos	Superintendência de Projetos e Fundos	Coordenadoria de Gestão de Fundos

Fonte: elaboração própria

⁹ <https://pge.rj.gov.br/institucional/estrutura>. Acesso em: 09 nov. 2021.

As demais unidades do item 4.2.1.4 foram identificadas em site institucional através de organograma divulgado¹⁰. Além da citação em relatórios do MPRJ, incluindo a Seplag como responsável no processo, mais nada de relevante foi identificado.

A Secretaria de Estado de Fazenda (Sefaz) é órgão integrante da estrutura da Administração direta estadual, de acordo com o anexo VI do Decreto nº 47.560/2021, constitui-se como órgão central do Estado no tocante à administração fiscal, tributária, financeira, econômica e contábil e tem por finalidades gerir o Sistema Tributário Estadual para garantir a efetivação do potencial contributivo da economia e assegurar o controle da arrecadação tributária; formular e implementar políticas que garantam a justiça fiscal, promovendo a tributação, a arrecadação e a fiscalização; instituir, manter e aprimorar os sistemas de normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual.

A última alteração analisada neste estudo, foi a trazida na publicação do Decreto nº 47.560 de 08 de abril de 2021. O tópico abaixo apresenta todas as unidades consideradas com alguma relação ao tema dentro da estrutura da Sefaz, apontando os órgãos instituídos nesse decreto, mas ainda sem competência ter sido incluída (publicada) no Regimento Interno.

4.2.1.5 Secretaria de Fazenda (Sefaz/RJ)

Na petição que inaugurou a Ação Civil Pública nº 0334903-24.2016.8.19.0001, o Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro citou a resposta da Sefaz, durante a fase das investigações, quando questionada acerca do seu papel na fiscalização e acompanhamento do cumprimento dos requisitos legais a concessão de incentivos fiscais. Na época, a Sefaz informou que os incentivos fiscais “*são concedidos ao pressuposto de que o beneficiário irá cumprir a lei*”, e que não existe, na estrutura da Secretaria, um órgão específico destinado a fiscalizar a concessão e manutenção de incentivos fiscais. É feito através dos programas usuais de Fiscalização, pois seria “*impraticável destacar Fiscais somente para fiscalizar o cumprimento de requisitos legais à concessão de incentivos fiscais*” (MPRJ, 2016, p. 307).

¹⁰ http://www.rj.gov.br/secretaria/PaginaDetalhe.aspx?id_pagina=15800. Acesso em: 29 out. 2021.

Quadro 9. Ator: Sefaz/RJ

ATOR	UNIDADES		
Secretaria de Fazenda	Gabinete do Secretário	Assessoria Especial	-
	Subsecretaria Geral de Fazenda	Assessoria Especial	-
		Subsecretaria Adjunta de Fiscalização	Coordenadoria das Auditorias Fiscais Especializadas
			Coordenadoria de Benefícios Fiscais
		Superintendência de Planejamento Fiscal	Coordenadoria de Planejamento Fiscal
			Coordenadoria de Monitoramento
			Coordenadoria de Análises Fiscais Integradas (Coafi)
			Coordenadoria de Estudos Econômico-Tributários
		Superintendência de Tributação	Coordenadoria de Estudos e Legislação Tributária
			Coordenadoria da Comissão Técnica Permanente do ICMS
		Superintendência de Arrecadação	Coordenadoria de Planejamento e Análise da Arrecadação
			Coordenadoria de Controle da Arrecadação Tributária
		Superintendência de Cadastro e Informações Fiscais	Coordenadoria de Documentos e Declarações Fiscais
			Coordenadoria de Cadastro Fiscal
	Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado	Superintendência de Relatórios e Demonstrativos Contábeis	Coordenadoria de Contas de Governo e Relatórios Fiscais
	Subsecretaria do Tesouro do Estado do Rio de Janeiro	Subsecretaria Adjunta de Finanças - Nova	Superintendência de Gestão do Caixa Estadual
		Subsecretaria Adjunta de Política Fiscal - Nova	Coordenadoria de Projeções de Receitas Tributárias
			Coordenadoria de Projeções de Receitas Não-Tributárias e de Royalties e Participações Especiais

	Coordenadoria de Transparência Fiscal	
	Comitê Interinstitucional - Sefaz de Recuperação de - PGE Ativos (Cira-RJ)	-

Fonte: elaboração própria

Consta da Lei nº 7.495 de 05 de dezembro de 2016, com nova redação dada pela Lei nº 7.906, de 14 de março de 2018, obrigação para que a Sefaz, junto aos demais órgãos competentes do Poder Executivo, realize anualmente a verificação dos requisitos para manutenção da concessão dos incentivos fiscais. Para isso, a lei determina que os beneficiários apresentem à Sefaz as certidões e documentos comprobatórios do atendimento aos requisitos.

Segundo consta do relatório da LDO de 2019, o Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro buscou meios de conhecer, qualitativa e quantitativamente, a utilização dos incentivos pelas empresas. A partir de 2008, a Sefaz, diante das determinações dos órgãos de controle, instituiu por meio da Resolução SEFAZ nº 180, de 05 de dezembro de 2008, uma obrigação acessória, o Documento de Utilização de Benefícios (DUB-ICMS). O DUB-ICMS foi uma obrigação para contribuir com a necessidade de apurar os valores do débito que deixou de ser proporcionalmente gerado ou crédito que passou a ser gerado. Entretanto esses registros não informam diretamente o valor dos incentivos fiscais.

O objetivo era proporcionar maior transparência quanto à concessão e utilização de incentivos fiscais, todavia, segundo E-4, “o controle feito por meio do registro autopreenchido no DUB era ineficiente, misturava muita coisa e não representava a realidade”. Assim, a Resolução SEFAZ nº 208, de 23 de março de 2021, extinguiu a obrigatoriedade de apresentação do DUB-ICMS, relativamente a operações e prestações realizadas a partir de 1º de julho de 2020.

Segundo o art. 3º da Lei nº 7.906, de 14 de março de 2018, a Sefaz deve definir um órgão central da sua estrutura para realizar anualmente a verificação dos incentivos fiscais e encaminhar à Alerj e ao TCE-RJ relatórios acerca deste processo e dos benefícios econômicos e sociais advindos da concessão de incentivos fiscais e financeiros. Os documentos citados no art. 3º, devem ser regulamentados pelo Sis-GIFT.

No art. 4º da Resolução Conjunta Casa Civil/Sefaz nº 11, de 05 de julho de 2018, já citada anteriormente, a Sefaz define a Superintendência de Fiscalização (SUFIS) da Subsecretaria de Estado de Receita como órgão central de sua estrutura, suprimindo exigência do

caput do art. 4º da Lei nº 7.495/2016. De acordo com o § 1º, do art. 4º daquela resolução, a SUFIS deverá, anualmente:

- I - Por meio dos órgãos integrantes da Superintendência, realizar a verificação do atendimento aos requisitos e condicionantes dos Benefícios Fiscais;
- II - Elaborar, até última semana do mês de abril, relatório anual acerca do procedimento de verificação realizado no ano anterior, o qual será remetido:
 - a) à Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro ALERJ;
 - b) ao Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro TCE/RJ;
 - c) à Comissão Mista do Sistema de Governança dos Benefícios Fiscais e Transparência - SISGIFT, instituído pelo Decreto nº 45.976, de 10 de abril de 2017.

Nota-se, nos últimos anos, que a Sefaz está passando por um momento de reestruturação, as competências no âmbito de seus órgãos estão sofrendo constantes alterações nos últimos anos. Senão, vejamos: Resolução Sefaz n.º 45, de 29 de junho de 2007 - aprova o regimento interno da Sefaz; Decreto nº 46.026, de 20 de junho de 2017 - altera, sem aumento de despesa, e consolida a estrutura organizacional da Sefaz; Resolução Sefaz nº 89, de 30 de junho de 2017 - aprova o regimento interno da Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento com alterações posteriores nos Decretos nº 46.073/17, nº 46.171/17, nº 46.237/18, nº 46.260/18, nº 46.325/18, nº 46.394/18, nº 46.419/18, nº 46.430/18 e Decreto nº 46.465/2018; Decreto nº 46.544, de 01 de janeiro de 2019 - estabelece a estrutura do Poder Executivo; Decreto nº 46.628, de 03 de abril de 2019 - altera e consolida a estrutura organizacional da Sefaz; Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019 - aprova o regimento interno da Sefaz e Decreto nº 47.560, de 08 de abril de 2021 - altera, sem aumento de despesas, a estrutura organizacional da Sefaz.

Na Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019, são atribuídas as competências de natureza genérica, sem prejuízo de outras previstas ou determinadas no Decreto nº 46.628, de 03 de abril de 2019, e em legislações ou delegações específicas. As unidades subordinadas à Secretaria de Estado de Fazenda têm as seguintes competências de natureza genérica: cumprir e fazer cumprir a legislação e as normas de administração tributária e de fiscalização, os preceitos da Lei de Responsabilidade Fiscal, sigilo fiscal, e demais legislações pertinentes. Promover trabalho integrado com vistas à racionalização do gasto público, ao planejamento fiscal público, à efetivação da função social do tributo, à justiça fiscal e ao combate à sonegação.

O Decreto nº 46.628/2019 criou auditorias fiscais especializadas, bem como uma área específica para benefícios fiscais na Secretaria de Fazenda, a Coordenadoria de Benefícios Fiscais da Subsecretaria Adjunta de Fiscalização, vinculada a Subsecretaria de Estado de Receita. Mais adiante, daremos mais detalhes dessa estrutura e descreveremos as competências específicas, conforme Regimento Interno publicado na Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019, alterada pelo Decreto nº 47.560, de 08 de abril de 2021, das principais unidades

destacadas. Para uma análise mais detalhada sugerimos a leitura do apêndice C e retornar sempre que sentir necessidade.

Inicialmente, foi importante destacar que dentro da estrutura da **Subsecretaria de Estado de Receita**, vinculada a Subsecretaria Adjunta de Fiscalização, encontra-se a **Coordenadoria de Gestão de Benefícios Fiscais**. Em relação à Coordenadoria de Gestão de Benefícios Fiscais destacamos o artigo 26 da Resolução Sefaz nº 48/2019 que estipula as seguintes atribuições:

- I - Assessorar o Superintendente de Fiscalização na análise de processos relativos a benefícios fiscais, manifestando-se conclusivamente quanto à sua concessão e seu cancelamento;
- II - Promover controle dos contribuintes que usufruem de benefícios fiscais;
- III - subsidiar a Coordenadoria de Controle de Ações Fiscais e Intercâmbio com elementos para a propositura de ações fiscais específicas relativas a benefícios fiscais;
- IV - Propor a expedição ou alteração de atos normativos relativos a benefícios fiscais;
- V - Orientar, supervisionar e controlar as atividades executivas das unidades descentralizadas quanto à análise de processos relativos a benefícios fiscais.

Apesar de nenhum ator ter citado essa estrutura diretamente, consideramos relevante destacar neste tópico para contribuir com a continuidade do estudo. Importante ressaltar que tal mudança estrutural foi publicada em momento posterior a realização das entrevistas, logo, é possível que esteja em fase de implementação. Discutiremos sobre o assunto, mais adiante no capítulo 05.

Seguindo com a análise, ainda se tratando da Subsecretaria de Estado de Receita, o próximo destaque vai para a **Superintendência de Tributação** e suas coordenadorias. Cabe a esta unidade promover a orientação normativa, a supervisão técnica, o planejamento e a avaliação do sistema de tributação, representar a Secretaria de Estado de Fazenda junto à Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS), assessorar o Secretário de Estado de Fazenda junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), propor ao Secretário de Estado de Fazenda alteração no processo administrativo-tributário e na legislação tributária, decidir recurso voluntário em processo de consulta e de regime especial, bem como, nas hipóteses expressamente previstas em legislação específica, de pedido de reconhecimento de imunidade, não incidência, isenção e suspensão de tributo estadual.

Vale mencionar que a Resolução Sefcon n.º 5.720, de 09 de fevereiro de 2001, atribuiu à Superintendência Estadual de Tributação, que exerce tal competência por meio da Coordenadoria de Estudos e Legislação Tributária, a incumbência de atualizar e retificar o Manual de Diferimento, Ampliação do Prazo de Recolhimento, Suspensão e de Incentivos e

Benefícios Fiscais de Natureza Tributária, manual este aprovado pelo Decreto nº 27.815, de 24 de janeiro de 2001.

A **Superintendência de Arrecadação** também é uma unidade subordinada à Subsecretaria de Estado de Receita. A ela compete editar atos normativos relacionados ao controle e cobrança de créditos tributários e à arrecadação de receitas estaduais, promover a divulgação mensal de dados relativos à arrecadação tributária estadual, inclusive pela internet, na página da Secretaria de Estado de Fazenda, promover a interação com os demais órgãos no sentido de aprimorar a identificação de devedores. Promover, em caráter excepcional, por urgência ou conveniência, registros nos sistemas de eletrônicos sob sua gestão que ordinariamente caberiam às repartições fiscais ou outros órgãos da administração. Para saber mais sobre as competências de suas coordenadorias, dirigir-se ao apêndice C.

Por último, para finalizar a unidade Subsecretaria de Estado de Receita, tem-se a **Superintendência de Cadastro e Informações Fiscais**. Com o Decreto nº 47.560/2021, a Coordenadoria de Declarações e Informações Econômico-Fiscais, vinculada à **Superintendência de Cadastro e Informações Fiscais**, ganhou nova denominação: **Coordenadoria de Documentos e Declarações Fiscais**. Para saber mais sobre as competências de suas coordenadorias, dirigir-se ao apêndice C, destacamos alguns trechos relevantes para análise geral.

Quanto à quarta unidade destacada, a **Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado** e as demais unidades a ela vinculadas, não consideramos relevante destacá-la neste momento, para mais informações dirigir-se ao apêndice C.

Agora, avançamos para as competências relacionadas a quinta unidade, a **Subsecretaria do Tesouro do Estado do Rio de Janeiro**. Trata-se de nova denominação para a antiga Subsecretaria de Finanças dada pelo Decreto nº 47.560/2021. Segundo a Resolução Sefaz nº 48/2019, competia à **Subsecretaria de Finanças**: delinear, coordenar e gerenciar as ações da Secretaria de Estado de Fazenda, no tocante à gestão financeira do Estado, fornecer às áreas responsáveis as informações necessárias à elaboração das propostas de LDO, de LOA e do Plano Plurianual de Investimentos, nos limites de sua competência, assegurar e zelar pelo equilíbrio financeiro do Tesouro Estadual, bem como estruturar e participar de experiências inovadoras associadas ao gasto público, com o intuito de viabilizar a melhoria das condições de sustentabilidade das contas públicas.

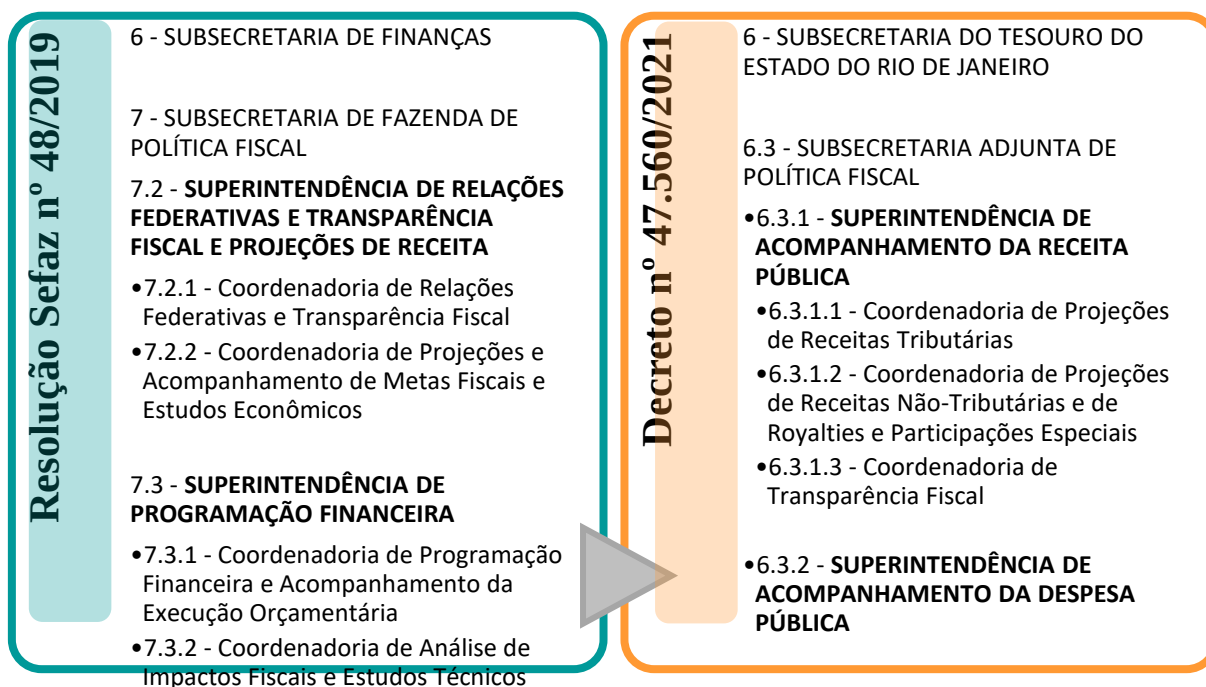
O Decreto nº 47.560/2021 instituiu novo órgão, a **Subsecretaria Adjunta de Finanças**, vinculado à Subsecretaria do Tesouro do Estado do Rio de Janeiro. Como este órgão

foi instituído somente em 2021, não há atribuição de competências pelo Regimento Interno da Sefaz, aprovado pela Resolução Sefaz nº 48/2019. Contudo, encontra-se subordinada a este novo órgão a **Superintendência de Gestão do Caixa Estadual**, nova denominação dada à antiga Superintendência do Tesouro Estadual, cuja competência é, além de outras atribuições, elaborar estudos sobre os gastos do Estado e secretariar o Comitê de Investimento da Secretaria de Estado de Fazenda.

Também vinculada à **Subsecretaria do Tesouro do Estado do Rio de Janeiro**, encontra-se a **Subsecretaria Adjunta de Política Fiscal**, mais um órgão criado pelo Decreto nº 47.560/2021. Por este motivo, suas atribuições não estão descritas no Regimento Interno da Sefaz. Portanto, neste momento, é válido analisar as responsabilidades de órgãos e unidades que foram extintos pelo decreto e que possuíam competências consideradas relevantes para o objeto da presente pesquisa, a fim de verificar se tais incumbências foram delegadas para os novos órgãos instituídos.

Acreditamos que as competências de antigas unidades foram delegadas para a nova estrutura. Por essa razão, segue figura 8 esquematizando um comparativo de parte dessas estruturas.

Figura 8 - Comparativo da Estrutura da Sefaz após alterações



Fonte: elaboração própria

A Resolução Sefaz nº 48/2019 define responsabilidades muito importantes para unidades já extintas pela Decreto nº 47.560/2021. Cumpre destacar que à extinta Subsecretaria de Fazenda de Política Fiscal competia coordenar estudos para o equilíbrio financeiro do Estado, orientar e supervisionar a elaboração de cenários de finanças públicas e estudos em matéria fiscal para definição de diretrizes de política fiscal, identificar possíveis riscos fiscais e propor medidas de sustentabilidade das contas públicas, monitorar os investimentos públicos, com maior ênfase em aspectos relacionados à programação financeira, estudar e propor as metas fiscais do Estado no âmbito dos Programas de Ajuste Fiscal, estudar e propor as metas fiscais do Estado no âmbito dos documentos de planejamento, coordenar as iniciativas pertinentes à transparência fiscal, e monitorar a execução do Plano de Recuperação Fiscal.

Quanto as mudanças relatadas neste tópico, informamos que não houve comentários durante a realização das entrevistas, acreditamos que pelo motivo das mudanças serem recentes e/ou os atores participantes não estarem envolvidos diretamente com as alterações na estrutura. O mesmo se aplica as mudanças descritas a seguir.

Acreditamos que a atual **Subsecretaria Adjunta de Política Fiscal** seja a mais nova versão da Subsecretaria de Fazenda de Política Fiscal. Apesar de o Decreto nº 47.560/2021 não ter alterado a denominação, mas sim feito a extinção deste órgão e a instituição daquele, entendemos que as atribuições devam ser equivalentes, considerando a nomenclatura.

Quanto Superintendência de Relações Federativas e Transparência Fiscal e Projeções de Receita, Resolução Sefaz nº 48/2019 atribuía as seguintes competências: avaliar o impacto, sobre a arrecadação do Estado, de mudanças no âmbito das relações federativas e assessorar a administração superior em propostas que preservem os interesses do Estado, coordenar as iniciativas pertinentes à transparência fiscal, elaborar e acompanhar as projeções das receitas, transferências constitucionais e participações governamentais, e acompanhar, analisar e assessorar a administração superior em propostas acerca do Regime de Recuperação Fiscal e Programa de Ajuste Fiscal. Quanto às suas coordenadorias, verificar citações destacadas no apêndice C.

Acreditamos que a Superintendência de Relações Federativas e Transparência Fiscal e Projeções de Receita tenha sido transformada na **Superintendência de Acompanhamento da Receita Pública**, que por sua vez subdivide-se nas coordenadorias descritas na figura 8.

Segundo a Resolução Sefaz nº 48/2019, competia à extinta Superintendência de Programação Financeira acompanhar a evolução da despesa e possíveis impactos decorrentes

de alterações legislativas ou mudanças de política governamental, dar suporte e assessorar a tomada de decisões através de estudos e proposição de medidas nos temas fiscais, bem como subsidiar a assessoria de imprensa em assuntos pertinentes à área fiscal. Em relação às suas coordenadorias:

Art. 9º Compete à **Coordenadoria de Programação Financeira e Acompanhamento da Execução Orçamentária**:

I - Elaborar a proposta de programação financeira do Estado;

(...)

IV - Participar da elaboração dos projetos de leis orçamentárias;

V - Acompanhar a execução orçamentária do Estado e sua compatibilidade com a programação financeira.

Art. 10. Compete à **Coordenadoria de Análise de Impactos Fiscais e Estudos Técnicos**:

I - Elaborar projeções de eventuais impactos em matéria orçamentária e financeira;

II - Acompanhar a execução de programas estratégicos do Estado;

III - Avaliar políticas públicas e programas governamentais, identificando respectivos impactos na evolução da despesa;

IV - Realizar estudos técnicos relacionados a temas fiscais;

(...)

VI - Elaborar a Prestação de Contas Simplificada.

Apesar de ter sido extinta a Superintendência de Programação Financeira, a julgar pelo nome dos novos órgãos instituídos, podemos supor que as responsabilidades elencadas provavelmente ficaram à cargo da **Superintendência de Acompanhamento da Despesa Pública**. E as competências elencadas Coordenadoria de Análise de Impactos Fiscais e Estudos Técnicos (também extinta) a ausência provavelmente será suprida pela **Coordenadoria de Análise e Estudos Técnicos da Despesa**.

É possível perceber que o estudo da Receita Pública é tão importante que inclusive influenciou na mudança de estrutura da Sefaz, tendo em vista que houve o desmembramento da antiga Subsecretaria de Fazenda de Política Fiscal em **Subsecretaria Adjunta de Finanças** e **Subsecretaria Adjunta de Política Fiscal** e ainda criaram duas Superintendências independentes uma para Receita Pública e outra para Despesa Pública, elevando a atenção para Receita Pública, historicamente deixada de lado no Rio de Janeiro, com foco sempre voltado para Despesa.

Antes da publicação dessa mudança estrutural, durante a entrevista E-2 ressaltou que o foco do estudo diante da crise econômica do ERJ deve ser na arrecadação, ou seja, na Receita Pública: *“é importante estudar questões ligadas à arrecadação, consideramos que o problema do Estado do Rio seja a receita e não a despesa. As análises dos setores produtivos do ERJ resultam em estudos econômicos de receita e despesa, mas a crise chama atenção para um problema na receita”*.

Outra pessoa entrevistada apresentou uma opinião semelhante, afirmando que “a grande crise do RJ não era de despesa, mas sim de receita. Até 2003, na Alerj, só existia uma comissão voltada para o orçamento. Porém, com o escândalo ‘propinoduto’, resolveram abrir uma CPI e verificaram que não havia nenhum controle sobre as receitas, apenas sobre as despesas. Depois desse fato, obrigaram o TCE a criar uma subsecretaria para o acompanhamento de receitas e na Alerj criaram a Comissão de Tributação”. Tal fato, deu início a um novo período, em que há uma movimentação no sentido de preocupação com o estudo e controle da receita do estado, discutiremos mais a respeito no capítulo 05.

Ao decorrer das entrevistas, percebeu-se que antes do ocorrido no ‘propinoduto’ os tribunais de contas focavam a atenção na fiscalização da despesa. Como destacou E-8, “o sistema de tribunais de contas no Brasil sempre privilegiou muito a despesa, focando na análise do destino do dinheiro público, preocupando-se com superfaturamentos. E se esquecia que antes de gastar, é preciso arrecadar”. Notou-se que o escândalo ‘propinoduto’ somado à criação da LRF, que trouxe uma visão de que receita é tão importante quanto a despesa a partir de 2004, impulsionou a criação no TCE de uma estrutura específica para o controle e acompanhamento da administração tributária.

Enfim, a última unidade a ser apresentada relacionada à Sefaz no quadro 4, é o **Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos do Estado do Rio de Janeiro (Cira-RJ)**¹¹. O Decreto nº 45.550, de 25 de janeiro de 2016, criou o comitê para atuar em todo o Estado do Rio de Janeiro, com a finalidade de propor medidas judiciais, administrativas e legislativas para o aprimoramento das ações e da efetividade na recuperação de ativos de titularidade do Estado.

Posteriormente, a Deliberação Cira-RJ nº 01, de 17 de outubro de 2016, dispôs sobre o seu regimento interno. Ambos foram alterados no ano de 2019, respectivamente pelo Decreto nº 46.759, de 04 de setembro de 2019 e Deliberação Cira-RJ nº 01, de 01 de outubro de 2019.

Quanto a sua composição, segundo art. 2º e 3º do Decreto nº 45.550/2016 (já com as alterações do Decreto nº 46.759/2019), são membros natos, o Secretário da Sefaz, a quem compete presidir o comitê, e o Procurador-Geral do Estado. Poderão ainda serem convidados a participar das reuniões do Cira-RJ, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF),

¹¹<http://www.fazenda.rj.gov.br/Sefaz/faces/owResource.jspx?z=oracle.webcenter.doclib%21%21UCMServer%2523dDocName%253AWCC183801%21%21CIRA%2B2016>. Acesso em: 13 out. 2021.

do Ministério da Fazenda, o Departamento de Recuperação de Ativos e Cooperação Jurídica Internacional (DRCI), do Ministério da Justiça, o MPRJ, o Ministério Público Federal, a Polícia Federal, a Receita Federal e outras instituições públicas e/ ou privadas, desde que comprovada a pertinência temática.

Compete ao Cira-RJ propor medidas que permitam prevenir e reprimir ilícitos fiscais, e que visem à defesa da ordem econômica e tributária. O comitê tem como objetivos, dentre outros: promover ações que resultem na responsabilização administrativa, civil e criminal dos envolvidos, promover e incentivar a repressão aos crimes contra a ordem tributária e a lavagem de dinheiro, incentivar o desenvolvimento de ações operacionais integradas entre os órgãos e instituições envolvidas, facilitar o fluxo de informações com as entidades já mencionadas, incluindo o apoio técnico necessário à plena efetividade dos objetivos almejados no Decreto nº 45.550/2016.

De acordo com a Deliberação Cira-RJ nº 01/2019, compete ainda ao Cira-RJ constituir Grupos Operacionais em razão das especificidades das matérias tratadas nas deliberações do comitê e solicitar planos de ação a serem elaborados e implementados pelos órgãos e instituições representados no comitê, cujo cumprimento e avaliação de resultados serão por ele acompanhados.

Antes de iniciar a análise do próximo elemento codificado, é necessário esclarecer que, na figura 7 (Destaque na categoria “Atores”), a sigla **Sedeis**, Secretaria Estadual de Desenvolvimento Econômico, Energia, Indústria e Serviços representa a atual **Sedeeri**, Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais. Como existem segmentos identificados de ambos, os dois nomes foram destaque na nuvem de palavras.

4.2.1.6 Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais (Sedeeri)

A **Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais (Sedeeri)**¹², com estrutura definida pelo Decreto nº 46.731, de 13 de agosto de 2019, tem como missão melhorar o ambiente de negócios no Rio de Janeiro, tornando-o propício ao crescimento, à rentabilidade, ao fomento de novas tecnologias e à geração de novos empregos.

¹² http://www.rj.gov.br/secretaria/PaginaDetalhe.aspx?id_pagina=15550. Acesso em 28 de ago. 2021.

Quadro 10. Ator: Sedeeri/RJ

ATOR	UNIDADES			
Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais (Sedeeri)	Subsecretaria Executiva	Subsecretaria de Indústria, Comércio, Serviços e Ambiente de Negócios		
	Agência de Fomento do Estado do Rio de Janeiro (AgeRio)	-	-	-
	Companhia de Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio de Janeiro (Codin)	Diretoria de Incentivos Fiscais	Assessoria Especial	-
			Superintendência de Incentivos Fiscais	Divisão de Concessão de Incentivos Fiscais
				Divisão de Verificação de Incentivos Fiscais
	Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico e Social (Cedes)	-	-	-
	Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social (Fundes)	-	-	-

Fonte: elaboração própria

Para alcançar sua missão, a Sedeeri tem como prioridades a diversificação da economia fluminense, a valorização das vocações econômicas regionais e o fortalecimento das cadeias produtivas do Rio de Janeiro. A Sedeeri atua na elaboração de políticas públicas, programas e projetos que estimulem o empreendedorismo e novos modelos de negócios, voltados para o desenvolvimento econômico e para a geração de emprego e renda.

A sua **Subsecretaria Executiva**, tem como atribuições coordenar as subsecretarias da Sedeeri, gerando sinergia entre elas e promovendo resultados, com foco no desenvolvimento econômico, e auxiliando a geração de emprego e renda para a população do Estado do Rio de Janeiro. Já a **Subsecretaria de Indústria, Comércio, Serviços e Ambiente de Negócios** atua com o objetivo de incrementar o volume de compras de produtos e serviços do Estado do Rio de Janeiro, criando postos de trabalho nas áreas de comércio, serviço, tecnologia e agronegócio.

Quanto as **Entidades Vinculadas à Sedeeri**, podemos destacar a Agência de Fomento do Estado do Rio de Janeiro (AgeRio) e a Companhia de Desenvolvimento Industrial

do Estado do Rio de Janeiro (Codin) como instituições representantes da Administração Indireta, bem com o Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico e Social (Cedes) e o Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social (Fundes) como conselhos ligados a esta secretaria.

A **Companhia de Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio de Janeiro (Codin)**¹³, criada em 1967, é uma sociedade anônima de economia mista que tem por objetivo desenvolver ações que contribuam para a expansão da atividade empresarial no território fluminense. Através da atração e expansão de investimentos, da solução de incentivos tributários e financeiros e contribuição para formulação de políticas públicas, dentre outros, busca promover o desenvolvimento econômico e social do Rio de Janeiro, em parceria e alinhamento com entidades públicas e o setor empresarial.

A Codin possui uma diretoria voltada diretamente para os Incentivos Fiscais. Antigamente, de acordo com relatório do Processo 108.773-3/16 do TCE-RJ, a Codin possuía a Divisão de Acompanhamento, vinculada à Diretoria de Competitividade Econômico-Tributária, para verificar se as empresas que fruem benefícios fiscais atingiram as metas pactuadas de investimentos, arrecadação, empregos, entre outras, na forma do Termo de Acordo estabelecido entre as partes.

Quanto às suas competências, o Relatório de Auditoria no Processo 108.773-3/16, na época, apontou significativa fragilidade no acompanhamento das contrapartidas das empresas beneficiárias de incentivos fiscais, tendo em vista que a Divisão de Acompanhamento possuía apenas 3 (três) servidores com atribuição para realizar o acompanhamento dos benefícios tributários. Afirmou-se que, embora os servidores sejam capacitados para tanto, o quantitativo de servidores é insuficiente para o desempenho eficaz das suas atribuições, discutiremos a respeito deste assunto no capítulo 05.

Atualmente, conforme Organograma divulgado em seu site institucional¹⁴, possui uma Superintendência de Incentivos Fiscais, vinculada a Diretoria de Incentivos Fiscais, que se subdivide nas Divisões de Concessão e de Verificação dos Incentivos Fiscais.

A **Agência Estadual de Fomento do Rio de Janeiro (AgeRio)**¹⁵ é uma sociedade de economia mista, criada pelo Decreto Estadual nº 32.376, de 12 de dezembro de 2002, que

¹³ <https://www.codin.rj.gov.br/quemsomos>. Acesso em: 09 nov. 2021.

¹⁴ <https://www.codin.rj.gov.br/estrutura-organizacional>. Acesso em: 14 nov. 2021.

¹⁵ <https://www.agerio.com.br/institucional/#>. Acesso em: 09 nov. 2021

possui o objetivo principal de estimular o desenvolvimento econômico do Estado do Rio de Janeiro e tem como missão fomentar, por meio de soluções financeiras, o desenvolvimento sustentável, com excelência na prestação de serviços. A AgeRio investe em projetos de todos os portes, do micro à grande empresa, através de recursos próprios e oferta de linhas de financiamento competitivas para capital de giro e ativo fixo de longo prazo. Dessa forma, pretende contribuir para a geração de empregos e para o aumento da qualidade de vida dos cidadãos fluminenses.

O **Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico e Social (Cedes)**, de acordo com o Decreto-Lei nº 08, de 15 de março de 1975, é presidido pelo Governador do Estado e tem por finalidade assessorá-lo em relação à política de desenvolvimento econômico e social do Estado. O Cedes será integrado, exclusivamente, pelos Secretários de Estado.

Quanto ao **Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social (Fundes)**, instituído pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 08, de 15 de março de 1975, é destinado a financiar programas e projetos prioritários em setores estratégicos para o desenvolvimento econômico e social do Estado. A aplicação dos recursos do Fundes será programada pela Secretaria de Planejamento, mediante a supervisão, coordenação e revisão das propostas de programas e projetos setoriais elaborados pelas Secretarias correspondentes. Já a gestão dos recursos do Fundes ficará a cargo da Sefaz.

Sua regulamentação veio através do Decreto nº 22.921, de 10 de janeiro de 1997, que apresenta seu objetivo de destinação de recursos a órgãos e entidades de direito público e privado para custear, total ou parcialmente, obras de infraestrutura e de interesse público, bem como programas e projetos considerados prioritários para o desenvolvimento econômico e social do Estado, implementados, dentre outras, através das modalidades de atuação trazidas no texto do decreto.

4.2.2 Descrição das Competências dos Atores identificados na Etapa de Controle

A partir deste momento, iniciaremos a análise dos atores cuja atribuição precípua está relacionada à etapa de Controle, porém podendo ter participação relevante nas demais etapas da política. São eles: CGE, Alerj, TCE e MPRJ.

Inicialmente, cumpre apresentar o Modelo de Três Linhas apresentado pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), que possui afiliado no país, o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil). Esse modelo contribuiu com a análise do papel das entidades e com a definição de estruturas e responsabilidades. Num primeiro momento, tem-se a responsabilidade

de Gestão, abrangendo papéis da primeira linha e segunda linha. Depois, num segundo momento, tem-se os papéis de terceira linha representando a auditoria interna e os prestadores externos de avaliação.

Nesta pesquisa, seguindo as definições da figura abaixo, o **órgão de governança** seria por analogia, o Governador e suas unidades de apoio. Na sequência, com a responsabilidade da **gestão** temos o ator responsável pela execução dos incentivos, ou seja, unidades administrativas vinculadas a Sedeeri (papéis de primeira linha), junto à Sefaz (papéis de segunda linha) com a análise dos dados financeiros. Para a **auditoria interna** teríamos a CGE (papéis de terceira linha). Por fim, como **prestadores externos de avaliação** teríamos Alerj, TCE e MPRJ.

Figura 9 - O Modelo das Três Linhas do The IIA

O Modelo das Três Linhas do The IIA



Fonte: The Institute of Internal Auditors (2020, p. 4)

São alguns dos papéis de Gestão vinculados à primeira linha: manter um diálogo contínuo com o órgão de governança, reportar os resultados vinculados aos objetivos da política e os riscos, estabelecer estruturas e processos apropriados para o gerenciamento de riscos e garantir a conformidade com as expectativas legais, regulatórias e éticas.

No âmbito da segunda linha, a Gestão deve fornecer apoio e monitoramento quanto ao impacto econômico, incluindo o desenvolvimento, a implantação e a melhoria contínua das práticas de gerenciamento de riscos, focar no atingimento dos objetivos, contribuir com a conformidade com leis, regulamentos e comportamento ético, segurança da informação e tecnologia, sustentabilidade e avaliação da qualidade, bem como reportar ao órgão de Governança a adequação e eficácia no alcance das metas definidas para a política.

Nesse modelo, a auditoria interna tem como função a prestação de contas primária perante o órgão de governança (Governador) e possui independência quanto às responsabilidades da gestão (Sedeeri e Sefaz). Seu papel é comunicar à **gestão** e ao **órgão de governança** os resultados da avaliação realizada, bem como os achados de auditoria, para apoiar o atingimento dos objetivos e promover a melhoria contínua. Inclusive, deve reportar ao **órgão de governança** eventuais prejuízos à independência e objetividade no exercício de sua função.

Na forma do artigo 74 da CRFB/1988, os responsáveis pelo controle interno no âmbito dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter, de forma integrada, um Sistema de Controle Interno com a finalidade de comunicar aos Tribunais de Contas qualquer irregularidade ou ilegalidade de que tenham conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária. Esse dispositivo ressalta a responsabilidade e a importância da participação dos atores envolvidos no sistema de controle interno no processo de concessão dos incentivos fiscais no Estado do Rio de Janeiro.

Quanto aos prestadores externos de avaliação (Alerj, TCE e MPRJ), do ponto de vista do Ciclo da Política anteriormente apresentado, prestam avaliação adicional, complementar às fontes internas de avaliação, porém obrigatória, para cumprir as expectativas legislativas e regulatórias, garantir o uso adequado do dinheiro público, identificar possíveis irregularidades, prevenir prejuízos ao erário, atribuir responsabilidades, identificar atos corruptivos.

No âmbito no Estado do Rio de Janeiro, o Decreto nº 46.237, de 07 de fevereiro de 2018, que alterou o Decreto nº 43.463, de 14 de fevereiro de 2012, dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, definindo sua estrutura da seguinte forma: a Auditoria Geral do Estado (AGE), como órgão central de Auditoria; a Contadoria Geral do Estado (CGE), como órgão central de Contabilidade; as Unidades de Controle Interno - UCIs da Administração Pública Direta e Indireta, denominadas Coordenadorias Setoriais de

Auditoria - COSEAs; as Unidades de Contabilidade - UCTs da Administração Pública Direta e Indireta, denominadas Assessorias de Contabilidade- ASSCONs.

Com o objetivo de aperfeiçoar a governança pública, aprimorando os controles internos, o monitoramento das políticas públicas e o nível das informações, a Lei nº 7.989, de 14 de junho de 2018, criou a Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE) que atua como responsável pela coordenação e definição de diretrizes gerais de controle interno.

4.2.2.1 Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE/RJ)

O artigo 5º da Lei nº 7.989/2018 conceitua o Sistema de Controle Interno como o conjunto de órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual organizados por macrofunções e atividades de controle, que devem agir de forma articulada, multidisciplinar, integrada e sob a orientação técnico-normativa da CGE para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas nas Constituições Federal e Estadual.

Quadro 11. Ator: CGE/RJ

ATOR	UNIDADES	
Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro	Auditoria Geral do Estado	Superintendência de Relação com Órgãos Externos
	Ouvidoria e Transparência Geral do Estado	Assessoria de Gestão de Transparência e Prevenção da Corrupção
	Corregedoria Geral do Estado	Superintendência de prevenção da Corrupção

Fonte: elaboração própria

As macrofunções da CGE/RJ são: Auditoria Governamental, Ouvidoria, Transparência e Corregedoria. A CGE, como Órgão Central de Controle Interno, com a finalidade de desempenhar as macrofunções, se subdivide em sua estrutura organizacional básica em Auditoria Geral do Estado; Ouvidoria e Transparência Geral do Estado; Corregedoria Geral do Estado. Todos os órgãos da administração direta devem possuir unidades de controle para desempenhar as macrofunções de Auditoria Governamental, Ouvidoria e Corregedoria.

São responsabilidades da CGE, dentre outras, acompanhar a divulgação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal nos termos da LRF, monitorar a elaboração do PPA, da LDO e da LOA, propor a melhoria ou implantação de sistemas da administração pública; emitir o relatório relativo à Prestação de Contas do Governador do Estado, criar condições para o exercício do controle social, estabelecer diretrizes e estratégias de prevenção

e de combate à corrupção, coordenar e supervisionar a apuração de responsabilidades do servidor público por infração praticada no exercício de suas atribuições e também monitorar o cumprimento das contrapartidas decorrentes de processos de concessão de benefícios fiscais.

A macrofunção de Auditoria Governamental fica a cargo da **Auditoria Geral do Estado (AGE)**¹⁶, instituída pelo Decreto n.º 13, de 15 de março de 1975, como órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo do Governo do Estado do Rio de Janeiro. Possui competência para atuar em atividades de fiscalização e assessoramento, com abrangência sobre todos os órgãos e entidades do Poder Executivo. A AGE, objetivando estabelecer uma gestão sustentável dos seus processos, mantém como missão o fortalecimento dos controles internos com atividades de auditoria, de forma ética, transparente e sustentável, visando ao aperfeiçoamento da gestão pública e ao fomento ao controle social.

As atribuições da AGE estão descritas no artigo 14 do Decreto nº 43.463/2012, (atualizado pelo Decreto n.º 46.237, de 07 de fevereiro de 2018), cabendo aqui destacar as que se seguem: fiscalizar a atividade dos órgãos da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo do Estado responsáveis pela realização da receita, da despesa e pela gestão do dinheiro público, emitir relatório sobre as contas consolidadas do Governo do Estado do Rio de Janeiro, auditar e avaliar a execução dos programas de Governo quanto ao alcance das metas e dos objetivos estabelecidos, promover a articulação com os Sistemas de Auditoria dos demais poderes deste e dos demais Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Por sua vez, a Lei nº 7.989, de 14 de junho de 2018, traz, em seu artigo 10, dentre as competências da Auditoria Geral do Estado: avaliar o cumprimento dos planos, programas, objetivos e metas espelhadas em documentos de estratégia governamental de longo prazo, no PPA, na LDO e na LOA.

Quanto a macrofunção da Ouvidoria, sabe-se que esta tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação de recursos públicos.

Por outro lado, a macrofunção da Transparência tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio da definição de mecanismos que contribuam para a acessibilidade, clareza e integridade das informações disponibilizadas à sociedade.

¹⁶ http://www.age.fazenda.rj.gov.br/age/faces/capa?_adf.ctrl-state=vag07cxux_55. Atualizada em: 01/03/2018. Acesso em: 29 ago. 2021.

Como mencionado anteriormente, as macrofunções de Ouvidoria e Transparência ficam a cargo da **Ouvidoria e Transparência Geral do Estado (OGE)**, que, segundo a Lei nº 7.989/2018, possui competência para a coordenação da implantação e supervisão de sistemas de acesso entre o cidadão e Administração Pública, examinando e dando tratamento às manifestações e aos pedidos de acesso à informação, e encaminhá-las aos órgãos e entidades competentes para as providências cabíveis e monitoramento da aplicação da lei de acesso à informação.

Por fim, a macrofunção da Corregedoria, que tem por finalidade prevenir e apurar os ilícitos disciplinares praticados no âmbito da Administração Pública, e promover a responsabilização administrativa de pessoa jurídica pela prática de atos lesivos à Administração Pública.

A Corregedoria Geral do Estado, representada pelo Corregedor-Geral do Estado, tem competências relacionadas ao planejamento, coordenação, controle e avaliação das atividades de correição no âmbito do Poder Executivo Estadual, bem como instaurar e instruir os procedimentos disciplinares relacionados a servidores da CGE, propor a instauração de procedimentos disciplinares com base nas denúncias e nos relatórios recebidos, conduzir e instruir as Investigações Preliminares, produzir informações para sustentar análises de riscos, etc.

Como já vimos no capítulo referencial teórico, a CRFB/1988, no âmbito do Poder Legislativo, prevê que o controle externo fica a cargo do Congresso Nacional, no âmbito Federal, e da Assembleia Legislativa do respectivo Estado, e é exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas. A CERJ/1989 reforça, ao determinar que a fiscalização do Estado e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

4.2.2.2 Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro (Alerj)

A CERJ/1989, em seu art. 123, estabelece que o controle externo será exercido com o auxílio do TCE, ao qual compete prestar as informações solicitadas pela Alerj, ou por qualquer de suas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas.

Quadro 12. Ator: Alerj

ATOR	UNIDADES
Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro	Assessoria Fiscal
	Comissão de Orçamento Finanças Fiscalização Financeira e Controle
	Comissão de Tributação Controle da Arrecadação Estadual e de Fiscalização dos Tributos Estaduais

Fonte: elaboração própria

Segundo a Resolução nº 810 de 12 dezembro de 1997, que estabelece o Regimento Interno da Alerj, cabe às comissões permanentes discutir e votar projeto de lei que dispensar a deliberação do Plenário, realizar audiências públicas representativas da sociedade civil, receber petições, reclamações, representações ou queixas contra atos ou comissões das autoridades ou entidades públicas; apreciar programas de planos estaduais, regionais e setoriais de desenvolvimento, e sobre eles emitir parecer.

A partir de 2004, com a edição da Resolução nº 429 de 18 de março de 2004, que alterou a redação do Regimento Interno da Alerj, houve uma importante separação de funções e instauração de comissão especificamente voltada para Arrecadação.

Quanto à **Comissão de Orçamento, Finanças, Fiscalização Financeira e Controle**, é possível destacar as seguintes competências: efetuar a tomada de contas do Governador, examinar e emitir parecer sobre as contas anualmente apresentadas pelo Governador, opinar sobre projetos de lei relativos ao PPA, às diretrizes orçamentárias, a LOA e aos créditos adicionais, exercer o acompanhamento e a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, examinar e emitir parecer sobre os planos e programas estaduais, regionais e setoriais previstos na Constituição Estadual, examinar os relatórios de atividades do Tribunal de Contas do Estado e opinar sobre representação e recursos de suas decisões, requerer informações, relatórios, balanços e inspeções sobre as contas ou autorizações de despesas de órgãos e entidades da administração estadual, diretamente ou através do TCE, opinar sobre quaisquer proposições de implicações orçamentárias, inclusive sobre a fixação de subsídios do Governador, do Vice-Governador do Estado e dos Deputados.

Ressalta-se também a **Comissão de Tributação, de Controle da Arrecadação Estadual e de Fiscalização dos Tributos Estaduais**, a quem compete representar junto ao TCE, solicitando que o mesmo promova inspeções e auditorias na arrecadação de tributos estaduais e manifestar-se sobre: todas as matérias referentes à tributação, arrecadação e

fiscalização dos tributos estaduais, o acompanhamento e fiscalização da arrecadação de tributos estaduais, em especial do ICMS, em articulação com a Comissão de Orçamento, Finanças, Fiscalização Financeira e Controle, projetos de incentivos fiscais, com acompanhamento e auditoria, projetos de Lei que tratem de legislação tributária, e o comportamento da arrecadação de tributos estaduais, em função de relatório trimestral, que será enviado pelo Poder Executivo à Alerj.

Recentemente, em 2019, foi instituída a Assessoria Fiscal no âmbito da Alerj através da Resolução nº. 262, de 18 de dezembro de 2019. Segundo E-2, *“é um setor independente com o foco no desenvolvimento econômico do RJ e uma das vertentes é a questão fiscal. A criação da Assessoria Fiscal foi baseada no Instituto Fiscal independente do Senado Federal. Assessoria Fiscal é vinculada a presidência diretamente, mas não subordinada, o objetivo é ter independência do poder político”*. Pode atuar por iniciativa própria, ou mediante sugestão das Comissões Permanentes. Há também a possibilidade do uso dos estudos e relatórios da Assessoria para embasamento dos debates na Assembleia, *“quando os Deputados precisam de alguma informação técnica para votações é possível solicitarem os estudos da Assessoria Fiscal”*.

A finalidade da Assessoria Fiscal, conforme artigo 1º da Resolução, é divulgar suas estimativas relevantes para a construção de cenários fiscais e orçamentários, analisar a aderência do desempenho de indicadores fiscais e orçamentários às metas definidas na legislação pertinente e mensurar o impacto de eventos fiscais relevantes, especialmente os decorrentes de decisões dos diversos poderes do Estado, incluindo os custos para o equilíbrio do Estado. Quanto à sua composição, esta Assessoria é dirigida por um Conselho Diretor, composto de 3 (três) membros: um indicado pelo Presidente da Alerj que presidirá o conselho, um indicado pela Comissão de Orçamento da Alerj e um indicado pela Comissão de Tributação da Alerj.

Considerando seus objetivos, E-6 mencionou que a Assessoria contribui com a construção de uma agenda para o Estado do Rio de Janeiro, mediante debates na Assembleia. Sobre o tema dos incentivos fiscais, outra pessoa entrevistada manifestou que *“seria uma pauta a mais, mas não é a prioridade, sua prioridade é discutir o desenvolvimento econômico do ERJ”*. Entretanto, indiretamente, a Assessoria Fiscal poderá desenvolver um papel fundamental no contexto dos incentivos. Isso porque, poderá dar suporte para um plano estratégico de desenvolvimento econômico para o ERJ, através da análise de setores no nível regional e busca pela elaboração de uma agenda.

Nesse contexto, a pessoa entrevistada E-4 explicou que “*ao conceder um incentivo fiscal, você precisa ver a sinergia de todo o sistema produtivo, cada setor influencia nos demais*”. Sobre a criação da Assessoria Fiscal na Alerj em 2019, apontou que “*foi um avanço nessa área, muito positivo*”. Mencionou ainda sobre a importância de “*elaborar uma boa matriz insumo-produto com apoio de todo mundo*”, com participação de vários atores, como Sefaz, TCE, IBGE, Seplag, Sedeeri, etc., a fim de embasar a definição das estratégias de desenvolvimento para o ERJ. Discutiremos mais adiante sobre o tema no capítulo 05.

Seguindo com a análise, como explicado neste estudo ao longo dos capítulos, não incluímos o TCU especificamente, apesar de aparecer na nuvem de palavras, tendo em vista que foge da delimitação do estudo por ser âmbito federal. Neste caso, abordamos a legislação correlata aplicada ao âmbito estadual, ao TCE.

4.2.2.3 Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE/RJ)

O TCE-RJ¹⁷, como já mencionado, deve auxiliar a Alerj no exercício do controle externo. De acordo com a Lei Orgânica do TCE-RJ (Lei Complementar nº 63/1990, atualizada em 08 de setembro de 2020), o tribunal deve adotar providências assim que tomar ciência da omissão no dever de prestar contas, bem como nos casos de concessão de quaisquer benefícios fiscais ou de renúncia de receitas de que resulte danos ao erário, sob pena de responsabilidade solidária, a fim de apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

Conforme o Regimento Interno do TCE/RJ, representado pela Deliberação nº 167/1992 e atualizado pela Deliberação nº 327/21, compete ao TCE-RJ exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades dos Poderes do Estado e dos Municípios, e das demais entidades, decidir sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas decorrentes, assim como sobre a aplicação de subvenções, auxílios e a renúncia de receitas. Compete, ainda, ao tribunal apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais e acompanhar a arrecadação da receita a cargo do Estado e dos Municípios, e das demais entidades citadas no regimento.

¹⁷<https://www.tce.rj.gov.br/organograma/>. Acesso em: 28 de ago. 2021.

Quadro 13. Ator: TCE/RJ

ATOR	UNIDADES		
Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro	Secretaria Geral de Controle Externo	Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita (SSR) - Extinta	Coordenadoria de Controle da Receita (CCR) - Extinta
		Subsecretaria de Controle de Contas e Gestão Fiscal	4 (quatro) Coordenadorias de Auditoria de Contas
		Subsecretaria de Controle da Receita e Políticas de Cidadania	Coordenadoria de Auditoria em Receita
	Ministério Público de Contas		-

Fonte: elaboração própria

A primeira unidade em destaque neste ator é a **Secretaria Geral de Controle Externo**, instituída pela Resolução nº 41, de 5 de janeiro de 1982. A última edição de suas atribuições foi em maio de 2021, através do Ato Normativo nº 206/2021. Quanto às suas responsabilidades, vale sublinhar a consolidação e integração dos planos setoriais, o acompanhamento das auditorias governamentais, propor e acompanhar o desenvolvimento de sistemas de informação corporativos relacionados às atividades de controle externo, realizar o intercâmbio de informações junto a órgãos externos, bem como o acompanhamento dos trabalhos conjuntos realizados.

Insta salientar que, verificando a necessidade de reformulação das atribuições dos setores vinculados à Secretária-geral de Controle Externo, no intuito de proporcionar maior eficiência e efetividade às ações de controle, em 2020, através do Ato Normativo nº 183, 21 de janeiro de 2020, houve uma mudança em sua estrutura. A Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita (SSR) e a Coordenadoria de Controle da Receita (CCR), vinculada a ela, cujas competências eram relacionadas ao interesse desta pesquisa, foram extintas. Vejamos:

A **Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita (SSR)**, instituída pela Resolução nº 239, de 4 de dezembro de 2003, possuía suas responsabilidades descritas no artigo 9º do Ato Normativo nº 166, de 3 de abril de 2019, alterado pelo Ato Normativo nº 183, de 21 de janeiro de 2020:

- I - Assegurar a qualidade do trabalho das Coordenadorias a ela vinculadas, mediante:
 - a) a formulação da estratégia de fiscalização da Subsecretaria;
 - b) o planejamento, a coordenação e o controle das atividades;
 - c) o desenvolvimento e a implantação de rotinas de trabalho;
 - d) a adoção de modelos de papéis de trabalho e de análise dos atos sujeitos a controle;

- e) a adoção de rotinas de revisão processual e de controle da qualidade e dos prazos das auditorias;
- f) a identificação de necessidades de capacitação para servidores.
- II - Instruir, em caráter excepcional, processos em sua área de atuação;
- III - Formar, sob aprovação da SGE, grupos de trabalho com vistas ao desenvolvimento de projetos que visem ao aprimoramento das atividades de controle e de revisão processual, em sua área de competência;
- IV - Apresentar à SGE, para fins de aprovação, propostas técnicas com vistas à formulação e edição de orientações, modelos e documentos técnico-normativos que estabeleçam metodologias, diretrizes, entendimentos, procedimentos, critérios e indicadores em sua área de atuação;
- V - Desenvolver indicadores aplicáveis às atividades de controle da SGE;
- VI - Coordenar o processo de planejamento e elaboração do plano setorial de auditorias e do plano setorial de capacitação;
- VII - Submeter à SGE, para consolidação, integração e aprovação, o plano setorial de auditorias e o plano setorial de capacitação.

A **Coordenadoria de Controle da Receita (CCR)** já realizou auditorias tendo como escopo exclusivamente o tema da concessão de incentivos fiscais. Os relatórios de auditoria foram minuciosos na descrição das deficiências de gestão e de controle da política de concessão de incentivos fiscais do governo do Estado do Rio de Janeiro. Também forneceram um diagnóstico das falhas verificadas e apontaram providências para minimizar as deficiências encontradas.

Atualmente, com a edição da Resolução nº 366, de 19 de maio de 2021, que dispõe sobre a nova estrutura orgânica e operacional da Secretaria Geral de Controle Externo (SGE), bem como do Ato Normativo nº 206, de 27 de maio de 2021, que a regulamenta, acreditamos que, de maneira geral, as atribuições relacionadas ao presente estudo da Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita (SSR) foram divididas entre as duas das unidades subordinadas à SGE, a Subsecretaria de Controle de Contas e Gestão Fiscal (Sub-Contas) e Subsecretaria de Controle da Receita e Políticas de Cidadania (Sub-Cidadania), como se vê em seu artigo 3º:

- I** – Subsecretaria de Controle de Pessoal – SUB-Pessoal, à qual se vinculam:
(...)
- II** – **Subsecretaria de Controle de Contas e Gestão Fiscal (SUB-Contas)**, à qual se vinculam:
 - a) 1ª Coordenadoria de Auditoria de Contas – 1ª CAC;
 - b) 2ª Coordenadoria de Auditoria de Contas – 2ª CAC;
 - c) 3ª Coordenadoria de Auditoria de Contas – 3ª CAC; e
 - d) **4ª Coordenadoria de Auditoria de Contas – 4ª CAC.**
- III** – Subsecretaria de Controle da Seguridade Social e Políticas de Desenvolvimento – SUB-Seguridade, à qual se vinculam:
(...)
- IV** – **Subsecretaria de Controle da Receita e Políticas de Cidadania (SUB-Cidadania)**, à qual se vinculam:
 - a) Coordenadoria de Auditoria de Políticas em Educação, Cultura, Ciência e Tecnologia;
 - b) Coordenadoria de Auditoria de Políticas em Segurança Pública e Cidadania;

c) **Coordenadoria de Auditoria em Receita;** e
 d) **Coordenadoria de Auditoria de Políticas em Governança e Tecnologia da Informação.**

V – Subsecretaria de Controle de Infraestrutura e Desestatização – SUB-Infraestrutura, à qual se vinculam: (...)

O artigo 4º do Ato Normativo nº 206/2021 estabelece as atribuições comuns às Subsecretarias da Secretaria Geral de Controle Externo (SGE), sendo importante destacar, dentre elas: assegurar a qualidade do trabalho das suas coordenadorias, mediante a implantação de modelos de papéis de trabalho e de análise dos atos sujeitos a controle, realizar atendimentos a demandas externas sobre sistemas de informação relacionados às atividades de sua competência, resolver eventuais conflitos de atribuição estabelecidos no âmbito das unidades técnicas subordinadas, bem como desenvolver indicadores aplicáveis às atividades de controle externo vinculadas à respectiva área de atuação.

Paralelamente, o artigo 5º do Ato Normativo nº 206/2021 estabelece atribuições comuns às Coordenadorias vinculadas às Subsecretarias da SGE relacionadas aos temas de sua competência, com exceção da 3ª CAP, tais como realizar auditorias governamentais nos órgãos e entidades jurisdicionados, promover o controle permanente das políticas públicas, programas e ações no âmbito de sua atuação, propor ações de orientação, transparência e controle social, etc.

Quanto às atribuições específicas de cada Coordenadoria, até então tendo como base o Ato Normativo nº 206/2021, salientamos as principais responsabilidades relacionadas ao tema de interesse da pesquisa no apêndice C.

A segunda unidade em destaque é o **Ministério Público de Contas (MPC)**, também conhecido como Ministério Público Especial, segundo a própria Lei Estadual nº 382, de 1º de dezembro de 1980, que o regulamenta. Há, também, previsão da atuação do MPC junto ao Tribunal de Contas no artigo 77 da Lei Complementar nº 63/1990 (Lei Orgânica do TCE-RJ).

Além das atribuições dos membros do MPC descritas no artigo 3º, a Lei nº 382/1980 estabelece os casos em que sua audiência prévia é obrigatória, senão vejamos:

Art. 4º - É obrigatória a audiência prévia do Ministério Especial, em forma de parecer, nos casos submetidos ao Tribunal que importarem em:

- I - Consulta sobre emissões de títulos em abertura e operação de crédito, bem como sobre dúvidas suscitadas na execução das disposições legais concernentes ao orçamento, contabilidade e finanças do estado e dos Municípios,
- II - Operações de crédito;
- III - processos de aposentadoria, jubilações, reformas e pensões;
- IV - Prestação e tomada de contas;

- V - Prorrogação de prazo e levantamento de cauções decorrentes dos atos previstos no inciso III;
- VI - Levantamento de finanças;
- VII - Prescrição.

Incumbe ao Ministério Público de Contas, além de exercer o papel de fiscal da lei junto ao TCE, realizar a defesa, fiscalização e controle externo contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial do Estado, possuindo a prerrogativa e promover ações para preservar e restaurar a moralidade da gestão, agindo contra os abusos na aplicação do dinheiro público. Segundo Siqueira e Uliana (2019, p. 10), o MPC “fortalece o controle social da gestão pública, já que é um órgão que acompanha a regularidade do exercício do próprio Tribunal de Contas”.

Conforme narrou E-8, “*o parecer do Ministério público de Contas é uma das etapas do processo. O MPC atua realizando a análise legal nos processos de controle externo do tribunal. O Ministério Público Especial, como guardião da lei, avalia a instrução técnica, o relatório de auditoria e emite uma opinião para o plenário. Esse Ministério Público faz parte da estrutura do Tribunal de Contas, não tem vínculo com o Ministério Público Estadual. Não está dentro dos poderes, assim como os Tribunais de contas também não estão*”.

Por derradeiro, o último ator a ser destacado é o Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro (MPRJ)¹⁸, que também cumpre seu papel na fiscalização do cumprimento da lei. A sua principal função é garantir a cidadania, assegurando o respeito e o exercício dos direitos individuais e coletivos no âmbito do Estado e dos Municípios.

4.2.2.4 Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro (MPRJ)

Na forma do artigo 127 da CRFB/1988, o Ministério Público é instituição essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis. Dentre suas atribuições, salientamos que cabe o MPRJ promover as medidas necessárias para a garantia dos direitos previstos na Constituição, podendo, para tanto, exigir do Poder Público o seu cumprimento, além de proteger os interesses difusos, coletivos e individuais homogêneos, dentre os quais se sobressai a defesa do patrimônio público.

¹⁸ <https://www.mprj.mp.br/conheca-o-mprj/sobre-a-instituicao>. Acesso em: 18 de nov. 2021.

Quadro 14. Ator: MPRJ

ATOR	UNIDADES			
Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro	Procuradoria-Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro	Gabinete do Procurador-Geral de Justiça	Coordenação-Geral de Atuação Coletiva Especializada	GAESF

Fonte: elaboração própria

Na estrutura do MPRJ, destacou-se o **Grupo de Atuação Especializada no Combate à Sonegação Fiscal e aos Ilícitos contra a Ordem Tributária (GAESF)**, instituído pela Resolução GPGJ nº 2.100, de 17 de fevereiro de 2017, à qual considerou a necessidade de otimização das ações do MP, com exigência de metodologia específica, orientada pelo compartilhamento de dados e informações e pela articulação entre os órgãos públicos, no tocante ao combate à sonegação fiscal e aos ilícitos praticados em detrimento da ordem tributária.

Conforme o artigo 2º da Resolução, o GAESF incumbe-se da prevenção e da repressão à sonegação fiscal, aos ilícitos penais cometidos em detrimento das ordens tributárias Estadual e Municipais, bem como aqueles praticados por funcionários públicos das Fazendas Estadual e Municipais, no exercício de suas funções ou em razão do ofício.

E mais, quanto aos ilícitos civis em detrimento das ordens tributárias Estadual e Municipais, o GAESF busca combater atos que atentem contra as normas regulamentares, legais e constitucionais referentes à previsão, instituição e arrecadação da receita tributária, em especial nos procedimentos que tenham por objeto:

- a) zelar pelo efetivo cumprimento das normas referentes à previsão, instituição e **arrecadação da receita tributária**, previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio 2000) e outras legislações congêneres;
- b) zelar pelo efetivo cumprimento das normas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio 2000) e outras legislações congêneres referentes à **renúncia de receita tributária**;
- d) acompanhar as **metas fiscais estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias** e outras normas congêneres que tenham referência com a receita tributária, a fim de zelar pelo cumprimento do resultado primário pretendido;
- e) promover a **responsabilização dos agentes públicos** por meio da ação de improbidade administrativa, pelo descumprimento das normas relativas à previsão, instituição, **arrecadação e renúncia de receitas tributárias** ou ainda em caso de quaisquer condutas que atentem contra a ordem tributária.

Por fim, insta salientar que, além das atribuições acima elencadas, incumbe ainda ao GAESF, na forma do artigo 7º da Resolução GPGJ nº 2.100/2017,

- I – Atuar como órgão fiscalizador do Ministério Público no planejamento, coordenação, controle e execução dos convênios celebrados pela Instituição para o enfrentamento à sonegação fiscal e aos ilícitos penais e civis contra a ordem tributária;

- II – Apresentar ao Procurador-Geral de Justiça sugestões para a elaboração da política institucional relativa ao combate à sonegação fiscal e aos ilícitos penais e civis contra a ordem tributária;
- III – Manter intercâmbio com os órgãos de combate à sonegação fiscal e aos ilícitos penais e civis contra a ordem tributária;
- IV – Adotar medidas extrajudiciais e atuar em atividades de mediação fiscal, observado o disposto nos arts. 2º e 5º desta Resolução;
- V – Apresentar ao Procurador-Geral de Justiça, a cada quadrimestre, relatório das atividades do Grupo.

Na prática, de acordo com as entrevistas, conclui-se que o MPRJ, através do GAESF, analisa o processo de concessão do incentivo fiscal para as empresas, e avalia se a contrapartida se deu conforme o decreto autorizativo e termo de acordo (TARE), a fim de definir se o resultado da política foi alcançado. Vale ressaltar que esta análise é feita nos processos em que o incentivo fiscal é concedido por decreto, sem deliberação da Confaz.

Concluído esse tópico sobre as competências, vamos seguir para análise relação dos padrões de interação entre os atores (item 4.3 e 4.4) e, posteriormente, discutiremos como a coordenação se relaciona com a *accountability* horizontal no item 4.5.

4.3 PADRÕES DE INTERAÇÃO: COORDENAÇÃO HORIZONTAL

Levando em consideração a opinião dos entrevistados, bem como as definições do Ciclo da Política desenvolvidas neste estudo, distribuímos os atores nos estágios da política de concessão dos incentivos fiscais.

Na primeira etapa, “**Construção de agenda**”, encontram-se os atores Governador, Sedeeri e os contribuintes interessados. Trata-se de uma arena de debates para definição das prioridades da agenda de política pública voltada para a concessão de incentivos fiscais no ERJ. Já na segunda etapa, “**Formulação da política**”, encontram-se a Sedeeri, Sefaz, PGE e as Comissões cujos objetivos estejam voltados para a formulação de políticas dos incentivos fiscais. Na terceira etapa, o “**Processo decisório**” envolve as diversas Secretarias, a Alerj e os contribuintes que pretendem analisar e defender seus interesses quando já houver a definição de uma política para determinado setor produtivo.

Na quarta e penúltima etapa, “**Execução**”, participam (ou deveriam participar), os atores Governador, Sedeeri, Sefaz e CGE, com o intuito de aumentar a efetividade da política. Por fim, na última etapa do ciclo, “**Avaliação**”, acompanham as políticas postas em prática a CGE, a Alerj, o TCE e o MPRJ. Cada ator deve operar de acordo com sua área de atuação. Assim, reúnem-se as informações resultantes das análises e servem de base para construção da

nova agenda (ou renovação da agenda vigente). Podemos visualizar a dinâmica esse ciclo, conforme figura 10 abaixo.

Figura 10 - Atores no Ciclo da Política Pública



Fonte: elaboração própria com base nos dados da pesquisa.

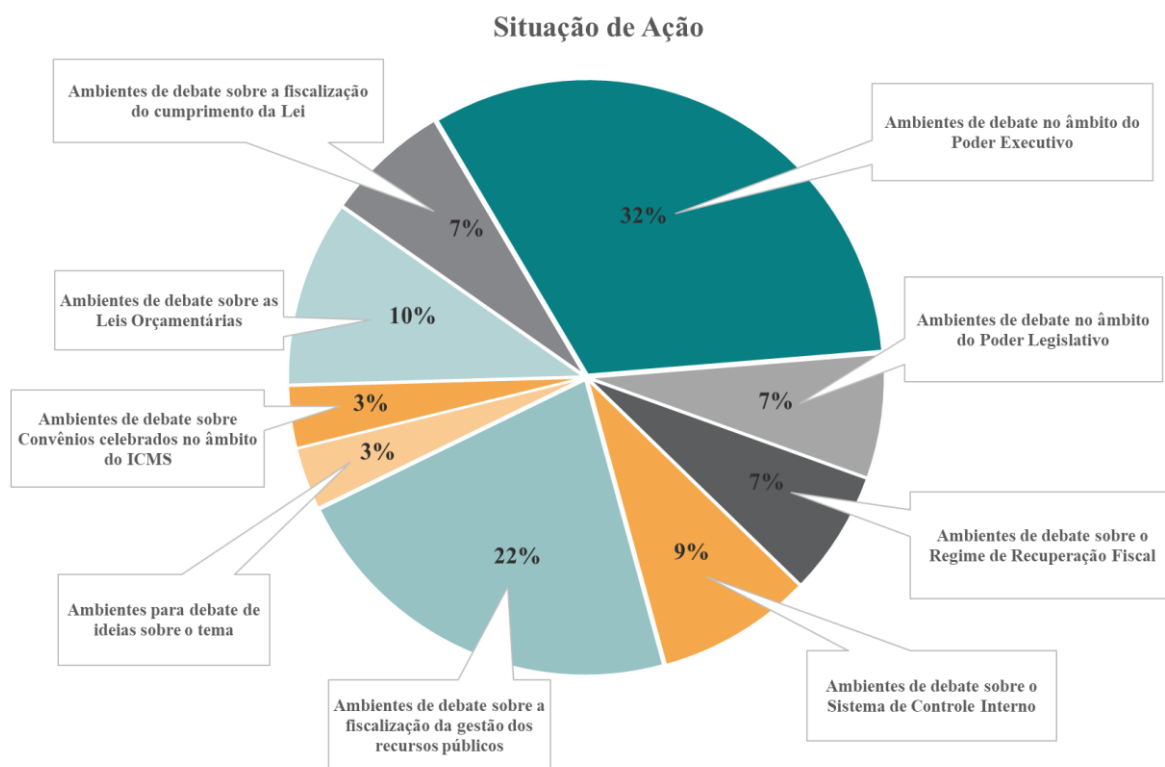
Como podemos perceber, o ciclo da figura 10 está um pouco diferente do apresentado na figura 5 e no quadro 3. Isso porque, a figura 10 representa uma projeção do que seria o ciclo ideal reunindo as informações das entrevistas realizadas. A figura 5 e quadro 3 apresentam como identificamos a realidade junto ao destaque das pessoas entrevistadas quanto a necessidade de atuação.

Durante as entrevistas, também identificamos a participação em audiências públicas de diversos atores na fase processo decisório, tais como, o MPRJ e o TCE, além dos representantes das comissões da Alerj, representantes dos setores interessados e as secretarias envolvidas. No decorrer desta pesquisa, houve um destaque para a importância da participação desses atores ao longo do processo, devido à sua contribuição através do conhecimento compartilhado e capacidades técnicas de análise. Entretanto, não os relacionamos no ciclo justamente para filtrar a atuação dos atores e focar nas responsabilidades principais.

Adiante, realizamos a descrição da categoria **Situação de Ação** para análise. O processo de concessão dos incentivos fiscais envolve situações ao longo do seu ciclo da política, são as chamadas “arenas sociais”, nas quais os atores discutem, formulam, aprovam e avaliam

a política. Depois da junção dos documentos e das entrevistas transcritas, conforme figura 4, encontramos 69 segmentos que esclarecem a situação de ação, que agrupamos conforme figura 11 abaixo.

Figura 11 - Destaques na categoria “Situação de Ação”



Fonte: elaboração própria a partir dos dados categorizados no MAXQDA.

Separamos em nove grupos as situações encontradas que consideramos sendo espaços de interação com os atores que formam a estrutura de implementação do processo de concessão dos incentivos fiscais. Na categoria “situação de ação”, reunimos os ambientes de debate ao longo das fases do processo, seja no momento de discussão e elaboração da lei, seja no momento de controle e avaliação dos resultados. Os dados encontrados não significam os únicos ambientes existentes, mas sim os que foram codificados no *software* MAXQDA durante a análise dos documentos reunidos nesta pesquisa, como também durante a análise da transcrição das entrevistas.

O grupo com mais codificações, em evidência na figura 7, representa os **ambientes de debate no âmbito do Poder Executivo**. Neste grupo, destacamos a atuação do **Governo** e suas unidades administrativas no momento de discussão a respeito da viabilidade de uma política de incentivos fiscais para atrair investimentos. Através da governança pública, nestes

ambientes, é importante debater as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas dos incentivos fiscais e definir seus objetivos e resultados pretendidos.

Nestes **ambientes de debate no âmbito do Poder Executivo** reúnem-se:

- a) a **Sedeeri**, trazendo um plano de desenvolvimento econômico para ERJ junto a demonstração do interesse do contribuinte;
- b) a **Sefaz**, que coordena e executa as atividades de estimativa, acompanhamento e análise dos valores das renúncias decorrentes dos incentivos fiscais e o espaço do Portal de Verificação de Benefícios Fiscais, além de realizar a análise dos impactos dos benefícios na arrecadação, sugerindo atualizações à legislação relativa aos incentivos fiscais;
- c) a **PGE**, que opina em consultas que tratem de matéria tributária;
- d) o **Cira-RJ**, que tem por objetivo reunir informações e decisões para prevenir e reprimir ilícitos fiscais, e que visa à defesa da ordem econômica e tributária; e, por fim,
- e) o **Sis-GIFT**, com o escopo de suprir a necessidade de ampliar a transparência e acompanhamento dos incentivos fiscais concedidos pelo ERJ e a governança de futuras concessões.

No grupo **ambientes para debates de ideias sobre o tema**, com 3% dos dados, destacaram-se tópicos como incentivos fiscais, renúncia de receita e afins. São espaços considerados fora do processo do ciclo da política, sem relevância na etapa de realização das entrevistas, mas consideramos que contribuem para debate e definição da agenda.

Como forma meramente expositiva, os atores em destaque que formam essas arenas sociais são: (i) a **Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon)**¹⁹, a qual defende que a execução de políticas públicas ordinariamente é viabilizada pela execução orçamentária, ou seja, arrecadação de receitas e execução de despesas; (ii) a **Confederação Nacional da Indústria (CNI)**²⁰, que é uma representante da indústria brasileira na defesa e na promoção de políticas públicas que favoreçam o empreendedorismo e a produção industrial; e (iii) a **Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação**

¹⁹ <https://atrimon.org.br/>. Acesso em 18 fev. 2022.

²⁰ <https://www.portaldaindustria.com.br/cni/institucional/>. Acesso em 18 fev. 2022.

(CTCONF)²¹, responsável por subsidiar a elaboração, pela Secretaria do Tesouro Nacional, das normas gerais relativas à consolidação das contas públicas, e possui caráter técnico e consultivo, manifestando-se através de recomendações consignadas em atas em benefício da transparência da gestão contábil e fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social.

As demais arenas sociais constantes da figura 11 serão descritas a seguir, conforme definição e análise das relações de coordenação. A coordenação horizontal define a interação entre as unidades administrativas nas diversas etapas da política pública e o nível de articulação da atuação de cada unidade, enquanto a *accountability* horizontal, mais a frente, define como essas interações devem acontecer (e interferir) para gerar resultados efetivos. Posteriormente, com as ações definidas, analisaremos o impacto na *accountability* horizontal.

Considerando o foco na estrutura institucional de implementação, a pesquisa teve como a amostra representantes das unidades administrativas identificadas, de forma que seus relatos permitiram identificar elementos de redundância, lacuna e incoerência na coordenação horizontal da política, assim como a análise da contribuição desses elementos (ou a ausência deles) para a *accountability* horizontal.

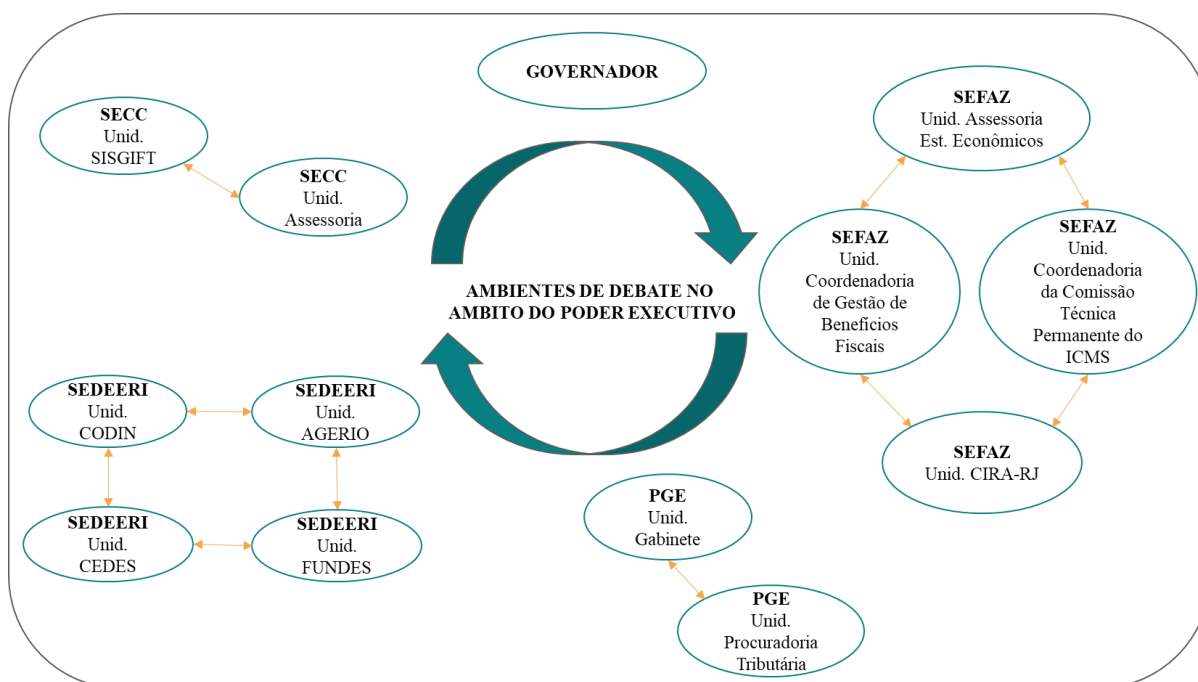
Na categoria Coordenação Horizontal, 104 segmentos codificados apresentaram as relações de coordenação dentro das situações de ação identificadas. A fim de facilitar a análise, agrupamos em grupos de acordo com as arenas definidas na figura 11, como veremos nos tópicos seguintes.

4.3.1 Coordenação no âmbito do Poder Executivo

As responsabilidades em torno da estrutura do Poder Executivo foram as mais predominantes durante a análise dos dados. As pessoas entrevistadas descreveram que sua participação é de extrema importância para que a política dê resultados efetivos para o estado, pois trata-se do início do processo dos incentivos fiscais, como e para que são elaborados.

²¹ <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/informacoes-e-eventos/ctconf>. Acesso em 18 fev. 2022.

Figura 12 - Coordenação no âmbito do Poder Executivo



Fonte: elaboração própria

Com a finalidade de contextualização, em 2016, no Processo nº 108.773-3/16, a Assessoria Especial de Estudos Econômicos da antiga Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento esclareceu, de forma sucinta, os procedimentos envolvidos na elaboração de estudo de impacto orçamentário-financeiro. Explicou que, durante a criação de um novo incentivo fiscal, é possível que, através de Convênios Confaz, seja feita a análise pelos grupos de trabalho do próprio Confaz. Por lei, a Sefaz contribui com a estimativa do impacto orçamentário-financeiro quando é solicitada a análise por parte da Alerj. E, por decretos, a Sefaz contribui com a estimativa do impacto orçamentário-financeiro quando é solicitada a análise por parte da Casa Civil. No caso de enquadramento de empresa em um incentivo fiscal já existente, a estimativa fica a cargo da Secretaria de Estado responsável pelo processo de análise do pleito.

Com a LC 160/17, assim como o Convênio ICMS 19/17, foram convalidados os incentivos fiscais concedidos irregularmente até aquele período, bem como buscou-se impedir que novos benefícios fossem concedidos em desacordo com a lei. Assim, ao explicar a instituição da norma que concede o incentivo, observamos que os incentivos utilizados pelos contribuintes no Rio de Janeiro podem ter como origem atos legais tanto do Confaz, quanto da Alerj e também do chefe do Poder Executivo. Nos casos sem Confaz, no geral, de acordo com os entrevistados, o pedido dos incentivos pode partir de diversas secretarias que fazem a triagem

juntamente com a Sefaz. Depois, elabora-se um projeto e encaminha para o governador decidir se vai enviar para a aprovação da Alerj.

Durante as entrevistadas, percebemos que o Poder Executivo não atua de forma integrada, dentro de uma mesma estratégia. Há divergência de opiniões e conflitos políticos que acabam engessando o processo e prejudicando a sua continuidade, gerando algumas falhas e irregularidades ao longo de sua execução. E, em relação à Renúncia de Receita no ERJ, o que chamou mais atenção foi a constatação de que não existe uma padronização quanto à autoridade competente para a concessão dos incentivos fiscais no Estado. As formas de concessão identificadas foram apresentadas conforme quadro a seguir:

Quadro 15. Formas de Concessão dos Incentivos Fiscais no ERJ

Automáticas	Mediante posterior notificação à Sefaz
Por solicitação	Demandam prévio peticionamento de enquadramento no âmbito da Sefaz
Concedidos pela CPPDE	Órgão vinculado à Sedeeri

Fonte: Relatório de Controle Interno a CGE-RJ (2020, p. 128)

Identificamos uma possível falha de **INCOERÊNCIA** nessas relações de coordenação. Na incoerência, a coordenação pode falhar quando a política dos incentivos, que tem objetivo de atender os mesmos contribuintes, possui requisitos e finalidades divergentes. Ou seja, quando não temos uma atuação no âmbito do Poder Executivo de forma padronizada nos procedimentos, podemos estar diante de uma falha de incoerência na coordenação.

Com o Decreto nº 47.201, de 07 de agosto de 2020, que regulamenta a Lei nº 8.445, de 03 de julho de 2019, a exigência de metas fiscais orçamentárias anuais de desempenho e as regras para enquadramento e desenquadramento de incentivos fiscais condicionados e incentivos financeiro-fiscais condicionados foram determinadas com mais clareza da seguinte maneira: a Sefaz deve realizar, anualmente, com apoio dos demais órgãos competentes do Poder Executivo, relatório sobre o cumprimento das metas, dos requisitos e das condições estabelecidas para a fruição de incentivos. Esse relatório deve ser enviado à Comissão de Avaliação Fiscal (CAF), ao TCE-RJ, à Comissão de Tributação da Alerj e ao chefe do Poder Executivo.

A Codin e a Agerio devem elaborar relatórios que dão subsídio ao relatório da Sefaz. Entretanto, nos deparamos com possíveis falhas de **LACUNA**, em relação a estas tarefas. De acordo com uma das pessoas entrevistadas, a Codin não consegue elaborar os relatórios

necessários. Já de acordo com outra pessoa entrevistada, em contrapartida, a Sefaz não fornece as informações solicitadas, pois não consegue extrair os dados necessários.

Recentemente editado, o Decreto 47.201/2020 determina que as metas fiscais orçamentárias anuais de desempenho devem ser definidas por órgão técnico pertencente à estrutura da Sefaz. Este órgão deve contar com a participação de membros externos da Sedeeri (e da Codin). Durante as entrevistas, notamos que, de maneira geral, há uma concordância com o que foi estipulado no decreto. Um dos entrevistados, por exemplo, acredita que *“a maior parte das informações dos incentivos fiscais devem ser elaborados pela Sefaz de acordo com as competências de cada unidade dela, isto porque, é a instituição que possui os dados estatísticos necessários para análise dos indicadores mencionados no decreto”*.

De acordo com os dados recolhidos durante as entrevistas, é papel da Sefaz, em resumo, apresentar o impacto financeiro da concessão dos incentivos e mostrar a repercussão dessa decisão ao governo e às secretarias envolvidas. Conforme explica E-8, a Sefaz entra no processo *“com o olhar de verificar os efeitos financeiros daquele programa de incentivos. Até porque, é um requisito legal do artigo 14 da LRF que traz a necessidade de avaliar aquele programa e todos os impactos previstos”*. Cumpre à Sefaz apresentar relatórios, colocando-se contra ou a favor da política de incentivos apresentada, bem como justificar tecnicamente os seus motivos. Dessa forma, o governador pode decidir, dentro da estrutura do Poder Executivo, com base nas informações recebidas e de acordo com os interesses do estado.

Entretanto, como o Decreto 47.201/2020 foi publicado recentemente (em data próxima do período de realização das entrevistas), na prática, ainda não foram identificadas grandes mudanças na rotina operacional dos atores, de modo a suprir a lacuna apontada. Ante a falta de integração da atuação e não definição clara das responsabilidades (antes da publicação do decreto e da lei mencionados acima), identificamos a falha de **LACUNA**. Com as informações recolhidas durante as entrevistas, notamos que a coordenação pode falhar quando identificada em uma situação de ação algumas tarefas necessárias que não foram desempenhadas por nenhuma das organizações envolvidas na estrutura de implementação. Inicialmente, houve o questionamento de quem seria de fato o responsável pelos incentivos.

Os entrevistados sugeririam Agerio, Codin, Secretaria de Fazenda, etc. Todavia podemos notar que, de acordo com as palavras de uma das pessoas entrevistadas, *“quando existem muitos irresponsáveis, você não tem responsável nenhum”*. Logo, quanto à coordenação envolvendo a Codin (Sedeeri), concluímos, com base nas informações dos entrevistados, que havia um conflito interno com a Sefaz sobre quem seria responsável pela

concessão e acompanhamento dos incentivos. Quanto à relação de coordenação, no âmbito do Poder Executivo no geral, não identificamos definição de como é a coordenação entre todos os atores em particular (entre cada um dos atores mais especificamente).

No que se refere aos atores Casa Civil, Sedeeri e PGE, as relações foram identificadas durante a análise documental e esclarecidas por meio das Comissões **CPPDE** (SECC, Sedeeri e Sefaz) e **Sis-GIFT** (SECC, PGE e Sefaz). Contudo, não tivemos informações de como ocorrem na prática. Ao tentar contato com um possível candidato para entrevista na Sedeeri, não houve interesse em agendar uma entrevista e recebemos a informação que o trâmite em torno do tema estaria definido no Decreto 47.618/2021 (que define o Regimento Interno do CPPDE).

Com os dados das entrevistas, concluímos que, além da participação direta no processo, a PGE foi destacada no estudo também pela presença nas equipes das Comissões Sis-GIFT, CAF e no Cira-RJ. As competências da PGE foram sintetizadas como de análise do texto legal do projeto por meio de solicitação, não apresentando qualquer impedimento/recusa no exercício de suas funções, na opinião dos entrevistados.

Outro destaque na coordenação dos atores Sefaz e PGE que identificamos na pesquisa foi em uma notícia de outubro de 2019, de Alessandra Horto²², apresentando que ambos estavam em sintonia através do trabalho do Cira-RJ, “buscando o que é mais importante para o equilíbrio das contas públicas e uma arrecadação tributária condizente às necessidades”, procurando resgatar créditos tributários para o ERJ. Importante ressaltar que, além dos membros Sefaz e PGE, também podem participar do Cira-RJ, como membros convidados, outros atores, como por exemplo, Receita Federal e MPRJ.

Durante a análise, restou claro que a Sefaz é o ator que possui a capacidade técnica necessária para a realização do estudo para implementação dos incentivos. Entretanto, houve questionamentos sobre o momento em que o estudo de impacto financeiro é realizado. Durante a realização das entrevistas, afirmaram que a Sefaz não participava das fases iniciais do processo (“Construção de Agenda” e “Formulação da política”), recebendo o processo para análise apenas após sua execução.

No fluxo ideal do processo, a realização do estudo do impacto financeiro pela Sefaz precisa ser prévia à decisão de execução da política pelo Governador, ou seja, a avaliação do

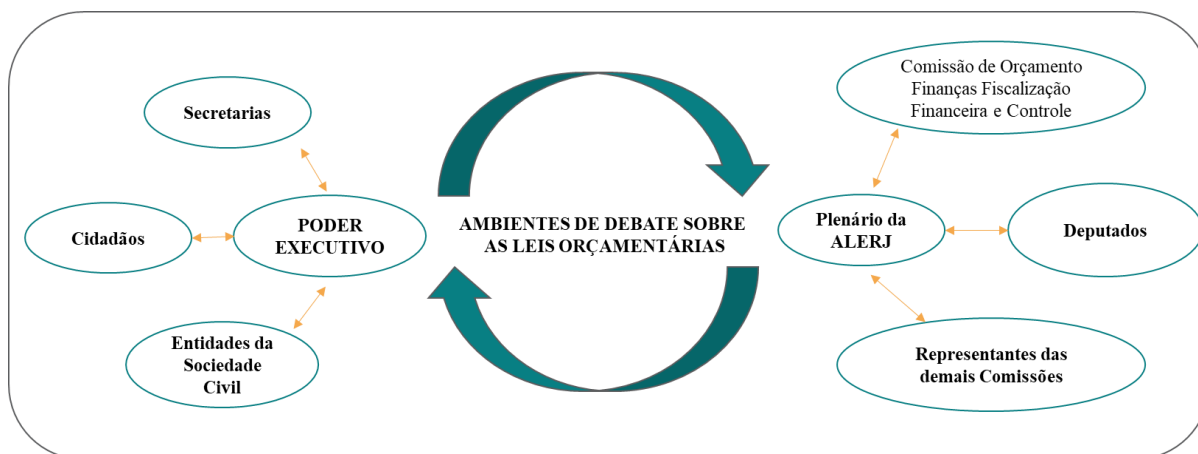
²² <https://pge.rj.gov.br/imprensa/noticias/2019/10/comite-interinstitucional-de-recuperacao-de-ativos-pge-rj-e-sefaz-trabalharao-em-conjunto-para-resgatar-creditos-tributarios>. Acesso em 20 de fev. 2022.

impacto deve auxiliar a formulação da política, fase anterior ao processo decisório. Fato que sugere outra falha de **LACUNA** nesta arena, a ausência da atuação da Sefaz nas etapas iniciais do processo.

4.3.2 Coordenação no âmbito das Leis Orçamentárias

O Plano Plurianual (PPA) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) são instrumentos básicos de planejamento e orçamento público que explicitam de forma detalhada as ações do governo. O PPA do ERJ indica os objetivos estratégicos, os programas, as ações, os bens e serviços que serão alvo dos esforços do governo no seu período de vigência.

Figura 13 - Coordenação no âmbito das Leis Orçamentárias



Fonte: elaboração própria

Na qualidade de instrumento definido pelo art. 165 da CRFB/1988 e pelo art. 209 da CERJ/1989, o PPA sintetiza o esforço da administração estadual em planejar sua atuação, comprometida com a geração de resultados e com o alcance do equilíbrio fiscal, tornando públicas as informações referentes à administração estadual, dando maior transparência à aplicação de recursos públicos e visibilidade às ações do governo e aos resultados obtidos. Existem princípios básicos que devem ser seguidos para elaboração e controle do Orçamento, que estão definidos na Constituição, na Lei 4.320/1964, e na LDO. Já a LOA disciplina todas as ações do governo estadual.

No âmbito da Alerj, os deputados discutem a proposta enviada pelo Executivo, fazem as modificações que julgam necessárias através das emendas e votam o projeto. A Constituição determina que o Orçamento deve ser votado e aprovado até o final de cada

Legislatura. Depois de aprovado, o projeto é sancionado pelo governador do Estado e se transforma em Lei.

A LDO, que deve ser enviada pelo Poder Executivo à Alerj, tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no PPA. Com base na LDO aprovada pelo Legislativo, a Sefaz elabora a proposta orçamentária para o ano seguinte, em conjunto com os órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Quanto a esta arena, os entrevistados esclareceram que *“a lei é basicamente uma minuta dos técnicos da Sefaz, Segov e PGE. Depois, é encaminhada para aprovação na Alerj”*, confirmando o andamento processual nesta fase de acordo com as competências estabelecidas. Acrescentaram, ainda, a participação atuante das Comissões da Alerj, CGE e do Tribunal.

Quanto aos cidadãos e entidades da sociedade civil, a LRF, em seu art. 48, lista como instrumentos de transparência da gestão fiscal: os planos, orçamentos e LDOs; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal. De acordo com algumas pessoas entrevistadas, a participação do cidadão na gestão pública *“é super positiva e traz muitos benefícios”*. Acrescenta que *“o ERJ não precisa estar em todos os lugares, mas o cidadão pode. O cidadão pode trazer informações para colaborar com a decisão do gestor”*. Reconhecer o conhecimento do cidadão e incentivar a participação é dever do estado.

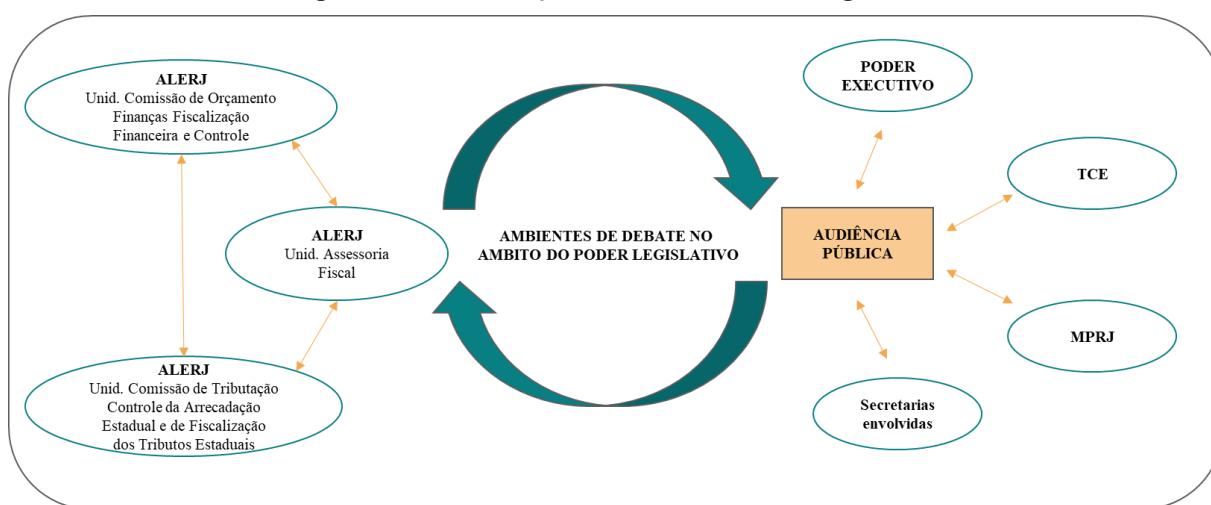
Contudo, não mencionaram a participação da sociedade no papel de cidadãos nesta arena, mas sim especificamente de jornalistas e pesquisadores. Uma das pessoas entrevistadas ressaltou a importância da ampliação dessa participação para a sociedade em geral e ponderou que *“o cidadão não está preparado para essa participação, por isso os jornalistas e pesquisadores são mais ativos no controle social”*.

Por fim, encerramos a análise dessa arena com a conclusão de que, aparentemente, os processos no âmbito das leis orçamentárias estão bem desenhados, com a participação dos atores em nível de coordenação horizontal bem estabelecidos, com ressalva apenas para a participação social neste processo, que ainda precisa de atenção para melhor definição e acompanhamento das políticas públicas elaboradas.

4.3.3 Coordenação no âmbito do Poder Legislativo

Como visto anteriormente, o Poder Executivo tem interação direta com a Alerj, principalmente durante o processo decisório (debate na audiência pública). De acordo com o art. 123 da CERJ/1989, o controle externo, a cargo da Alerj, será exercido com o auxílio do TCE-RJ. Já a LRF, em seu art. 59, explicita que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, do sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizará o cumprimento das normas, com ênfase no que se refere ao atingimento das metas estabelecidas na LDO.

Figura 14 - Coordenação no âmbito do Poder Legislativo



Fonte: elaboração própria

Na estrutura da Alerj, destaca-se a Comissão de Orçamento, Finanças, Tributação, Fiscalização Financeira e Controle que compete, dentre outros, interpor representações e recursos das decisões do Tribunal de Contas, solicitando sustação de contrato impugnado ou outras providências a cargo da Alerj, e elaborando, em caso de parecer favorável, o respectivo projeto de decreto legislativo, nos termos do art. 123, § 1º, da Constituição Estadual.

Segundo uma das pessoas entrevistadas, uma assessoria da Alerj, enviou, aprovado na Comissão de Tributação, um ofício para Codin (Sedeeri), solicitando relatório com todos os incentivos fiscais concedidos, bem como o acompanhamento de suas metas. Nos informaram que, até o momento, não haviam recebido o relatório. Neste caso, podemos destacar uma possível falha de **LACUNA**, tendo em vista que uma tarefa necessária e relevante não foi cumprida. Outro entrevistado informou que a Alerj possui uma boa coordenação com Sedeeri e a Sefaz, mas que o contato com a Sefaz é mais atuante.

Quanto a coordenação entre Alerj e Sefaz, durante as entrevistas, notamos que as reuniões são realizadas para construir a agenda de planejamento estratégico para o ERJ. Um representante da Alerj e um da Sefaz, junto a um grupo de economistas, buscam dar um suporte ao Governador “*na negociação diante das pressões com o governo federal*”. Concluimos que o ator Alerj, junto a suas Comissões, possui coordenação positiva com Sefaz, Seaderi, TCE e SECC, pois trocam informações e realizam reuniões para encontrar soluções para os gargalos no processo de concessão dos incentivos fiscais.

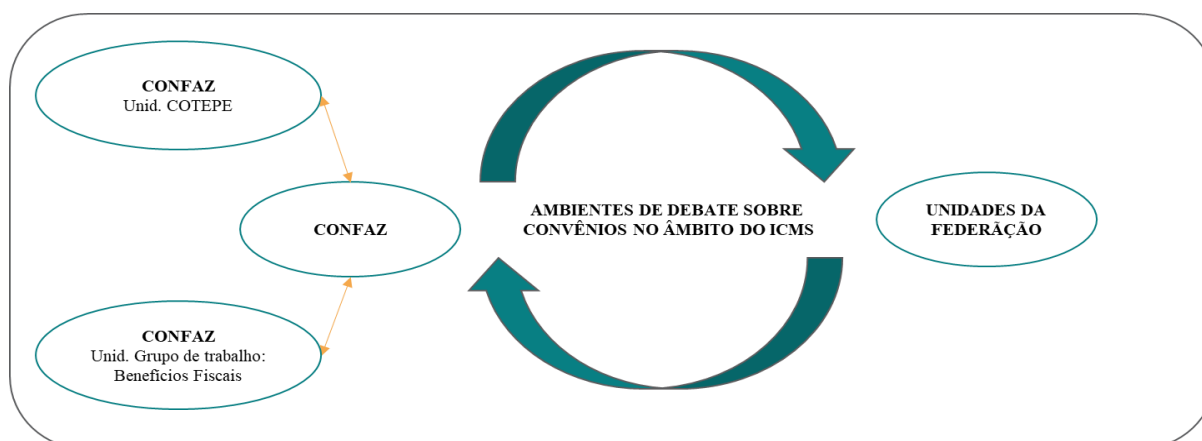
Após análise das entrevistas, identificamos uma possível falha de **REDUNDÂNCIA** na coordenação desta arena. De acordo com uma das pessoas entrevistadas, já ocorreu de o Governador (com a participação das secretarias) elaborar um projeto de incentivos para ser executado através de decreto. Entretanto, uma fiscalização do MPRJ na parte formal da lei verificou que não seria possível seguir com o projeto por meio desse instrumento. Logo, para tentar resolver a situação, a Alerj teria que refazê-lo nos moldes de um projeto de lei. Entretanto, como foi iniciativa do Poder Legislativo não foram feitos estudos de impacto. Sendo assim, o MPRJ buscou uma medida liminar por não haver estudos de impacto, o que torna o projeto irregular.

Diante disso, a pessoa entrevistada ressaltou a possibilidade de redundância nas atividades realizadas e afirmou que, até o momento (no período das entrevistas), não há um processo bem definido e as atribuições de cada ator envolvido não estão claras.

4.3.4 Coordenação no âmbito do Confaz

Os entrevistados separam o processo de concessão dos incentivos fiscais em dois momentos: o momento com a participação do Confaz e sem a participação do Confaz. Devido à realidade do ERJ, com foco de atuação nos processos sem Convênios Confaz, os padrões de interação no âmbito desta situação de ação não foram relevantes durante as entrevistas.

Figura 15 - Coordenação no âmbito do Confaz

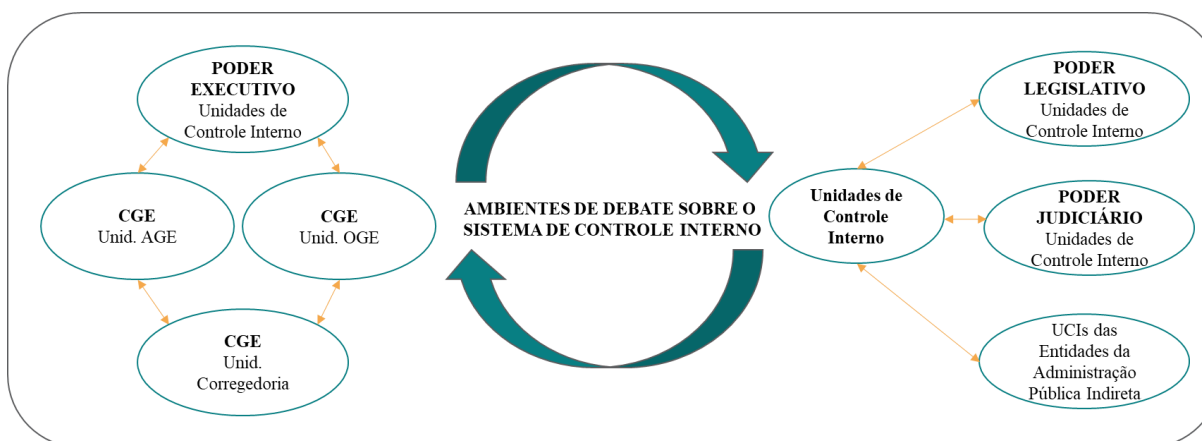


Fonte: elaboração própria

4.3.5 Coordenação no âmbito do Sistema de Controle Interno

Os atores no âmbito do Sistema de Controle Interno buscam assegurar que os objetivos do projeto sejam atingidos, por meio do monitoramento e da avaliação de seu progresso, realizando ações corretivas quando necessário. Ademais, deve gerar informações sobre a gestão pública, de modo a orientar a tomada de decisões dos gestores.

Figura 16 - Coordenação no âmbito do Sistema de Controle Interno



Fonte: elaboração própria

Inicialmente, identificamos uma possível falha de **LACUNA**, a partir de informações fornecidas nas entrevistas, em relação à existência de controle interno no processo dos incentivos fiscais. Uma das pessoas entrevistadas apontou que ocorre “*uma série de falhas de controle nos casos que existia controle, pois em alguns nem controle existia. Foi a partir dessa identificação das falhas de controle que se começou mais efetivamente a atuação nessa área dos incentivos*”.

As auditorias realizadas nos processos dos incentivos fiscais apontam a ausência de um processo sistematizado, ausência de informações claras e ausência de controle estrutural. Corroborar (CORREA; ARAÚJO, 2021, p. 30) ao descrever que:

Essas falhas indicam que a falta de controle dos benefícios concedidos, tanto no que se refere aos impactos econômico-financeiros, quanto à geração de contrapartidas socioeconômicas, permanece sendo a realidade no ERJ nestes 16 anos de auditorias realizadas pela CCR, carecendo de sustentação a defesa desta política pública sem uma demonstração transparente dos critérios de concessão e dos resultados obtidos à custa de elevada renúncia de receita.

Como vimos ao longo da realização das entrevistas, algumas falhas foram identificadas, mas apontadas por controle externo ou então expostas ao longo das entrevistas. Mas não foi mencionada a atuação de Unidades de Controle Interno das instituições.

Nesse contexto, lembramos que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, em conformidade com o art. 74 da CRFB/1988, deverão manter atuação de forma integrada, com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; além de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. Como salientou uma das pessoas entrevistadas, a atual Constituição trouxe a importância do controle para nossa realidade orçamentária.

Nesta arena, identificamos que houve uma pequena participação em alguns processos de concessão dos incentivos, entretanto, como já mencionado anteriormente, ainda não é o foco do controle interno do ERJ, não tendo sido identificadas unidades de controle interno das instituições atuantes. Notou-se, nas entrevistas, que *“os atores não dialogam como deveriam”*, há uma definição normativa que define essa atuação, mas *“na prática não está sendo executada, há ausência de definições claras de papéis em torno do processo dos incentivos”*. Acrescentou que, *“em alguns casos pontuais, até há definição de papéis, mas tem uma redundância na atuação das instituições”*. Nesse caso, ressaltamos uma possível falha de **REDUNDÂNCIA** no processo de concessão dos incentivos fiscais.

Em 2016, o controle no processo dos incentivos fiscais foi objeto da auditoria que resultou no Processo TCE-RJ nº 106.302-6/16. Nesta auditoria, foi constatada a ausência de controle das informações prestadas no DUB-ICMS. Dessa forma, determinaram que a Sefaz implementasse um sistema de fiscalização para monitorar os incentivos concedidos, conforme

Processo TCE-RJ nº 108.773-3/16. Neste caso, identificamos uma falha de **LACUNA**, ou seja, a não execução de tarefas necessárias voltadas para a fiscalização dos incentivos.

Cumpre salientar que o Decreto n.º 46.237/2018, que alterou o Decreto nº 43.463/2012, trouxe uma reestruturação do sistema de controle interno do Poder Executivo estadual. A principal mudança foi a transferência da gestão das atividades de auditoria e de contabilidade setorial para as Secretarias, a fim de possibilitar a coordenação das atividades de controle interno com eficácia e eficiência.

Um das pessoas entrevistadas informou que, “o ERJ, equivocadamente, fez uma Auditoria Geral do Estado (AGE) dentro da Sefaz e, por muitos anos, foi assim”. Explicou que, a AGE não possuía autonomia, pois estava inserida na Sefaz, que é ordenadora de despesa. Entender e distinguir a responsabilidade de cada um é imprescindível para fazer esse mapeamento, porém como não há uma definição clara de responsabilidades, a eficiência do controle interno acaba sendo afetada diretamente.

Com a criação da Lei nº 7.989, de 14 de junho de 2018, houve uma modernização, e o controle interno passou a ser vinculado diretamente ao governador. Com mais independência, foram feitos relatórios públicos de auditoria, vários trabalhos que estão na mídia, inclusive com relação a questão do *impeachment* do último governador. A partir desta lei, ficou criada a CGE, com *status* de Secretaria, diretamente vinculada ao Chefe do Poder Executivo, instituição permanente e essencial à Administração Pública, que atua como responsável pela coordenação e definição de diretrizes gerais de controle interno.

Dentre as responsabilidades da CGE, estão a de representar ao TCE-RJ sobre as irregularidades e ilegalidades que evidenciem danos ou prejuízos ao erário (não reparados integralmente pelas medidas adotadas pela administração) e de monitorar o processo de elaboração da prestação de contas do governador, promovendo a articulação com os órgãos do Poder Executivo e o TCE-RJ.

Apesar da Lei nº 7.989/2018 trazer um inciso sobre a obrigação da CGE monitorar as contrapartidas dos incentivos fiscais concedidos, na opinião de uma das pessoas entrevistadas, “essa atribuição confronta o que a CGE é. O monitoramento deve ser realizado pelo dono do processo, pelo órgão que gerou o processo. Há uma grande confusão quando criaram esse inciso. Alguns consideram uma falha conceitual, pois há ausência de segregação de função”, o que pode gerar uma falha de **REDUNDÂNCIA**.

Esmiuçando, a CGE possui uma visão externa em relação aos processos de concessão de incentivos, só que atua dentro da estrutura do próprio governo. A diferença para

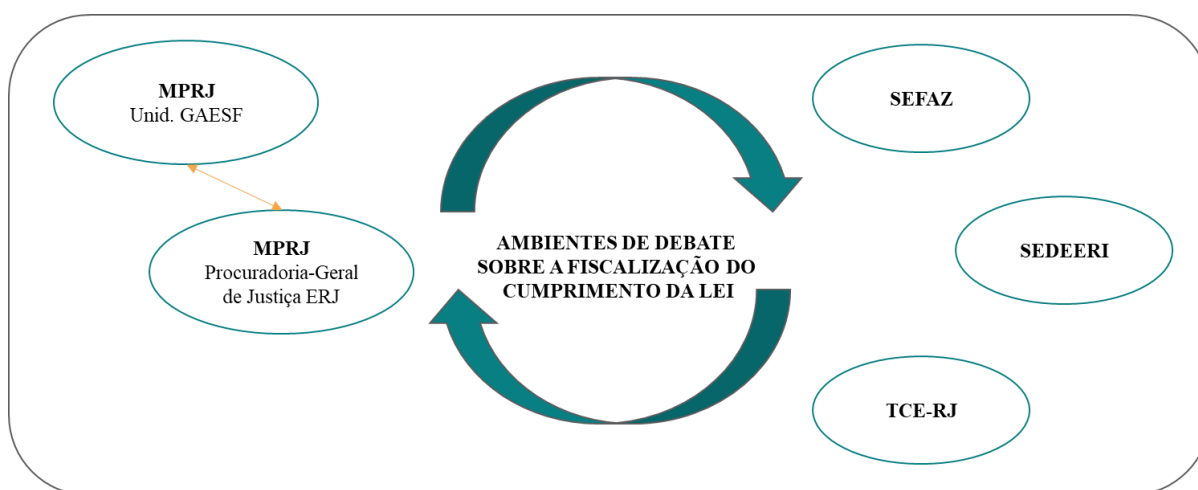
o TCE-RJ é que este tem o poder de punição e está totalmente fora do Poder Executivo. No âmbito do controle interno exercido pela CGE, o diálogo não é sancionatório, mas sim de aprimoramento. Nesse cenário, a pessoa entrevistada acrescentou que *“instituíram uma auditoria sistemática dentro dessa lógica de avaliação do processo”*.

Outra pessoa entrevistada acrescentou que a CGE *“foca na necessidade de melhorar a transparência ativa. O gestor deve ter ciência de que está lidando com recurso público, é sua obrigação”*. Entretanto, ressaltou que *“essa consciência não está boa no ERJ”*. Essa questão de transparência com as contas do governo e recursos públicos também é responsabilidade do sistema do controle interno. A função de mostrar ao cidadão que ele deve participar de gestão pública e mostrar como pode participar.

4.3.6 Coordenação no âmbito da Fiscalização do Cumprimento da Lei

Durante as entrevistas, foi possível identificar relações de coordenação entre MPRJ, Sefaz, Sedeeri (especificamente Codin) e TCE-RJ. Nas arenas de debate sobre a fiscalização do cumprimento da lei, o MPRJ possui a competência de avaliação do cumprimento legal nos processos de concessão dos incentivos fiscais dos requisitos estabelecidos.

Figura 17 - Coordenação no âmbito da Fiscalização do Cumprimento da Lei



Fonte: elaboração própria

Uma das pessoas entrevistadas esclareceu a coordenação da seguinte forma: *“primeiro o servidor analisa o DECRETO ou a LEI dos incentivos para entender qual é o benefício e qual é a sua contrapartida legal. Depois, busca o processo de enquadramento (aberto pela Secretaria de Desenvolvimento, principalmente a CODIN), aprovado através de uma reunião da CPPDE, com assinatura do TARE”*.

Na estrutura do MPRJ, destaca-se a atuação do Grupo de Atuação Especializada em Combate à Sonegação Fiscal e aos Ilícitos contra Ordem Tributária (GAESF). O GAESF tem atribuição em todo o ERJ e atua na fiscalização dos processos de concessão de incentivos fiscais sem participação do Confaz. Segundo uma das pessoas entrevistadas, a análise realizada pelo GAESF é bem ampla, utiliza a LOA e os relatórios de comparativos com os gastos em relação a Saúde, Educação, Despesas Administrativas etc. Esclareceu ainda que os estudos resultantes dessas análises concluíram pela existência de falha no sistema de acompanhamento dos incentivos fiscais.

Isso porque, na coordenação envolvendo o MPRJ e a Sedeeri (especificamente a Codin), verificou-se que a Codin não consegue apresentar relatórios com os dados sobre a fiscalização dos incentivos. Por essa razão, podemos considerar uma falha de **LACUNA**. O MPRJ acaba realizando uma investigação dos incentivos fiscais concedidos e analisa as contrapartidas estabelecidas no Termo de Acordo, o que seria tarefa da Codin e da Sefaz, podendo caracterizar, portanto, uma possível falha de **REDUNDÂNCIA**.

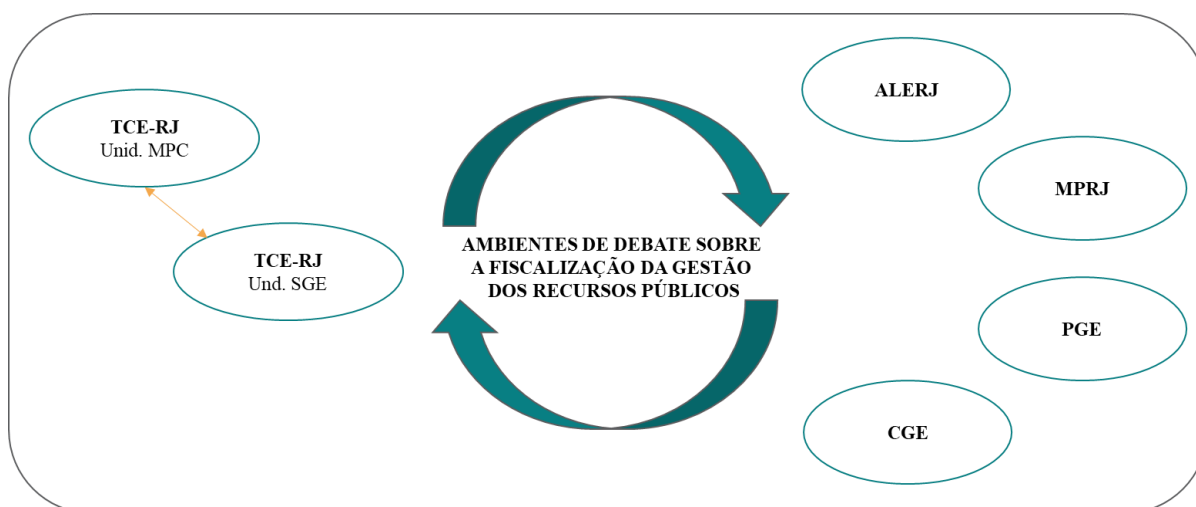
Ao receber os processos, o GAESF se depara com um cenário de poucos recursos e dificuldade de acesso a informações fiscais com a Sefaz. Entretanto, identificamos que o GAESF e Sefaz estão juntos para resolver problemas identificados no processo dos incentivos fiscais. Uma das pessoas entrevistadas ressaltou que é *“necessário trazer o valor dos incentivos para a realidade, e fazer uma ponderação real sobre esses valores. Fazer essa ponderação que é a grande dificuldade”*. Nos últimos anos, o MPRJ também passou a participar das audiências públicas sobre o tema na Alerj.

Ainda quanto à relação MPRJ e Sefaz, identificamos uma possível falha de **INCOERÊNCIA**. Um dos entrevistados apontou um cenário difícil, *“muitas discussões técnicas da Sefaz com o MPRJ. A realidade econômica é a formalidade, ela implica que o ideal seria conceder incentivo fiscal depois que se fizer um estudo de impacto”*. Mas muitas vezes não há tempo hábil para elaboração do estudo.

4.3.7 Coordenação no âmbito da Fiscalização da Gestão dos Recursos Públicos

Neste item, tratamos dos ambientes de debate que envolvem a fiscalização da gestão dos recursos públicos, e damos destaque para ator TCE-RJ e as relações de coordenação com ALERJ, MPRJ, PGE e CGE. Essa arena envolve, em primeiro plano, a avaliação da legalidade e legitimidade da aplicação dos recursos públicos ou, no caso do nosso objeto de pesquisa, a gestão dos incentivos fiscais.

Figura 18 - Coordenação no âmbito da Fiscalização da Gestão dos Recursos Públicos



Fonte: elaboração própria

Quanto ao fluxo do processo dos incentivos fiscais, com os dados coletados nas entrevistas, é possível dizer que, de 2016 para cá, ocorreram algumas mudanças. Mudanças devido a questões políticas, mudanças no cenário econômico e também mudanças na legislação. Em decorrência disso, podemos destacar um viés positivo, a busca pela definição clara do processo e melhora dos procedimentos, e um viés negativo, de acordo com uma das pessoas entrevistada, *“a não continuidade das política/procedimentos acaba por prejudicar os trabalhos da área técnica”*.

Em relação à coordenação no TCE-RJ, em um primeiro momento, identificamos a dificuldade de acesso aos dados necessários para executar suas atividades. Como apontado por uma das pessoas entrevistadas, para sanar tal dificuldade, *“foi necessária a adoção de medida judicial a fim de garantir ao TCE o pleno exercício de sua competência constitucional, no âmbito da arrecadação estadual”*. A Pessoa entrevistada acrescentou que os procedimentos de fiscalização correspondentes a receita ainda estão em construção, ao contrário daqueles adotados na despesa, sedimentados e consagrados por anos de prática.

Nesse sentido, objetivando exercer em sua plenitude a competência delegada pela CRFB/1988 e o disposto na LRF, bem como atender às recomendações de uma CPI instaurada pela Alerj, o TCE-RJ instituiu a **Subsecretaria de Auditoria e Controle da Gestão e da Receita** (extinta na estrutura recente do tribunal), em que o TCE fiscaliza principalmente a obediência dos limites estabelecidos para renúncia de receitas. Foi elucidado que a estrutura inicial do TCE previa realizar um levantamento dos dados das políticas dos incentivos, porém

encontraram dificuldades pela alegação de sigilo fiscal das informações, por isso o tribunal ajuizou uma ação, a instauração da medida judicial mencionada anteriormente.

Em um segundo momento, notamos a declaração de que *“as análises feitas pelo TCE são superficiais demais”*. De acordo com as informações passadas nas entrevistas, os técnicos são muito apegados aos requisitos formais, *“até porque, não tem esperteza e técnica para lidar com as políticas dos incentivos”*. Esclarecem que as análises são voltadas apenas para o cumprimento dos requisitos legais, mas não do ponto de vista da política pública.

Outro entrevistado completou dizendo que o controle das políticas dos incentivos fiscais é quase inexistente. Explicou que o que existe é o controle de legalidade pelo TCE-RJ. Contudo, *“às vezes o incentivo foi muito bom para o ERJ, mas, como faltou algum requisito legal, eles já vão atacar aquele incentivo. O controle da política pública e o seu efeito social e econômico não existe”*. Assim sendo, podemos destacar uma possível falha de **LACUNA**, no caso da ausência de atividades de controle, e uma falha de **INCOERÊNCIA**, quando a mesma política dos incentivos fiscais é vista com objetivos e requisitos diversos por diferentes atores.

Os participantes da pesquisa informaram que atualmente o acesso às informações é liberado, mas há dificuldade de se alcançar de forma completa as informações necessárias e a ausência do controle ainda permanece. Uma das pessoas entrevistadas afirmou que *“a política do TCE tenta privilegiar a política dos incentivos fiscais para ocupar um espaço em termos de controle e tentar fortalecer o sistema de controle interno”*.

Através das entrevistas, foi possível concluir que o TCE/RJ possui boa interação com o MPRJ e a Alerj, inclusive dando ciência dos seus achados a ambos após o plenário realizado em sua sede. Quanto aos auditados, busca solucionar de forma pacífica, comunicando as inconsistências e solicitando razões de defesa e acertos. Em último caso, não sendo aprovadas as justificativas, são sugeridas aplicações das penalidades previstas em lei.

Quanto à coordenação do Ministério Público de Contas, outra pessoa entrevistada esclareceu que sua atuação é junto ao TCE. Inclusive, sendo possível a remessa de cópia dos autos (processos) ao MPRJ, para o ajuizamento das ações cabíveis. Na tramitação de processos dentro do TCE, ressaltou que *“uma das etapas é o Ministério Público de Contas. Este atua como guardião da lei, avalia a instrução técnica, avalia o relatório e, por fim, emite opinião para o plenário. Esse Ministério Público faz parte da estrutura do Tribunal, não tem vínculo com o MPRJ. Não está dentro dos poderes, assim como o TCE também não está”*.

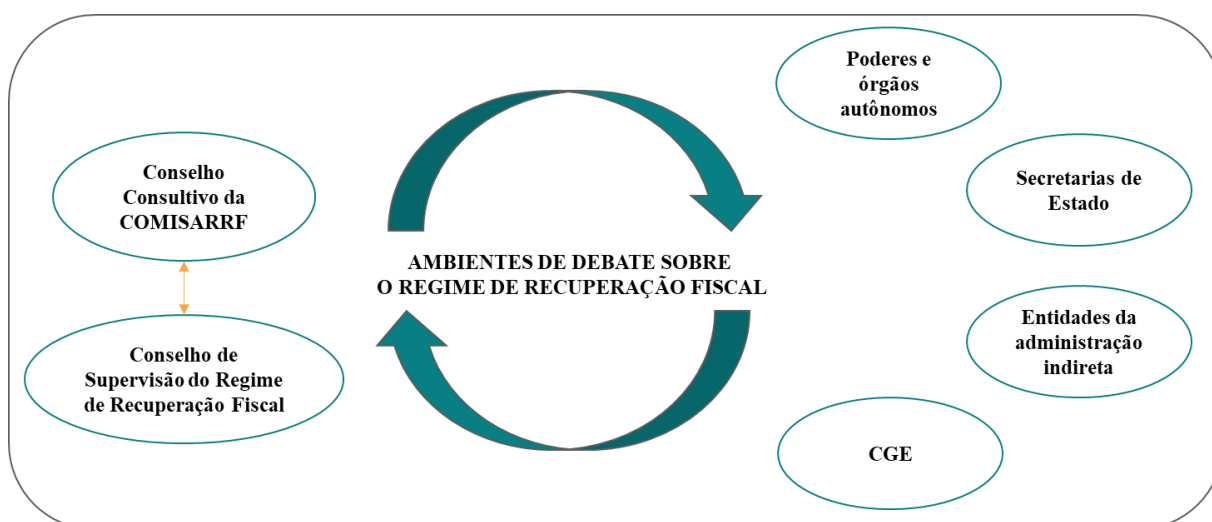
A relação de coordenação entre TCE e a PGE foi identificada através da Lei Complementar nº 15, de 25 de novembro de 1980, que trata da Lei Orgânica da PGE/RJ. O

trecho sobre o assunto determina que compete à PGE, dentre outros, “opinar, por determinação do Governador sobre as consultas que devam ser formuladas pelos órgãos da administração direta e indireta ao Tribunal de Contas e demais órgãos de controle financeiro e orçamentário” (RIO DE JANEIRO, 1980, Art. 2º, XVII). Nada de relevante foi mencionado nas entrevistas sobre essa interação.

4.3.8 Coordenação no âmbito do RRF

O Regime de Recuperação Fiscal (RRF)²³ foi criado para fornecer aos Estados com desequilíbrio financeiro grave instrumentos para o ajuste de suas contas. Dessa forma, ele complementa e fortalece a Lei de Responsabilidade Fiscal. Entre as principais medidas estão: a revisão de incentivos fiscais, a modernização da Gestão Fazendária, a revisão da receita de outorgas, o aumento da contribuição previdenciária e a alienação de imóveis do Rioprevidência.

Figura 19 - Coordenação no âmbito do RRF



Fonte: elaboração própria

A Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017, instituiu o regime de recuperação fiscal dos estados e do Distrito Federal e a Lei Complementar nº 178, de 13 de janeiro de 2021 (LC nº 178/2021), estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal.

O novo regramento possibilita a suspensão das dívidas administradas e garantidas pela STN até dezembro de 2022. Em contrapartida, o Estado deve respeitar as vedações e

²³<http://www.transparencia.rj.gov.br/>. Acesso em 22 set. 2021.

medidas de ajuste obrigatórias estabelecidas no texto legal, visando obter o equilíbrio fiscal das contas públicas estaduais. Para aderir ao NRRF, o Estado deve elaborar o Plano de Recuperação Fiscal (PRF), que inclui, por exemplo, um diagnóstico da situação fiscal do Estado, projeções financeiras de receitas e despesas até o final do Regime e as medidas de ajuste que pretende implementar.

Uma das pessoas entrevistada salientou que, no RRF, *“durante os 3 anos, passaram a exigir redução de, no mínimo, 10% ao ano nos incentivos fiscais concedidos. Na última alteração, aumentaram para uma redução de, no mínimo, 20% ao ano. Entretanto, era necessário, primeiro, chegar ao valor real para saber o que seria uma redução de 10% (redução de 10% de qual valor?) para conseguir monitorar esses números”*. Ou seja, identificamos mais uma possível falha de **LACUNA**, a tarefa de cálculo para conhecimento desses valores é importante para execução das atividades, mas não era realizada.

Tendo em vista a necessidade de o ERJ intensificar a arrecadação tributária, a concessão de incentivos tributários foi vedada durante o período de vigência do RRF, ressalvados os benefícios aprovados no âmbito do Confaz. Neste contexto, o Estado do Rio de Janeiro editou o Decreto nº 46.409, de 30 de agosto de 2018, reinstituindo 231 (duzentos e trinta e um) incentivos fiscais com o objetivo de regularizá-los perante o Confaz, conforme apontado no Processo 101949-1-2019 (TCE/RJ, 2019, fls. 12588).

O Estado do Rio de Janeiro estava em processo de elaboração do Novo Regime de Recuperação Fiscal, instituído pela LC nº 178/2021, durante o período de realização das entrevistas. Mas alguns dos entrevistados estavam participando desses ambientes de debate. Um dos participantes das entrevistas esclareceu que o Regime de Recuperação Fiscal *“é cheio de regras e umas delas é sobre os incentivos fiscais”*.

Dentre as regras estabelecidas, estão a redução de, pelo menos, 20% (vinte por cento) dos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais dos quais decorram renúncias de receitas e a obrigatoriedade de os titulares de Poderes e órgãos autônomos, das Secretarias de Estado e das entidades da administração indireta encaminharem ao Conselho de Supervisão do RRF relatórios mensais contendo, no mínimo, informações sobre os incentivos de natureza tributária concedidos, renovados ou ampliados. Outro participante revelou que *“a revisão de incentivos fiscais promovida pelo governo do estado sob o RRF não está de acordo com o previsto no Plano de Recuperação Fiscal do ERJ e não demonstra os critérios exigidos”*. Restou, assim, identificada uma possível falha de **INCOERÊNCIA**.

Nesse cenário, identificamos uma outra possível falha de **LACUNA** na coordenação dessa arena. O Conselho Supervisor do RRF, em um dos seus relatórios de monitoramento, ressaltou que houve uma aceleração dos incentivos entre 2019 e 2020 e sua maioria não conta com informações detalhadas sobre seu impacto nas receitas do Estado. “A ausência dos cálculos prejudica a análise dos técnicos sobre a capacidade de o Rio atingir o equilíbrio em suas contas ou sobre a necessidade de medidas complementares” (TOMAZELLI, 2020).

Ademais, durante as entrevistas, concluímos que existem programas de trabalho debatendo possíveis soluções para o ERJ. Contudo, nas palavras de uma das pessoas entrevistadas, *“eles querem fazer o planejamento de recuperação fiscal para conseguir um plano estratégico de desenvolvimento, mas, para isso, precisam desenvolver uma grande base de dados. Até fizeram um planejamento para construir uma em 18 meses. Inclusive, foi solicitado que a Sefaz coloque isso como obrigatório na renovação do RRF”*.

Por fim, quanto ao Conselho Consultivo da Comissão de Acompanhamento e Monitoramento Econômico-Financeiro do Regime de Recuperação Fiscal (COMISARRF), instituído pelo Decreto nº 47.699, de 22 de julho de 2021, não obtivemos dados a respeito de sua coordenação. Sua finalidade se resume a assegurar a participação dos demais poderes do Estado do Rio de Janeiro no processo de planejamento e acompanhamento da elaboração do Plano de Recuperação Fiscal.

Abaixo, um quadro síntese das questões das falhas de coordenação encontradas nos últimos tópicos.

Quadro 16. Coordenação e Falhas de Coordenação identificadas

QUADRO SÍNTESE FALHAS DE COORDENAÇÃO			
ARENAS SOCIAIS	ATORES ENVOLVIDOS	DEFINIÇÃO DA COORDENAÇÃO	FALHAS DE COORDENAÇÃO
No âmbito do Poder Executivo	Todos participantes da estrutura de implementação dos Incentivos Fiscais nesta arena	Ausência da atuação no âmbito do Poder Executivo de forma integrada (ou mesmo congruência) nos procedimentos podemos estar diante de uma falha	Incoerência
	Codin e Sefaz	A Codin e a Agerio deverão elaborar relatórios que darão subsídio ao relatório da Sefaz. A Codin não consegue elaborar os relatórios necessários. Em contrapartida a Sefaz não fornece as informações solicitadas pois não consegue de extrair os dados necessários.	Lacuna

	Todos participantes da estrutura de implementação dos Incentivos Fiscais nesta arena	Ausência de definição das competências e responsabilidades que envolvem os incentivos fiscais. Consequentemente ausência de execução de atividades necessárias ao andamento do processo.	Lacuna
	Governador e Sefaz	Ausência da atuação da Sefaz nas etapas iniciais do processo, deveria no momento anterior à decisão de execução da política pelo Governador	Lacuna
No âmbito do Poder Legislativo	Alerj e Codin	Ausência de envio à Alerj de relatório com os com todos os incentivos fiscais concedidos pela Codin, bem como o acompanhamento de suas metas.	Lacuna
	Governador (e secretarias) e Alerj	Governador (com a participação das secretarias) elabora projetos de incentivos fiscais por meio de decreto, mas através de uma fiscalização do MPRJ verificou-se que não seria possível seguir com o projeto através desse instrumento. Com isso, a Alerj refazer o projeto nos moldes de um projeto de lei. Entretanto, como foi iniciativa do Poder Legislativo não foram feitos estudos de impacto.	Redundância e Lacuna
No âmbito do Sistema de Controle Interno	Todos participantes da estrutura de implementação dos Incentivos Fiscais nesta arena	Ausência de procedimentos de controle no processo de concessão dos incentivos fiscais	Lacuna
	Sefaz, Codin e CGE	Em alguns casos pontais há definição de papéis, mas tem uma redundância na atuação das instituições.	Redundância
	Sefaz	Ausência de um sistema de fiscalização para monitorar os incentivos concedidos.	Lacuna
	CGE e Sefaz	A Lei nº 7.989/2018 traz um inciso sobre a obrigação da CGE monitorar as contrapartidas dos incentivos fiscais concedidos, considerado pelos atores como uma falha conceitual grave e há ausência de segregações o que pode ocasionar uma falha de redundância.	Redundância
No âmbito da Fiscalização do Cumprimento da Lei	MPRJ, Sefaz e Sedeeri (Codin)	Falha no sistema de acompanhamento dos incentivos fiscais: a Codin não consegue apresentar relatórios com os dados sobre a fiscalização dos incentivos, o MPRJ realiza tais relatórios para embasar os inquéritos abertos. Quanto as atividades não realizadas pela Codin e Sefaz, podemos considerar uma falha de lacuna.	Lacuna
	MPRJ e GAESF	O MPRJ acaba realizando uma investigação dos incentivos fiscais concedidos e analisa as contrapartidas estabelecidas no Termo de Acordo, o que seria tarefas da Codin e Sefaz, podemos destacar uma possível falha de redundância.	Redundância
	MPRJ e Sefaz	Ainda quanto a relação MPRJ e Sefaz, identificamos uma possível falha de incoerência. Muitas discussões técnicas	Incoerência

		entre a Sefaz e o MPRJ. O ideal seria conceder incentivo fiscal depois que se fizer um estudo de impacto. Mas muitas vezes não há tempo hábil para elaboração do estudo, então concedem o incentivo para depois realizar um estudo de impacto junto ao acompanhamento das metas.	
No âmbito da Fiscalização da Gestão dos Recursos Públicos	TCE	O controle da efetividade, legitimidade e a economicidade políticas dos incentivos fiscais é quase inexistente. O controle da política pública e o seu efeito social e econômico não existe.	Lacuna
	TCE e Sefaz	As vezes a Sefaz considera que o incentivo foi positivo para o ERJ, mas como faltou algum requisito legal o TCE, em seus relatórios, define como negativo. Assim sendo, podemos destacar uma possível uma falha de incoerência, quando a mesma política dos incentivos fiscais é vista com objetivos e requisitos diferentes por diferentes atores.	Incoerência
No âmbito do RRF	Não identificamos atores específicos	Uma das pessoas entrevistada salienta que no RRF “durante os 3 anos passaram a exigir redução de no mínimo 10% por ano nos incentivos fiscais concedidos, na última alteração aumentaram para uma redução de no mínimo 20% ao ano. Entretanto, era necessário primeiro chegar ao valor real para saber o que seria uma redução de 10% (redução de 10% de qual valor?) para conseguir monitorar esses números”. Ou seja, identificamos mais uma possível falha de LACUNA, a tarefa de cálculo para conhecimento desses valores é importante para execução das atividades, mas não era realizada.	Lacuna
	Governo	Outro participante revela que “a revisão de incentivos fiscais promovida pelo governo do estado sob o RRF não está de acordo com o previsto no Plano de Recuperação Fiscal do ERJ e não demonstra os critérios exigidos”. Sendo identificada como uma possível falha de INCOERÊNCIA.	Incoerência
	Não identificamos atores específicos	Nesse cenário, identificamos uma outra possível falha de LACUNA na coordenação dessa arena. O Conselho Supervisor do RRF, em um dos seus relatórios de monitoramento, ressalta que houve uma aceleração dos incentivos entre 2019 e 2020 e sua maioria não conta com informações detalhadas sobre seu impacto nas receitas do Estado	Lacuna

Fonte: elaboração própria.

Com isso, concluímos a análise das relações de coordenação e apresentamos as falhas relatadas nas entrevistas. No tópico a seguir, daremos continuidade ao estudo descrevendo a análise dos padrões de interação no nível da *accountability* horizontal.

4.4 PADRÕES DE INTERAÇÃO: ACCOUNTABILITY HORIZONTAL

A *accountability* horizontal é representada pelo sistema de controle interno e pelo controle externo no âmbito do Estado do RJ. Com a promulgação da CRFB/1988, segundo Azevedo e Fernandes (2016), percebe-se uma movimentação dos órgãos de controle interno no sentido de voltar sua atuação para a efetividade das políticas públicas e a prevenção e o combate à corrupção.

A criação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro (SICIERJ) ocorreu considerando a necessidade de fortalecimento do Sistema de Controle Interno, por meio de aprimoramento dos instrumentos de *accountability*, princípio este correlato a todos os demais princípios insculpidos no art. 37, *caput*, da CRFB/1988. De acordo com uma das pessoas entrevistadas, *“o estado e qualquer organização que não tiver uma linha de comando que determine as responsabilidades pecará em eficiência. A própria transparência, ao meu ver, tem que ser individual, tem que ser de cada órgão”*.

O SICIERJ visa assegurar o exercício da administração superior da Administração Pública Estadual, a cargo do Governador do Estado, bem como auxiliar no aperfeiçoamento da gestão pública (nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas) e garantir a transparência e a integridade dos atos praticados na Administração Pública. Ademais, objetiva assessorar órgãos responsáveis pela gestão governamental, os administradores de bens e recursos públicos, inclusive sobre a forma de prestar contas, conforme disposto no parágrafo único do art. 122 da CERJ/1989.

Dentre as finalidades do SICIERJ definidas no Decreto nº 43.463, de 14 de fevereiro de 2012, podemos destacar para este estudo a garantia do cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais, o auxílio a Administração no sentido de evitar erros, fraudes, abusos, malversação, desvios, perdas e desperdícios e, caso necessário, identificá-los, junto aos agentes responsáveis, a fim de salvaguardar o patrimônio público.

De acordo com a Lei nº 7.989, de 14 de junho de 2018, o SICIERJ visa assegurar o controle, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e funcional, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade na gestão dos recursos públicos e à avaliação

dos resultados obtidos pela administração, nos termos dos artigos 74 da CRFB/1988 e 129 da CERJ/1989. Quanto aos órgãos participantes do SICIERJ, em seu art. 5º, a lei dispõe:

Entende-se por Sistema de Controle Interno o conjunto de órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual organizados por macrofunções e atividades de controle, que devem agir de forma articulada, multidisciplinar, integrada e sob a orientação técnico-normativa da CGE para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição Federal e na Estadual.

Nesta mesma lei, no art. 3º, foi instituída a Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE), “com *status* de Secretaria, diretamente vinculada ao Chefe do Poder Executivo, instituição que atuará como responsável pela coordenação e definição de diretrizes gerais de controle interno”. A CGE é o órgão central do SICIERJ e, de acordo com a Resolução CGE nº 61, de 14 de setembro de 2020, tem como finalidade “assegurar uma boa gestão na aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade”.

Já o Controle Externo no ERJ, definido no art. 123 da CERJ/1989, fica a cargo da Alerj, contando com o auxílio do TCE/RJ. Ambos possuem a competência de, dentre outras, realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, e aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, caso necessário.

Ademais, de acordo com o art. 79 da CERJ/1989, o controle dos atos administrativos do Estado e dos Municípios é exercido pelo Poder Legislativo (Alerj – controle externo), pelo Ministério Público, pela sociedade (Controle Social - *accountability* vertical), pela própria administração (controle interno) e, no que couber, pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE – controle externo). Ou seja, podemos considerar que há a inclusão do MPRJ como outro ator do controle externo.

A *accountability* horizontal, nesse estudo, foi identificada através da análise de organizações estatais que possuem competência legal para fiscalizar as ações dos atores envolvidos. Como vimos nos parágrafos anteriores, as instituições responsáveis pelo Sistema de Controle Interno e Controle Externo, são a CGE, as unidades responsáveis pelo controle interno de cada órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, a Alerj, o TCE/RJ e o MPRJ.

No processo de concessão dos incentivos fiscais, a *accountability* horizontal foi definida, em síntese, como sendo uma junção das tarefas de responsabilização e prestação de contas. E, para realizarmos a sua análise, buscamos na legislação, nas regras e nas entrevistas

realizadas palavras-chave e informações que nos permitem entender a sua relação com a coordenação no processo estudado.

Para tanto, além da definição de *accountability* horizontal, buscamos as funções que podem nos guiar neste processo. São elas: funcionalidade interna, funcionalidade externa, funcionalidade de papel, funcionalidade de valor e funcionalidade adaptativa (DUBNICK; YANG, 2015, p. 176, tradução nossa). Considerando que *accountability* é responsabilização com prestação de contas, a transparência é fator fundamental de sucesso para uma *accountability* efetiva. Inclusive, quando tratamos da política dos incentivos, reforçou uma das pessoas entrevistadas que “há a obrigatoriedade de disponibilizar informações na transparência ativa. E o ator responsável pela verificação e contribuição dessa obrigação é a CGE”.

A fim de contribuir com a análise da ***accountability horizontal*** em nosso estudo, trouxemos um estudo realizado por Santos *et al.* (2018) que teve como finalidade entender como os atores interessados nos dados das políticas públicas de renúncia fiscal (relação horizontal) podem colaborar para aumentar a transparência dessa política, contribuindo com um melhor controle social (relação vertical) e, conseqüentemente, uma gestão mais efetiva dos gastos públicos.

Os autores constataram que há um baixo grau de transparência das informações em alguns Estados brasileiros, dentre eles, o Rio de Janeiro, e apontaram a alegação de sigilo fiscal e a não sistematização ou ausência de um banco de dados como fatores motivadores (SANTOS *et al.*, 2018), conclusões que corroboram com informações coletadas ao longo de nossa pesquisa.

A partir dos resultados coletados no estudo, os autores elaboraram um mapa com os atores sociais envolvidos na política, seus interesses estratégicos e os potenciais fatores de resistência à transparência (SANTOS *et al.*, 2018). Consideramos alguns dos atores listados relevantes para nossa pesquisa, resumimos as informações conforme quadro abaixo.

Quadro 17. Atores x Transparência

ATOR	INTERESSE NA SOLUÇÃO DE DADOS ABERTOS DE RENÚNCIA FISCAL	POTENCIAIS ALIANÇAS/CONFLITOS
Gestores – Executivo Estadual	Aumento do capital político pelo discurso público da transparência. Atração de novos investimentos em função de maior controle fiscal.	Potencial conflito com atores como Veículos de Mídia, ONGs e Órgãos de Controle e Fiscalização em função da redução da assimetria de informação. Potencial aliança com Bancos de Desenvolvimento para captação de novos investimentos.
Servidores – Executivo Estadual	Melhoria nos processos internos de gestão da informação, melhoria na análise de impacto de políticas de renúncia fiscal.	Potencial conflito com Empresas se houver interferência em assuntos técnicos internos. Potencial aliança se objetivo for ampliar capacidade técnica do corpo burocrático e melhoria dos processos de gestão da informação.
Veículos de Mídia	Exercício do jornalismo investigativo, agilidade na criação de matérias e reportagens.	Potencial aliança com ONGs e Empresas para análise dos dados governamentais. Potencial conflito com Políticos do Executivo caso as matérias se concentrem apenas em aspectos negativos.
Órgãos de Controle e Fiscalização, ONGs e entidades afins da sociedade civil	Melhora da capacidade de fiscalização e cobrança na execução das políticas fiscais. Viabilização de uma política de “ <i>check and balances</i> ”.	Potencial conflito com Políticos do Executivo em função da redução da assimetria de informação. Potencial aliança com ONGs, Veículos de Mídia e Empresas para análise dos dados governamentais. Potencial aliança com Cidadãos para respaldo popular.
Cidadãos	Participação social e exercício da cidadania. Transparência dos resultados das políticas de renúncia fiscal por meio de benefícios à sua comunidade.	Potencial aliança com ONGs e entidades afins da sociedade civil para respaldo popular. Potencial conflito com Políticos, em especial em épocas de eleição, na cobrança de uma melhor aplicação dos recursos públicos.
Empresas beneficiadas com políticas de renúncia fiscal	Sigilo dos dados de beneficiário da renúncia fiscal de acordo com a legislação atual.	Potencial conflito com todos os atores em função da transparência das ações de renúncia fiscal e eventual demanda de prestação de contas.

Fonte: Santos *et al.*, 2018 - adaptado.

Como vimos da Revisão de Literatura, não há uma definição conceitual universal para *accountability*, e também identificamos dificuldade em analisar e desenvolver a *accountability* nos processos. Nesse sentido, Dubnick e Yang, (2015, p. 176, tradução nossa), concluíram que “grande parte da literatura não explica empiricamente como os atores da governança enfrentam as pressões de *accountability* conflitantes, nem prescreve o que exatamente os gestores devem fazer para lidar com os dilemas de prestação de contas”.

Entretanto, os dados do quadro acima, nos ajudaram a desenvolver a pesquisa ao destacar os potenciais alianças e conflitos, definindo um sistema de relacionamento entre os

atores da estrutura de implantação. Tal definição, junto à visão multifuncional apresentada pelos autores Dubnick e Yang (2015), formam a base da análise que realizaremos a seguir.

De acordo com (SANTOS *et al.*, 2018, p. 162),

a sensibilidade política da temática de renúncia fiscal, em especial em um contexto de pouca transparência de informação, leva à necessidade de um prévio mapeamento dos atores interessados e à elaboração de um plano de ação que potencialize oportunidades de alianças e mitigue eventuais resistências.

Nesse contexto, é inegável a importância da divulgação de informações no processo como papel fundamental para promover a melhoria da *accountability* no setor público.

A *accountability*, como relação social, pode desempenhar diferentes funções em diferentes níveis de atividade social, tendo uma natureza multifuncional, como explica Dubnick e Yang (2015). Importante ressaltar que nem todos os mecanismos de *accountability* necessariamente desempenham um papel positivo na promoção de democracia, algumas (por exemplo, burocráticas) podem ser consideradas como disfuncionais. Nossa intenção é utilizar os conceitos da multifuncionalidade para auxiliar a análise da *accountability* no tema dos incentivos fiscais.

Inicialmente, identificamos a *accountability* exercendo uma funcionalidade interna e externa. Interna, no sentido de impedir que interferências externas atrapalhem nas relações internas, e externa, como forma de melhorar a relação com outras entidades da estrutura de implementação. Em seguida, a funcionalidade de papel no sentido de a *accountability* servir como base para a relação entre todos envolvidos na estrutura de implementação.

A próxima, funcionalidade de valor, quando a *accountability* contribui para a melhoria do desempenho na relação entre os atores. Lembrando que podem gerar consequências positivas ou negativas. Por fim, a funcionalidade adaptativa representa a *accountability* como um componente essencial para a viabilidade de manter o sistema de relacionamento contínuo.

Santos (2019, p. 47) defende que, no Brasil, “a *accountability* será consolidada com o aumento da transparência das instituições e das prestações de contas dos agentes públicos. A pouca disponibilização de informações à população faz com que os governos, tanto federal quanto estaduais e municipais, sejam pouco responsivos às demandas da sociedade, o que reflete numa ampliação da corrupção”. Já os Tribunais de Contas brasileiros estão conscientes de que devem dar respostas mais rápidas e eficazes à sociedade (ATRICON, 2014).

Entretanto, o cenário é esse: em regra, conforme relatórios analisados e entrevistas realizadas, há pouca intervenção proativa dos órgãos estaduais no procedimento de concessão de incentivos fiscais. Não há procedimentos de controle no processo de concessão dos

incentivos fiscais, há falha no sistema de acompanhamento dos incentivos fiscais, falha conceitual grave e ausência de segregações.

4.5 FALHAS NA COORDENAÇÃO E EFEITOS NA *ACCOUNTABILITY* HORIZONTAL

Uma vez realizado o estudo pormenorizado do processo da política de concessão dos incentivos fiscais e a coordenação identificada, levando em conta a visão dos atores envolvidos no processo e as informações coletadas na análise documental, neste último item do capítulo, apresentamos uma síntese dos resultados obtidos na pesquisa, ressaltando como as interações na coordenação horizontal (e suas falhas) nesse processo se relacionam ao exercício da *accountability* horizontal.

Ao que tudo indica, as falhas de coordenação de Lacuna, Redundância e Incoerência identificadas geram um aumento da complexidade da *accountability*, tendo em vista que se verificou que a coordenação está diretamente ligada ao resultado da *accountability*.

Vejamos. As falhas de Lacuna encontradas nessa pesquisa se resumem a: ausência de elaboração de relatórios relevantes e demais atividades necessárias ao andamento do processo; ausência de definição das competências, responsabilidades e procedimentos; ausência de elaboração de estudos de impacto prévio; e ausência de disponibilidade de dados brutos para elaboração das tarefas. Neste mesmo cenário, possivelmente como consequência, identificamos ausência de procedimentos de controle, ausência de um sistema de fiscalização, falhas no sistema de monitoramento da política, ausência de fidedignidade dos valores e ausência de controle da política pública e o seu efeito social e econômico.

Assim sendo, a responsabilização, conceito de relevância acentuada no estudo da *accountability*, fica insatisfatória, uma vez que apresenta valores negativos para o processo. Ademais, no cenário apresentado, foi difícil encontrar os efeitos das relações de *accountability*, visto que na maioria dos casos era inexistente. Lembramos que a responsabilização que a *accountability* traz em sua definição vai além de apenas buscar os responsáveis pelos atos irregulares (ou ausência de tarefas necessárias) e apontar culpados. Assim como Schedler (2004) apresenta, a *accountability* pode estar presente em três dimensões: Informação, Justificação e Punição.

A responsabilidade, como trazido nas Categorias de Análise deste estudo, seria a junção da *Answerability* e *Enforcement*. Ou seja, não só ligada à identificação dos atores responsáveis e aplicações de sanções pelos atores fiscalizadores (*Enforcement*), mas também à capacidade dos responsáveis em responder pelas ações e decisões, justificando-as e buscando

ajustá-las sempre que necessário. E a análise pode ocorrer dentro do processo no âmbito do Estado (relação horizontal), ou de fora, advindo dos mecanismos de *accountability* vertical.

Quanto às falhas de Redundância, se resumiram a: elaboração dos mesmos projetos de incentivos fiscais por mais de um ator devido a um erro processual; realização da mesma tarefa por vários atores; ausência de segregações das funções; e ausência de definição clara dos papéis entre os atores.

Esta falha está relacionada a funcionalidade de valor da *accountability*. Neste caso, a *accountability* terá mais influência na relação de coordenação entre os atores, no sentido de identificar as redundâncias e aproximar a comunicação, a fim de buscar soluções para estas falhas. A continuidade dessas falhas gera perda de confiança e de credibilidade nas políticas públicas executadas. De acordo com os dados das entrevistas, *“a dificuldade em demonstrar efetivamente o retorno esperado e a falta de transparência, potencializadas pela disputa acirrada pelos recursos públicos, acarretam um verdadeiro bombardeio aos direitos e garantias sociais”*.

Quanto às falhas de Incoerência, destacamos: a não atuação dos atores do Poder Executivo de forma integrada nos procedimentos; discordância de conceitos entre os atores; divergência de opinião técnica sobre a política pública; e desacordo de informações ao longo do processo. As falhas de incoerência afetam a *accountability* no sentido de atrasar o desenvolvimento da cultura da proatividade que os mecanismos de *accountability* buscam, como também atrapalham a relação entre dos atores na busca por processos mais eficientes e transparentes.

Ante o exposto, podemos notar que, no geral, a coordenação no processo de concessão dos incentivos fiscais é ruim, o que ocasiona uma maior complexidade da *accountability*, maior tempo demandado para monitoramento da política e dificuldade na análise dos resultados, gerando atraso nas respostas, não havendo tempo hábil para solucionar os problemas de maneira efetiva, trazendo prejuízos à administração pública. Com isso, aumentam os gargalos e desentendimentos entre os atores, prejudicando o relacionamento e a comunicação.

Uma boa coordenação proporciona uma melhor troca de informações, prevenindo interferências externas, assegurando relacionamento entre as partes. Assim como, uma coordenação bem consolidada contribui para o relacionamento externo, definindo o vínculo com as outras entidades envolvidas na estrutura de implementação. Com uma coordenação bem integrada e os atores agindo de forma articulada, a *accountability* cumpre sua funcionalidade

de papel no sentido de servir como base para a relação entre todos envolvidos na estrutura de implementação.

Quando a *accountability* contribui para o desempenho entre a relação entre os atores, exerce sua funcionalidade de valor, lembrando que podem gerar consequências positivas ou negativas. A funcionalidade adaptativa representa a *accountability* como um componente essencial para a viabilidade de manter o sistema de relacionamento contínuo. Estão diretamente ligados, não há continuidade sem que haja coordenação bem definida entre os atores.

Podemos afirmar que não é um problema atual, de acordo com o Processo nº 101.949-1/2019, o MPRJ, em sua ACP, retoma o assunto ao dizer que o TCE-RJ emitiu o parecer nº 003.884-8/2014, no qual constataram que o Estado do Rio de Janeiro possuía fragilidades no sistema de controle de acompanhamento e avaliação da renúncia fiscal, os quais já haviam sido detectados desde 2007 (quando do relatório da CPI supracitada). Entretanto, de acordo com o exposto no “Relatório 2016”, “no momento em que a guerra fiscal se estabeleceu no Brasil, a praxe vigente na maioria dos estados era não dar divulgação clara e ampla de suas estratégias de incentivos.

O Estado do Rio de Janeiro tem buscado formas de modificar essa cultura, aprimorando os mecanismos de governança para enfrentar a falta de transparência e de acompanhamento dos incentivos” (SIS-GIFT, 2017, p. 9). Durante as entrevistas, confirmou-se que há uma movimentação no sentido de mudar essa realidade, procurando melhor definição das competências, uma busca por meios de definir um planejamento estratégico para o desenvolvimento econômico do ERJ.

Quanto aos efeitos nos mecanismos de *accountability* (ou seja, os controles realizados), concluímos que, apesar de haver a obrigatoriedade de disponibilização de informações na transparência ativa, de acordo com as palavras de uma das pessoas entrevistadas, “*o estado do rio não está fazendo muito bem*”. Há registros de demanda de solicitação de informações sobre os incentivos fiscais e os órgãos mais demandados são a Sefaz e a Sedeeri. Tal fato atrapalha tanto a coordenação entre atores, quanto o controle social.

A falta de planejamento e, conseqüentemente, de tempo hábil para elaborar e acompanhar a execução dos incentivos fiscais induz aos gestores tomar decisões com a motivação de que a concessão de incentivos fiscais é a manutenção dessas bases produtivas e, de acordo com as entrevistas, tem sido utilizada, sobretudo, como meio de preservar a arrecadação do Estado. Explicou uma das pessoas entrevistadas que isso acontece porque “*a capacidade de atração de novos investimentos, em todos os estados, é muito pequena*”.

As possíveis falhas mencionadas estão diretamente ligadas a eficiência da *accountability*. Isto é, a *accountability*, diante das falhas identificadas, é prejudicada, considerando que a transparência e responsabilização permite um melhor controle e gestão dos recursos públicos pela administração. O que não acontece no processo estudado, onde identificaram-se lacunas, incoerências, redundâncias, ausência de transparência e inexistência de um sistema de controle.

4 DISCUSSÃO

Diante desse cenário, emergiu a seguinte questão de pesquisa: **como a coordenação no processo de concessão dos incentivos fiscais se relaciona ao exercício da *accountability* horizontal?** Ou seja, o objetivo geral da pesquisa foi compreender como a coordenação do processo de concessão dos incentivos fiscais - envolvendo seus atores, interesses e responsabilidades - se relaciona ao exercício da *accountability* horizontal.

Para responder à questão de pesquisa, ao longo da investigação, revisitamos os pilares normativos que regulamentam o orçamento público brasileiro, a previsão de receita e o processo de concessão de incentivos fiscais; analisamos a previsão legal e conceitos básicos sobre o controle e *accountability* horizontal na política de incentivos fiscais no Estado do Rio de Janeiro; mapeamos visualmente o processo de concessão de incentivos fiscais, apresentando os atores envolvidos, suas ações e responsabilidades; e relacionamos a estrutura de implementação do processo de concessão dos incentivos fiscais à *accountability* horizontal.

Importante destacar que, de acordo com o resultado da pesquisa, ficou claro que a concessão dos incentivos fiscais não foi a causa da crise estrutural do Rio. Apesar dessa hipótese ter sido apontada como justificativa da pesquisa, nos deparamos com uma questão socioeconômica no Rio muito mais complexa. Segundo informações recolhidas no estudo, o ERJ ainda não tem alternativa para solucionar a crise estrutural, a máquina pública é ineficiente e a política tributária a muito tempo é negligenciada.

Inclusive, segundo Ferreira e Silveira (2020, p. 83),

parece-nos razoável que política de incentivo fiscal, sendo uma das modalidades de renúncia de receita, é um bom caminho para fluidez do mercado, para o desenvolvimento econômico equilibrado, organizado e sustentável, desembocando em uma eficiência alocativa, distributiva e produtiva, marchando avante para produção de renda, emprego, estabilidade e segurança.

A política de concessão de incentivos fiscais está inserida na política econômica de cada ente federado como forma de atrair novos investimentos, estimular cadeias produtivas, gerar empregos, desenvolvimento e renda no respectivo território. Na opinião de todos os participantes, os incentivos não foram a causa da crise, mas a crise trouxe mais ênfase à importância da elaboração de uma agenda governamental para fortalecimento do Estado.

Quando estamos diante de um orçamento elaborado adequadamente, é possível, diante de uma crise econômica, mitigar o déficit fiscal com a extinção de incentivos fiscais que não se mostrem eficazes quanto ao alcance de seus objetivos, ou cuja justificativa original não

mais subsista. Para tanto, é necessário definir corretamente dos impactos dos incentivos fiscais concedidos e monitorar a efetividade dos resultados pretendidos.

A concessão de incentivos fiscais é uma política pública a ser utilizada pelos gestores devidamente normatizada pelo nosso ordenamento jurídico. Entretanto, além da observância aos aspectos legais, para ser legítima, deve se pautar pela racionalidade econômica e apresentar resultados para a sociedade que justifiquem a renúncia de receita incorrida pelo fisco. Sem que esteja atrelada a uma política de desenvolvimento consistente, sem controle e sem análise de sua efetividade mediante a apresentação de resultados concretos, sua defesa não se sustenta, particularmente em um cenário de deterioração das finanças estaduais, como é o caso do ERJ (CORREA; ARAÚJO, 2021). Uma das pessoas entrevistadas esclareceu que, o problema não é a política pública em si, mas sim como é executada. Os gestores “*usam guerra fiscal como uma desculpa para direcionar incentivos, corrupção*”. Acredita-se que há falta de parâmetros e pessoas qualificadas.

Sabe-se que, muitas vezes, a renúncia de receita se reveste de decisões políticas, mas para que não se desvincule do interesse público, os Entes públicos devem observar não apenas os requisitos legais, enquanto a forma da concessão dos incentivos, mas verificar se eles coadunam com o interesse comum da sociedade em que se insere, sob pena de favorecer interesses particulares.

É enfatizado o caráter ilegal dos incentivos concedidos, na medida em que a grande maioria dessas ações de incentivo são concedidas por meio de leis ou decretos estaduais, e não a partir de convênios nacionais, como determina a LC nº 24/75. Não deve partir do estado sair concedendo incentivos fiscais, isso não é o ideal. Essa é uma iniciativa do estado, mas que deve atuar como reação à realidade econômica e social da região.

A saída da crise, de acordo com os dados recolhidos nas entrevistas, deve iniciar em uma “*reflexão sobre o Rio e elaborar uma estratégia, preparar uma agenda para renovar o estado*”. E trabalhar com os conceitos de sistema produtivo “*continua sendo muito importante*”. De acordo com uma das pessoas entrevistadas, o Poder Executivo “*ainda não atua de forma integrada, os trabalhos devem se integrar, caminhar em uma mesma direção, dentro de uma mesma estratégia*”. É necessária uma cultura de planejamento no estado, bem como que o plano diretor (o PPA do estado) esteja integrado entre as secretarias e com os planos municipais.

De acordo com os dados das entrevistas, percebeu-se que é preciso integrar as políticas, integrar por região de governo e desenvolver uma coordenação de políticas e da visão sistêmica.

Segundo ponto da discussão é sobre a ausência de processo e de um ciclo da política bem definido. Como se pode notar no quadro 4, foram muitos os atores identificados na estrutura de implementação do processo dos incentivos fiscais. Os dados demonstram que há uma falta de controle estrutural, uma vez que as falhas perpassam várias gestões e setores das diferentes secretarias envolvidas na concessão e monitoramento dos incentivos fiscais, além de apresentar graves falhas de concepção, operacionalização e apuração de resultados.

Contudo, como vimos no item 4.1.1, são várias fases no Ciclo da Política e muitos processos de incentivos no ERJ. Acreditamos ser possível que o processo funcione com todos atores envolvidos, mas é essencial que haja uma coordenação bem definida e uma *accountability* efetiva. Durante uma das entrevistas, questionei sobre o processo e recebi o esclarecimento de que “*o problema metodológico, tocando um ponto de vista da pesquisa, você não encontrou o processo porque não existe esse processo bem definido*”. Conforme relataram nas entrevistas, houve um alinhamento interno (em alguns atores com suas unidades administrativas) sobre o procedimento, mas não havia uma atuação integrada.

Inclusive, corroborando com os achados da pesquisa, Lima e Lima (2020) concluem em seu estudo que, a falta de unicidade do conceito de renúncia de receita é um fator que prejudica avanços relacionados ao tema e não há consenso doutrinário e órgãos/entidades tem adotados seus próprios conceitos.

Tal cenário dificulta a realização de um controle efetivo. Quanto à transparência, verificou-se que os Estados ainda não demonstram o cumprimento dos requisitos legais mínimos quanto às medidas de compensação e apresentação das informações das renúncias, indicando que, mesmo após mais de 15 anos da LRF, seus mandamentos não são integralmente cumpridos. Quanto ao controle por parte dos TCs, embora se observe um aumento no enfoque do tema, não foram identificados nos documentos exarados pelos TCs informações sobre os resultados concretos obtidos com as renúncias, de maneira que não ficou evidenciado o real efeito fiscal do gasto tributário nos Estados.

Na concessão de incentivos, notamos que o processo ocorre “*de traz pra frente, primeiro concedem o incentivo, depois pensam na política pública*”. Uma das pessoas entrevistada apontou que não é apenas realidade no ERJ, “*os problemas com a falta de controle*

e de avaliação dos gastos tributários em nível federal e em outros estados da federação se assemelham a realidade do ERJ”.

A falta de planejamento e de transparência (inexistência de objetivos, indicadores e metas), o descumprimento às regras previstas na LRF, a ausência de monitoramento e de avaliação sistemáticos, sem aferição de contrapartidas e de metodologia de apuração são problemas relatados por Correa e Araújo (2021). O controle realizado enfatiza aspectos formais, haja vista a ausência de evidências de um controle quanto à efetividade da política de renúncia realizada pelos Estados (LIMA; LIMA, 2020).

O terceiro ponto da discussão trata das possíveis causas, apresentadas durante a realização das entrevistas, da ausência de processo e de uma coordenação bem definida. Prejudicando a transparência e possivelmente impactando negativamente o equilíbrio das contas públicas.

A primeira delas é a ausência de pessoal qualificado para execução e acompanhamento dos incentivos fiscais. Há casos em que relataram que, embora existam alguns servidores capacitados para a análise dos dados, o quantitativo de servidores é insuficiente para o desempenho eficaz das suas atribuições. Acrescentaram, ainda, que faltam parâmetros para definição das funções.

Outro problema mencionado é que, aparentemente, há um aproveitamento da ausência de controle, *“usam guerra fiscal como uma desculpa para conceder os incentivos fiscais, direcionam incentivos e envolvem-se em esquemas corruptivos”*. A política de incentivos fiscais no ERJ, de acordo com alguns das pessoas entrevistadas, é defensiva. Não foi, até então, uma política de atração de investimentos.

Houve um caso que umas das pessoas entrevistadas trouxe a visão de que até existe um processo definido na lei, mas *“a questão política influencia além da conta”*. Existe uma definição na lei, o problema é que *“ele não é cumprido”*. Outra ocorrência é a constante mudança no âmbito da política dos incentivos fiscais que atrapalha a memória institucional e dificulta o mapeamento e o rastreamento do processo. Mas a cooperação aparentemente melhorou nos últimos anos, citaram que *“tenho visto um esforço ultimamente de alguns atores para ajustar esse processo”*.

Atualmente, o ator que tem condições de mudar o cenário pelo acesso às informações necessárias é o Poder Executivo, afirmou uma das pessoas entrevistadas. O Poder Executivo, articulado com a Sefaz e a Sedeeri, poderia definir as competências de maneira clara

e integrar a atuação dos atores principais. Isso contribuiria com os mecanismos de *accountability*, abrindo caminhos para atuação das entidades envolvidas com sua execução.

Quando temos uma atuação harmônica de órgãos dos diferentes poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) com a coordenação bem definida, podemos avaliar com mais clareza a *accountability* horizontal. Caso contrário, poderá ocorrer a impossibilidade de supervisão das ações, a ausência, redundância ou incoerência na execução das etapas do processo.

Outro fator que foi mencionado como obstáculo ao andamento (ou definição) do processo é o apego demasiado aos requisitos legais que geram embates. Um dos entrevistados esclarece que “*faz parte do jogo político*”, entretanto precisamos de uma “*força tarefa*” para lidar com os entraves do processo e de uma análise de política pública voltada para os efeitos socioeconômicos, sempre buscando a melhoria processual dentro dos trâmites legais.

O quarto ponto da discussão é sobre os resultados da *accountability*. O que mais chamou atenção no processo foi que não ficou claro se os dados apresentados estão de acordo com a realidade. Muitas opiniões e visões de processos, há dúvidas e incertezas a respeito das etapas do processo ainda. Talvez pela falta de dados, ou até mesmo pela ausência de processo e falhas de coordenação.

Lembrando que a *accountability* horizontal definiu como as interações interferem na estrutura para gerar resultados, enquanto a coordenação horizontal definiu a existência ou não das interações (que serão avaliadas pela *accountability*) entre as unidades administrativas nas diversas etapas da política pública. Avaliando a coordenação horizontal, foi possível identificar a interação entre as unidades administrativas e o nível de articulação entre cada unidade, enquanto a *accountability* contribui com a análise de como essas interações podem interferir para gerar resultados efetivos.

Neste estudo, a *accountability* horizontal pode ser explicada por dois componentes principais, segundo os conceitos trazidos por Brinkerhoff (2001). O primeiro é *answerability*, traduzido na capacidade de resposta, na responsabilidade em responder pelas ações e justificá-las. Notamos uma falha nesse quesito, considerando que está relacionado a questão da transparência, concluímos que há dificuldade de acesso à informação precisa, completa e confiável, bem como há dificuldade na responsabilização dos atos e dificuldade em obter respostas na justificção das ações.

O segundo conceito, *enforcement*, está ligado ao potencial de execução e aplicação das sanções. Trata-se da capacidade de atuação dos atores fiscalizadores. Notamos uma atuação

relevante desses atores, entretanto a falta de padronização dos entendimentos e a dificuldade em definir objetivo, resultados e desempenho da política de concessão dos incentivos fiscais atrapalha a efetividade em sua atuação.

Um fato mencionado nas entrevistas foi a não divulgação da estrutura atualizada dos atores em mudança institucional, o que dificulta a designação de responsabilidades. Uma das pessoas entrevistadas apontou que, *“geralmente, quando você entrevista servidores do estado, a pessoa só conhece seu quadrado”*. Há uma grande dificuldade de conseguir entender onde começa e onde termina o processo. Alega ainda que, quando se correlacionam as competências descritas no regimento interno com as atribuições apresentadas pelo servidor, há divergência de informação, *“ou se faz coisas que não deveria fazer, ou deixa de fazer o que é importante ser feito”*.

Como vimos ao longo do estudo, na estrutura do estado precisamos de um ator central que defina as responsabilidades, sob pena de perder eficiência no processo. Durante a análise do processo dos incentivos fiscais, publicaram a “Lei de Metas” que contribui com a definição das competências e esclarece os papéis, entretanto, durante as entrevistas, ainda não percebemos mudanças significativas no processo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Podemos concluir que o nível de complexidade da *accountability* aumenta quando a coordenação não está bem definida, ainda mais quando lidamos com muitos atores envolvidos. A coordenação está diretamente ligada ao resultado da *accountability*. Uma coordenação bem definida, com um mínimo de falhas, contribui para execução da *accountability*, que, por sua vez, retrata melhor a realidade da política pública.

O uso da estrutura de implementação contribuiu para uma determinação prévia dos envolvidos na política e, conseqüentemente, nesta pesquisa. A estrutura compreende as unidades organizacionais, seus atores, regras e responsabilidades e auxiliou na elaboração do roteiro inicial para recolher os dados relevantes para o estudo. Paralelamente, utilizou-se a Análise e Desenvolvimento Institucional (IAD) para prover a documentação das informações com a finalidade de compreender como as instituições operam e mudam ao longo de um período. Dessa forma, foi possível criar um histórico institucional capaz de colaborar com análises futuras.

O foco da análise da coordenação foi avaliar a importância dos fatores que causaram as possíveis falhas. A abordagem utilizada da *Grounded Theory* (GT), com ênfase nos mapas da Análise Situacional (CLARKE, 2003), ofereceu uma visão da organização social com destaque para as relações entre as redes coletivas e seus efeitos no espaço e no tempo. O uso da GT teve como propósito gerar percepções teóricas a partir de uma abordagem indutiva na análise dos dados. Quanto análise situacional, especificamente, foi um modo de analisar os dados. Além de facilitar as transcrições de entrevistas e análises dos relatórios, esta metodologia contribuiu com a esquematização de todo conteúdo absorvido na pesquisa.

Nesse ponto, o importante foi avaliar as interações de grupos, os discursos dos atores coletivos, e realizar o mapeamento da situação delimitada buscando uma análise ampla. A investigação foi além do indivíduo como tomador de decisões centrado, consideramos também as causas culturais, tecnológicas, políticas e, inclusive, a atuação da mídia. Ou seja, não só o que é resultante da ação humana no processo, mas também consideramos outros fatores que influenciam as relações.

Neste estudo não foi possível esgotar a análise do processo de concessão dos incentivos fiscais, esse está em constante mudança, com novas leis e normas sendo publicadas recentemente. A política está passando por período de adaptação as novas regras, algumas

unidades administrativas foram extintas e outras novas foram criadas. O foco desta pesquisa foi chamar atenção para o que está acontecendo no âmbito do estado do RJ neste tema.

Podemos citar alguns atores envolvidos no processo de incentivos, mas que não foram trazidos neste estudo, como o Supremo Tribunal Federal (STF), a Receita Federal do Brasil (RFB), como atuantes no tema na esfera federal, assim como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Comissão de Valores Mobiliários, Congresso Nacional, Ministério da Economia, Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais, dentre outros.

Não se esgotam também os manuais e trabalhos a respeito do tema, mas alcançamos o objetivo dessa análise preliminar, trazendo sugestões e destacando que os atores envolvidos com a *accountability* ressaltam, há alguns anos, a importância do tema. É necessário compreender os interesses dos atores envolvidos e criar mecanismos políticos que mitiguem os gargalos e favoreçam a colaboração entre estes atores. Do mesmo modo, devemos fortalecer a transparência e a participação, criando meios que facilitem o acesso à informação, por meio de uma linguagem acessível a toda população.

Quanto à limitação da pesquisa, importante esclarecer que, durante a coleta de dados, a estrutura organizacional do Estado do RJ esteve em constante mutação. Houve a troca de governo no período de realização da pesquisa e tivemos que considerar a possibilidade de os sites institucionais estarem desatualizados. Além disso, houve alterações legislativas significativas, como as mudanças na estrutura organizacional dos atores e as novas regras para o Regime de Recuperação Fiscal, o que acarretou mudanças nos procedimentos ligados ao processo de concessão dos incentivos fiscais. Como não há uma definição clara das fases do processo, enfrentamos dificuldade para a realização de entrevistas com um maior número de atores envolvidos e também no desenvolvimento de uma descrição do processo mais detalhada.

Em relação aos acertos da pesquisa, podemos considerar que a metodologia usando o mapeamento visual do processo foi um acerto e contribuiu para o esclarecimento de uma política que não possui procedimentos e fases claras para os atores envolvidos. Resolver os problemas identificados na política de concessão dos incentivos fiscais internamente é extremamente complicado. A realização de um estudo de impacto apontada na pesquisa é um requisito formal, mas que sozinha não consegue captar e trazer soluções para o cenário de guerra fiscal (principal consequência da concessão desordenada dos incentivos fiscais). Não podemos deixar de considerar também as mudanças trazidas pelo RRF e os debates sobre a reforma tributária, por exemplo.

As falhas identificadas de Lacuna, Redundância e Incoerência na coordenação geram um aumento da complexidade da *accountability*. A ausência de definição das competências e responsabilidades que envolvem os incentivos fiscais, a não elaboração dos relatórios necessários para a tomada de decisão, a ausência da atuação integrada no âmbito do Poder Executivo, a carência de atribuições das tarefas, a falta de pessoal qualificado e a inexistência de procedimentos de controle no processo de concessão dos incentivos fiscais trazem implicações diretas para a *accountability*. Os achados na pesquisa revelaram que, com as falhas de coordenação, não é possível cumprir com efetividade a *accountability* horizontal, considerando seu viés de transparência, prestação de contas e responsabilização.

Ademais, percebeu-se uma sinergia entre os atores envolvidos para suprir as lacunas no processo de concessão dos incentivos fiscais. Presumimos que seja um incentivo para a continuidade dos estudos no assunto, já que o ERJ precisa somar esforços para se recuperar e investir no desenvolvimento econômico e social, para se tornar a potência regional compatível com a fama que possui tanto em nível nacional, quanto internacional. Nesse sentido, sugerimos que seja realizada uma pesquisa que contribua com a análise dos efeitos econômicos e sociais da legislação dos incentivos. Qualquer estudo que busque desvendar essa realidade ou pelo menos uma parte dela, estudos voltados para realizar um comparativo entre a realidade de empresas que recebem os incentivos e as que não os recebem.

Recomenda-se que, em futuras pesquisas, se avance sobre este tema, enriquecendo a literatura e o debate sobre o processo de concessão dos incentivos fiscais, bem como a análise estratégica de atores, da sua estrutura de implementação, evoluindo no desenvolvimento do processo e na melhora das relações de coordenação horizontal. Reforçado pela opinião dos entrevistados, há poucos estudos sobre o assunto relacionados ao Estado do Rio de Janeiro. Não só precisamos debater o desenvolvimento econômico e social no Rio, como também elaborar um planejamento estratégico para superar a crise e atrair os investimentos.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R. **Direito Tributário**. 12ª edição, revisada, atualizada e ampliada. Salvador: Editora JusPodivm, 2018.
- ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do TCU**. Brasília, Edição n. 84, v. 31, Seção Doutrina, p. 19-62, abr. 2000. Disponível em <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/984>. Acesso em: 04 out. 2021.
- ASSEMBLEIA LEGISLATIVA (Rio de Janeiro). **Resolução nº 429 de 18 de março de 2004**. Altera o inciso ii do art. 25 da Resolução nº 810/97, que dispõe sobre o Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências. Publicado no D.O.E. em 19 mar. 2004. Rio de Janeiro, 2004.
- ASSEMBLEIA LEGISLATIVA (Rio de Janeiro). **Resolução nº 810, de 12 dezembro de 1997**. Dispõe sobre o Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Publicado no D.O.E. em 13 dez. 1997. Rio de Janeiro, 1997.
- ASSEMBLEIA LEGISLATIVA (Rio de Janeiro). **Resolução nº. 262, de 18 de dezembro de 2019**. Cria a Assessoria Fiscal no âmbito da Alerj e dá outras providências. Publicado no D.O.E. em 20 dez. 2019. Rio de Janeiro, 2019.
- ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL - ATRICON. **Marco de Medição do Desempenho dos Tribunais de Contas**. Brasília, dez. 2014. Disponível em <https://atrimon.org.br/mmd-tc/>. Acesso em: 8 jun. 2021.
- ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL - ATRICON. **Resolução Atricon nº 6, de 25 de novembro de 2016**. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016 relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”. Brasília, nov. 2016. Disponível em: <http://www.atrimon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%Bancia-de-receita.pdf>. Acesso em: 03 out. 2021.
- AZEVEDO, A. C. de O.; FERNANDES, R. M. Controle Interno na Administração Pública: Instrumento de *Accountability* e de Enfrentamento à Corrupção. In: CONGRESSO DO CONPEDI, 25, 2016, Curitiba. **Direito administrativo e gestão pública I** [online]. Florianópolis: CONPEDI, 2016. p. 47-63. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/02q8agmu/9rabty0z/LO7i8utI7vz2in12.pdf>. Acesso em: 04 out. 2021.
- BALDIN, N.; MUNHOZ, E. M. B. Snowball (Bola de Neve): Uma técnica metodológica para pesquisa em educação ambiental comunitária. In: CONGRESSO NACIONAL DE EDUCAÇÃO – EDUCERE, 10, Eixo Temático: Cultura, Currículo e Saberes, 7-10 de novembro, 2011, Curitiba. Disponível em: https://educere.bruc.com.br/CD2011/pdf/4398_2342.pdf. Acesso em: 22 mar. 2021.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Tradução: Luís Augusto Pinheiro. Edições 70. Lisboa, 1977.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Tradução: Luís Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2016.

BEVILACQUA, L.; CECCONELLO, V. M. Incentivos Fiscais de ICMS e Subvenções para Investimentos: Tratamento Fiscal após a Edição da Lei Complementar n. 160/2017. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 41, ano 37, p. 252-275, 1º semestre 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/07/Lucas-bevilacqua-e-vanessa-marini.pdf>. Acesso em: 08 out. 2021.

BOVENS, M. Two Concepts of accountability: Accountability as a Virtue and as a Mechanism. **West European Politics**, v. 33, n. 5, p. 946-967. 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/01402382.2010.486119>. Acesso em 01 ago. 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Outorgada em 5 de dezembro de 1988. Brasília: Senado Federal, 2008. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 18 mar. 2022.

_____. **Convênio ICMS nº 133, de 12 de dezembro de 1997**. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Publicado no DOU de 02 jan. 1998. Rio de Janeiro, 1998. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97#wrapper. Acesso em: 19 mar. 2021.

_____. **Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017**. Dispõe sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. Publicado no DOU de 13 mar. 2018. Vitória, 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 19 mar. 2021.

_____. **Decreto nº 47.699, de 22 de julho de 2021**. Altera o Decreto Estadual nº 46.820, de 05 de novembro de 2019, que disciplina o monitoramento interno do Regime de Recuperação Fiscal. Publicado no D.O.E. em 23 jul. 2021, p. 02. Rio de Janeiro, 2021.

_____. **Decreto nº 7.257, de 04 de agosto de 2010**. Regulamenta a Medida Provisória nº 494 de 2 de julho de 2010 para dispor sobre o Sistema Nacional de Defesa Civil – SINDEC. Brasília, 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7257.htm. Acesso em 4 ago. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm.

_____. **Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017**. Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e altera as Leis Complementares no 101, de 4 de maio de 2000, e no 156, de 28 de dezembro de 2016. Brasília, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp159.htm. Acesso em: 24 mar. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.** Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. Brasília, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 19 mar. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 178, de 13 de janeiro de 2021.** Estabelece o Programa de Acompanhamento e Transparência Fiscal e o Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal; e dá outras providências. Brasília, 2021. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp178.htm. Acesso em: 24 mar. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso: em 19 mar. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990.** Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Brasília, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp63.htm. Acesso em: 24 mar. 2022.

_____. **Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019.** Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios. Brasília, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13844.htm. Acesso em: 08 out. 2021.

_____. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm. Acesso em 01 set. 2021.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 mar. 2021.

_____. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 01, de 21 de outubro de 2016.** Aprova a NBC TSP 01 - Receita de Transação sem Contraprestação. Publicado D.O.U. em 28 out. 2016, Seção 1, p. 507. Brasília: Diário Oficial da União, 2016.

BRESSER-PEREIRA, L. C. O Surgimento do Estado Republicano. *In*: SIMPÓSIO INTERNACIONAL SOBRE JUSTIÇA, 3, 1-5 de setembro 2003, Porto Alegre. Revisado em fevereiro de 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ln/n62/a08n62.pdf>. Acesso em 01 ago. 2021.

BRINKERHOFF, D. W. **Taking account of accountability: A conceptual overview and strategic options.** Washington, DC: U.S. Agency for International Development, Center for Democracy and Governance, 2001.

CARVALHO FILHO, J. S. **Manual de Direito Administrativo**. 27ª Edição. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO JÚNIOR, J. P. Auditoria de Renúncia de Receitas: ampliação do escopo do controle externo exercido pelos tribunais de contas. **Portal TCMSP**, publicado em 22 abr. 2019. Disponível em: <https://portal.tcm.sp.gov.br/Pagina/10699>. Acesso em: 27 mai. 2020.

CASTRO, J. A.; OLIVEIRA, M. G. Políticas Públicas e Desenvolvimento. In: MADEIRA, L. M. (org.). **Avaliação de Políticas Públicas**. Porto Alegre: UFRGS/CEGOV, 2014. p. 20-48.

CLARKE, A. From Grounded Theory to Situational Analysis: What's New? Why? How? In: MORSE *et al.* **Developing Grounded Theory – The Second Generation**. Walnut Creek, California: Left Coast Press, 2008. p. 194-233.

CLARKE, A. Situational Analyses: Grounded Theory Mapping After the Postmodern Turn. **Symbolic Interaction**, v. 26, n. 4, p. 553-576. 2003.

COLAUTO, R. D.; RUAS, C. M. B.; PIRES, R. C. T.; PEREIRA, P. Reflexão sobre as normas de finanças públicas: enfoque sobre concessão de benefícios por meio de renúncia de receitas públicas. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, Brasília, v. 7, n. 1, art. 4, p. 58-72, jan./mar. 2013. Disponível em: <http://www.repec.org.br/repec/article/download/119/706/>. Acesso em: 16 abr. 2020.

COMISSÃO MISTA DO SISTEMA DE GOVERNANÇA DOS INCENTIVOS FISCAIS E TRANSPARÊNCIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (Sis-Gift). **Relatório 2016**: Relatório apresentado para Secretaria da Casa Civil. Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <http://www.transparencia.rj.gov.br> – Menu “Incentivos Fiscais”. Acesso em: 18 ago. 2021.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO (Rio de Janeiro). **Relatório de controle interno das contas de governo – exercício 2019**. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: http://www.cge.rj.gov.br/wp-content/uploads/2020/07/Relatorio_de_Controlo_Interno_das_Contas_de_Governo_2019____.pdf. Acesso em: 12 set. 2021.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO (Rio de Janeiro). **Resolução CGE nº 61 de 14 de setembro de 2020**. Aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Publicada no D.O.E. em 17 set. 2020. Rio de Janeiro, 2021.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União**, c2022. Execução da receita pública. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/execucao-receita-publica>. Acesso em: 16 abr. 2020.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União**, c2022. Orçamento público. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestao-publica/orcamento-publico>. Acesso em: 16 abr. 2020.

CORREA, J. L. T.; ARAÚJO, N. Q. Concessão de benefícios fiscais pelo ERJ: uma análise das deficiências de controle a partir das auditorias realizadas pela Coordenadoria de Controle

da Receita do TCE-RJ. **Revista do TCE-RJ**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 29-43, jan./jun. 2021.

DE ASSIS, V. H. S. O controle judicial das políticas públicas: a problemática da efetivação dos direitos fundamentais sociais. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJLL]**, [s. l.], v. 13, n. 2, p. 283–296. 2012. Disponível em: <https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/espacojuridico/article/view/1645>. Acesso em: 2 ago. 2021.

DENZIN, N.; LINCOLN, Y. **O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 27ª Edição. São Paulo: Atlas, 2014.

DUBNICK, M. J.; YANG, K. The Pursuit of *Accountability* - Promises, Problems, and Prospects. In: MENZEL, D. C.; WHITE, H.L. **The state of public administration: issues, challenges, and opportunities**. Routledge, 2015. p. 171-182.

FERNANDES, A. E. S.; WANDERLEI, N. L. A questão da guerra fiscal: uma breve resenha. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 37, n. 148, out./dez. 2000. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2021.

FERNANDES, A. S. A.; SOUZA, T. S. **Ciclo orçamentário brasileiro**. Brasília: Enap, 2019.

FERREIRA, B.; SILVEIRA, D. Renúncia fiscal e o dever de polícia estatal: um olhar sobre a inviabilidade da concessão de benefício fiscal sob a luz da ineficiência do estado. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 6, n. 1, p. 65-85, jan./jun. 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.26668/IndexLawJournals/2526-0138/2020.v6i1.6546>. Acesso em: 24 mar. 2022.

FOX, J. A. Social *Accountability*: what does the evidence really say? **World Development**, [s. l.] v. 72, p. 346-361, ago. 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2015.03.011>. Acesso em: 19 set. 2021.

G1 RIO. RJ deixou de arrecadar R\$ 138 bi em ICMS entre 2008 e 2013, diz TCE. **G1 Globo** (online), Rio de Janeiro, publicado em 08 mar. 2016. Disponível em: <http://g1.globo.com/rio-de-janeiro/noticia/2016/03/rj-deixou-de-arrecadar-r-138-bi-em-icms-entre-2008-e-2013-diz-tce.html>. Acesso em: 29 ago. 2021.

GARCIA, S. M. Poder, Legitimidade e Orçamento: Fundamentos Teóricos para a Participação na Gestão e Controle do Orçamento Público. **Revista Quaestio Iuris**. Rio de Janeiro, v. 12, n. 3, p. 557-587. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/rqi.2019.37123>. Acesso em: 20 fev. 2022.

GASKELL, G. Entrevistas individuais e grupais. In: BAUER, M.W.; GASKELL, G. (Eds.). **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. Título original: *Qualitative Researching with Text, Image and Sound: A Practical Handbook*. Tradução de Pedrinho A. Guareschi. Petrópolis, RJ: Editora Vozes, 2002. p. 64-92.

GERRING, J. What is a case study and what is it good for? **American Political Science Review**, v.98, n.2, may, 2004.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15ª edição ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GLASER, B.; STRAUSS A. L. **The Discovery of Grounded Theory**: Strategies for Qualitative Research. Chicago: Aldine; London: Weidenfeld and Nicolson, 1967.

GRADVOHL, M. A. Necessidade de controle dos benefícios tributários. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 14, n. 2, p. 82–115, dez. 2016. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6167795.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2021.

GÜNTHER, H. Pesquisa qualitativa versus pesquisa quantitativa: Esta é a questão? **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, Brasília, v. 22, n. 2, p. 201-210, mai./ago. 2006. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/26686>. Acesso em: 22 mar. 2021.

HJERN, B.; PORTER, D. O. Implementation Structures: A New Unit of Administrative Analysis. **Organization Studies**, v. 2, Edição n. 3, p. 211-227, jul. 1981. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/017084068100200301>. Acesso em: 04 out. 2021.

HORTO, Alessandra. Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos: PGE-RJ e SEFAZ trabalharão em conjunto para resgatar créditos tributários. **Portal PGE-RJ**, publicado em 01 out. 2019. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/imprensa/noticias/2019/10/comite-interinstitucional-de-recuperacao-de-ativos-pge-rj-e-sefaz-trabalharao-em-conjunto-para-resgatar-creditos-tributarios>. Acesso em: 24 mar. 2022.

LÆGREID, Per. *Accountability and New Public Management*. In: BOVENS, M.; GOODIN, R. E.; SCHILLEMANS, T. **The Oxford Handbook of Public Accountability**. Oxford University Press, 2014. p. 324-338. DOI: 10.1093/oxfordhb/9780199641253.001.0001.

LIMA, R. L.; LIMA, D. V. Renúncia de receitas públicas: nível de transparência e controle realizado pelos tribunais de contas estaduais. In: CONGRESSO ANPCONT, 14, Foz do Iguaçu (PR), 11-15 de dez. 2020. Disponível em: https://www.anpcont.org.br/pdf/2020_CSP460.pdf. Acesso em 21 fev. 2022.

LIMA, S. C.; DINIZ, J. A. **Contabilidade Pública - Análise Financeira Governamental**. São Paulo: Atlas, 2016.

MATIAS-PEREIRA, J. **Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais**. 5ª edição. São Paulo, Atlas: 2018.

MENDES, S. **Administração Financeira e Orçamentaria - Teoria e Questões**. 6ª Edição (revista e atualizada). Coordenação Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino. Editora Método, 2016.

MERCÊS, G.; FREIRE, N. Crise fiscal dos estados e o caso do Rio de Janeiro. In: PENALVA; CORREIA; MARAFON; SANT'ANNA. **Rio de Janeiro: uma abordagem**

dialógica sobre o território fluminense [online]. Rio de Janeiro: EdUERJ, 2018. p. 17-33. Disponível em: <https://doi.org/10.7476/9788575115169>. Acesso em: 15 mar. 2021.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO (Rio de Janeiro). **Ação Civil Pública nº 0334903-24.2016.8.19.0001**. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Réu: Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <http://www4.tjrj.jus.br/consultaProcessoWebV2/consultaProc.do?v=2&FLAGNOME=&back=1&tipoConsulta=publica&numProcesso=2016.001.288729-1>. Acesso em: 24 mar. 2022.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO (Rio de Janeiro). MPRJ e TCE-RJ assinam convênio de cooperação para combate à corrupção e má administração de recursos públicos. **Portal MPRJ**, publicado em 30 ago. 2018. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/home/-/detalhe-noticia/visualizar/68979>. Acesso em: 19 mar. 2021.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO (Rio de Janeiro). MPRJ obtém liminares que garantem acesso a informações da SEFAZ-RJ sobre concessão de benefícios fiscais a empresas. **Portal MPRJ**, publicado em 08 jan. 2019. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/home/-/detalhe-noticia/visualizar/68979>. Acesso em: 19 mar. 2021.

MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO (Rio de Janeiro). **Resolução GPGJ nº 2.100, de 17 de fevereiro de 2017**. Cria, na estrutura da Procuradoria-Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, o Grupo de Atuação Especializada no Combate à Sonegação Fiscal e aos Ilícitos contra a Ordem Tributária (GAESF). Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/418924/resolucao_2100.pdf. Acesso em: 24 mar. 2022.

MONTESQUIEU, Charles Louis de. **O Espírito das leis**. Tradução de Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues, 2ª Edição Revisada. Brasília: Editora UNB, 1982.

MORAIS, L. S.; TEIXEIRA, M. G. Interfaces da *accountability* na Administração Pública Brasileira: Análise de uma Experiência da Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. **REAd. Revista Eletrônica de Administração** [online], v. 22, n. 1, p. 77-105. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1413-2311.014162016.62768>. Acesso em: 1 ago. 2021.

MOZZATO, A. R.; GRZYBOVSKI, D. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 15, n. 4, p. 731-747, ago. 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1415-65552011000400010>. Acesso em: 04 out. 2021.

NASCIMENTO, E. R. **Finanças Públicas: União, Estados e Municípios**. 2ª Edição. Editora Vesticon, 2002.

NELSON, R. A. Os incentivos fiscais no Brasil. **Revista de la Facultad de Ciencias Económicas**, n. 13, p. 42-71. 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.30972/rfce.013385>. Acesso em: 16 mar. 2022.

O'DONNELL, G. *Accountability* horizontal e novas poliarquias. **Lua Nova**, São Paulo, n. 44, p. 27-54. 1998. Disponível em:

http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64451998000200003&lng=pt&nrm=isso. Acesso em: 03 ago. 2021.

OLIVEIRA, Cristiane de. Crise no RJ: benefícios fiscais do governo são questionados. **Portal EBC**, edição de Gésio Passos, publicado em 19 nov. 2016. Seção Economia. Disponível em: <https://memoria.ebc.com.br/noticias/economia/2016/11/entenda-polemica-dos-incentivos-fiscais-no-estado-do-rio-de-janeiro>. Acesso em: 21 jan. 2021.

OLIVEIRA, K. F.; FISCHER, O. C. Enfrentamento das Matérias Tributárias em ICMS pelo Supremo Tribunal Federal e a Guerra Fiscal. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 9, jul./dez. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/rfptd.2019.40283>. Acesso em: 18 ago. 2021.

OSTROM, E. Background on the Institutional Analysis and Development. **The Policy Studies Journal**, v. 39, n. 1. 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1541-0072.2010.00394.x>. Acesso em: 6 out. 2021.

PALUDO, A. V. **Administração Pública**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Editora Método, 2019.

PETERS, B. G. Managing Horizontal Government: The Politics of Co-Ordination. **Public Administration**. Blackwell Publishers Ltd., v. 76, issue 2, p. 295-311. 1998. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/1467-9299.00102>. Acesso em: 04 out. 2021.

PINHO, J. A. G. Reforma do Aparelho do Estado: Limites do Gerencialismo frente ao Patrimonialismo. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 3, p. 118-129, set./dez. 2016. Reimpressão do Artigo Original Publicado Na O&S, 1998. Disponível em: https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v11i3.13391. Acesso em: 19 mar. 2021.

PONTES, Camilla. Alerj: benefícios fiscais para joalherias, setores da carne e de pescados. **Extra Globo**, publicado em 03 jul. 2019. Seção Economia. Disponível em: <https://extra.globo.com/economia/alerj-beneficios-fiscais-para-joalherias-setores-da-carne-de-pescados-23781454.html>. Acesso em 21 jan. 2021.

REZENDE, E.; PERALTA, R.; ROSA, L.; REZENDE, A. Análise do Custo Fiscal Efetivo das Renúncias Fiscais Estaduais. **Tax and Accounting Studies**, Estudos em Contabilidade e Tributação, São Paulo, v. 1, p. 1-24, 2019. Disponível em: <https://rect.fearp.usp.br/index.php/TACS/article/view/24>. Acesso em: 18 mar. 2021.

RIO DE JANEIRO. **Decreto Estadual nº 32.376, de 12 de dezembro de 2002**. Institui a Agência de Fomento do Estado do Rio de Janeiro S.A. e dá outras providências. Publicado no D.O.E. em 13 dez. 2002. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **Decreto n.º 13, de 15 de março de 1975**. Estabelece a competência, aprova a estrutura básica da Secretaria de Estado de Fazenda e dá outras providências. Publicado no D.O.E. em 16 mar. 1975. Rio de Janeiro, 1975.

_____. **Decreto n.º 41.002, de 30 de outubro de 2007**. Dá nova redação ao Decreto n.º 34.784, de 05 de fevereiro de 2004, modificado pelo Decreto n.º 37.652, de 18 de maio de 2005, e determina outras providências. Publicado no D.O.E. de 31 out. 2007, pág. 02. Rio de Janeiro, 2007.

_____. **Decreto nº 22.921, de 10 de janeiro de 1997.** Regulamenta o Fundo de Desenvolvimento Econômico Social Fundes, e dá outras providências. Publicado no D.O.E. em 13 jan. 1997. Rio de Janeiro, 1997.

_____. **Decreto nº 45.550, de 25 de janeiro de 2016.** Cria o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos do Estado do Rio de Janeiro (CIRA-RJ), e dá outras providências. Publicado no D.O.E. de 26 jan. 2016, p. 01. Rio de Janeiro, 2016.

_____. **Decreto nº 45.692, de 17 de junho de 2016.** Decreta estado de calamidade pública, no âmbito da administração financeira do Estado do Rio de Janeiro, e dá outras providências. Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: http://www.silep.planejamento.rj.gov.br/decreto_45_692_-_17062016_-_de.htm. Acesso em 4 ago. 2021.

_____. **Decreto nº 45.976, de 10 de abril de 2017.** Institui o Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência - Sis-GIFT do estado do Rio de Janeiro e dá outras providências. Publicado no D.O de 10 abr. 2017. Rio de Janeiro, 2017a. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/financeira/basica/decretos/2017/DECRETO%20N%C2%BA%2045.976%20DE%2010%20DE%20ABRIL%20DE%202017.pdf?lve. Acesso em: 29 ago. 2021.

_____. **Decreto nº 46.237, de 07 de fevereiro de 2018.** Altera o Decreto nº 43.463, de 14 de fevereiro de 2012, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, e dá outras providências. Rio de Janeiro, 2018.

_____. **Decreto nº 46.409 de 30 de agosto de 2018.** Reinstituí os benefícios fiscais, previstos nos atos relacionados no anexo único, nos termos do Convênio ICMS nº 190/17. Publicado e retificado no D.O.E. em 28 dez. 2018, p. 08. Rio de Janeiro, 2018.

_____. **Decreto nº 46.628, de 03 de abril de 2019.** Altera e consolida a estrutura organizacional da Secretaria de Estado de Fazenda, e dá outras providências. Publicado no D.O.E. de 04 abri. 2019, p. 06. Rio de Janeiro, 2019.

_____. **Decreto nº 46.731, de 13 de agosto de 2019.** Altera, sem aumento de despesa, o Decreto nº 46.624, de 3 de abril de 2019, que dispõe sobre a estrutura organizacional da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Emprego e Relações Internacionais - Sedeeri, e dá outras providências. Publicado no D.O.E. em 14 ago. 2019. Rio de Janeiro, 2019.

_____. **Decreto nº 46.759, de 04 de setembro de 2019.** Altera as disposições do Decreto nº 45.550, de 25 de janeiro de 2016, que criou o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos do Estado do Rio de Janeiro (CIRA-RJ). Publicado no D.O.E. de 05 set. 2019, p. 02. Rio de Janeiro, 2019.

_____. **Decreto nº 46.767, de 10 de setembro de 2019.** Altera o Decreto Estadual nº 45.976 de 10 de abril de 2017 e dá outras providências. Publicado no D.O.E. de 11 set. 2019, p. 03. Rio de Janeiro, 2019.

_____. **Decreto nº 47.201, de 07 de agosto de 2020.** Regulamenta a Lei nº 8.445, de 03 de julho de 2019, estabelece regras para enquadramento e desenquadramento de incentivos fiscais condicionados e incentivos financeiro-fiscais condicionados, e dá outras providências. Publicado no D.O.E. extra de 07 ago. 2020, pág. 01. Rio de Janeiro, 2020.

_____. **Decreto nº 47.560 de 08 de abril de 2021.** Altera, sem aumento de despesas, a estrutura organizacional da Secretaria de Estado de Fazenda, e dá outras providências. Publicado no D.O.E. em 09 abr. 2021, p. 03. Rio de Janeiro, 2021.

_____. **Decreto nº 47.618, de 25 de maio de 2021.** Institui, sem aumento de despesas, o regimento interno da Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro. Publicado no D.O.E. em 26 mai. 2021, p. 03. Rio de Janeiro, 2021.

_____. **Decreto-Lei nº 08, de 15 de março de 1975.** Dispõe sobre o Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico e Social (CEDES) e dá outras providências. Publicado no D.O.E. de 15 mar. 1975. Rio de Janeiro, 1975.

_____. **Deliberação Cira-RJ nº 01, de 01 de outubro de 2019.** Dispõe sobre o regimento interno do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos – CIRA-RJ, e dá outras providências. Publicada no D.O.E. em 04 out. 2019, p. 06. Rio de Janeiro, 2019.

_____. **Deliberação Cira-RJ nº 01, de 17 de outubro de 2016.** Dispõe sobre o regimento interno do Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos – CIRA-RJ, e dá outras providências. Publicada no D.O.E. em 19 out. 2016, p. 18. Rio de Janeiro, 2016.

_____. **Lei Complementar Nº 15, de 25 de novembro de 1980.** Lei orgânica da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Publicada no D.O.E. em 26 nov. 1980. Rio de Janeiro, 1980.

_____. **Lei Complementar nº 63, de 01 de agosto de 1990.** Dispõe sobre a lei orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências. Publicado no D.O.E. em 02 ago. 1990, atualizada em 08 set. 2020. Rio de Janeiro, 2020.

_____. **Lei nº 382, de 1º de dezembro de 1980.** Considera a legislação referida ao ministério público e dá outras providências. Publicada no DORJ em 29 dez. 1980. Rio de Janeiro, 1980.

_____. **Lei nº 8.055 de 19 de julho de 2018.** Dispõe sobre as diretrizes para elaboração da lei do orçamento anual de 2019 e dá outras providências. Publicada no D.O. de 20 jul. 2018. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em:
http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/Subportais/PortalPlanejamentoOrcamento/2_ppa_ldo_loa/ldo2019_lei_final.pdf?lve. Acesso em: 23 mar. 2022.

_____. **Lei nº 8.055 de 19 de julho de 2018.** Lei de Diretrizes Orçamentárias 2019. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em:
http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/Subportais/PortalPlanejamentoOrcamento/2_ppa_ldo_loa/ldo2019_lei_final.pdf?lve. Acesso em 3 ago. 2021.

_____. **Lei nº 4.321 de 10 de maio de 2004** (revogada). Dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais e dá outras providências. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=51607021425491906&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC335266&_adf.ctrl-state=1cseywc1y5_36. Acesso em: 03 abr. 2021.

_____. **Lei nº 7.495, de 05 de dezembro 2016** (revogada). Fica o governo do estado do Rio de Janeiro impedido de conceder novos incentivos fiscais ou benefício de natureza tributária de quais decorram renúncias de receitas. Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/Sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=33810386943704512&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC336083&_adf.ctrl-state=89cv7xxd9_63. Acesso em: 29 ago. 2021.

_____. **Lei nº 7.652 de 19 de julho de 2017**. Dispõe sobre as diretrizes para elaboração da lei do orçamento anual de 2018 e dá outras providências. Publicada no D.O. de 20 jul. 2017. Rio de Janeiro, 2017b. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/Sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/Subportais/PortalPlanejamentoOrcamento/2_ppa_ldo_loa/ldo/ldo2018.pdf?lve. Acesso em: 23 mar. 2022.

_____. **Lei nº 7.906, de 14 de março de 2018**. Altera a Lei nº 7.495, de 05 de dezembro de 2016 e dá outras providências. Publicada no D.O. de 27 mar. 2018. Rio de Janeiro, 2018.

_____. **Lei nº 7.989, de 14 de junho de 2018**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, cria a Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro e o Fundo de Aprimoramento de Controle Interno, organiza as carreiras de controle interno, e dá outras providências. Publicado no D.O.E. em 15 jun. 2018. Rio de Janeiro, 2018.

_____. **Lei nº 8.445 de 03 de julho de 2019**. Dispõe sobre a exigência de metas fiscais orçamentárias anuais de desempenho para a avaliação dos programas de incentivos fiscais e financeiros fiscais no âmbito do estado do rio de janeiro e dá outras providências. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=51608233814182370&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000007524&_adf.ctrl-state=1cseywc1y5_63. Acesso em: 23 mar. 2022.

ROCHA, A. C. *Accountability* na Administração Pública: a Atuação dos Tribunais de Contas. In: ENCONTRO DA ANPAD (ENANPAD), 33, 19-23 de setembro 2009, São Paulo. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS716.pdf>. Acesso em: 19. Set. 2021.

RODIGUES, H. T.; DA CRUZ, L. P. Renúncia de Receita como Instrumento de Concessão de Privilégios Particulares e Efetivação das Práticas Corruptivas. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 15, 2018, Rio Grande do Sul. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/18837>. Acesso em: 17 mar. 2021.

SANTOS, J. L. G.; ERDMANN, A. L.; SOUSA, F. G. M.; LANZONI, G. M. M.; MELO, A. L. S. F.; LEITE, J. L. Perspectivas metodológicas para o uso da teoria fundamentada nos dados na pesquisa em enfermagem e saúde. **Escola Anna Nery** 20, Rio de Janeiro, art. 3, jul./set. 2016. DOI: 10.5935/1414-8145.20160056. Disponível <https://doi.org/10.5935/1414-8145.20160056>. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/ean/v20n3/1414-8145-ean-20-03-20160056.pdf>. Acesso em: 07 out. 2021.

SANTOS, N. C. L. Mecanismos de *accountability* horizontal e confiança pública no desempenho organizacional. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, a. 18, n. 54, p. 31-55, jul./dez. 2019. Disponível em: <http://escola.mpu.mp.br/publicacoes/boletim-cientifico/edicoes-do-boletim/boletim-cientifico-n-54-julho-dezembro-2019/mecanismos-de-accountability-horizontal-e-confianca-publica-no-desempenho-organizacional>. Acesso em: 20 fev. 2022.

SANTOS, O.; REIS, L.; PINHO, B.; VILAR, T. Transparência das políticas públicas de renúncia fiscal: uma análise sob a ótica de dados abertos. In: SILVESTRE, L. P. F. (org.). **Políticas Públicas no Brasil: Exploração e Diagnóstico 2**. Ponta Grossa (PR): Atena Editora, 2018. p.160-177. DOI:10.22533/at.ed.61219220111.

SCHEDLER, A. ¿Qué es la rendición de cuentas? El Instituto Federal de Acceso a la Información Pública (IFAI), Cuadernos de transparencia, 03, ago. 2004. México, IFAI, 2004. Traduzido de “Conceptualizing Accountability”. In: SCHEDLER, A.; DIAMOND, L.; PLATTNER, M. F. **The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies**. Boulder e Londres: Lynne Rienner Publishers, 1999, p. 13-28. Disponível em: <https://infocdmx.org.mx/capacitacion/documentos/JURIDICO08/LECTURAS/MODULO%202/RENDICIONDECUENTAS.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2022.

SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: Conceitos, Esquemas de Análise, Casos Práticos**. 2ª edição. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SECRETARIA DE ESTADO DA CASA CIVIL (Rio de Janeiro). **Resolução Casa Civil nº 39, de 27 de julho de 2018**. Instituiu o regimento interno da Comissão Mista do Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência do Estado do Rio de Janeiro. Publicado no D.O.E. de 30 jul. 2018, p. 12. Rio de Janeiro, 2018.

SECRETARIA DE ESTADO DA CASA CIVIL (Rio de Janeiro). **Resolução Conjunta Casa Civil/Sefaz nº 11 de 05 de julho de 2018**. Disciplina as competências e os procedimentos para verificação do atendimento aos requisitos e condicionantes dos incentivos fiscais ou benefícios de natureza tributária, prevista no art. 4º, da lei nº 7.495, de 05 de dezembro 2016. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/Sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=33808899627622304&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC327001&_adf.ctrl-state=89cv7xxd9_9. Acesso em: 29 ago. 2021.

SECRETARIA DE ESTADO DA CASA CIVIL (Rio de Janeiro). **Resolução Conjunta Casa Civil/Sefaz/PGE nº 9, de 22 de fevereiro de 2018**. Cria a Comissão Mista do Sistema de Governança dos Incentivos Fiscais e Transparência – Sis-GIFT. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation->

renderer.jspx?_afrLoop=51617090701070424&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC327465&_adf.ctrl-state=1d1kiwi7f1_55. Acesso em: 21 ago. 2021.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA (Rio de Janeiro). **Resolução SEFAZ nº 180, de 05 de dezembro de 2008** (revogada). Dispõe sobre o Documento de Utilização de Benefícios Fiscais do ICMS (DUB-ICMS). Publicada no D.O.E. de 09 dez. 2008, p. 06. Rio de Janeiro, 2008.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA (Rio de Janeiro). **Resolução SEFAZ nº 208, de 23 de março de 2021**. Revoga o Anexo XII, da parte II da Resolução SEFAZ nº 720/14 para extinguir o Documento de Utilização de Benefícios Fiscais (DUB-ICMS). Publicado no D.O.E. em 23 mar. 2021. Rio de Janeiro, 2021.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA (Rio de Janeiro). **Resolução SEFAZ nº 48, de 18 de junho de 2019**. Aprova o Regimento Interno da Secretaria de Estado de Fazenda. Publicado no D.O.E. em 25 jun. 2019. Rio de Janeiro, 2019.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA (Rio de Janeiro). **Resolução SEFCON n.º 5.720, de 09 de fevereiro de 2001**. Delega competência à Superintendência Estadual de Tributação. Publicada no D.O.E. em 13 fev. 2001. Rio de Janeiro, 2001.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Consulta Pública para subsidiar a versão final da IPC sobre Benefícios Fiscais**. Minuta de Instruções de Procedimentos Contábeis - Benefícios Fiscais. mar. 2020. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:7980. Acesso em: 22 set. 2021.

SILVA NETO, A. F.; SILVA, J. D. G.; GONÇALVES, R. S. Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Mecanismo Institucional Estatal de Melhoria da *Accountability*. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 5, n. 3, p. 93-111. 2015. Disponível em: <https://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/384/pdf>. Acesso em: 18 mar. 2022.

SILVA, Tomaz. Polícia Federal investiga desvios de R\$ 183 bilhões em tributos na Operação Cadeia Velha. **Istoé**, Editora Três, publicado em 14 nov. 2017. Seção Geral. Disponível em: <https://istoe.com.br/pf-investiga-desvios-de-r-183-bilhoes-em-tributos-na-operacao-cadeia-velha/>. Acesso em 21 jan. 2021.

SIQUEIRA, F.L.; ULIANA, A.C. **Conhecendo o Ministério Público de Contas**. MPC/PI, 2019. Disponível em: <http://www.mpc.pi.gov.br/wp-content/uploads/2019/01/CONHECENDO-O-MINIST%C3%89RIO-P%C3%A9BLICO-DE-CONTAS.pdf>. Acesso em: 01 set. 2021.

SOBRAL, B. L. B. A crise no estado do Rio de Janeiro entendida não apenas como uma questão financeira. In: PENALVA; CORREIA; MARAFON; SANT'ANNA. **Rio de Janeiro: uma abordagem dialógica sobre o território fluminense** [online]. Rio de Janeiro: EdUERJ, 2018. p. 34-62. Disponível em: <https://doi.org/10.7476/9788575115169>. Acesso em: 15 mar. 2021.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Modelo das três linhas do IIA 2020: Uma atualização das três linhas de defesa**, jul. 2020. Em parceria com o The IIA, o IIA Brasil traduziu o novo modelo das Três Linhas do IIA 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/noticia/novo-modelo-das-tres-linhas-do-iaa-2020>. Acesso em: 14 nov. 2021.

TOMAZELLI, Idiana. Endividado, Rio mantém concessão de benefícios. **Estadão**, o Estado de S. Paulo, publicado em 11 set. 2020. Seção Economia e Negócios. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,desde-ingresso-na-recuperacao-fiscal-rio-ja-concedeu-nove-novos-beneficios-fiscais>. Acesso em 21 jan. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO (Rio de Janeiro). TCE-RJ e Controladoria-Geral do Estado estudam parceria entre órgãos de controle. **Portal TCERJ**, publicado em 12 mai. 2021. Disponível em: https://www.tce.rj.gov.br/portalnovo/noticia/tce_rj_e_controladoria_geral_do_estado_estuda_m_parceria_entre_orgaos_de_controle. Acesso em: 21 out. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO (Rio de Janeiro). **Ato Normativo nº 183, de 21 de janeiro de 2020**. Dispõe sobre as atribuições dos setores vinculados à Secretaria-Geral de Controle Externo - SGE e dá outras providências. Disponível em: <https://www.tcerj.tc.br/cadastro-publicacoes-webapi/api/file/2491>. Acesso em: 24 mar. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO (Rio de Janeiro). **Ato Normativo nº 206, de 27 de maio de 2021**. Dispõe sobre as atribuições dos setores vinculados à Secretaria-Geral de Controle Externo (SGE) e dá outras providências. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <https://www.tcerj.tc.br/cadastro-publicacoes-webapi/api/file/3527>. Acesso em: 24 mar. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO (Rio de Janeiro). **Deliberação Nº 327, de 23 de junho de 2021**. Altera o Regimento Interno com o objetivo de aperfeiçoar a definição dos atos do Tribunal e incluir a previsão de numeração sequencial dos acórdãos do Plenário e de cada Câmara Julgadora. Plenário TCE/RJ, 2021. Disponível em: <https://www.tcerj.tc.br/cadastro-publicacoes-webapi/api/file/3705>. Acesso em: 24 mar. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO (Rio de Janeiro). **Processo TCE/RJ Nº 108.773-3/16**. Relatório de Auditoria Governamental, Auditoria de Conformidade e Extraordinária. Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <http://www.tce.rj.gov.br/documents/43935520/0/Benef%C3%ADcios%20tribut%C3%A1rios%20de%20ICMS.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO (Rio de Janeiro). **Processo TCE/RJ Nº 101.949-1/19**. Contas de Governo do Estado do Rio de Janeiro de 2018. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/documents/43935520/0/Governo%20Estado%20Contas%202018.PDF>. Acesso em: 24 mar. 2022.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1998.

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. **Pesquisa qualitativa em administração** - Vol. 1, 2ª edição. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

APÊNDICE A – TÓPICO-GUIA DAS ENTREVISTAS

Informações Iniciais

Instituição:

Setor (subsetor se aplicável):

Cargo:

Função:

Obs.: Consideramos que cargo é a posição que a pessoa ocupa. Função é a atividade que a pessoa executa por meio do seu cargo.

Primeiro tema – Legislação e Função

- 1) Qual a função do seu setor dentro a política de concessão de incentivos fiscais?
- 2) Qual a legislação aplicável ao exercício e auxílio da sua função?

Segundo tema – Atividades realizadas

- 1) Quais são as atividades realizadas dentro da política de concessão de incentivos fiscais?
- 2) De qual instituição (ou setor) você recebe/envia a solicitação?
- 3) Qual a sua percepção do trabalho realizado? (Todas as tarefas necessárias são realizadas ou na sua percepção poderiam ser realizadas outras tarefas)

Terceiro tema - Responsabilidade

- 1) O setor realiza alguma prestação de contas pelas ações e decisões?
- 2) O setor possui algum canal de Transparência? Um local onde compartilham o andamento do processo, esclarecimentos, tomada de decisões etc.?
- 3) Existem métodos corretivos diante da identificação de uma falha ou infração na política de concessão de incentivos fiscais? Se sim, qual o procedimento?
- 4) O setor possui competência legal para fiscalizar ações de outras organizações ou agentes estatais dentro da política de concessão de benefícios fiscais?
- 5) Gostaria de realizar mais algum comentário, explicação ou pergunta?

APÊNDICE B – REGISTRO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Informações aos participantes

Título do protocolo do estudo: Concessão de Incentivos Fiscais e *Accountability* Horizontal: Processos, Atores e Responsabilidades

1. Convite

Você está sendo convidado(a) a participar da pesquisa **Concessão de Incentivos Fiscais e *Accountability* Horizontal: Processos, Atores e Responsabilidades**. Antes de decidir se participará, é importante que você entenda porque o estudo está sendo feito e o que ele envolverá. Reserve um tempo para ler cuidadosamente as informações a seguir e faça perguntas se algo não estiver claro ou se quiser mais informações. Não tenha pressa de decidir se deseja ou não participar desta pesquisa.

2. O que é o projeto?

O projeto consiste em um estudo sobre a coordenação no processo de concessão de incentivos fiscais no âmbito do Estado do Rio de Janeiro.

3. Qual é o objetivo do estudo?

O estudo visa compreender como a coordenação na estrutura de implementação do processo de concessão dos incentivos tributários contribui para a *accountability* horizontal. Mapeando as etapas, tarefas e relações de coordenação identificadas no processo.

4. Por que eu fui escolhido(a)?

Você foi convidado a participar desse estudo por fazer parte do grupo representantes de uma das unidades administrativas envolvidas na política de concessão de incentivos fiscais. A participação nessa pesquisa é voluntária, conforme desejo e autorização dos interessados.

5. Eu tenho que participar?

Você é quem decide se gostaria de participar ou não deste estudo. Se decidir participar do projeto **Concessão de Incentivos Tributários e *Accountability* Horizontal: Processos, Atores e Responsabilidades** você receberá uma cópia deste registro para guardar e deverá assinar um termo de consentimento. Mesmo se você decidir participar, você ainda tem a liberdade de se retirar das atividades a qualquer momento, sem qualquer justificativa. Isso não afetará em nada sua participação em demais atividades e não causará nenhum prejuízo.

6. O que acontecerá comigo se eu participar? O que eu tenho que fazer?

Caso você aceite participar, serão realizadas entrevistas que visam compreender as atividades exercidas no âmbito do processo de concessão de incentivos fiscais.

7. O que é exigido de mim nesse estudo além da prática de rotina?

Somente a vontade e disponibilidade em participar da pesquisa.

8. Quais são os eventuais riscos ao participar do estudo?

De acordo com as Resolução 466 e 510 do Conselho Nacional de Saúde, todas as pesquisas envolvem riscos, ainda que mínimos. Desta forma, os possíveis riscos relacionados à participação nessa pesquisa são:

- Cansaço ou aborrecimento ao participar de entrevistas.
- Desconforto, constrangimento ou alterações de comportamento durante as entrevistas.
- Alterações na autoestima provocadas pela conscientização sobre condições de formação e capacitação.
- Apreensão e desconhecimento quanto à confidencialidade dos dados reportados.
- Sentimento de tempo desperdiçado ao participar da entrevista.
- Quebra de sigilo.

Acrescentamos que, devido à pandemia do SARS-CoV-2, existem riscos à saúde inerentes a interações copresenciais necessárias à realização de entrevistas. A Comissão Nacional de Ética em Pesquisa (CONEP) emitiu um comunicado no dia 01 de abril de 2020 orientando a adoção das diretrizes do Ministério da Saúde (MS) decorrentes da pandemia causada pelo coronavírus SARS-CoV-2 (Covid-19), com o objetivo de minimizar os potenciais riscos à saúde e a integridade dos participantes de pesquisas, pesquisadores e membros dos Comitês de Ética em Pesquisa (CEPs).

Ainda, "em observância às dificuldades operacionais decorrentes de todas as medidas impostas pela pandemia do SARS-CoV-2, é necessário zelar pelo melhor interesse do participante da pesquisa, mantendo-o informado sobre as modificações do protocolo de pesquisa que possam afetá-lo, principalmente se houver ajuste na condução do estudo, cronograma ou plano de trabalho".

Sendo assim, devido ao atual cenário de pandemia, como medida preventiva, optamos pela realização das entrevistas na forma virtual, através do programa Skype. No caso de algum impeditivo por parte do participante, verificaremos a possibilidade de utilizar outra plataforma. De acordo com o comunicado da CONEP do dia 01 de abril de 2020, "nas situações em que o consentimento não for possível de forma presencial, poderá ser realizado, excepcionalmente, por meio eletrônico, mantendo-se o registro do processo de consentimento livre e esclarecido".

9. Quais são os possíveis benefícios de participar?

Estudos sobre a estrutura de implementação contribuem para o desenvolvimento de melhorias nos processos e para formulação de alternativas que gerem mais efetividade à política pública. Entretanto, do ponto de vista dos participantes, não há benefícios previstos, além de colaborar para uma pesquisa de cunho social.

10. O que acontece quando o estudo termina?

Ao final do estudo, a pesquisa ficará disponível para consulta.

11. E se algo der errado?

Essa pesquisa será realizada somente com o consentimento dos envolvidos. Mesmo assim, durante a participação, caso você não se sinta confortável, poderá se retirar da pesquisa quando desejar, sem qualquer prejuízo ou justificativa.

12. Minha participação neste estudo será mantida em sigilo?

Sim, é garantido o sigilo dos participantes. Não serão utilizados nomes ou marcadores demográficos que permitam qualquer tipo de identificação dos participantes da pesquisa.

13. Contato para informações adicionais

Dados do responsável: Paola Lomeu Ferreira – E-mail: paola.lomeu@gmail.com. Fernanda F. Sauerbronn - E-mail: fernanda.sauerbronn@facc.ufrj.br.

Dados do CEP: Comitê de Ética em Pesquisa do CFCH – Campus da UFRJ da Praia Vermelha – Prédio da Decania do CFCH, 3º andar, Sala 30 – Telefone: (21) 3938-5167 – E-mail: cep.cfch@gmail.com

Dados da Instituição Proponente: Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (FACC/UFRJ) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC/UFRJ): Campus da UFRJ da Praia Vermelha – Palácio Universitário, 2º andar, Sala 250 – Telefone: (21) 3938-5117 – E-mail: ppgcc@facc.ufrj.br

14. Remunerações Financeiras

Nenhum incentivo ou recompensa financeira está previsto pela participação nesta pesquisa.

Obrigada por ler estas informações. Se deseja participar deste estudo, assine o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido abaixo e devolva-o à pesquisadora. Você deve guardar uma cópia destas informações e do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido para seu

próprio registro. Informamos que, de acordo com o comunicado da CONEP do dia 01 de abril de 2020, “nas situações em que o consentimento não for possível de forma presencial, poderá ser realizado, excepcionalmente, por meio eletrônico, mantendo-se o registro do processo de consentimento livre e esclarecido”. Assim sendo, durante a gravação das entrevistas, enviaremos este arquivo e realizaremos o registro do consentimento.

1 – Confirmando que li e entendi a folha de informações para o estudo acima e que tive a oportunidade de fazer perguntas.

2 – Entendo que minha participação é voluntária e que sou livre para retirar meu consentimento a qualquer momento, sem precisar dar explicações e sem sofrer prejuízo ou ter meus direitos afetados.

3 – Concordo em participar da pesquisa acima.

Nome do participante: _____

Assinatura do participante: _____

Data: ____/____/____

APÊNDICE C – SÍNTESE DAS LEIS RELEVANTES PARA O ESTUDO

ESTRUTURA INSTITUCIONAL DOS ATORES	
SECRETARIA DE ESTADO DA CASA CIVIL	
UNIDADE ADMINISTRATIVA	LEGISLAÇÃO
COMISSÃO MISTA (SIS-GIFT)	<u>Decreto Estadual nº 45.976, de 10 de abril de 2017 (Art. 4º)</u> Dentre as principais atribuições do Sis-GIFT destacam-se: - Implantar Sistema Integrado que possibilite identificar, apurar e controlar a concessão de incentivos fiscais e os resultados alcançados; - Definir indicadores e instrumentos para medir e acompanhar os impactos dos incentivos fiscais e financeiros concedidos; analisar os impactos financeiro-orçamentários na arrecadação tributária, bem como acompanhar os pleitos, concessões e fruição dos incentivos fiscais submetidos e aprovados por Comissão Específica, notadamente a CPPDE; - Aprimorar o acompanhamento do impacto dos benefícios econômicos e sociais gerados, monitorando o cumprimento das contrapartidas assumidas pelas empresas incentivadas; - Reavaliar os instrumentos de concessão e acompanhamento dos incentivos existentes, tendo em vista as políticas públicas, prioridades administrativo-econômicas e perspectivas fiscais do Estado do Rio de Janeiro.
	<u>Lei nº 7.652 de 19 de julho de 2017</u> A LDO de 2018 determinava que os incentivos com impacto negativo deveriam ser avaliados no âmbito do Sis-GIFT. O intuito era analisar o resultado negativo de 2016 e concluir se isso se deu em razão da crise econômica ou se o programa dos incentivos não foi capaz de atrair empresas para o Estado do Rio de Janeiro. E mais, caso verificado que o programa atraiu investimentos, entender se o resultado negativo se deu por estar no início de sua implementação, sem tempo suficiente para o retorno, ou se o programa dos incentivos apenas reduziu o imposto, sem gerar os efeitos socioeconômicos desejados.
COMISSÃO (CPPDE)	<u>Decreto nº 47.618, de 25 de maio de 2021</u> O relatório que subsidia a decisão da CPPDE deve ser encaminhado à sua Secretaria Executiva, conforme art. 10 do decreto, contendo, dentre outras, as seguintes informações: § 1º O valor dos investimentos previstos, a quantidade de empregos diretos gerados e/ou manutenção de empregos, a estimativa do impacto orçamentário-financeiro, inovação social, certidão de regularidade ambiental, tecnologias da informação e comunicação (TIC).

	§ 2º A parcela de investimentos que seja referente à pesquisa e desenvolvimento deverá ser apresentada à parte e discriminada de forma detalhada. § 3º Será elaborado relatório de impacto mercadológico estimando a variação na atividade das outras empresas. § 4º A estimativa do impacto orçamentário financeiro deverá ser feita para pelo menos três exercícios e conterá a metodologia de cálculo, que utilizará, entre outros fatores, o relatório do § 3º § 5º Os relatórios e estudos deverão utilizar os mesmos parâmetros e metodologia para empresas do mesmo segmento e, na medida do possível, parâmetros e metodologia similares para os diversos segmentos. § 6º O parecer final deverá estimar em métrica única a relação entre a ponderação dos efeitos socioeconômicos e a renúncia tributária estimada. § 7º A métrica do § 6º servirá de base para análises futuras da viabilidade da manutenção do benefício, bem como para revisá-lo em caso de não atingimento de metas.
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA - SEFAZ	
Assessoria de Estudos Econômicos	<u>Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019</u> Vale mencionar, inicialmente, a extinta <u>Assessoria de Estudos Econômicos</u>, que estava ligada ao <u>Gabinete do Secretário</u>, na forma do Regimento Interno aprovado pela Resolução Sefaz nº 48/2019, cujas atribuições, de acordo com o artigo 3º, estavam diretamente ligadas ao objeto desta pesquisa, quais sejam: - Efetuar estudos e análises, visando a fornecer subsídios para decisões quanto às políticas tributária, fiscal e econômica do Estado; - Promover estudos econômicos que visem a fornecer substrato técnico para as decisões a serem tomadas pelos órgãos estatais pertinentes; - Efetuar estudos técnicos sobre dados disponíveis no sistema de informações, que permitam, aos diversos níveis da administração, analisar o desempenho da economia do Estado; - Estudar os modelos econômicos mais eficientes para a aplicação em âmbito estadual; - Analisar, acompanhar os impactos dos benefícios e incentivos fiscais na arrecadação, sugerindo se for o caso, atualizações à Legislação relativa aos incentivos e benefícios fiscais, a fim de buscar o equilíbrio de incentivos e da arrecadação; e - Produzir relatórios gerenciais para o Secretário de Estado de Fazenda com relação aos incentivos e benefícios fiscais.
Gabinete do Secretário	<u>Resolução Sefaz nº 103, de 20 de dezembro de 2019</u> Atualmente, vinculada ao <u>Gabinete do Secretário</u> encontra-se a Assessoria Especial, com atribuição definida pela Resolução Sefaz nº 103, de 20 de dezembro de 2019, que alterou o Anexo I do Regimento Interno da Sefaz, aprovado pela Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019. Quanto às competências relacionadas ao tema deste estudo, vale mencionar: Art. 2º Compete à Assessoria Especial do Secretário de Fazenda: (...)

	XIII - acompanhar e analisar alterações institucionais que condicionem a arrecadação tributária dos Estados; (<i>Inciso XIII do art. 2º acrescentado pela Resolução SEFAZ nº 103/2019, vigente a partir de 23.12.2019</i>) (...) XVI - acompanhar as propostas de captação de recursos quanto a prazos, custos e estruturação, entre outros critérios, com vista a orientar as áreas do Estado interessadas; (<i>Inciso XVI do art. 2º acrescentado pela Resolução SEFAZ nº 103/2019, vigente a partir de 23.12.2019</i>) (...) Parágrafo Único - Compete à Assessoria Especial, na área de relacionamento institucional (AERI), em especial com o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro: (...) II - Assessorar o Secretário de Estado de Fazenda na articulação com os órgãos do Poder Executivo, nos temas afetos ao controle externo, interno e às contas do Governador; III - Providenciar e acompanhar o atendimento às consultas e aos requerimentos encaminhados à Secretaria de Estado de Fazenda pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e demais órgãos do Poder Executivo; (...) VI - Colaborar com a Controladoria nos temas referentes ao controle interno;
Assessoria de Estudos Econômico-Tributários	<u>Decreto nº 47.560 de 08 de abril de 2021</u> Sobre a atuação desta unidade, é importante ressaltar a realização de um trabalho de qualificação das informações do Sistema DUB-ICMS. Segundo o TCE, no processo nº 108.773-3/16 (Relatório de Auditoria Governamental, 2016, p. 113), o refinamento das informações aproximou a mensuração do valor renunciado à realidade. O resultado passou a ser chamado de “Renúncia Efetiva”. Entretanto, mesmo após o avanço promovido por esta unidade, com a publicação do Decreto nº 47.560/2021, a Assessoria de Estudos Econômico-Tributários foi expressamente extinta, de acordo com o Anexo I do citado decreto.
Subsecretaria Geral de Fazenda	<u>Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019</u> A segunda unidade destacada é a <u>Subsecretaria Geral de Fazenda</u>. Segundo art. 2º da Resolução Sefaz nº 48/2019, suas competências são: analisar e acompanhar os impactos dos benefícios fiscais na arrecadação, através de relatórios periódicos; sugerir atualizações à legislação relativa aos incentivos e benefícios fiscais, a fim de buscar o equilíbrio de incentivos e da arrecadação; produzir relatórios gerenciais para o Secretário de Estado de Fazenda com relação aos incentivos e benefícios fiscais; participar de reuniões em nível governamental que apreciem sugestões de incentivos e benefícios fiscais. Neste ponto, não houve alteração substancial pelo Decreto nº 47.560/2021. <u>Assessoria Especial</u> E, segundo art. 3º (Resolução Sefaz nº 48/2019), vinculada à Subsecretaria Geral de Fazenda, compete diretamente à Assessoria Especial da Subsecretaria Geral de Fazenda: atender às demandas de consultoria e assessoramento técnico do Gabinete do Subsecretário Geral de Fazenda; emitir pareceres em processos e elaborar minutas em

	assuntos que envolvam matéria cujo exame lhe seja determinado; assessorar tecnicamente o Subsecretário Geral de Fazenda, no exercício de suas funções; exercer outras atividades que lhe forem delegadas.
Subsecretaria de Estado de Receita	<u>Decreto nº 47.560 de 08 de abril de 2021</u> A terceira unidade é a <u>Subsecretaria de Estado de Receita</u>. A ela, encontra-se vinculada a (antiga) Superintendência de Fiscalização (Sufis), que passou a se chamar Subsecretaria Adjunta de Fiscalização, por conta do Decreto nº 47.560/2021. Cabe a Sufis exercer a supervisão e o controle operacional das atividades fiscais desenvolvidas no Estado do Rio de Janeiro e propor ao Subsecretário de Estado de Receita a expedição de atos relativos à competência do órgão. Cumpre destacar as duas Coordenadorias subordinadas à Subsecretaria Adjunta de Fiscalização, de acordo com a nova estrutura básica da Secretaria Estadual de Fazenda, estipulada pelo Decreto nº 47.560/2021, são elas: Coordenadoria das Auditorias Fiscais Especializadas e Coordenadoria de Benefícios Fiscais. Conforme artigo 10 da Resolução Sefaz nº 48/2019, compete às Auditorias Fiscais Especializadas e Regionais: II - Elaborar relatórios conclusivos sobre ações fiscais, quando exigido pelos órgãos superiores; III - exercer atividades de apoio administrativo aos órgãos envolvidos nos sistemas de cadastro e informações econômico-fiscais, arrecadação, fiscalização e tributação; (...) V - Cumprir e fazer cumprir as normas emanadas dos órgãos centrais e propor normas pertinentes para integrar a legislação tributária; (...) XII - efetuar o exame, instrução e decisão em processos relativos a pedidos de reconhecimento de suspensão, isenção, remissão, não incidência ou imunidade e de restituição dos tributos de sua competência, cabendo recurso ao Superintendente de Fiscalização; (...) XIV - encaminhar notícia ao Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro sempre que encontrar indícios da prática de ilícitos penais de natureza tributária e conexos, em especial das condutas previstas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990. A Resolução 48/2019 da Secretaria de Estado de Fazenda, em seu artigo 26 do Anexo IV, estabelece quais são as competências da Coordenadoria de Gestão de Benefícios Fiscais (CGBF): I - Assessorar o Superintendente de Fiscalização na análise de processos relativos a benefícios fiscais, manifestando-se conclusivamente quanto à sua concessão e seu cancelamento; II - Promover controle dos contribuintes que usufruem de benefícios fiscais; III - subsidiar a Coordenadoria de Controle de Ações Fiscais e Intercâmbio com elementos para a propositura de ações fiscais específicas relativas a benefícios fiscais;

	IV - Propor a expedição ou alteração de atos normativos relativos a benefícios fiscais; V - Orientar, supervisionar e controlar as atividades executivas das unidades descentralizadas quanto à análise de processos relativos a benefícios fiscais.
Superintendência de Planejamento Fiscal	<u>Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019</u> Na forma do Regimento Interno (Resolução Sefaz nº 48/2019), compete à <u>Superintendência de Planejamento Fiscal</u>, dentre outras atribuições, propor à Subsecretaria de Estado de Receita ações de contato prévio com contribuintes com vistas a oportunizar a autorregularização, além de implementar ou auxiliar outros órgãos da Subsecretaria de Estado de Receita na implementação de controles permanentes, cuja ação imediata seja aconselhável. Em relação às atribuições de suas coordenadorias, destaca-se: Art. 30. Compete à Coordenadoria de Planejamento Fiscal: I - Realizar levantamentos, estudos e análises exploratórias dos dados da Subsecretaria de Estado de Receita e em outros que se mostrem necessários ao desempenho da função, com o objetivo de identificar oportunidades de recuperação de receita; (...) IV - Realizar a avaliação global dos programas executados com base nas ações planejadas e, de acordo com o desempenho apurado, propor acerca de sua continuidade ou descontinuidade e de eventuais aperfeiçoamentos tendentes à maior efetividade das operações planejadas; Art. 31. Compete à Coordenadoria de Monitoramento: I - Determinar critérios para selecionar os contribuintes que justifiquem acompanhamento individualizado, tendo em vista sua representatividade perante a arrecadação total do ICMS no Estado e perante o montante das atividades realizadas; (...) IV - Verificar as influências diretas e indiretas de incentivos fiscais na arrecadação dos contribuintes selecionados; (...) VIII - apresentar relatórios das análises feitas nos contribuintes; (...) IX - Solicitar ao Superintendente de Planejamento Fiscal a comunicação às unidades competentes dos indícios de infrações à legislação tributária verificados no monitoramento; X - Identificar, com base nas análises de monitoramento, oportunidades de alterações normativas que possibilitem aumento de arrecadação e encaminhá-las para apreciação pelos órgãos competentes. Art. 33. Compete à Coordenadoria de Análises Fiscais Integradas: (...) V - Realizar levantamentos, análises e estudos dos dados originários de órgãos externos, de modo a fornecer à Superintendência de Planejamento Fiscal sugestões de aplicações dos referidos dados, em malhas levantamentos para desenvolvimento e aprimoramento de programas fiscais; VI - Verificar a necessidade de termos de acordo, para que sejam elaborados pelos órgãos responsáveis, com vistas a obter dados e informações externos à Secretaria de Estado de Fazenda. Art. 8. Compete à Coordenadoria de Estudos Econômicos-tributários: I - Realizar estudos econômico tributários, pesquisas e análises gerais e setoriais para avaliar, aperfeiçoar e subsidiar o planejamento e a formulação da política tributária do Estado do Rio de Janeiro;

	II - Coordenar e executar as atividades de estimativa, acompanhamento e análise dos valores das renúncias decorrentes dos benefícios fiscais previstos na legislação tributária; (...) IV - Elaborar e manter atualizadas estatísticas necessárias ao desempenho de suas atividades; V - Coordenar e desenvolver estudos e estatísticas econômico-tributários em articulação e estreita colaboração com as subsecretarias e demais unidades visando aprimorar os estudos e as políticas públicas a cargo da instituição; VI - Disseminar estudos, informações e estatísticas econômico-tributários mediante publicações e outras formas de divulgação, interna e externamente; VII - fornecer apoio técnico, no que tange a informações relativas à Subsecretaria de Estado de Receita, para a Subsecretaria de Fazenda de Política Fiscal e para a Subsecretaria de Finanças; VIII - Cooperar com a Coordenadoria de Planejamento e Análise da Arrecadação nas atividades de estimativa, acompanhamento e análise da arrecadação das receitas administradas. Ressaltamos que a Coordenadoria de Estudos Econômicos-tributários era antes vinculada à Superintendência de Fiscalização. Contudo, a partir do Decreto nº 47.560/2021, está subordinada à Superintendência de Planejamento Fiscal.
Superintendência de Tributação	<u>Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019</u> Segundo o Regimento Interno da Sefaz, são atribuições das suas coordenadorias: Art. 37. Compete à Coordenadoria de Estudos e Legislação Tributária: I - Analisar, sob o ponto de vista jurídico-tributário e de técnica legislativa, proposta de alteração normativa, inclusive aquela relativa à isenção e outros incentivos e benefícios fiscais; II - Elaborar, por solicitação, minuta de norma legal e regulamentar sobre matéria tributária e instruções necessárias à sua execução; III - Organizar e manter atualizadas coletâneas de atos normativos tributários; IV - Desenvolver pesquisa, estudo e análise objetivando a sistematização, reavaliação, consolidação e atualização da legislação tributária; V - Propor a correção de distorção verificada na aplicação de ato normativo tributário; VI - Elaborar manual de orientação sobre matéria tributária; VII - realizar diligências externas, a seu critério, objetivando conferir maior precisão e eficiência às atividades indicadas nos incisos deste artigo. Art. 35. Compete à Coordenadoria da Comissão Técnica Permanente do ICMS: I - Oferecer suporte ao Superintendente de Tributação na sua representação junto à Comissão Técnica Permanente do ICMS; II - Submeter ao Superintendente de Tributação os processos relativos a convênios, protocolos e demais assuntos relacionados à Comissão Técnica Permanente do ICMS; III - organizar e manter atualizados os relatórios e os documentos pertinentes aos assuntos discutidos na Comissão Técnica Permanente do ICMS e no Conselho Nacional de Política Fazendária; IV - Auxiliar a administração e gestão relativas à participação dos Auditores Fiscais representantes do Estado nos diversos grupos de trabalho.

Superintendência de Arrecadação	<u>Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019</u> Em relação às suas coordenadorias, a Resolução Sefaz nº 48/2019 estabelece: Art. 41. Compete à Coordenadoria de Planejamento e Análise da Arrecadação: I - Acompanhar e analisar a evolução da arrecadação prevista e da realizada; (...) IV - Encaminhar à Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE, mensalmente, dados relativos à arrecadação, em conformidade com os protocolos de intercâmbio de informações, firmados entre o Estado do Rio de Janeiro e as demais Unidades da Federação; (...) VIII - preparar relatórios e estudos que versem sobre arrecadação de tributos estaduais demandados pela Secretaria de Estado de Fazenda, por outros órgãos ou instituições, bem como as consultas realizadas com base na Lei de Transparência Fiscal. Art. 42. Compete à Coordenadoria de Controle da Arrecadação Tributária: (...) III - dar apoio técnico e operacional aos órgãos de informática, aos agentes arrecadadores, aos órgãos internos ou externos, inclusive à Procuradoria da Dívida Ativa, usuários do Sistema de Arrecadação e de geração de documentos de arrecadação; IV - Proceder à atualização das tabelas utilizadas pelo Sistema de Arrecadação e de geração de documentos de arrecadação.
Superintendência de Cadastro e Informações Fiscais	<u>Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019</u> A quem compete, na forma do artigo 47 da Resolução Sefaz nº 48/2019: - A administração, a orientação normativa, a supervisão técnica, o controle e a avaliação do Sistema de Cadastro de Contribuintes do ICMS, cadastros especiais de interesse da Secretaria de Estado de Fazenda e tabelas auxiliares de informações complementares; - A administração, a orientação normativa, a supervisão técnica, o controle e a avaliação dos Sistemas de Informações Fiscais; - Manter o intercâmbio de informações com órgãos congêneres, objetivando o aprimoramento dos Sistemas de Informações Fiscais, em sintonia com o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais e demais órgãos externos que, de forma direta ou indireta, tenham relação com os sistemas gerenciados pela Superintendência; - Participar de projetos relacionados com o intercâmbio de informações de natureza fiscal e de dados cadastrais entre a Secretaria de Estado de Fazenda e órgãos externos, inclusive os que envolvem o acesso direto por meio de sistema eletrônico de dados; e, ainda, - Promover o atendimento das solicitações requeridas pelos órgãos internos e externos, com fornecimento de dados e informações integrantes dos Sistemas de Cadastro e de Informações Fiscais.

Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado	<u>Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019</u> Na forma da Resolução Sefaz nº 48/2019, as principais atribuições conferidas à Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado que possuem relação com o objeto do estudo são: - Elaborar e divulgar a prestação de contas anual do Governador do Estado; - Elaborar, analisar e dar publicidade aos relatórios bimestrais, quadrimestrais e anuais estabelecidos na Lei Complementar Federal n.º 101, de 04 de maio de 2000; - Analisar as demonstrações contábeis objetivando identificar situações que possam vir a afetar a eficácia e a eficiência dos programas de governo; - Elaborar informações gerenciais com vistas a subsidiar o processo de tomada de decisão; - Estabelecer mecanismos de acompanhamento e fiscalização da execução orçamentária, financeira e patrimonial que facilitem o controle e o equilíbrio das finanças públicas, e - Propor normas de natureza contábil voltadas a auxiliar o alcance e a manutenção do equilíbrio fiscal do Estado. <u>Superintendência de Relatórios e Demonstrativos Contábeis</u> Quanto à <u>Superintendência de Relatórios e Demonstrativos Contábeis</u>, podemos destacar as seguintes incumbências: - Efetuar a consolidação das informações contábeis que compõem as contas de governo, coordenar, observados os prazos estabelecidos, respostas às diligências e solicitações expedidas pelo TCE, quando relacionadas à Subsecretaria de Contabilidade Geral do Estado; - Monitorar as ações realizadas na elaboração dos relatórios da LRF quanto ao cumprimento de metas de resultados e à obediência aos limites, observar o cumprimento dos prazos de publicação do Relatório Resumido de Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal; - Subsidiar a tomada de decisões dos gestores da Secretaria de Estado de Fazenda com informações de natureza contábil, além de elaborar e enviar para publicação no Diário Oficial os Relatórios de Execução Orçamentária da Receita e da Despesa do FECF e do FUNDEB. <u>Coordenadoria de Contas de Governo e Relatórios Fiscais</u> Em relação à coordenadoria a ela vinculada, cite-se: Art. 13. Compete à Coordenadoria de Contas de Governo e Relatórios Fiscais: (...) IV - Monitorar o atendimento às determinações e recomendações expedidas pelo TCE/RJ, relativas às Contas de Governo; V - Coordenar o atendimento às demandas externas, em especial às do TCE/RJ, subsidiando com informações relativas à gestão fiscal, patrimonial e orçamentária; VI - Acompanhar a legislação vigente e as alterações dos manuais divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN;
--	--

	VII - Propor indicadores de gestão que possibilite a análise dos resultados da execução orçamentária, financeira e patrimonial; VIII - Monitorar o cumprimento dos limites legais e constitucionais; (...) XI - Subsidiar com informações contábeis, no âmbito de sua competência, a elaboração dos Anexos de Metas Fiscais previstos no artigo 4.º da LRF; XII - monitorar o cumprimento dos prazos de publicação dos anexos do RREO e do RGF; XIII - coordenar e avaliar a elaboração dos relatórios previstos na LRF, bem como monitorar o cumprimento de metas e a obediência a limites e condições contidas no §1.º, do artigo 1.º, da LRF; XVII - acompanhar a atualização da legislação referente à LRF, através dos manuais aprovados pelas Portarias da STN.
Subsecretaria de Fazenda de Política Fiscal	<u>Resolução Sefaz nº 48, de 18 de junho de 2019</u> <u>Superintendência de Relações Federativas e Transparência Fiscal e Projeções de Receita</u> Quanto às suas coordenadorias, assim dispunha o Regimento Interno: Art. 5º Compete à Coordenadoria de Relações Federativas e Transparência Fiscal: II - Estudar e sugerir medidas que aumentem a transparência fiscal do Estado, bem como participar das avaliações de transparência ativa a que o Estado do Rio de Janeiro seja submetido; (...) IV - Participar de grupos de estudo e de trabalho no âmbito das diferentes esferas governamentais, para o aprimoramento das relações federativas; VI - Atuar no Programa de Transparência Governo Aberto conforme Decreto nº 46.205 de 27 de dezembro de 2017. Art. 6º Compete à Coordenadoria de Projeções e Acompanhamento de Metas Fiscais e Estudos Econômicos: I - Elaborar estudos e projetar eventuais impactos, sobre a arrecadação do Estado, de mudanças ocorridas na conjuntura econômica; II - Acompanhar o ingresso das receitas tributárias; das participações governamentais; e das transferências constitucionais (Sistema Contábil); III - acompanhar o ingresso das receitas tributárias (Sistema de Arrecadação); analisar e acompanhar a arrecadação dos tributos em relação aos demais entes da Federação; (...) VII - participar, junto a administração superior, da elaboração dos projetos de leis orçamentárias; VIII - acompanhar projetos de leis de interesse do ERJ e avaliar o impacto nas contas do ERJ; (...) X - Realizar estudos sobre o Panorama Econômico e as Participações Governamentais para a elaboração das Contas de Gestão do Governador.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – TCE/RJ	
Secretaria Geral de Controle Externo	<u>Ato Normativo nº 206, de 27 de maio de 2021</u> <u>Subsecretaria de Controle de Contas e Gestão Fiscal</u> Na Subsecretaria de Controle de Contas e Gestão Fiscal (SUB-Contas), ressaltamos as atribuições básicas da 4ª Coordenadoria de Auditoria de Contas, conforme estabelecido no art. 10 do ato normativo citado: I – Examinar, instruir e revisar os processos oriundos de órgãos e entidades estaduais referentes a: a) contas de governo estadual, visando a subsidiar a elaboração do Relatório Analítico e Parecer Prévio - RAPP; b) contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos; c) tomadas de contas daqueles responsáveis pela omissão no dever de prestar contas e pela ocorrência de desfalque, extravio, perda, subtração ou deterioração culposa ou dolosa de valores e bens públicos; d) relatórios resumidos da execução orçamentária e relatórios de gestão fiscal, dos órgãos e entidades estaduais, previstos na Lei Complementar nº 101/00; e e) pedidos de certidão em matéria de sua competência. II – Acompanhar a elaboração, a aprovação e a execução das leis relativas a planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos anuais do estado; e III – Analisar e acompanhar a execução orçamentária, o endividamento público e os demais indicadores de gestão do estado. Parágrafo único. Sem prejuízo das demais, a função 28 – Encargos Especiais, conforme definida na Portaria nº 42/1999 do MOG, está precipuamente associada à área de atuação da 4ª CAC. <u>Subsecretaria de Controle da Receita e Políticas de Cidadania</u> Ademais, em relação à Subsecretaria de Controle da Receita e Políticas de Cidadania (SUB-Cidadania), cabe destacar as responsabilidades atribuídas no artigo 16 à Coordenadoria de Auditoria em Receita (CAD-Receita): I – O controle e a fiscalização das ações e políticas públicas relacionadas à receita e à renúncia de receita do estado e dos municípios jurisdicionados; II – Acompanhar e avaliar as medidas de combate à evasão e sonegação fiscal, as quantidades e valores de ações ajuizadas para cobrança de dívida ativa, bem como a evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa no âmbito do estado e dos municípios jurisdicionados; e III – Analisar e acompanhar o desempenho da receita do estado e dos municípios jurisdicionados.

	Enfim, de acordo com o artigo 17, a Coordenadoria de Auditoria de Políticas em Governança e Tecnologia da Informação (CAD-Governança) possui como atribuições básicas o controle e a fiscalização das ações e políticas públicas referentes: I – Aos sistemas de governança pública dos entes jurisdicionados; II – Às ações e aos mecanismos de transparência pública e de participação e controle social; III – Aos sistemas de controle interno e de auditoria interna, sob os aspectos da legitimidade, da legalidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade; IV – Aos processos de identificação, avaliação e gestão de riscos e de combate a fraudes, corrupção e mau uso de recursos públicos; V – Às atividades de ouvidoria pública e de corregedoria; VI – À governança da tecnologia da informação dos entes jurisdicionados; VII – Aos sistemas informatizados; VIII – Às políticas e implementações da segurança da informação e da proteção dos dados enquanto ativo organizacional; IX – Às iniciativas de governo eletrônico/governo digital; X – À gestão dos recursos e das contratações de TI; XI – Aos demais trabalhos específicos de fiscalização em Tecnologia da Informação; e XII – Aos demais mecanismos de apoio à governança e ao controle externo.
--	--