



© **Cadernos de Direito Actual** Nº 26. Núm. Ordinario (2024), pp. 285-307  
·ISSN 2340-860X - ·ISSNe 2386-5229

## **Controle e *accountability* dos incentivos tributários no Estado do Rio de Janeiro**

*Control and Accountability of Tax Incentives in the State of Rio de Janeiro*

**Paola Lomeu Ferreira**<sup>1</sup>

**Hendrick Pinheiro**<sup>2</sup>

**Fernanda Filgueiras Sauerbronn**<sup>3</sup>

*Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ*

**Sumario:** 1. Introdução. 2. Concessão de incentivos tributários e responsabilidade fiscal. 3. Controle e *accountability* na política dos incentivos tributários. 4. Papel dos órgãos de controle na política dos incentivos tributários. 4.1. Controle interno. 4.2. Controle externo. 5. Conclusão. 6. Referências.

**Resumo:** A política de concessão de incentivos tributários no Brasil tem sido questionada nos últimos anos, com destaque no Estado do Rio de Janeiro (ERJ), considerando a constante divulgação de resultados negativos nas contas públicas e atenuado após o reconhecimento da crise econômica no estado em 2016. Este artigo tem como objetivo mapear e sistematizar o papel dos órgãos de controle na *accountability* do processo de concessão dos incentivos tributários. Para tanto, realizou-se a análise documental das competências definidas na legislação acerca da política visando identificar como os órgãos de controle influenciam a *accountability* dos incentivos tributários no âmbito do ERJ. O artigo conclui que, apesar dos avanços, ainda há desafios significativos na efetiva fiscalização e na promoção da transparência. As descobertas oferecem insights valiosos para a formulação de práticas mais eficazes, para o entendimento da *accountability* dos incentivos e para possíveis melhorias na atuação dos órgãos de controle.

**Palavras-chave:** Incentivos Tributários, *Accountability*, Políticas Públicas, Controle.

**Abstract:** The policy of granting tax incentives in Brazil has been questioned in recent years, particularly in the State of Rio de Janeiro (ERJ), due to the persistent disclosure of negative outcomes in public accounts, which has been exacerbated by

---

<sup>1</sup> Gestora Pública, mestra em ciências contábeis (PPGCC-UFRJ) e especialista em auditoria tributária pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). [paola.lomeu@gmail.com](mailto:paola.lomeu@gmail.com).

<sup>2</sup> Doutor em direito econômico, financeiro e tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor permanente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (PPGCC-UFRJ). [h\\_pinheiro@facc.ufrj.br](mailto:h_pinheiro@facc.ufrj.br).

<sup>3</sup> Doutora em administração pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-RJ). Professora permanente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (PPGCC-UFRJ). [fernanda.sauerbronn@facc.ufrj.br](mailto:fernanda.sauerbronn@facc.ufrj.br).

the acknowledgment of the economic crisis in the state since 2016. This article aims to map and systematize the role of oversight bodies in the accountability of the process of granting tax incentives. The paper is a documentary analysis, conducted on the competencies defined in the legislation, with the goal of identifying how oversight bodies influence the accountability of tax incentives within the framework of the ERJ. The article concludes that, despite advancements, there are still significant challenges in effective oversight and the promotion of transparency. The findings provide valuable insights for the formulation of more effective practices, for understanding the accountability of incentives, and for potential improvements in the functioning of regulatory bodies.

**Keywords:** Tax Incentives, Accountability, Public Policy, Control.

## 1. Introdução

No contexto da administração pública, o termo “*accountability*”<sup>4</sup> refere-se à obrigação dos gestores e instituições públicas de prestarem contas sobre suas ações e decisões, garantindo transparência e responsabilidade por seus atos.<sup>5</sup>

O Estado do Rio de Janeiro (ERJ) tem enfrentado um cenário de severa crise econômica e fiscal, com impactos sobre sua capacidade de arrecadação de receitas<sup>6</sup>. Nesse cenário, a importância da *accountability* se destaca, especialmente em situações nas quais a concessão indiscriminada de incentivos tributários pode agravar a situação financeira do Estado.

No ERJ, os incentivos tributários desempenham um papel crucial na política fiscal e econômica. O Estado pode utilizar a política para promover o crescimento econômico em determinadas áreas, reduzindo desigualdades regionais e estimulando a economia local, apoiar setores estratégicos impulsionando o desenvolvimento de novos produtos e serviços.

No entanto, a concessão desses incentivos deve ser cuidadosamente aplicada para garantir que os benefícios econômicos superem a perda de receita tributária, mantendo a saúde fiscal do estado. Ademais, há também a necessidade de transparência e um mecanismo que permitam monitorar os resultados e, caso necessário, reformular a política ou até mesmo sancionar a atuação dos gestores.

Isso é vital para a integridade das ações governamentais, para a prevenção de corrupção e acompanhamento de resultados para a melhoria contínua da gestão pública. Assim, a *accountability* torna-se um pilar fundamental para a manutenção da confiança da sociedade nas instituições públicas e na eficiência do governo.

A atuação dos órgãos de controle, tanto no âmbito interno quanto externo, é essencial para assegurar que as políticas públicas, incluindo a renúncia de receitas, sejam implementadas de maneira eficiente, eficaz e dentro dos princípios de legalidade e economicidade. A *accountability* fortalece a democracia, pois permite o controle mútuo entre os poderes (horizontal), bem como a fiscalização pelos cidadãos

---

<sup>4</sup> “*Accountability*” é um termo em língua inglesa apropriado pela doutrina brasileira para designar o fenômeno. Nesse artigo optamos por tratá-lo como um termo feminino por compreender que sua tradução mais aproximada (ainda que imperfeita) o aproxima do termo “responsabilização”, também feminino.

<sup>5</sup> 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”, *Revista Eletrônica de Administração [REAd. online]*, v. 22, n. 1, 2016, p. 77-105.

<sup>6</sup> MERCÊS, G.; FREIRE, N. “Crise fiscal dos estados e o caso do Rio de Janeiro” em VV.AA. (Penalva, A.; Correia, A. F.; Marafon, G. J.; & Sant’Anna, M. J. G.), Rio de Janeiro: uma abordagem dialógica sobre o território fluminense [online], EdUERJ, Rio de Janeiro, 2018. p. 17-33. Disponível em: <https://doi.org/10.7476/97885751115169>. Acesso em: 19 set. 2024., p. 17.

(vertical), assegurando que as políticas públicas sejam conduzidas em prol do interesse público.<sup>7</sup>

Nesse contexto, este artigo tem como objetivo mapear e sistematizar o papel dos órgãos de controle na *accountability* do processo de concessão dos incentivos tributários. O estudo investigou, através de análise documental, quais as competências dessas entidades em supervisionar e regular a concessão e o monitoramento dos incentivos, com foco na transparência e na responsabilidade fiscal.

O presente estudo foca no ERJ por ter sido marcante o período de falta de receita para arcar com suas obrigações básicas como, por exemplo, o pagamento dos servidores públicos e as despesas com saúde e educação. As questões que despertaram o interesse neste tema originaram-se a partir das notícias a respeito da concessão irregular de incentivos tributários em conjunto com a divulgação da crise econômica enfrentada pelo Estado, o que culminou na declaração do estado de calamidade pública, em 2016.<sup>8</sup>

Uma vez reconhecido o estado de calamidade pública, segundo o artigo 65 da Lei de Responsabilidade Fiscal (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.

No próximo tópico será abordada a política de incentivos tributários no ERJ e a responsabilidade fiscal. Na sequência, o tópico 3 trata a previsão legal e conceitos básicos sobre o controle e *accountability*. No tópico 4, o foco da discussão é o papel dos órgãos de controle na promoção de *accountability* em relação aos incentivos tributários.

Trata-se de análise documental, de caráter bibliográfico, estruturada a partir da identificação dos atores envolvidos na política dos incentivos e na análise da legislação que define as competências dos envolvidos no processo.

## **2. Concessão de incentivos tributários e responsabilidade fiscal**

Incentivos fiscais são benefícios concedidos pelo governo para reduzir ou isentar tributos de determinadas empresas ou setores econômicos, com o objetivo de estimular atividades específicas como investimentos, geração de empregos, inovação tecnológica ou desenvolvimento regional.<sup>9</sup> Eles representam um gênero de atuação administrativa de fomento implementada por meio da política fiscal, que abrange os incentivos tributários (instrumentalizados pela receita) e os incentivos financeiros (implantados por meio das políticas de crédito público, com impacto na despesa).<sup>10</sup>

Os incentivos tributários decorrem da utilização de normas tributárias com finalidades que transcendem a função arrecadatória (fiscalidade), com vistas a realizar outros valores consagrados constitucionalmente (extrafiscalidade).<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> O'DONNELL, G. "Accountability horizontal e novas poliarquias", *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, 1998, p. 27-54.

<sup>8</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. "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, 17 jun. 2016.

<sup>9</sup> MACHADO, S. F.. "Regime jurídico dos incentivos fiscais", em VV.AA. (Machado, H. de B., coord), *Regime jurídico dos incentivos fiscais*, Malheiros, São Paulo, p. 507-536, 2015, p. 509.

<sup>10</sup> PINHEIRO, H. "Controle de programas de incentivo tributário pelo TCU", *Fórum*, Belo Horizonte, 2023, p. 44.

<sup>11</sup> HORVATH, E. "O princípio do não-confisco no direito tributário", *Dialética*, São Paulo, 2002, p. 88.

Na perspectiva dos contribuintes, qualquer situação favorável estabelecida por normas tributárias pode ser compreendida com um benefício tributário.<sup>12</sup> Benefícios tributários se diferenciam dos incentivos na medida em que aqueles sempre derivam de uma norma indutora, destinada a estimular comportamentos, e estes podem derivar de outras normas estruturantes do sistema, como imunidades ou mesmo regimes especiais favorecidos constitucionais (como o Simples Nacional, por exemplo).

Os benefícios tributários (em geral) podem implicar em renúncia de receitas, razão pela qual a LRF, em seu art. 14, disciplina regras para sua concessão e ampliação, de forma a mitigar este impacto orçamentário. Essa lei adota um conceito amplo para benefícios tributários, que compreende casos de

“anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.<sup>13</sup>

No âmbito governamental, o orçamento público é um dos instrumentos chave para o planejamento da alocação de recursos, de forma a legitimar as ações e garantir o equilíbrio financeiro do Estado. Esse instrumento possibilita o controle político e auxilia na gestão governamental (seja com avaliação de gasto público ou, ainda, como um sistema de informação).<sup>14</sup> Sua função é “orientar a execução do dinheiro arrecadado pelo Estado com a finalidade de contribuir para o fornecimento de serviços públicos adequados”.<sup>15</sup>

De acordo com o §1º do art. 1º da LRF, 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”.<sup>16</sup>

O art. 165, §6º da CRFB/1988 exige que o projeto de lei orçamentária anual (PLOA) contenha o demonstrativo contábil do impacto dos benefícios fiscais (em sentido amplo), com objetivo de dar transparência a estes custos públicos.<sup>17</sup>

O art. 165, §6º da Constituição da República é inspirado na teoria dos gastos tributários, proposta nos Estados Unidos da América do Norte pelo economista Stanley Surrey, por meio da qual constatou-se o que os incentivos/benefícios de natureza tributária, incentivos fiscais com reflexos na receita, tem impacto

---

<sup>12</sup> ALHO NETO, J. de S. “*Interpretação e aplicação de benefícios fiscais*”, IBDT, São Paulo, 2021, p. 71; CANTO, G. de U. “Incentivos fiscais (SUDENE): isenção fiscal condicionada: irrevogabilidade e inalterabilidade em detrimento do contribuinte: direito adquirido e expectativa de direito: direito intertemporal: competência da autoridade administrativa”. VV.AA. (Canto, G. de U. ed.), *Direito tributário aplicado: pareceres, Forense*, Rio de Janeiro, 1992, p. 23-72, p. 47-48.

<sup>13</sup> BRASIL. “*Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*”, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, Brasília, 04 mai. 2000.

<sup>14</sup> NASCIMENTO, E. R. “*Finanças Públicas: União, Estados e Municípios*”, 2ª Ed., Vesticon, Brasília, 2002.

<sup>15</sup> GIACOMONI, J. “*Orçamento Público*”, 15ª ed, Atlas, São Paulo, 2010, p. 56.

<sup>16</sup> BRASIL. “*Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*”, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, Brasília, 04 mai. 2000.

<sup>17</sup> TORRES, R. L. “O princípio da transparência no direito financeiro”, *Revista de Direito da Associação dos Procuradorias do Novo Estado do Rio de Janeiro*, n. 8, p. 133-156, 2001, p. 140.

orçamentário semelhante àquele provocado pelas subvenções, modalidades de incentivos fiscais que afetam a despesa pública.<sup>18</sup>

Porém, embora possuam semelhante efeito econômico, os incentivos tributários gozavam de maior opacidade se comparados a despesas diretas, o que prejudicava seu controle. Essa teoria propôs que o impacto econômico dos incentivos/benefícios tributários fosse quantificado e refletido na lei orçamentária, de forma a viabilizar uma avaliação dessas políticas de forma semelhante ao que ocorre com as despesas diretas, o que acabou sendo adotado em seu país de origem, tendo essa prática sido popularizada pelos orçamentos públicos ao redor do mundo.<sup>19</sup>

Na perspectiva dos benefícios tributários, o demonstrativo que acompanha a PLOA tem o objetivo de quantificar os chamados “gastos tributários” associados a essas medidas desonerativas implementadas por meio do sistema tributário.<sup>20</sup>

A expressão “renúncia de receitas” designa a consequência orçamentária de medidas de incentivo tributário implementadas por meio do orçamento público. O art. 14 da LRF estabelece um regime orçamentário para as medidas de “concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”.<sup>21</sup> Ou seja, não são todas as medidas de incentivo tributário que estão sujeitas ao regime das renúncias de receitas. Apenas estão sujeitas a esse regime aquelas que implicam em uma redução das receitas disponíveis.

A renúncia de receita representa uma decisão no sentido de “abrir mão” do “direito de arrecadar um determinado volume de recursos, que, caso não tivesse sido tomada, estariam disponíveis para alocação orçamentária”.<sup>22</sup> Como tal, devem ser tratadas “como se fosse uma nova despesa (despesa tributária) e, por isso, os mecanismos de compensação, em alguns casos, devem entrar em ação”.<sup>23</sup>

Os incentivos tributários que implicam em renúncia de receitas exigem a elaboração de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro na LOA no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes (Art. 14 da LRF). Também se torna necessária a demonstração da estimativa dos custos e medidas de compensação desse impacto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) (art. 4, §2º, inciso V, da LRF).<sup>24</sup>

No âmbito do setor público, “o poder tributário constitui ferramenta necessária para captar recursos para o cumprimento das tarefas do Estado”.<sup>25</sup> Para alcançar sua finalidade, em um Estado Fiscal como o brasileiro, o governo depende de recursos

---

<sup>18</sup> SURREY, S. S. “Tax Incentives as Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures”, *Harvard Law Review*, v. 83, n. 4, p. 705-738, fev. 1970; SURREY, S.; MCDANIEL, P. “The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974”, *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, v. 17, n. 5, p. 679-725, jun. 1976.

<sup>19</sup> VILLELA, L. “Gastos tributarios: medición de la erosión de la base imponible” em VV.AA. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, org.), *La recaudación potencial como meta de la administración tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Florianópolis, 2007, p. 1-10.

<sup>20</sup> PINHEIRO, H. “Controle de programas de incentivo tributário pelo TCU”, Belo Horizonte: Fórum, 2023.

<sup>21</sup> BRASIL. “Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000”, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, Brasília, 04 mai. 2000.

<sup>22</sup> PINHEIRO, H. “Controle de programas de incentivo tributário pelo TCU”, Belo Horizonte: Fórum, 2023, p. 79.

<sup>23</sup> NÓBREGA, M.; FIGUEIREDO, C. M. “Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do artigo 14 da LRF”, em VV.AA. (Nóbrega, M., Figueiredo, C. M., coords.), *Responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos*, Fórum, Belo Horizonte, 2006, p. 109-134, p. 122.

<sup>24</sup> NELSON, R. A. “Os incentivos fiscais no Brasil”, *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*, n. 13, 2014, p. 42-71, p. 50.

<sup>25</sup> 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, 2019, p. 557-587, p. 557.

que são recolhidos através das receitas tributárias (impostos, taxas e contribuições pagos pelos cidadãos), como também, de outras receitas provenientes de aluguéis, 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. 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, a estimativa de receita deve considerar a legislação tributária vigente e suas possíveis 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 tributária próprias e devem exercer com responsabilidade o poder de tributar, explorando com eficiência o potencial de arrecadação. A Lei de Crimes Fiscais<sup>26</sup>, alterou o Código Penal brasileiro com a finalidade de instituir "tipos penais específicos para determinadas condutas associadas à gestão dos recursos públicos".<sup>27</sup>

Como regra, o ordenamento não limita a capacidade do Ente Federativo em renunciar receitas próprias. Assim, desde que o gestor cumpra os requisitos legais e respeite princípios da administração pública, é lícita a concessão de incentivos e benefícios que possam resultar na redução do volume de receitas públicas. O objetivo das regras que disciplinam a renúncia de receitas é evitar que o sistema tributário se torne "um instrumento de concessão de privilégios particulares e efetivação das práticas corruptivas"<sup>28</sup>, prejudicando assim a capacidade estatal de financiar suas políticas públicas.

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 pelos órgãos de controle externo (Congresso Nacional e Tribunal de Contas da União). De igual forma, em nível Estadual, a Constituição do Estado do Rio de Janeiro trouxe a mesma obrigação para Assembleia Legislativa e para o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (art. 122).<sup>29</sup>

A renúncia de receita é uma consequência orçamentária que *pode* resultar da concessão de incentivos tributários.<sup>30</sup> Ela corresponde a redução na arrecadação

---

<sup>26</sup> Como entende Nascimento, "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" (NASCIMENTO, E. R. "Finanças Públicas: União, Estados e Municípios", 2ª Ed., Vesticon, Brasília, 2002, p. 228).

<sup>27</sup> FERNANDES, A. S. A.; SOUZA, T. S. "Ciclo orçamentário brasileiro", Enap, Brasília, 2019, p. 109.

<sup>28</sup> RODIGUES, H. T.; DA CRUZ, L. P. "Renúncia de Receita como Instrumento de Concessão de Privilégios Particulares e Efetivação das Práticas Corruptivas", em SEMINÁRIO INTERNACIONAL DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, n. 15, Rio Grande do Sul, 2018, p. 12.

<sup>29</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Constituição do Estado do Rio de Janeiro*, Assembleia Legislativa, Rio de Janeiro, 05 out. 1989.

<sup>30</sup> A Lei de Diretrizes Orçamentárias do Estado do Rio de Janeiro (LDO) para o ano de 2019, por exemplo, considera que os casos de desoneração tributária do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) não necessariamente resultam em queda de arrecadação (ESTADO DO RIO DE JANEIRO. "Lei n. 8.055, de 19 de julho de 2018", Lei de Diretrizes Orçamentárias - 2019, Rio de Janeiro, 19 jul. 2018). Esta legislação parte do pressuposto, controverso na doutrina, que, do ponto de vista orçamentário, a redução da carga tributária poderia ter impactos positivos na economia que, por sua vez poderiam resultar em um aumento da receita, compensando assim os custos da intervenção. Sobre o tema, ver: MARTINS, I. G. da S. "Política municipal de incentivos fiscais e financeiros: limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal: autonomia financeira, administrativa e política das unidades federativas", *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 186, p. 126-143,

potencial e, como outro lado a moeda, representa o aumento da disponibilidade econômica dos contribuintes beneficiados.<sup>31</sup>

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.<sup>32</sup> 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.

Deve-se avaliar bem qual o retorno que a política de renúncia de receitas trará para a sociedade, "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".<sup>33</sup> 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 tributários.<sup>34</sup>

No âmbito dos Estados, a concessão de incentivos tributários 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.<sup>35</sup> Diante do cenário de crises fiscais e aumento do déficit orçamentário dos entes da federação, é necessário fundamentar o exercício do poder de tributar junto a legitimação da gestão orçamentária, para encontrar soluções para a questão tributária e o orçamento público.<sup>36</sup>

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".<sup>37</sup> Todavia, a política de incentivos criou um ambiente hostil conhecido como "guerra fiscal".<sup>38</sup>

Importante ressaltar que a guerra fiscal não traz efeitos apenas na queda de arrecadação<sup>39</sup>, há também o aumento de conflitos entre entes federativos, prejuízo

---

mar. 2011; BEVILACQUA, L. *"Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional"*, Quartier Latin, São Paulo, 2013.

<sup>31</sup> ABRAHAM, M. "Curso de direito financeiro brasileiro", 4. Ed, Forense, Rio de Janeiro, 2017, p. 388.

<sup>32</sup> ALMEIDA, F. C. R. de. "A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários", *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abr./jun. 2002.

<sup>33</sup> 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, 2012, p. 283-296, p. 290.

<sup>34</sup> 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, jan./mar 2013, p. 58-72.

<sup>35</sup> 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, E. R. *"Finanças Públicas: União, Estados e Municípios"*, 2ª Ed., Vesticon, Brasília, 2002, p. 229).

<sup>36</sup> 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, 2019, p. 557-587.

<sup>37</sup> 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, p. 3.

<sup>38</sup> HORVATH, E.; PINHEIRO, H. *"Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS: cortesia com chapéu alheio"*, Fórum, Belo Horizonte, 2022.

<sup>39</sup> 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.

às políticas de desenvolvimento industrial e desconcentração da produção, além da ineficiência alocativa desordenada, acarretando maiores custos para a produção.<sup>40</sup>

Diante dessa realidade, a CRFB/1988 traz em seus dispositivos a obrigatoriedade de fiscalização das aplicações das subvenções e renúncia de receitas. A existência de dispositivos constitucionais que exigem a apresentação de demonstrativos regionalizados do efeito das renúncias fiscais, tal como o artigo 165, §6º da Constituição da República, é uma evidência da preocupação em voltar o objetivo principal das renúncias, qual seja, a redução das desigualdades inter-regionais.

### 3. Controle e *accountability* na política dos incentivos tributários

Num cenário de crise econômica, a concessão indiscriminada de incentivos pode agravar a situação orçamentária do Estado.<sup>41</sup> 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.<sup>42</sup>

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. 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".<sup>43</sup>

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 as normas aplicáveis para evitar a lesão aos interesses públicos e ofensas aos direitos fundamentais.

No Estado Democrático de Direito, ao mesmo tempo que o Estado cria o direito, submete-se a ele.<sup>44</sup> 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 adotar uma postura transparente e produzir informações que permitam avaliar seu desempenho, divulgando-as de forma clara e acessível.<sup>45</sup>

---

<sup>40</sup> 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.

<sup>41</sup> O processo de erosão das bases tributárias tem início na década de 1930, como uma expansão da utilização dos instrumentos tributários para influenciar escolhas dos indivíduos (BRIXI, H. P. "Managing Tax Expenditures: Policy Options", em (Bixi, H. P.; Valenduc, C. N. A.; Swift, Z. L., eds.) *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, The World Bank, Washington, 2004, p. 227-233; OLIVER, P. D. "Tax Policy, Readings and Materials", Thomson-West, New York, 2004).

<sup>42</sup> ALMEIDA, F. C. R. de. "A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários", *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abr./jun. 2002.

<sup>43</sup> MENDES, S. "Administração Financeira e Orçamentaria - Teoria e Questões", 6ª Ed., Método, São Paulo, 2016, p. 433.

<sup>44</sup> CARVALHO FILHO, J. S. "Manual de Direito Administrativo", 27ª Ed., Atlas, São Paulo, 2014.

<sup>45</sup> A transparência, como princípio, "consiste não só na informação ao povo do que a administração pública executa, planeja ou realiza, mas também na explicação do porquê assim atua e na avaliação do grau de influência do próprio povo no processo de tomada de decisão"



A Constituição da República atribui a função de controle como um poder-dever para os órgãos da administração pública 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 (Art. 70 da CRFB/1988). No âmbito dos estados, essa fiscalização é atribuída, por simetria, à Assembleia Legislativa, mediante controle externo, com apoio dos Tribunais de Contas e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

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.<sup>46</sup>

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”. 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. 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.<sup>47</sup>

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 CRFB/1988 determina que cada um dos Poderes possua seu próprio sistema de controle, existe um órgão de controle interno em cada unidade administrativa (art. 74). 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<sup>48</sup>.

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. 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<sup>49</sup>.

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. 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

---

(MARTINS JÚNIOR, W. P. “O princípio da transparência”, em VV.AA. (Di Pietro, M. S. Z.; Martins Júnior, W. P., coords.) *Tratado de direito administrativo: v. 1: teoria geral e princípios do direito administrativo*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2015, p. 419-482, p. 422).

<sup>46</sup> Para Juarez de Freitas, o art. 70 estabelece um “princípio da sindicabilidade ampla” da atividade administrativa, que abrange quase todos os aspectos da atividade administrativa (FREITAS, J. de. “O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais”, 5. ed., Malheiros, São Paulo, 2013, p. 99).

<sup>47</sup> SIQUEIRA, F.L.; ULIANA, A.C. “Conhecendo o Ministério Público de Contas”, MPC/PI, 2019, p. 11.

<sup>48</sup> SIQUEIRA, F.L.; ULIANA, A.C. “Conhecendo o Ministério Público de Contas”, MPC/PI, 2019.

<sup>49</sup> DI PIETRO, M. S. Z. “Direito Administrativo”, 27ª Ed., Atlas, São Paulo, 201.

maior transparência e a exposição das políticas públicas”.<sup>50</sup> Assim, a *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.<sup>51</sup>

Nesse contexto, 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.<sup>52</sup> 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.<sup>53</sup> O primeiro ocorre quando os cidadãos fiscalizam as ações do estado, característica dos países democráticos e caracteriza-se por um conjunto de “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.<sup>54</sup> Por fim, apresenta o conceito de *accountability* societal, como o controle exercido por entidades sociais, como por exemplo ONG’s ou pela própria mídia.<sup>55</sup>

Os poderes mantêm equilíbrio ao sujeitarem-se ao sistema de freios e contrapesos e nenhum daqueles possui poder ilimitado. A separação dos poderes é garante a atuação de outros atores estatais independentes, não relacionados à função executiva, como o Poder Legislativo e os Tribunais de Contas, que surgiram da necessidade de aprimoramento do controle das agências estatais.<sup>56</sup> Há também a necessidade de um trabalho conjunto de fiscalizações e decisões. O foco é a prevenção, mas se necessário será possível a punição.<sup>57</sup>

A atuação dos órgãos de controle sobre os incentivos tributários está relacionada ao conceito de *accountability* horizontal, que, para fins deste trabalho, é representada pelo sistema de controle interno, relacionado aos órgãos de governança, e pelo controle externo, desenvolvido por instituições externas ao Poder Executivo, realizam a avaliação e controle desses programas no âmbito do Estado do RJ.

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.<sup>58</sup> Na administração pública, essa ocorre quando é realizado o controle entre entidades públicas, onde não há diferença de hierarquia,

---

<sup>50</sup> MATIAS-PEREIRA, J. “*Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais*”, 5ª ed., Atlas, São Paulo, 2018, p. 81.

<sup>51</sup> ROCHA, A. C. “*Accountability* na Administração Pública: a Atuação dos Tribunais de Contas”, XXXIII ENCONTRO DA ANPAD (ENANPAD), n. 33, São Paulo, 19-23 set. 2009.

<sup>52</sup> O’DONNELL, G. “*Accountability* horizontal e novas poliarquias”, *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, 1998, p. 27-54.

<sup>53</sup> FOX, J. A. “Social Accountability: what does the evidence really say?”, *World Development*, [s. l.] v. 72, ago. 2015, p. 346-361; PALUDO, A. V. “*Administração Pública*”, 8ª ed., Método, Rio de Janeiro, 2019.

<sup>54</sup> O’DONNELL, G. “*Accountability* horizontal e novas poliarquias”, *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, 1998, p. 27-54.

<sup>55</sup> PALUDO, A. V. “*Administração Pública*”, 8ª ed., Método, Rio de Janeiro, 2019, p. 198.

<sup>56</sup> CABRAL, F. G.; CABRAL, D. R. “O Tribunal de Contas da União (TCU) e seu papel para uma *accountability* horizontal efetiva”, *Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura – RDAI*, v. 2, n. 6, p. 143-164, 2018.

<sup>57</sup> O’DONNELL, G. “*Accountability* horizontal e novas poliarquias”, *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, 1998, p. 27-54.

<sup>58</sup> O’DONNELL, G. “*Accountability* horizontal e novas poliarquias”, *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, 1998, p. 27-54.

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).

Há um dilema vivido na realidade republicana que se resume ao risco de descumprimento de uma lei que prescreva de regras. Para que a *accountability* horizontal seja efetiva faz-se necessária a 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.<sup>59</sup>

Em linhas gerais, *accountability* pode ser tomada como um sistema que estabelece a exigência de prestação de contas com transparência e possibilidade de responsabilização dos envolvidos. Para avaliarmos as soluções baseadas em *accountability*, consideraremos satisfeitas as três "promessas" instrumentais 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.<sup>60</sup>

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.<sup>61</sup>

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.<sup>62</sup> 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.<sup>63</sup>

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.

#### **4. Papel dos órgãos de controle dos incentivos tributários**

Controle, em sentido amplo, pode ser tomado como "verificação da conformidade de uma atuação a determinados cânones"<sup>64</sup>. A CRFB/1988 estabelece sistemas de controle interno (art. 74) e externo (art. 70), desempenhados por diferentes órgãos

---

<sup>59</sup> O'DONNELL, G. "Accountability horizontal e novas poliarquias", *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, 1998, p. 27-54, p. 42.

<sup>60</sup> DUBNICK, M. J.; YANG, K.; MENZEL, D. "The Pursuit of Accountability: Promises, Problems, and Prospects", em VV.AA. (Menzel, D. C.; White, H. L., eds.) *The state of public administration: issues, challenges, and opportunities*, M.E Sharpe, Armonk (NY), 2011, p. 171-186.

<sup>61</sup> ROCHA, A. C. "Accountability na Administração Pública: a Atuação dos Tribunais de Contas", *XXXIII ENCONTRO DA ANPAD (ENANPAD)*, n. 33, São Paulo, 19-23 set. 2009.

<sup>62</sup> LÆGREID, Per. "Accountability and New Public Management", em VV.AA. (Bovens, M.; Goodin, R. E.; Schillemans, T., eds.) *The Oxford Handbook of Public Accountability*, Oxford University Press, Oxford, 2014, p. 324-338.

<sup>63</sup> 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, set./dez. 2016, p. 118-129.

<sup>64</sup> MEDAUAR, O. "Controle da administração pública", 2. Ed, RT, São Paulo, 2012, p. 24.

integrantes da estrutura estatal brasileira, com vistas a garantir a conformidade da atuação estatal.

Neste tópico propõe-se a análise do papel dos órgãos de controle interno e externo na promoção de *accountability* em relação aos programas de incentivo tributário no ERJ. Para tanto, parte-se da análise das competências dos organismos de controle e de seus papéis institucionais para compreender como sua atuação pode contribuir com a promoção de transparência e viabilizar a identificação de desvios e eventual responsabilização dos agentes responsáveis.

#### 4.1. Controle Interno

Entre os papéis do controle interno, na forma do artigo 74 da CRFB/1988, está a manutenção de um sistema integrado destinado a avaliar a execução dos programas governamentais e os resultados da gestão orçamentária, quanto à eficácia e a eficiência (incisos I e II).<sup>65</sup> Esse dispositivo ressalta a responsabilidade e a importância da participação dos atores envolvidos no sistema de controle interno no processo de concessão dos incentivos tributários no ERJ.

No ERJ, o atual sistema de controle interno teve um impulso para sua modernização a partir de uma auditoria realizada no ano de 2016 pelo o TCE-RJ, que identificou “fragilidades no acompanhamento estruturado e sistemático dos requisitos e contrapartidas das empresas beneficiárias de incentivos fiscais”. Diante destas inconsistências foi determinado que a Secretaria de Fazenda (Sefaz) implementasse um sistema de fiscalização para monitorar os incentivos.<sup>66</sup>

Esta determinação do TCE-RJ contribuiu para o aprimoramento institucional no sistema de controle interno dos incentivos tributários no ERJ com a criação da Controladoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE) pela Lei nº 7.989, de 14 de junho de 2018.

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. As macrofunções da CGE/RJ são: Auditoria Governamental, Ouvidoria, Transparência e Corregedoria.<sup>67</sup>

A macrofunção de Auditoria Governamental fica a cargo da Auditoria Geral do Estado (AGE), como órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo do Governo do ERJ, possui competência para atuar em atividades de fiscalização e assessoramento, com abrangência sobre todos os órgãos e entidades do Poder Executivo.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> Para José Maurício Conti e André de Castro Carvalho, é papel do controle interno acompanhar “as políticas traçadas pelo gestor, e dar subsídios para correções, ajustes e aperfeiçoamentos voltados a atingir metas, além, de fornecer informações úteis e necessárias para a tomada de decisões (CONTI, J. M.; CARVALHO, A. de C. “O controle interno da administração pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal”, *Revista de Direito Público*, Brasília, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011, p. 207).

<sup>66</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE-RJ). “Processo TCE nº 108773-3/2016”, relatório de auditoria governamental, auditoria de conformidade extraordinária do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, sessão plenária de 07 fev. 2018.

<sup>67</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. “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, Rio de Janeiro, 15 jul. 2018.

<sup>68</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. “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

Uma das providências tomadas depois desta recomendação do TCE-RJ foi justamente o deslocamento da Auditoria Geral do Estado (AGE), órgão que integrava a Sefaz, para os quadros da reestrutura CGE. Esta mudança representou uma modernização e o controle interno dos programas de incentivo tributário realizado a partir da AGE passou, de um órgão vinculado à arrecadação e muito focado em um controle de legalidade (Sefaz), para um órgão independente (CGE), com competências que envolvem uma avaliação da eficácia e da eficiência da política como um todo.

As atribuições da AGE estão descritas no artigo 14 do Decreto nº 43.463/2012, 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” (inciso X), “auditar e avaliar a execução dos programas de Governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos do Estado, quanto ao alcance das metas e dos objetivos estabelecidos” (inciso VI).<sup>69</sup>

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.<sup>70</sup>

Em caráter complementar à função de ouvidoria, 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.<sup>71</sup>

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.<sup>72</sup>

A transparência em relação às informações fiscais é uma diretriz que foi positivada no texto constitucional no art. 163-A, que estabelece o dever de as administrações fazendárias disponibilizarem:

“suas informações e dados contábeis, orçamentários e fiscais, conforme periodicidade, formato e sistema estabelecidos pelo órgão central de contabilidade da União, de forma a garantir a rastreabilidade, a comparabilidade e a publicidade

---

Interno, organiza as carreiras de controle interno, e dá outras providências, Rio de Janeiro, 15 jul.

<sup>69</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. “Decreto n. 43.463, de 14 de fevereiro de 2012”, dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual e dá outras providências, Rio de Janeiro, 14 fev. 2012.

<sup>70</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. “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, Rio de Janeiro, 15 jul. 2018.

<sup>71</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. “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, Rio de Janeiro, 15 jul. 2018.

<sup>72</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. “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, Rio de Janeiro, 15 jul. 2018.

dos dados coletados, os quais deverão ser divulgados em meio eletrônico de amplo acesso público relação aos incentivos tributários”.<sup>73</sup>

Especificamente em relação aos incentivos tributários, este dever foi potencializado com a recentíssima introdução do art. 198, §3º, inciso IV, no Código Tributário Nacional (CTN), que expressamente autoriza as administrações tributárias a divulgarem dados sobre “incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica”.<sup>74</sup>

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.<sup>75</sup> A Corregedoria Geral do Estado (CGE), representada pelo Corregedor-Geral do Estado, tem competências relacionadas ao planejamento, coordenação, controle e avaliação das atividades de correção 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.

A independência da CGE também potencializa a sua atuação no contexto das macrofunções de ouvidoria e transparência em relação aos programas de incentivo tributário. Este órgão passa a centralizar denúncias e a promover análises de divulgar informações sobre a gestão desses programas, em uma perspectiva de transparência ativa.

No que tange aos programas de incentivo tributário destaca-se o papel do controle interno, em especial no contexto da macrofunção de Auditoria Governamental, em fiscalizar e avaliar seu desempenho. Em verdade, no contexto dos programas de incentivo condicionados, a Lei n. 7.989/2018 traz expressamente como papel da CGE “monitorar o cumprimento das contrapartidas decorrentes de processos de concessão de benefícios fiscais” (art. 8, inciso XXX).

O sistema de controle interno do ERJ, representado pela CGE, tem a possibilidade de promover *accountability* em relação aos programas de incentivo tributária ao, por meio da macrofunção de Auditoria Governamental, fiscalizar e auditar tais programas com relação ao atingimento de seus objetivos e metas. Nesse contexto, *accountability* é realizada por meio de uma governança que favorece o aprimoramento dessa modalidade de atuação estatal.

Na perspectiva das macrofunções Ouvidoria e Corregedoria, a CGE pode receber eventuais denúncias e apurar eventuais desvios cometidos pelos servidores públicos na concessão de incentivos, garantindo a realização de *accountability* compreendida como um sistema que assegura a manutenção um padrão ético de conduta e valores na administração pública.

Pela via da macrofunção transparência, a CGE pode produzir dados sobre o custo estimado dos programas de incentivo tributário e divulgá-los em benefício da sociedade, que tem o direito de saber como tais recursos sociais estão sendo alocados, até para que possa, eventualmente, decidir pela sua manutenção ou revogação.

---

<sup>73</sup> BRASIL. “Constituição da República Federativa do Brasil”, Brasília, 5 de out. 1988.

<sup>74</sup> BRASIL. “Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966”, código tributário nacional, Brasília, 25 out. 1966.

<sup>75</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. “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, Rio de Janeiro, 15 jul. 2018.

#### **4.2. Controle Externo**

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 Constituição do Estado do Rio de Janeiro de 1989 (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.

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.<sup>76</sup>

Segundo a Resolução nº 810 de 12 dezembro de 1997, que estabelece o Regimento Interno da Alerj, cabe às comissões permanentes o papel de 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.<sup>77</sup>

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 de tributos.<sup>78</sup>

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

<sup>76</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. "Constituição do Estado do Rio de Janeiro", Assembleia Legislativa, Rio de Janeiro, 05 out. 1989.

<sup>77</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa. "Resolução nº 810, de 12 dezembro de 1997", dispõe sobre o Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 13 dez. 1997.

<sup>78</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa. "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, Rio de Janeiro, 19 mar. 2004.

legislação tributária, e o comportamento da arrecadação de tributos estaduais, em função de relatório trimestral, que será enviado pelo Poder Executivo à Alerj.

Em 2019, foi instituída a Assessoria Fiscal no âmbito da Alerj através da Resolução nº. 262, de 18 de dezembro de 2019. 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.<sup>79</sup>

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.

A Alerj, como órgão de fiscalização externa ao Governo Estadual, pode atuar como agente catalizador de *accountability* em relação aos programas de incentivo tributário seja por meio da fiscalização direta sobre a forma como tais programas estão sendo implementados, de forma a estabelecer padrões de conduta e desempenho, seja promovendo transparência ativa, ao realizar análises e divulgar dados sobre a forma como esses programas estão sendo conduzidos no âmbito do ERJ.

Ressalta-se ainda que o Poder Legislativo é o fórum adequado para eventuais discussões sobre a viabilidade/necessidade de manutenção de programas existentes. A promoção de *accountability*, nesse contexto, auxilia e informa a atividade parlamentar na discussão desses temas.

O TCE-RJ, 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), 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.<sup>80</sup>

Conforme o Regimento Interno do TCE/RJ, representado pela Deliberação nº 167/1992, 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.<sup>81</sup>

A primeira unidade do TCE-RJ em destaque é a Secretaria Geral de Controle Externo, instituída pela Resolução nº 41, de 5 de janeiro de 1982. 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

---

<sup>79</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa. "Resolução n. 262, de 29 de novembro de 2019", cria a Instituição Fiscal Independente no âmbito da Alerj e dá outras providências, Rio de Janeiro, 29 nov. 2019.

<sup>80</sup> ESTADO DO RIO DE JANEIRO. "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, Rio de Janeiro, 01 ago. 1990.

<sup>81</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE-RJ). "Deliberação n. 167, de 10 de dezembro de 1992", aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 10 dez. 1992.



de controle externo, realizar o intercâmbio de informações junto a órgãos externos, bem como o acompanhamento dos trabalhos conjuntos realizados.<sup>82</sup>

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<sup>83</sup>, que a regulamenta, 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).

Por meio das estruturas vinculadas à SGE (Sub-Contas e Sub-Receita) o TCE-RJ pode realizar auditorias destinadas a fiscalizar a gestão, pelo Poder Executivo, dos programas de incentivo tributário, com como de fato o fez em 2016 no Processo n. TCE nº 108773-3/2016<sup>84</sup>, que resultou na reformulação da CGE.

Além da competência para fiscalização, também se relaciona com *accountability* as competências sancionatórias do TCE-RJ. O art. 71 da CRFB/1988 estabelece que os tribunais de contas podem julgar as contas dos administradores para reconhecer eventual prejuízo ao erário público (inciso II), aplicar sanções e até multa proporcional ao dano causado (inciso VIII).

O TCE-RJ pode promover *accountability* tanto proferindo recomendações para o aprimoramento na gestão e controle interno dos programas de incentivo tributário, quanto fomentando mecanismos de transparência para a divulgação de informações relativas a tais programas.

Também possui um papel importantíssimo na eventual responsabilização de agentes que, eventualmente, agirem em desacordo com a legislação, em uma dimensão de *accountability*, de forma a garantir a regularidade na atuação estatal.

## 5. Conclusão

Conclui-se que os órgãos de controle desempenham um papel fundamental na garantia da *accountability* no processo de concessão de incentivos tributários, atuando como fiscais da transparência, da legalidade e da eficácia na aplicação dos recursos públicos.

A pesquisa apresenta a síntese da base legal que regulamenta e define etapas e competências e contribui para possíveis melhorias na atuação dos órgãos de controle e insights valiosos para a formulação de práticas mais eficazes. Em nível regional e local, Estados e Municípios possuem legislação tributárias próprias e devem exercer com responsabilidade o poder de tributar, explorando o potencial de arrecadação.

Verificou-se a demanda por mais transparência e por um mecanismo que permita monitorar os resultados para, caso seja necessário, reformular a política ou até mesmo sancionar a atuação dos gestores.

No âmbito do controle interno, a *accountability* é incentivada por uma governança que visa melhorar a atuação do Estado, assegurando a preservação de padrões éticos e valores na administração pública, a fim de garantir a eficácia na prestação de contas e na transparência.

---

<sup>82</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE-RJ). "Resolução n. 41, de 5 de janeiro de 1982", dispõe sobre a estrutura orgânica e operacional dos Órgãos Auxiliares do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 05 jan. 1982.

<sup>83</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE-RJ). "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.

<sup>84</sup> TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE-RJ). "Processo TCE nº 108773-3/2016", relatório de auditoria governamental, auditoria de conformidade extraordinária do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, sessão plenária de 07 fev. 2018.

Já no âmbito do controle externo, a promoção da *accountability* contribui na avaliação das políticas de incentivo tributário, tanto ao fornecer recomendações para aprimorar o controle interno, quanto ao estimular mecanismos de transparência para a divulgação de informações pertinentes. Ademais, exerce função fundamental na responsabilização de aqueles que agirem em desacordo com a lei, assegurando, dessa forma, a conformidade das ações estatais e identificando possíveis falhas no processo.

A atuação dos órgãos de controle, tanto no âmbito interno quanto externo, é essencial para assegurar que as políticas públicas, incluindo a renúncia de receitas, sejam implementadas de maneira eficiente, eficaz e dentro dos princípios de legalidade e economicidade. A *accountability* fortalece a democracia, pois permite o controle mútuo entre os poderes (horizontal), bem como a fiscalização pelos cidadãos (vertical), assegurando que as políticas públicas sejam conduzidas em prol do interesse público. A *accountability* torna-se um pilar fundamental para a manutenção da confiança da sociedade nas instituições públicas e na eficiência do governo.

No geral, os órgãos de controle interno e externo abordados desempenham um papel crucial ao monitorar e fiscalizar a concessão e a gestão dos incentivos tributários, contribuindo com o mapeamento do processo, tendo como principais competências o monitoramento e auditoria da concessão dos incentivos, garantindo que esses benefícios sejam aplicados de acordo com a lei e que os critérios estabelecidos sejam observados podendo, assim, evitar possíveis danos as contas públicas e ao desenvolvimento local.

Em relação à *accountability*, o papel dos órgãos de controle identificados, contribuem para a promoção da transparência ao exigir relatórios detalhados, realizar auditorias periódicas e acompanhar o cumprimento das exigências na utilização dos recursos públicos.

No processo de concessão dos incentivos, a *accountability* horizontal foi definida, em síntese, como sendo uma junção das tarefas de responsabilização e prestação de contas. É inegável a importância da divulgação de informações no processo como papel fundamental para promover a melhoria da *accountability* no setor público.

Os achados na pesquisa revelaram que, no caso de falha na coordenação da política de concessão dos incentivos tributários, não será possível cumprir com efetividade a *accountability* horizontal, considerando seu viés de transparência, prestação de contas e responsabilização.

Entretanto, a atuação dos órgãos de controle também influencia na efetividade das políticas públicas ao garantir que os incentivos concedidos alcancem resultados esperados, caso contrário, durante atividades de monitoramento poderão realizar a revisão das políticas aplicadas. Dessa forma, o papel dessas instituições não se limita ao processo de aprovação (ou desaprovação) dos incentivos, mas também o monitoramento dos resultados, analisando se os objetivos econômicos e sociais previsto na concessão estão sendo respeitados.

É necessário definir corretamente dos impactos dos incentivos fiscais concedidos e integrar as políticas, integrar por região de governo e desenvolver uma coordenação de políticas e da visão sistêmica. Monitorar o cumprimento dos requisitos legais mínimos quanto às medidas de compensação e apresentação das informações das renúncias.

A efetiva atuação dos órgãos contribui para promoção de boas práticas e aprimoramento da concessão dos incentivos, visto que o produto de sua função (relatórios, recomendações etc.) oferecem informações relevantes para corrigir falhas, otimizar processos e garantir que a política dos incentivos tributários alcance seu objetivo e resultados esperados.

As descobertas esclarecem que 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 tributários. Importante salientar que, apesar dos avanços, na prática ainda há desafios significativos na efetiva fiscalização e na promoção da transparência.

## 6. Referências

- ABRAHAM, M. "Curso de direito financeiro brasileiro", 4. Ed, Forense, Rio de Janeiro, 2017.
- ALHO NETO, J. de S. "Interpretação e aplicação de benefícios fiscais", IBDT, São Paulo, 2021.
- ALMEIDA, F. C. R. de. "A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários", *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abr./jun. 2002.
- 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, 2012, p. 283-296.
- BEVILACQUA, L. "Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional", Quartier Latin, São Paulo, 2013.
- BRASIL. "Constituição da República Federativa do Brasil", Brasília, 5 de out. 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 19 set. 2024.
- BRASIL. "Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000", estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, Brasília, 04 mai. 2000 Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em 13 set. 2024.
- BRASIL. "Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966", código tributário nacional, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 20 set. 2024.
- BRIXI, H. P. "Managing Tax Expenditures: Policy Options", em (Brix, H. P.; Valenduc, C. N. A.; Swift, Z. L., eds.) *Tax Expenditures: Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, The World Bank, Washington, 2004, p. 227-233.
- CANTO, G. de U. "Incentivos fiscais (SUDENE): isenção fiscal condicionada: irrevogabilidade e inalterabilidade em detrimento do contribuinte: direito adquirido e expectativa de direito: direito intertemporal: competência da autoridade administrativa". VV.AA. (Canto, G. de U. ed.), *Direito tributário aplicado: pareceres*, Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 23-72.
- CABRAL, F. G.; CABRAL, D. R. "O Tribunal de Contas da União (TCU) e seu papel para uma accountability horizontal efetiva", *Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura – RDAI*, v. 2, n. 6, p. 143-164, 2018.
- CARVALHO FILHO, J. S. "Manual de Direito Administrativo", 27ª Ed., Atlas, São Paulo, 2014.
- 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, jan./mar 2013, p. 58-72.
- 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: [https://www.aemerj.org.br/images/download/Incentivos\\_Versao%20Final\\_V12.pdf](https://www.aemerj.org.br/images/download/Incentivos_Versao%20Final_V12.pdf). Acesso em: 19 set. 2024.
- CONTI, J. M.; CARVALHO, A. de C. "O controle interno da administração pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal", *Revista de Direito Público*, Brasília, n. 37, p. 201-220, jan./fev. 2011.
- DI PIETRO, M. S. Z. "Direito Administrativo", 27ª Ed., Atlas, São Paulo, 2014.
- DUBNICK, M. J.; YANG, K.; MENZEL, D. "The Pursuit of Accountability: Promises, Problems, and Prospects", em VV.AA. (Menzel, D. C.; White, H. L., eds.) *The*

*state of public administration: issues, challenges, and opportunities*, M.E Sharpe, Armonk (NY), 2011, p. 171-186.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. "Constituição do Estado do Rio de Janeiro", Assembleia Legislativa, Rio de Janeiro, 05 out. 1989. Disponível em: [http://www2.alerj.rj.gov.br/biblioteca/assets/documentos/pdf/constituicoes/ri\\_o\\_de\\_janeiro/constituicao\\_1989/Constituicao\\_1989.pdf](http://www2.alerj.rj.gov.br/biblioteca/assets/documentos/pdf/constituicoes/ri_o_de_janeiro/constituicao_1989/Constituicao_1989.pdf). Acesso em 19 set. 2024.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. "Decreto n. 43.463, de 14 de fevereiro de 2012", dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual e dá outras providências, Rio de Janeiro, 14 fev. 2012. Disponível em: [https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web\\_id=3030172](https://legislacao.fazenda.rj.gov.br/wcc/?web_id=3030172). Acesso em 19 set. 2024.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. "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, 17 jun. 2016. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/rj/decreto-n-45692-2016-rio-de-janeiro-decreta-estado-de-calamidade-publica-no-ambito-da-administracao-financeira-do-estado-do-rio-de-janeiro-e-da-outras-providencias?origin=instituicao>. Acesso em 19 set. 2024.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. "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, Rio de Janeiro, 01 ago. 1990. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/11f3e81b07048717032564fe0050e2f5/4b2972bdc563e76603256652006b849b?OpenDocument> Acesso em 19 set. 2024.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. "Lei n. 8.055, de 19 de julho de 2018", Lei de Diretrizes Orçamentárias - 2019, Rio de Janeiro, 19 jul. 2018. Disponível em: <https://www2.alerj.rj.gov.br/leideacesso/spic/arquivo/LDO2019.pdf>. Acesso em 19 set. 2024.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. "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, Rio de Janeiro, 15 jul. 2018. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/c8aa0900025feef6032564ec0060dff/b66e1562bf96225f832582b1005bdf5?OpenDocument>. Acesso em 19 set. 2024.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa. "Resolução n. 262, de 29 de novembro de 2019", cria a Instituição Fiscal Independente no âmbito da Alerj e dá outras providências, Rio de Janeiro, 29 nov. 2019. Disponível em: [http://www3.alerj.rj.gov.br/lotus\\_notes/default.asp?id=144&url=L3NjchJvMTkyMy5uc2YvMGM1YmY1Y2RIOTU2MDFmOTAzMjU2Y2FhMDAyMzEzMWVvNDVlNDQwZmI0YWlyZjU2OTgzMjU4NGFiMDA0ZThkMGI/T3BlbkRvY3VtZW50JkhpZ2hsaWdodD0wLDMzMmUyRjIwMTk/T3BlbkRvY3VtZW50JkV4cGFuZlZpZlZxc=](http://www3.alerj.rj.gov.br/lotus_notes/default.asp?id=144&url=L3NjchJvMTkyMy5uc2YvMGM1YmY1Y2RIOTU2MDFmOTAzMjU2Y2FhMDAyMzEzMWVvNDVlNDQwZmI0YWlyZjU2OTgzMjU4NGFiMDA0ZThkMGI/T3BlbkRvY3VtZW50JkhpZ2hsaWdodD0wLDMzMmUyRjIwMTk/T3BlbkRvY3VtZW50JkV4cGFuZlZpZlZxc=). Acesso em 19 set. 2024.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa. "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, Rio de Janeiro, 19 mar. 2004. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25571cac4a61011032564fe0052c89c/f8404c97e7b2cee783256e5b00786fa2?OpenDocument>. Acesso em 19 set. 2024.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Assembleia Legislativa. "Resolução nº 810, de 12 dezembro de 1997", dispõe sobre o Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 13 dez. 1997. Disponível em: Rio de Janeiro, 1997. Disponível em:

- <https://www.jusbrasil.com.br/legislacao/152269/resolucao-810-1997>. Acesso em 19 set. 2024.
- 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.
- FERNANDES, A. S. A.; SOUZA, T. S. "*Ciclo orçamentário brasileiro*", Enap, Brasília, 2019.
- FOX, J. A. "Social Accountability: what does the evidence really say?", *World Development*, [s. l.] v. 72, ago. 2015, p. 346-361.
- FREITAS, J. de. "*O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*", 5. ed., Malheiros, São Paulo, 2013.
- 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, 2019, p. 557-587.
- GIACOMONI, J. "*Orçamento Público*", 15ª ed, Atlas, São Paulo, 2010.
- HORVATH, E. "*O princípio do não-confisco no direito tributário*", Dialética, São Paulo, 2002.
- HORVATH, E.; PINHEIRO, H. "*Federalismo e Guerra Fiscal do ICMS: cortesia com chapéu alheio*", Fórum, Belo Horizonte, 2022.
- LÆGREID, Per. "Accountability and New Public Management", em VV.AA. (Bovens, M.; Goodin, R. E.; Schillemans, T., eds.) *The Oxford Handbook of Public Accountability*, Oxford University Press, Oxford, 2014, p. 324-338.
- MACHADO, S. F.. "Regime jurídico dos incentivos fiscais", em VV.AA. (Machado, H. de B., coord), *Regime jurídico dos incentivos fiscais*, Malheiros, São Paulo, p. 507-536, 2015.
- MARTINS JÚNIOR, W. P. "O princípio da transparência", em VV.AA. (Di Pietro, M. S. Z.; Martins Júnior, W. P., coords.) *Tratado de direito administrativo: v. 1: teoria geral e princípios do direito administrativo*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2015, p. 419-482.
- MARTINS, I. G. da S. "Política municipal de incentivos fiscais e financeiros: limites da Constituição e da Lei de Responsabilidade Fiscal: autonomia financeira, administrativa e política das unidades federativas", *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 186, p. 126-143, mar. 2011.
- MATIAS-PEREIRA, J. "*Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais*", 5ª ed., Atlas, São Paulo, 2018.
- MEDAUAR, O. "*Controle da administração pública*", 2. Ed, RT, São Paulo, 2012.
- MENDES, S. "*Administração Financeira e Orçamentaria - Teoria e Questões*", 6ª Ed., Método, São Paulo, 2016.
- MERCÊS, G.; FREIRE, N. "Crise fiscal dos estados e o caso do Rio de Janeiro" em VV.AA. (Penalva, A.; Correia, A. F.; Marafon, G. J.; & Sant'Anna, M. J. G.), *Rio de Janeiro: uma abordagem dialógica sobre o território fluminense [online]*, EdUERJ, Rio de Janeiro, 2018. p. 17-33. Disponível em: <https://doi.org/10.7476/9788575115169>. Acesso em: 19 set. 2024.
- 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", *Revista Eletrônica de Administração [REAd. online]*, v. 22, n. 1, 2016, p. 77-105.
- NASCIMENTO, E. R. "*Finanças Públicas: União, Estados e Municípios*", 2ª Ed., Vesticon, Brasília, 2002.
- NELSON, R. A. "Os incentivos fiscais no Brasil", *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*, n. 13, 2014, p. 42-71.
- NÓBREGA, M.; FIGUEIREDO, C. M. "Renúncia de receita; guerra fiscal e tax expenditure: uma abordagem do artigo 14 da LRF", em VV.AA. (Nóbrega, M., Figueiredo, C. M., coords.), *Responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos*, Fórum, Belo Horizonte, 2006, p. 109-134.

- O'DONNELL, G. "Accountability horizontal e novas poliarquias", *Lua Nova*, São Paulo, n. 44, 1998, p. 27-54.
- 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.
- OLIVER, P. D. "Tax Policy, Readings and Materials", Thomson-West, New York, 2004.
- PALUDO, A. V. "Administração Pública", 8ª ed., Método, Rio de Janeiro, 2019.
- PINHEIRO, H. "Controle de programas de incentivo tributário pelo TCU", Belo Horizonte: Fórum, 2023.
- 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, set./dez. 2016, p. 118-129.
- ROCHA, A. C. "Accountability na Administração Pública: a Atuação dos Tribunais de Contas", *XXXIII ENCONTRO DA ANPAD (ENANPAD)*, n. 33, São Paulo, 19-23 set. 2009. Disponível em: [https://arquivo.anpad.org.br/diversos/down\\_zips/45/APS716.pdf](https://arquivo.anpad.org.br/diversos/down_zips/45/APS716.pdf). Acesso em: 18. Set. 2024.
- RODIGUES, H. T.; DA CRUZ, L. P. "Renúncia de Receita como Instrumento de Concessão de Privilégios Particulares e Efetivação das Práticas Corruptivas", em *SEMINÁRIO INTERNACIONAL DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA*, n. 15, Rio Grande do Sul, 2018, Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/18837>. Acesso em: 18 set. 2024.
- SIQUEIRA, F.L.; ULIANA, A.C. "Conhecendo o Ministério Público de Contas", MPC/PI, 2019. Disponível em: <https://www.mpc.pi.gov.br/wp-content/uploads/2019/01/CONHECENDO-O-MINIST%C3%89RIO-P%C3%9ABLICO-DE-CONTAS.pdf>. Acesso em: 18 set. 2024.
- SURREY, S. S. "Tax Incentives as Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures", *Harvard Law Review*, v. 83, n. 4, p. 705-738, fev. 1970.
- SURREY, S.; MCDANIEL, P. "The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974", *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, v. 17, n. 5, p. 679-725, jun. 1976.
- TORRES, R. L. "O princípio da transparência no direito financeiro", *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, n. 8, p. 133-156, 2001.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE-RJ). "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: [file:///C:/Users/hps/Downloads/206\\_atoNormativo.pdf](file:///C:/Users/hps/Downloads/206_atoNormativo.pdf). Acesso em 19 set. 2024.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE-RJ). "Deliberação n. 167, de 10 de dezembro de 1992", aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 10 dez. 1992. Disponível em: [https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/86240417/167\\_N\\_Consolidado\\_e\\_atualizado\\_V20181121.pdf&ved=2ahUKEwiE7dWW6s-IAxUSGLkGHSoxFDoQFnoECBQQAQ&usq=AOvVaw1w4CVB-608mCuMA3SC9S8](https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/86240417/167_N_Consolidado_e_atualizado_V20181121.pdf&ved=2ahUKEwiE7dWW6s-IAxUSGLkGHSoxFDoQFnoECBQQAQ&usq=AOvVaw1w4CVB-608mCuMA3SC9S8). Acesso em 19 set. 2024.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE-RJ). "Processo TCE nº 108773-3/2016", relatório de auditoria governamental, auditoria de conformidade extraordinária do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, sessão plenária de 07 fev. 2018. Disponível em: <https://www.tcerj.tc.br/consulta-processo/Ata/Obter?dataSessao=02%2F07%2F2018%2000%3A00%3A00&co>

[digoTipoSessao=E&idOrgaoDecisorio=8205&isPdf=True](#). Acesso em 19 set. 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (TCE-RJ). "*Resolução n. 41, de 5 de janeiro de 1982*", dispõe sobre a estrutura orgânica e operacional dos Órgãos Auxiliares do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 05 jan. 1982. Disponível em: [https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/17340/DELIBERA%25C3%2587%25C3%2583O%2520N%25C2%25BA%2520128%2520de%252023%2520de%2520janeiro%2520de%25201990%2520\(Revogada\)&ved=2ahUKEwiYrZLF68-IAxW2FbkGHURLMdoQFnoECBQQAQ&usq=AOvVaw3-N13PLxBiJhLH2x3DWxp](https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://www.tce.rj.gov.br/documents/10180/17340/DELIBERA%25C3%2587%25C3%2583O%2520N%25C2%25BA%2520128%2520de%252023%2520de%2520janeiro%2520de%25201990%2520(Revogada)&ved=2ahUKEwiYrZLF68-IAxW2FbkGHURLMdoQFnoECBQQAQ&usq=AOvVaw3-N13PLxBiJhLH2x3DWxp). Acesso em 19 set. 2024.

VILLELA, L. "Gastos tributarios: medición de la erosión de la base imponible" em VV.AA. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, org.), *La recaudación potencial como meta de la administración tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Florianópolis, 2007, p. 1-10.