



UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE DIREITO
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
E POLÍTICAS PÚBLICAS

EDUARDO HENRIQUE LOLLI

**CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NO
ESTADO DE GOIÁS:** um estudo de caso múltiplo das instituições de
controle interno e externo nos âmbitos da atuação, transparência e
articulação

GOIÂNIA

2022



UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE DIREITO

TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO (TECA) PARA DISPONIBILIZAR VERSÕES ELETRÔNICAS DE TESES E DISSERTAÇÕES NA BIBLIOTECA DIGITAL DA UFG

Na qualidade de titular dos direitos de autor, autorizo a Universidade Federal de Goiás (UFG) a disponibilizar, gratuitamente, por meio da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD/UFG), regulamentada pela Resolução CEPEC nº 832/2007, sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a [Lei 9.610/98](#), o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou download, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data.

O conteúdo das Teses e Dissertações disponibilizado na BDTD/UFG é de responsabilidade exclusiva do autor. Ao encaminhar o produto final, o autor(a) e o(a) orientador(a) firmam o compromisso de que o trabalho não contém nenhuma violação de quaisquer direitos autorais ou outro direito de terceiros.

1. Identificação do material bibliográfico

☐ Dissertação ☐ Tese ☒ Outro*: Relatório Final de Pesquisa

*No caso de mestrado/doutorado profissional, indique o formato do Trabalho de Conclusão de Curso, permitido no documento de área, correspondente ao programa de pós-graduação, orientado pela legislação vigente da CAPES.

Exemplos: Estudo de caso ou Revisão sistemática ou outros formatos.

2. Nome completo do autor

Eduardo Henrique Lolli

3. Título do trabalho

CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS: UM ESTUDO DE CASO MÚLTIPLO DAS INSTITUIÇÕES DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO NOS ÂMBITOS DA ATUAÇÃO, TRANSPARÊNCIA E ARTICULAÇÃO

4. Informações de acesso ao documento (este campo deve ser preenchido pelo orientador)

Concorda com a liberação total do documento ☒ SIM ☐ NÃO¹

[1] Neste caso o documento será embargado por até um ano a partir da data de defesa. Após esse período, a possível disponibilização ocorrerá apenas mediante:

- a) consulta ao(a) autor(a) e ao(a) orientador(a);
- b) novo Termo de Ciência e de Autorização (TECA) assinado e inserido no arquivo da tese ou dissertação.

O documento não será disponibilizado durante o período de embargo.

Casos de embargo:

- Solicitação de registro de patente;
- Submissão de artigo em revista científica;
- Publicação como capítulo de livro;
- Publicação da dissertação/tese em livro.

Obs. Este termo deverá ser assinado no SEI pelo orientador e pelo autor.



Documento assinado eletronicamente por **EDUARDO HENRIQUE LOLLI, Discente**, em 12/08/2022, às 15:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Saulo De Oliveira Pinto Coelho, Professor do Magistério Superior**, em 15/08/2022, às 08:24, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3108873** e o código CRC **6F4442AF**.

EDUARDO HENRIQUE LOLLI

Controle dos incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás: um estudo de caso múltiplo das instituições de controle interno e externo nos âmbitos da atuação, transparência e articulação

Relatório Final de Pesquisa apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal de Goiás (PPGDP-UFG), como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito e Políticas Públicas.

Área de Concentração: Direito da Administração e das Políticas Públicas

Linha de pesquisa nº 1: Regulação, Efetividade e Controle Constitucional das Políticas Públicas

Projeto institucional nº 1.2: Finanças e políticas públicas: análises, planejamento e controle no contexto do federalismo cooperativo

Orientador: Professor Doutor Saulo de Oliveira Pinto Coelho

GOIÂNIA

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do
Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

Lolli, Eduardo Henrique

Controle dos incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás
[manuscrito] : um estudo de caso múltiplo das instituições de controle
interno e externo nos âmbitos da atuação, transparência e articulação /
Eduardo Henrique Lolli. - 2022.

473 f.: il.

Orientador: Prof. Dr. Saulo de Oliveira Pinto Coelho.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Goiás,
Faculdade de Direito (FD), Programa de Pós-graduação em Direito e
Políticas Públicas, Goiânia, 2022.

Bibliografia. Anexos. Apêndice.

Inclui siglas, abreviaturas, tabelas, lista de tabelas.

1. Políticas Públicas. 2. Incentivos fiscais. 3. Renúncia de
receitas. 4. ICMS. 5. Instituições Controladoras. I. Coelho, Saulo de
Oliveira Pinto, orient. II. Título.

CDU 34



UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS

FACULDADE DE DIREITO

ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO

Ata nº 04-2022 da sessão de Defesa de Dissertação de **Eduardo Henrique Lolli**, que confere o título de Mestre(a) em **Direito e Políticas Públicas**, na área de concentração em **Direito da Administração e das Políticas Públicas**.

Ao/s dezoito dias do mês de junho de dois mil e vinte e dois, a partir da(s) nove horas, na Sala de Atos do PPGDP, realizou-se a sessão pública de Defesa de Dissertação intitulada **“CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS: UM ESTUDO DE CASO MÚLTIPLO DAS INSTITUIÇÕES DE CONTROLE INTERNO E EXTERNO NOS ÂMBITOS DA ATUAÇÃO, TRANSPARÊNCIA E ARTICULAÇÃO”**. Os trabalhos foram instalados pelo(a) Orientador(a), Professor(a) Doutor(a) **Saulo de Oliveira Pinto Coelho (PPGDP/UFG)** com a participação dos demais membros da Banca Examinadora: Professor(a) Doutor(a) **Maria Stela Campos da Silva (UFPA)**, membro titular externo; Professor(a) Doutor(a) **Francisco Mata Machado Tavares (PPGDP/UFG)**, membro titular interno. Durante a arguição os membros da banca não fizeram sugestão de alteração do título do trabalho. A Banca Examinadora reuniu-se em sessão secreta a fim de concluir o julgamento da Dissertação, tendo sido(a) o(a) candidato(a) **aprovado(a)** pelos seus membros. Proclamados os resultados pelo(a) Professor(a) Doutor(a) **Saulo de Oliveira Pinto Coelho**, Presidente da Banca Examinadora, foram encerrados os trabalhos e, para constar, lavrou-se a presente ata que é assinada pelos Membros da Banca Examinadora, ao(s) dezoito dias do mês de junho de dois mil e vinte e dois.

TÍTULO SUGERIDO PELA BANCA



Documento assinado eletronicamente por **Saulo De Oliveira Pinto Coelho**, Professor do Magistério Superior, em 27/06/2022, às 07:54, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Francisco Mata Machado Tavares**, Professor do Magistério Superior, em 27/06/2022, às 08:23, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **MARIA STELA CAMPOS DA SILVA**, Usuário Externo, em 28/06/2022, às 00:15, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador 2943377 e o código CRC F8C132FB.

Referência: Processo nº 23070.028904/2022-95

SEI nº 2943377

Dedico este Relatório Final de Pesquisa a meus pais, Valdir e Rose, e a minha esposa, Veridina, os maiores amores de minha vida.

Dedico também este Relatório Final de Pesquisa ao PPGDP/UFG, às instituições de controle objeto da pesquisa (ALE/GO, TCE/GO e CGE/GO) e à comunidade acadêmica em geral, no intuito de contribuir para uma compreensão mais profunda de um assunto tão caro do ponto de vista político, econômico e social como o são a extrafiscalidade e o controle de incentivos fiscais de ICMS.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, criador dos céus, da terra, do mar e de tudo que neles há, em quem me refugio, por toda a sabedoria com que me tem iluminado até aqui.

A meus pais, Valdir e Rose, pelo amor incondicional, exemplo de vida, presença sempre marcante em todos os passos de minha caminhada, horas de privação de convívio familiar e também por sempre me apoiarem em meus estudos e em outras decisões importantes de minha vida.

A minha esposa, Veridina, por seu amor, carinho e compreensão; uma companheira para todas as horas, por ter me apoiado incondicionalmente a ingressar e a terminar essa etapa de minha jornada acadêmica, apesar de ter sido a pessoa mais impactada diretamente por minha participação no mestrado, com horas de privação de convívio familiar.

Ao então colega da ALE/GO e hoje amigo Victor Hugo, por ter sido, ainda no final de 2019, o maior incentivador para que eu ingressasse no PPGDP/UFG e que se tornou um grande parceiro também na área acadêmica mediante troca de experiências constantes.

Ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal de Goiás (PPGDP-UFG) e à Assembleia Legislativa do Estado de Goiás (ALE/GO), por terem viabilizado a mim e a diversos outros servidores, mediante convênio interinstitucional, a experiência de participar de um programa de mestrado profissional que muito contribuiu para meu aperfeiçoamento acadêmico.

Ao professor Saulo Coelho, por ter me apoiado a ingressar no PPGDP/UFG e me escolhido para ser seu orientando já no primeiro dia do curso; pela orientação prestada ao longo desta pesquisa, pela confiança também demonstrada na publicação de artigo em coautoria comigo na Revista de Direito da UFMS, pela ênfase na necessidade de fazer uma análise constitucionalmente adequada dos institutos e instituições jurídicas para além da mera retórica dogmática que permeia a “doutrina jurídica” tradicional e outros ensinamentos em sala de aula.

Aos demais professores do PPGDP/UFG pelas diversas lições aprendidas, em especial aos professores Robert Bonifácio, por ter me despertado à importância da avaliação de políticas públicas no Estado Democrático de Direito e das “janelas de oportunidade”; Cleuler Neves, por ter ensinado a importância e grandiosidade da pesquisa empírica em Direito, da coleta e da análise de dados e da necessidade de rigor metodológico na pesquisa; Andrea Abrão e José Querino, também por contribuições teóricas que muito me agregaram no meu amadurecimento acadêmico em geral; Fabrício Motta, que me despertou para a importância e a necessidade da

articulação interinstitucional entre as instituições públicas em matéria de políticas públicas, além da confiança na publicação de capítulo de livro em coautoria comigo; Lucas Bevilacqua, com o qual venho mantendo contato desde meados de 2019, pouco antes de meu ingresso no mestrado, acerca de temáticas relacionadas a incentivos fiscais e outros temas relacionados ao Direito Financeiro e que contribuiu diretamente com essa pesquisa na banca de qualificação e em inúmeras outras leituras e conversas que troquei com ele, sempre muito aberto e receptivo a contribuir; Francisco Tavares, que embora não tenha me dado aula no PPGDP/UFG fez contribuições à pesquisa em minha banca de qualificação e em outros momentos posteriores àquela banca, a partir de quando começamos a ter mais contato no Programa; Lucas Bevilacqua, Saulo Coelho, Francisco Tavares e Leonardo Buissa, por terem me apoiado e contribuído, ainda em dezembro de 2021, na iniciativa do projeto de lei nº 804/2021 (processo nº 2021009245), apresentado pelo Deputado Humberto Aidar na ALE/GO e que se converteu recentemente na Lei nº 21.242/2022-GO, ainda que com vetos governamentais que reduziram substancialmente o alcance do texto original.

Ressalto que as menções até aqui realizadas ocorrem em caráter meramente exemplificativo, sem ignorar outras contribuições e aprendizados, desses e de outros professores, cuja menção não seria possível fazer neste singelo espaço.

Ao Deputado Humberto Aidar, que tem se mostrado um incansável defensor da transparência dos incentivos fiscais de ICMS desde sua atuação como relator na CPI realizada na ALE/GO entre março de 2019 e março de 2020 e autor de diversos projetos de lei no intuito de aperfeiçoar o ordenamento jurídico goiano nessa matéria, notadamente por ter acolhido a sugestão do PPGDP/UFG quanto à apresentação do PL nº 804/2021 (processo nº 2021009245) naquela Casa Legislativa.

Aos colegas maravilhosos da Turma IV do PPGDP/UFG, com os quais muito aprendi e uni forças para continuarmos e vencermos juntos essa importante etapa de nossa caminhada acadêmica, apesar de todos os desafios, notadamente o fato de termos sido a primeira turma do PPGDP/UFG a realizar praticamente todo o mestrado em meio à pandemia, um período marcado pela paralização total das atividades acadêmicas por meses, entre meados de março e meados de junho de 2020, posterior retomada das aulas no formato virtual em junho de 2020, estresse acumulado, desânimo, cansaço, incertezas e outras dificuldades que apareceram no caminho. Porém, nossa união, ainda que virtual, fortaleceu-nos sobremaneira nesse período e evoluiu para uma amizade presencial que resultou em amigos os quais, creio, para sempre me acompanharão em minha vida.

Aos discentes das demais turmas do PPGDP/UFG, com quem mantive contato em algum momento desta trajetória visando a compartilhar experiências, oferecer e receber ajuda, somar esforços, os quais se tornaram amigos também.

A outros professores externos ao PPGDP/UFG com os quais fiz algum contato ao longo de minha pesquisa visando a colher experiências e materiais sobre o tema aqui versado, notadamente os professores Celso Barros Correia Neto e Karoline Marchiori de Assis.

Aos servidores do TCE/GO e da ALE/GO que aceitaram participar das entrevistas programadas na etapa empírica desta pesquisa, que com sua vivência e experiência no assunto muito contribuíram para os resultados finais aqui apresentados sobre o objeto deste Relatório Final de Pesquisa.

A meus colegas de trabalho e também amigos da ALE/GO, com os quais discuti, em maior ou menor grau, aspectos desta dissertação, além de toda a experiência e troca de sempre no âmbito profissional sobre os mais diversos e polêmicos assuntos jurídicos.

RESUMO

O presente trabalho decorre de pesquisa teórica e empírica (estudo de caso múltiplo) com o objetivo de realizar diagnóstico da atuação de 3 (três) instituições em Goiás (CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO) em matéria de controle interno e externo de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, no período indicativo de 2014 a 2019, bem como desenvolver prognósticos para melhorias incrementais na transparência e efetividade do respectivo controle. A pesquisa pode ser classificada como jurídico-descritiva, jurídico-propositiva e, pontualmente, jurídico-comparativa, além de exploratória na parte teórica. Para a avaliação dessas instituições, consideram-se 3 (três) critérios, pilares de um controle constitucionalmente adequado, a saber, o efetivo exercício das respectivas atribuições nessa matéria; o acesso das mencionadas instituições a informações e dados necessários a auditorias, inspeções e outros trabalhos de fiscalização; e a existência de articulação interinstitucional entre referidas instituições. No contexto da metodologia de abordagem principal, o Estudo de Caso, utilizou-se o método hipotético-dedutivo como apoio para a testagem dos fenômenos e proposições; e, como instrumentos, a pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e revisão de literatura, análise regulatória (em especial normas federais e estaduais), coleta de dados primários mediante entrevistas realizadas com participantes das instituições selecionadas, coleta de dados secundários disponibilizados em transparência ativa ou mediante pedidos de acesso à informação formulados por este pesquisador junto a órgãos públicos e entidades privadas e análise documental. Valeu-se também, como ponto de partida, das percepções deste pesquisador advindas de sua experiência como um dos procuradores que assessorou a CPI dos Incentivos Fiscais da ALE/GO entre 2019 e 2020. Utilizam-se como referenciais teóricos o ciclo de políticas públicas e a importância de sua avaliação; a Abordagem Direito e Políticas Públicas (DPP) aplicada aos incentivos fiscais; a compreensão dos incentivos fiscais como gasto público e como subsídio/fomento, a partir da noção de extrafiscalidade; os 3 (três) pilares para um controle constitucionalmente adequado dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS anteriormente apresentados e que podem ser sintetizados no trinômio atuação, informação/transparência e articulação, além de considerações sobre o desenho de cada programa e espécie de incentivo fiscais de ICMS no Estado de Goiás, a partir do estado da arte das discussões jurídicas sobre o tema. Os principais resultados encontrados são a atuação fiscalizadora tardia (e incipiente, em diversos aspectos) por parte das instituições controladoras, embora seja possível afirmar ter havido alguns avanços, principalmente a partir de 2019; a dificuldade de acesso a informações e dados pelas instituições, notadamente em nível de

contribuinte/beneficiário, em razão da imposição de sigilo fiscal, bem como falta de transparência sobre parte das ações de controle desenvolvidas; e uma articulação também bastante incipiente entre as instituições nessa matéria, sobretudo até 2018. As principais conclusões propositivas do estudo apontam à necessidade de fortalecimento das instituições controladoras quanto aos pilares supra mencionados e, principalmente, à ampliação da transparência nessa matéria, inclusive para que a própria sociedade civil possa exercer um papel de controle e de pressão por responsividade estatal nesse tema.

Palavras-chave: Políticas Públicas. Incentivos fiscais. Renúncia de receitas. ICMS. Instituições Controladoras. Atuação institucional. Transparência. Articulação interinstitucional.

ABSTRACT

The present work stems from theoretical and empirical research (multiple case study) with the objective of carrying out a diagnosis of the performance of 3 (three) institutions in Goiás (CGE/GO, TCE/GO and ALE/GO) in terms of internal control and external tax incentives and waiver of ICMS revenues, in the indicative period from 2014 to 2019, as well as developing forecasts for incremental improvements in the transparency and effectiveness of the respective control. The research can be classified as legal-descriptive, legal-propositional and, occasionally, legal-comparative, as well as exploratory in the theoretical part. For the evaluation of these institutions, 3 (three) criteria are considered, pillars of a constitutionally adequate control, namely, the effective exercise of the respective attributions in this matter; the access of the aforementioned institutions to information and data necessary for audits, inspections and other inspection work; and the existence of inter-institutional articulation between these institutions. In the context of the main approach methodology, the Case Study, the hypothetical-deductive method was used as support for the testing of phenomena and propositions; and, as instruments, bibliographic, jurisprudential and literature review, regulatory analysis (especially federal and state standards), collection of primary data through interviews with participants from selected institutions, collection of secondary data made available in active transparency or upon request access to information formulated by the author with public bodies and private entities and document analysis. It also used, as a starting point, the author's perceptions arising from the experience as one of the prosecutors who advised the CPI on Tax Incentives of ALE/GO between 2019 and 2020. importance of its evaluation; the Law and Public Policy Approach (DPP) applied to tax incentives; the understanding of fiscal incentives as public expenditure and as a subsidy/encouragement, based on the notion of extrafiscality; the 3 (three) pillars for a constitutionally adequate control of tax incentives and waiver of ICMS revenue previously presented and that can be summarized in the trinomial performance, information/transparency and articulation, in addition to considerations about the design of each program and type of incentive ICMS tax in the State of Goiás, based on the state of the art of legal discussions on the subject. The main results found are the late (and incipient, in many aspects) supervisory action by the controlling institutions, although it is possible to say that there have been some advances, especially from 2019; the institutions' difficulty in accessing information and data, notably at the taxpayer/beneficiary level, due to the imposition of tax secrecy, as well as the lack of transparency on part of the control actions developed; and a very incipient articulation between the institutions in this matter, especially until 2018. The main

propositional conclusions of the study point to the need to strengthen the controlling institutions regarding the aforementioned pillars and, mainly, to increase transparency in this matter, including so that the civil society itself can exercise a role of control and pressure for state responsiveness in this matter.

Keywords: Public Policy. Tax breaks. Tax Expenditure. ICMS. Controlling Institutions. Institutional action. Transparency. Interinstitutional articulation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CRFB
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADIAL	Associação Pró-Desenvolvimento Industrial do Estado de Goiás
Ag	Agravo
AgRg	Agravo Regimental
RE	Recurso Extraordinário
ALE/GO	Assembleia Legislativa do Estado de Goiás
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
BNDS	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CEP/UFG	Comitê de Ética em Pesquisa da Universidade Federal de Goiás
CCJR	Comissão de Constituição, Justiça e Redação da ALE/GO
CDI	Conselho de Desenvolvimento Industrial, instituído pelo art. 5º da Lei nº 20.787/2020-GO
CE/GO	Constituição do Estado de Goiás, promulgada em 5 de outubro de 1989
CGE	Controladoria-Geral do Estado
CGU	Controladoria-Geral da União
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988
CTFO	Comissão de Tributação, Finanças e Orçamento da ALE/GO

CTE/GO	Código Tributário do Estado de Goiás (Lei nº 11.651/1991)
CTN	Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)
Dif-Dif	Método Diferenças em Diferenças
DGT	Demonstrativo dos Gastos Tributários
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
EDAgRgRE	Embargos de Divergência no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário
FEICON	Fundo de Expansão da Indústria e do Comércio, instituído pela Lei nº 7.700/1973-GO.
FIEG	Federação das Indústrias do Estado de Goiás
FOMENTAR	Programa de Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, instituído pela Lei nº 9.489/1984-GO.
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
PROTEGE/GO	Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás, instituído pela Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003.
GAO	<i>Government Accountability Office</i> (EUA)
GO	Goiás
GOIÁSFOMENTO	Agência de Fomento de Goiás
IA	Informe de Auditoria, no âmbito da CGE/GO
IAC	Informativo de Ação de Controle, no âmbito da CGE/GO
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, previsto no art. 155, II, da CRFB
IN	Instrução Normativa

IMB/GO	Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Pesquisas Socioeconômicas, vinculado à atual Secretaria-Geral da Governadoria
IRDR	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, previsto no arts. 976 e seguintes do Código de Processo Civil.
LAI	Lei de Acesso à Informação, no âmbito federal a Lei nº 12.527/2011 e no âmbito do Estado de Goiás a Lei nº 18.025/2013-GO.
LC	Lei Complementar
LO-CGE/GO	Lei Orgânica da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (Lei nº 20.986/2021)
LOA	Lei Orçamentária Anual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LO-TCE/GO	Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (Lei nº 16.168/2007)
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000)
MA	Maranhão
MC	Medida Cautelar
MG	Minas Gerais
MS	Mandado de Segurança
MPC	Ministério Público de Contas
MPE/GO	Ministério Público do Estado de Goiás
MT	Mato Grosso
PL	Projeto de Lei
PLC	Projeto de Lei Complementar
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PLDO	Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias

PNTT	Portal Nacional da Transparência Tributária
POAC	Plano Operacional das Ações de Controle, no âmbito da CGE/GO
PPA	Plano Plurianual
PRODUZIR	Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
RCTE/GO	Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás (Decreto nº 4.852/1997)
REAC	Relatório Executivo da Ação de Controle, no âmbito da CGE/GO
RI-ALE/GO	Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, aprovado pela Resolução nº 1.218/2007.
RI-CGU/2007	Regimento Interno da Controladoria-Geral da União, aprovado pela Portaria nº 570/2007
RI-CGU/2017	Regimento Interno da Controladoria-Geral da União, aprovado pela Portaria nº 677/2017
RI-CGU/2019	Regimento Interno da Controladoria-Geral da União, aprovado pela Portaria nº 3.553/2019
RI-TCE/GO	Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Estado de Goiás (Resolução nº 22/2008)
RI-TCU	Regimento Interno do Tribunal de Contas da União (Resolução nº 246/2011, republicada após alterações determinadas na Resolução nº 310/2019)
RJ	Estado do Rio de Janeiro
RRF	Regime de Recuperação Fiscal, previsto na LC nº 159/2017.
SAC	Solicitação de Ação Corretiva, no âmbito da CGE/GO
SC	Santa Catarina

SED	Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Científico e Tecnológico, Agricultura, Pecuária e Irrigação do Estado de Goiás,
SEE	Secretaria de Estado da Economia de Goiás (antiga Secretaria de Estado da Fazenda na gestão até 2018)
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás (atualmente Secretaria de Estado da Economia na gestão 2019-2022)
SEGPLAN	Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento de Goiás, atualmente Secretaria de Estado da Administração
SIC	Secretaria de Estado de Indústria e Comércio, atualmente Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Serviços.
SL	Suspensão de Liminar
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil, atualmente vinculada ao Ministério da Economia (antigo Ministério da Fazenda)
SS	Suspensão de Segurança
TARE	Termo de Acordo de Regime Especial
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM/GO	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás
TCU	Tribunal de Contas da União
TCLE	Termo de Consentimento Livro e Esclarecido
TJGO	Tribunal de Justiça do Estado de Goiás
TJMA	Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Percentual da Renúncia de Receita sobre a Receita Estimada na LOA, tabela extraída da página 6 da Instrução Técnica nº 21/2017 do Serviço de Contas de Governo do TCE/GO. Página 45.

Tabela 2. Comparação entre despesas diretas (saúde e educação) e gastos tributários (incentivos fiscais de ICMS) no Estado de Goiás no período de 2014 a 2021, de elaboração própria a partir de consulta ao Portal Goiás Transparente em 1º/02/2022. Página 46.

Tabela 3. Subprogramas do PRODUIR e breve descrição de cada um deles, de elaboração própria, adaptada a partir da versão original constante da página oficial da SIC (<<https://www.industriaecomercio.go.gov.br/fomento-e-competitividades/produzir.html>>. Acesso em 31/07/2021). Páginas 119-120.

Tabela 4. Valores estimados de renúncia de receita para o exercício de 2019 (FOMENTAR/PRODUIR, crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção), conforme Demonstrativo nº 7 do Anexo da Lei nº 20.245/2019-GO – Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para aquele exercício (pág. 133-134).

Tabela 5. Relação de membros titulares e suplentes, e respectivos partidos, da CPI dos Incentivos Fiscais (GOIÁS, 2020a, p. 9). Páginas 321-322.

Tabela 6. Valores estimados de renúncia de receita para o exercício de 2019 (FOMENTAR/PRODUIR, crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção), conforme Demonstrativo nº 7 do Anexo da Lei nº 20.245/2019-GO – Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para aquele exercício. Páginas 336-337.

Tabela 7. Principais requerimentos parlamentares aprovados em Plenário sobre receitas de ICMS, renúncias desse imposto e incentivos fiscais, de elaboração própria, a partir da consulta ao sistema de requerimentos parlamentares da ALE/GO. Página 343.

Tabela 8. Comparativo entre a renúncia de receita de ICMS dos 100 (cem) maiores contribuintes goianos e a totalidade de contribuintes do Estado de Goiás, em números absolutos, no período de 2014 a 2019. Fonte: SEE (resposta ao protocolo nº 2020.1026.145112-85 via LAI). Página 383.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	25
1 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	33
1.1 Problema de pesquisa	33
1.2 Detalhamento das Hipóteses	34
1.3 Objetivo geral	35
1.4 Objetivos específicos.....	35
1.5 Coleta e Análise de Dados	38
1.6 Estudo de Caso: justificativa e outros esclarecimentos metodológicos pertinentes.....	42
2 INCENTIVOS FISCAIS E RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS: UMA ABORDAGEM INTEGRADA ENTRE DIREITO E POLÍTICAS PÚBLICAS.....	49
2.1 Políticas públicas: aspectos conceituais, tipologias, modelos teóricos e o ciclo de políticas públicas	49
2.1.1 Políticas públicas: aspectos conceituais, tipologias e modelos teóricos	49
2.1.2 Ciclo de políticas públicas e a fase de avaliação/controle	55
2.2 Políticas públicas e o enfoque crítico do constitucionalismo contemporâneo	60
2.2.1 Estado ético e Estado poiético.....	60
2.2.2 Crise do Direito Administrativo no pós-positivismo e premissas do constitucionalismo contemporâneo crítico	62
2.2.3 O constitucionalismo contemporâneo crítico e seu déficit de efetividade na realidade brasileira.....	65
2.2.4 A avaliação de políticas públicas no ordenamento jurídico brasileiro: breve síntese da evolução normativa	73
2.3 Extrafiscalidade, renúncia de receitas e incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas e sua regulação jurídica.....	79
2.3.1 Extrafiscalidade, incentivos fiscais e políticas públicas.....	79
2.3.2 Incentivos fiscais e renúncia de receita: do <i>tax expenditure</i> aos gastos tributários	85
2.3.3 Requisitos constitucionais e legais aplicáveis a incentivos fiscais e renúncia de receitas.....	88
2.3.3.1 Controle jurídico-formal: principais requisitos constitucionais e legais.....	88
2.3.3.2 Controle de efetividade e o exame da proporcionalidade	93
3 INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS.....	106
3.1 Programas FOMENTAR e PRODUZIR	108
3.1.1 Programa FOMENTAR	108
3.1.2 Programa PRODUZIR	115

3.1.3	Principais discussões judiciais relativas aos programas FOMENTAR e PRODUIR	121
3.1.3.1	Ausência de prévia autorização do CONFAZ e a LC nº 160/2017	122
3.1.3.2	Natureza jurídica dos Programas FOMENTAR e PRODUIR e a discussão sobre a repartição constitucional de receitas com os municípios goianos (CRFB, art. 158, IV)	125
3.2	Outras espécies de incentivos fiscais, previstos no Código Tributário do Estado de Goiás (CTE/GO) e seu regulamento (RCTE/GO)	133
3.2.1	Isenção	137
3.2.2	Redução da base de cálculo	138
3.2.3	Crédito outorgado	140
3.2.4	Regimes mistos que combinam mais de uma espécie de incentivo fiscal	144
3.3	PROGOIÁS, o novo programa estadual de incentivos fiscais: aspectos destacados da Lei nº 20.787/2020-GO	147
3.4	Estudos acadêmicos e institucionais sobre os programas goianos de incentivos fiscais de ICMS	153
4	ANÁLISE CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADA DAS FUNÇÕES DE CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS E DA RENÚNCIA DE RECEITAS	165
4.1	Controle da administração pública: aspectos gerais, classificação e instituições de controle	165
4.2	Ponto de partida: os arts. 70 da CRFB e 25 da CE/GO e o efetivo exercício das competências cometidas às respectivas instituições controladoras	170
4.2.1	Controle externo: Poder Legislativo	174
4.2.2	Controle externo: Tribunal de Contas	182
4.2.3	Controle interno: Controladoria-Geral	189
4.3	Transparência em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS	197
4.3.1	Princípio da publicidade e transparência fiscal	197
4.3.2	Transparência quanto aos beneficiários de incentivos fiscais e o manto do “sigilo fiscal”	203
4.3.2.1	Inoponibilidade do sigilo fiscal às instituições controladoras	205
4.3.2.2	Afastamento absoluto do sigilo fiscal em matéria de incentivos fiscais	213
4.4	Interação e diálogo interno e interinstitucional com vistas a uma atuação articulada	217
4.4.1	Articulação interna e interinstitucional: um novo paradigma para a função controladora	217
4.4.2	Articulação interinstitucional: experiências das instituições goianas de controle interno e externo previstas no art. 25, <i>caput</i> , da CE/GO	224
5	PESQUISA EMPÍRICA – ANÁLISE DOS RESULTADOS REFERENTES AO CONTROLE INTERNO (CGE/GO)	228
5.1	Desenho institucional, estrutura interna e planos anuais de auditoria/control	228
5.1.1	Desenho institucional e estrutura interna	228

5.1.2	Planos de Anuais de Auditoria/Planos Operacionais de Ações de Controle.....	229
5.2	Atuação institucional.....	231
5.2.1	Mapeamento do Programa PRODUIR (2017).....	233
5.2.2	Relatório nº 11/2018 SEI GEAG – 14660 (2018).....	234
5.2.3	Auditorias instauradas a partir de 2019.....	237
5.2.3.1	Sistemática geral dos trabalhos.....	237
5.2.3.2	Síntese dos trabalhos.....	239
5.3	Acesso à informação, sigilo fiscal e transparência das ações de controle.....	243
5.3.1	Acesso à informação	243
5.3.2	Sigilo fiscal.....	244
5.3.3	Transparência das ações de controle	249
5.4	Articulação interna e interinstitucional	253
5.5	Síntese dos resultados sobre o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS pela CGE/GO.....	255
6	PESQUISA EMPÍRICA – ANÁLISE DOS RESULTADOS SOBRE O CONTROLE EXTERNO A CARGO DO TCE/GO.....	259
6.1	Desenho institucional, estrutura interna e planos de fiscalização	259
6.1.1	Desenho institucional e estrutura interna	259
6.1.1.1	Carência de pessoal efetivo concursado para a atividade-fim de controle	259
6.1.1.2	Estrutura de fiscalização	264
6.1.1.3	MPC/GO, Auditoria e Monitoramento	268
6.1.2	Planos de Fiscalização.....	270
6.2	Atuação institucional.....	273
6.2.1	Principais gargalos na atuação do TCE/GO em processos de fiscalização na matéria.....	276
6.2.2	Análise do Processo nº 201500047001323 – ACOMPANHAMENTO/MONITORAMENTO	283
6.2.3	Análise do Processo nº 201700047002218 – ACOMPANHAMENTO/MONITORAMENTO	286
6.2.4	Análise do Processo nº 201700047002530 – AUDITORIA.....	292
6.3	Acesso à informação, sigilo fiscal e transparência das ações de controle.....	294
6.3.1	Acesso à informação e sigilo fiscal	294
6.3.1.1	Acesso a informações e documentos e o óbice do sigilo fiscal	294
6.3.1.2	Acesso direto a bases de dados do Poder Executivo estadual	298
6.3.1.3	Regulamentação interna para o manuseio de informações sigilosas ou com restrição de acesso.....	301
6.3.2	Transparência das ações de controle	302

6.4	Articulação interna e interinstitucional	304
6.4.1	Articulação interinstitucional	304
6.4.1.1	Articulação com a CGE/GO	304
6.4.1.2	Articulação com a ALE/GO.....	306
6.4.1.3	Articulação interinstitucional na visão dos entrevistados.....	309
6.4.2	Articulação interna	310
6.5	Outros achados decorrentes das entrevistas com os entrevistados do TCE/GO	311
6.6	Contas de Governo	312
6.7	Nota atribuída pelos entrevistados à respectiva instituição.....	314
6.8	Síntese dos resultados sobre o controle dos incentivos fiscais de ICMS pelo TCE/GO.....	314
7	PESQUISA EMPÍRICA – ANÁLISE DOS RESULTADOS REFERENTES AO CONTROLE EXTERNO A CARGO DA ALE/GO	321
7.1	Desenho institucional e estrutura interna	321
7.2	Atuação institucional.....	322
7.2.1	CPI dos Incentivos Fiscais	322
7.2.1.1	Análise da primeira parte do Relatório Final da CPI (Capítulos 1 a 4)	324
7.2.1.2	Análise da segunda parte do Relatório Final da CPI (Capítulos 5 e 6).....	325
7.2.1.3	Análise da terceira parte do Relatório Final da CPI (Capítulos 7 a 9).....	327
7.2.1.4	Análise da quarta parte do Relatório Final da CPI (Capítulos 10 e 11).....	328
7.2.1.5	Análise da quinta parte do Relatório Final da CPI (Capítulos 12 e 13).....	329
7.2.2	Alterações na legislação	331
7.2.3	LDO's e LOA's.....	336
7.2.4	Decretos Legislativos	340
7.2.5	Requerimentos: instrumento subutilizado no controle parlamentar de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS pelo legislativo goiano	343
7.2.6	Audiências públicas: outro instrumento subutilizado no controle parlamentar de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS	347
7.2.6.1	Audiências públicas realizadas no âmbito da CTFO	348
7.2.6.2	Audiências públicas realizadas fora do âmbito da CTFO.....	350
7.2.6.3	Manifestação popular de funcionários da CAO A em frente à ALE/GO	354
7.2.7	Análise consolidada das entrevistas em profundidade realizadas na ALE/GO sobre a atuação da respectiva Procuradoria	356
7.3	Acesso à informação, sigilo fiscal e transparência das ações de controle.....	360
7.3.1	Análise desse tema na CPI dos Incentivos Fiscais.....	360
7.3.2	Projetos de lei apresentados de 2019 a 2021 visando a promover mais controle e transparência em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS	366

7.3.3	Análise consolidada das entrevistas em profundidade realizadas na ALE/GO sobre sigilo fiscal e transparência na respectiva atuação controladora.....	372
7.4	Articulação interna e interinstitucional	374
7.4.1	Análise desse tema na CPI dos Incentivos Fiscais.....	374
7.4.2	Repercussão de trabalhos do TCE/GO e da CGE/GO no controle parlamentar: análise documental	381
7.4.3	Análise consolidada das entrevistas em profundidade realizadas na ALE/GO sobre a respectiva articulação interna e interinstitucional	381
7.5	O controle sobre as maiores beneficiárias de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em Goiás	382
7.6	Nota atribuída pelos entrevistados à respectiva instituição.....	385
7.7	Síntese dos resultados sobre o controle dos incentivos fiscais de ICMS pela ALE/GO.....	385
	CONCLUSÕES	394
	Premissas teóricas	394
	Pesquisa empírica.....	398
	CGE/GO	398
	TCE/GO	401
	ALE/GO	403
	Confirmação/refutação das hipóteses da pesquisa	409
	Alcance e limites da pesquisa.....	410
	Propostas para o incremento da transparência e efetividade da atuação controladora das instituições selecionadas e limitações da pesquisa.....	411
	Propostas de estudos para agenda de pesquisas futuras sobre o tema.....	417
	REFERÊNCIAS	420
	APÊNDICES.....	445
	APÊNDICE A – Minuta de PL visando a instituir modelo de controle e transparência aos incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás.....	445
	APÊNDICE B – Minuta de decreto sobre acesso a informações protegidas por sigilo fiscal.....	456
	APÊNDICE C – Proposta de resolução que altera o RI-ALE/GO visando a institucionalizar o processo parlamentar de monitoramento e avaliação e prever adequações na competência da CTFO.....	463
	APÊNDICE D – Proposta de alteração na Lei nº 20.986/2021 (LO-CGE/GO)	469
	APÊNDICE E – Proposta de alteração na Resolução Normativa nº 07/2018 – TCE/GO	471
	APÊNDICE F – Proposta de alteração da Lei nº 20.787/2020-GO – PROGOIÁS	472
	ANEXOS	473

INTRODUÇÃO

Esta pesquisa parte do **problema** consistente na percepção acerca da existência de falhas na avaliação, no controle e na fiscalização em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS no âmbito do Estado de Goiás, por parte das instituições estaduais de controle interno e externo¹, notadamente a Controladoria-Geral do Estado de Goiás – CGE/GO, o Tribunal de Contas do Estado de Goiás – TCE/GO e a Assembleia Legislativa do Estado de Goiás – ALE/GO, em relação à atuação do Poder Executivo nessa matéria e das pessoas jurídicas beneficiárias.

Há diversas **justificativas** para a realização desta pesquisa, como a intensa evolução normativa e legislativa no ordenamento jurídico brasileiro e goiano, em especial na última década, sobre avaliação de políticas públicas e incentivos fiscais, como no âmbito federal o Decreto nº 9.834/2019 e as EC's nºs 108/2020 e 109/2021, assim como a Emenda Constitucional (EC) nº 63/2019-GO, embora todas essas emendas constitucionais ainda estejam pendentes de regulamentação por lei. Em Goiás, os arts. 44, § 2º, e 45, III, da Lei Complementar (LC) nº 138/2018-GO trazem exigências mais rígidas à Administração Tributária no tocante a contrapartidas a serem estabelecidas e avaliadas em matéria de incentivos fiscais de ICMS.

Essa mesma evolução, de forma ainda mais rápida, verificou-se em nível federal quanto à relativização da restrição a informações protegidas por sigilo fiscal em geral para permitir, num primeiro momento, seu acesso pela Controladoria-Geral da União – CGU e Tribunal de Contas da União – TCU mediante certas condições e, posteriormente, inclusive para obrigar órgãos e entidades federais a divulgarem na internet as concessões de recursos financeiros e renúncias de receitas tanto a pessoas físicas como jurídicas (Lei nº 14.129/2021, art. 29, § 2º, XII).

De forma mais ampla, recente e específica, o art. 45 da LC nº 187/2021 acrescentou o inciso IV ao § 3º do art. 198 do Código Tributário Nacional (CTN) para afastar expressamente

¹ O intuito inicial deste pesquisador, conforme evidenciado em seu projeto inicial de pesquisa, era também o de contemplar o MPE/GO como instituição a ser analisada. Porém, ante a capilaridade do órgão em diversas comarcas, algumas tentativas frustradas de obtenção de dados por parte deste pesquisador, a limitação temporal constante do cronograma da presente pesquisa e o fato de o controle efetuado pelo MPE/GO distinguir-se substancialmente daquele efetuado pelas demais instituições controladoras (tanto quanto aos instrumentos como aos resultados eventualmente alcançados), não foi possível avançar a investigação sobre aquela instituição.

a proteção do sigilo fiscal em matéria de incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

Registre-se, ainda, a expressividade do volume de renúncia de receitas em Goiás. A projeção dessa renúncia conforme Projeto de Lei Orçamentária Anual – PLOA para 2022 é de aproximadamente R\$ 8.155.000.000,00 (oito bilhões, cento e cinquenta e cinco milhões de reais), considerando a soma dos Programas de Fomento à Industrialização do Estado de Goiás – FOMENTAR e de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR e as espécies crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção.

Além dessa expressiva materialidade dos valores renunciados de ICMS, Goiás destaque-se pela vasta legislação sobre incentivos fiscais de ICMS, pela produção de diversos trabalhos de fiscalização pelas instituições goianas de controle interno e externo (CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO), ainda que iniciados tardiamente por parte de algumas das instituições analisadas.

Ressalte-se, ademais, a recente homologação pela Presidência da República, publicada no DOU de 24/12/2021, do Plano de Recuperação Fiscal apresentado pelo Estado de Goiás para fins de ingresso deste no Regime de Recuperação Fiscal – RRF previsto na LC nº 159/2017 e alterações posteriores, com vigência entre 2022 e 2030 (BRASIL, 2021c), contexto que aparentemente corrobora a ausência de controle e fiscalização dos incentivos fiscais de ICMS.

Toda essa vastidão de elementos permite inferir, com relativa segurança, que Goiás constitui um dos principais laboratórios para análise acerca do controle (ou ausência/deficiência desse controle) sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em relação aos demais Estados-membros, a justificar o Estudo de Caso a que se propõe essa pesquisa.

Ainda, verifica-se que programas de pós-graduação, ao menos na área jurídica, produzem poucas pesquisas empíricas sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, e no Estado de Goiás não se verificou qualquer pesquisa que tenha se debruçado especificamente sobre a atuação das instituições controladoras ora analisadas; abordagem, portanto, totalmente inédita e pioneira nesse ponto, o que ocupa a maior parte deste Relatório Final de Pesquisa.

Ressalte-se também que, embora o tema se revista de intrínseca transdisciplinaridade, trata-se de pesquisa que aborda o fenômeno analisado sob o prisma eminentemente jurídico, notadamente por se voltar a um instituto fortemente delineado pela ciência do Direito que é o

controle da Administração Pública, além da necessidade de se estabelecer uma clara delimitação material ao objeto da pesquisa, também intrinsecamente amplo².

Assim, não são exploradas análises de efetividade e de impacto dos programas de incentivos fiscais goianos, nem contextualizações históricas ou sociopolíticas acerca desses programas e dos governos que os instituíram, nem temáticas mais afetas às Ciências Sociais (em especial à Ciência Política), embora o texto possa tangenciar pontualmente alguma dessas questões sem o compromisso de sobre elas se debruçar em profundidade, e sem ignorar também a pertinência dessas outras análises como sugestão para outras pesquisas futuras.

Nesse contexto e à luz do recorte inicial supra, importa saber como tem sido realizado o controle dos incentivos fiscais e da renúncia de receitas de ICMS no Estado de Goiás. Por isso, o presente trabalho tem como **objetivo geral** fazer um diagnóstico da atuação das referidas instituições controladoras (CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO), bem como um prognóstico com apresentação de propostas para incrementar a transparência e a efetividade desse controle.

Para perseguir este objetivo mais amplo, diversos **objetivos específicos** foram estabelecidos, como, em síntese, conhecer o desenho constitucional, legal e regimental das instituições selecionadas, os principais trabalhos por elas realizados, os parâmetros de controle utilizados nesses trabalhos, as limitações verificadas, se houve a oposição de sigilo fiscal pelo Poder Executivo àquelas instituições (se e como isso dificultou a atuação controladora), se essas instituições atuaram de forma articulada ou como “ilhas de controle”, dentre outros aspectos pertinentes.

Assim, tendo em vista a adoção do **método hipotético-dedutivo no contexto do estudo de caso**³, formularam-se em síntese **hipóteses nulas e hipóteses alternativas**, sendo as primeiras no sentido de que as instituições controladoras: a) exerceram de forma adequada suas prerrogativas constitucionais, legais e regimentais nessa matéria; b) não tiveram negadas solicitações de acesso a informações e dados sobre incentivos fiscais de ICMS por oposição de

² Também por questões de delimitação material do objeto da pesquisa, não se explora em profundidade a discussão sobre o federalismo fiscal, embora o tema se relacione com incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS. Não obstante, por ser impossível fugir completamente dessa discussão, a questão federativa é tangenciada no item 3.1.3.2 deste Relatório Final de Pesquisa quando discutida a natureza jurídica dos Programas FOMENTAR e PRODUIR e as discussões judiciais acerca da repartição constitucional de receitas com os municípios goianos.

³ Embora no método hipotético-dedutivo, nos termos concebidos originalmente por Karl Popper, a rigor, as hipóteses deveriam ser estruturadas a partir da teoria existente, na presente pesquisa foram estruturadas principalmente a partir de discursos e percepções institucionais e, sobretudo, como um recurso complementar de estruturação do estudo de caso múltiplo, que é o método de abordagem principal. Além disso, foram formuladas tanto hipóteses nulas como alternativas, que são mais bem explicitadas no item 1.2 deste Relatório Final de Pesquisa, de modo que as hipóteses nulas refletem em grande medida os discursos pró-incentivos fiscais de ICMS; e as hipóteses alternativas, as percepções institucionais deste pesquisador após um contato inicial com a matéria conforme descrito no problema de pesquisa (item 1.1 deste Relatório Final de Pesquisa). Assim, a busca por falseamento própria do método hipotético-dedutivo se baseou nas hipóteses nulas desenvolvidas.

sigilo fiscal pelo Poder Executivo ou eventual falta/deficiência de transparência passiva impediu ou, ao menos, contribuiu para a limitação da atuação controladora daquelas instituições; c) as instituições controladoras mantiveram adequada articulação para discussão e aperfeiçoamento do sistema de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS. Tais hipóteses (nulas) foram em grande medida refutadas na presente pesquisa, de modo que as conclusões deste Relatório Final de Pesquisa mais se aproximam das hipóteses alternativas levantadas. Ademais, somou-se a elas o seguinte relevante achado: não há, até o presente momento, ações efetivas por parte das instituições para romper os déficits de transparência que carregam para o controle dos incentivos fiscais um contexto de ineficiência do controle, embora a Lei nº 21.242/2022 – fruto desta pesquisa – tenha contribuído para algum avanço nessa matéria.

Para alcançar os objetivos e responder às hipóteses supra mencionados, o trabalho se divide basicamente em **3 (três) partes**: a primeira, constituída do Capítulo 1, que reúne e aprofunda os aspectos metodológicos da pesquisa empírica junto às instituições analisadas, bem como os instrumentos e protocolos adotados para coleta, sistematização e interpretação dos dados; a segunda, de organização teórica da pesquisa aplicada, que compreende os Capítulos 2, 3 e 4; e a terceira, relativa à pesquisa empírica e às análises de resultado desta, constituída dos Capítulos 5, 6 e 7.

Assim, o **primeiro capítulo** explicita o problema, os objetivos gerais e específicos e as hipóteses de pesquisa, bem como as técnicas e procedimentos para coleta de dados e a justificativa para a realização do Estudo de Caso proposto. Adiante-se que na fase empírica da pesquisa procedeu-se à coleta de dados primários mediante entrevistas realizadas com aproximadamente 10 (dez) participantes das instituições selecionadas (ao todo); coleta de dados secundários disponibilizados em transparência ativa por órgãos públicos e entidades privadas; coleta de dados secundários disponibilizados em resposta a dezenas de pedidos de acesso à informação formulados por este pesquisador junto a órgãos públicos; análise documental; e, por fim, a técnica do relato de experiência deste pesquisador na condição de um dos procuradores que assessorou a CPI dos Incentivos Fiscais da ALE/GO entre 2019 e 2020.

O **segundo capítulo** aborda as políticas públicas, notadamente quanto a aspectos conceituais, tipologias e modelos teóricos, com ênfase para o ciclo de políticas públicas e a importância da respectiva avaliação; políticas públicas e o enfoque crítico do constitucionalismo contemporâneo, com atenção voltada à concretização democrática e dos direitos fundamentais; e, por fim, as análises necessárias ao presente trabalho, quanto ao fenômeno da extrafiscalidade, do qual decorrem os incentivos fiscais e a consequente renúncia

de receita deles derivada, conceitos e aspectos relevantes dessas categorias jurídicas, seu regime jurídico e de controle.

Entende-se que o principal mérito desse capítulo consiste em integrar essa discussão com recentes novidades legislativas sobre o tema, em nível federal e estaduais, inclusive no contexto de Goiás, em especial as EC nºs 108/2020 e 109/2021 e a EC nº 63/2019-GO, que passaram a determinar a necessidade de avaliação e monitoramento integrados das políticas públicas e da respectiva gestão e também do gasto público, bem como refletir sobre a ausência de regulamentação dessas emendas constitucionais, em especial quanto ao controle integrado e transparente do gasto fiscal.

O **terceiro capítulo** descreve os programas e espécies de incentivos fiscais goianos, de acordo com proposta de sistematização de compreendê-los em 3 (três) grandes grupos, a saber: a) programas FOMENTAR e PRODUZIR; b) espécies de incentivos fiscais previstos na legislação goiana e consolidados no Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás – RCTE/GO (crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção); e c) PROGOIÁS, que pretende substituir os programas FOMENTAR e PRODUZIR.

Cada um daqueles grupos de programas e espécies são abordados a partir de 5 (cinco) critérios fundamentais, sem prejuízo de outros que se revelarem pertinentes nos limites deste Relatório Final de Pesquisa: a) base jurídica, com menção às principais leis instituidoras e respectivos decretos regulamentares; b) eventuais objetivos e diretrizes; c) o mecanismo jurídico de concessão do incentivo; d) eventuais contrapartidas exigidas; e e) órgãos que operacionalizam referidos programas, isto é, a estrutura administrativa envolvida.

Considera-se que o maior mérito desse capítulo consiste em apresentar modelos de classificação e informações sobre todos esses incentivos fiscais goianos numa perspectiva jurídica, de modo a permitir uma análise ampla e global sobre o sistema legislativo dos incentivos fiscais de ICMS em Goiás, o que praticamente inexiste atualmente.

O **quarto capítulo** aborda 3 (três) pilares que se consideram fundamentais numa análise constitucionalmente adequada em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas, a saber, efetivo controle por parte das instituições responsáveis, acesso às informações e aos dados de que necessitem para seus trabalhos e, por fim, articulação interinstitucional.

Primeiramente, adentrando na temática do controle interno e externo da administração pública, parte-se do art. 70, *caput*, da CRFB e do art. 25, *caput*, da CE/GO para identificar as 3 (três) principais instituições responsáveis pelo controle financeiro e orçamentário da administração pública em Goiás (CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO) e, em seguida, abordam-se os principais aspectos do desenho institucional de cada uma delas.

Em seguida, aborda-se a questão da transparência tributária, com destaque para as abordagens inédita sobre: a) o Portal Nacional da Transparência Tributária – PNTT previsto na LC nº 160/2017 e que na prática nada trouxe de transparência; e b) os principais movimentos no sentido de relativizar ou afastar o sigilo fiscal das informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas, notadamente o Decreto nº 10.209/2020 e o inciso XII do § 2º do art. 29 da Lei nº 14.129/2021 em âmbito federal e, em âmbito nacional, a recente introdução do inciso IV ao § 3º do art. 198 do CTN pelo art. 45 da LC nº 187/2021.

Ainda, aborda-se também a importância de uma atuação articulada entre as instituições de controle interno e externo, visando ao aumento da eficiência no controle da administração pública em geral e também em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas.

Considera-se que o principal mérito desse capítulo consiste em apresentar os 3 (três) pilares supra mencionados, que podem ser resumidos em atuação, informação/transparência e articulação, bem como a abordagens sobre a transparência tributária e a articulação, ainda pendentes de maior reflexão pela doutrina e literatura que se debruça sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas no âmbito do Estado de Goiás.

O quinto, sexto e sétimo capítulos tratam da pesquisa empírica, cada um dedicado a uma das 3 (três) instituições selecionadas para a pesquisa, as quais são analisadas à luz dos 3 (três) pilares acima mencionados (atuação, transparência e articulação). Antes de abordar a atuação institucional, discorre-se brevemente sobre o desenho institucional, a estrutura interna e eventual planejamento das ações de controle em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS. Ainda, no que tange à transparência e ao acesso à informação pelas mencionadas instituições, aborda-se também a transparência das respectivas ações de controle, isto é, até que publicam ou fornecem informações sobre seus trabalhos realizados.

Os principais resultados encontrados são a atuação controladora tardia da CGE/GO e da ALE/GO, bem como uma atuação limitada e mais voltada ao controle formal por parte dessas instituições e também do TCE/GO; a dificuldade de acesso a informações e dados pelas instituições, notadamente em nível de contribuinte, em razão da imposição de sigilo fiscal, bem como falta de transparência sobre parte das ações de controle desenvolvidas; e uma articulação também bastante incipiente entre as instituições nessa matéria, sobretudo até 2018.

As principais conclusões deste Relatório Final de Pesquisa apontam ainda à necessidade e à importância de fortalecimento das instituições controladoras quanto aos pilares supra mencionados, bem como o aumento da transparência sobre dados e informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas em Goiás, apesar de avanços já experimentados em âmbito estadual nessa matéria.

Por fim, após as considerações finais e referências desta pesquisa, os **Apêndices** deste Relatório Final de Pesquisa oferecem propostas de leis ou atos normativos com o intuito de aperfeiçoar a transparência e a efetividade no controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em Goiás, algumas delas inclusive já apresentadas, com o objetivo de fomentar discussões importantes para outras pesquisas aplicadas que se seguirem e fornecer caminhos para o governo estadual e as instituições analisadas aprimorarem as respectivas atuações nessa matéria, consoante o escopo jurídico-propositivo desta pesquisa.

Uma dessas propostas, por exemplo, embora não voltada diretamente ao incremento do controle nessa matéria, contém sugestão de alteração da lei do PROGOIÁS, visando a aperfeiçoar seu desenho legislativo.

Outro exemplo de resultado propositivo desta pesquisa foi a elaboração fundamentada em evidências de projeto de lei (PL), constante do Apêndice A deste Relatório Final de Pesquisa, voltado a implementar padrões adequados de transparência na questão dos incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás.

Após os Apêndices, apresenta-se a relação de documentos que viriam como anexos desta pesquisa, porém, embora fosse o intuito deste pesquisador trazê-los integralmente como anexos deste Relatório Final de Pesquisa, deixa-se de fazê-lo em razão de sua grande extensão⁴ e, principalmente, devido a uma exigência da Biblioteca Central da UFG da qual este pesquisador discorda⁵.

Por fim, considera-se importante esclarecer 3 (três) aspectos metodológicos.

O primeiro é que a Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB, a Constituição Estadual – CE/GO e as respectivas emendas constitucionais, assim como leis e decretos nacionais, federais e estaduais, mencionados ao longo deste Relatório Final de

⁴ A extensa documentação que este pesquisador pretendia acostar nos anexos deste Relatório Final de Pesquisa ultrapassa 1.000 (hum mil) páginas. Só processos do TCE/GO ocupariam sozinhos milhares de páginas. Ainda, este pesquisador recebeu documentos em formatos diversos, como word e até planilhas de excel, cuja conversão em PDF exigiria significativo esforço deste pesquisador, além de sobrecarregar em demasia o número de páginas e o tamanho do arquivo.

⁵. No documento intitulado “Orientações para o estudante adquirir o TECA e o Comprovante de Recebimento”, disponibilizado na página oficial da Biblioteca Central da UFG (<https://files.cercomp.ufg.br/web/88/o/Orienta%C3%A7%C3%B5es_para_o_estudante_adquirir_o_TECA_e_o_Comprovante_de_Receb.pdf>), o respectivo item 11 prevê que o discente deve, “caso o trabalho possua imagens ou anexos que contenham assinaturas ou carimbos diversos (de terceiros ou do próprio autor), embaçar ou passar uma tarja sobre o todo das assinaturas/carimbos”. Tendo em vista que essa providência exigiria também esforço descomunal deste pesquisador, e também por entender que não possui embasamento legal nem justificativa idônea, este pesquisador entrou em contato com a Biblioteca Central e argumentou no sentido de que fosse reconsiderada essa posição. Porém, como essa tentativa se revelou frustrada, a decisão deste pesquisador foi de suprimir deste Relatório Final de Pesquisa os documentos que seriam acostados como anexos para fins de envio à Biblioteca Central da UFG. Assim, caso alguém tenha interesse em algum documento obtido por este pesquisador, orienta-se a solicitar ao seguinte e-mail: <eduardololli.adv@gmail.com>.

Pesquisa, encontram-se disponíveis para acesso nos portais eletrônicos <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>>, <<https://legisla.casacivil.go.gov.br/>> e <<https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/>>⁶, estes 2 (dois) últimos no âmbito estadual. Ainda, a Lei nº 11.651/1991-GO e o Decreto nº 4.852/1997-GO encontram-se disponíveis no portal eletrônico <<https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/>>, acessível a partir dos navegadores Internet Explorer ou Microsoft Edge.

Assim, todos esses diplomas constitucionais, legais e normativos não foram mencionados na lista de referências ao final deste Relatório Final de Pesquisa e, por conseguinte, também não são citados no formato autor-data, para evitar repetições desnecessárias; assim, são citados no texto apenas pela indicação do diploma correspondente, para facilitar a compreensão do leitor.⁷

O segundo aspecto é que as decisões judiciais, embora sejam mencionadas nas referências de forma completa, são repetidas ao longo do texto com referência expressa ao número correspondente e a eventuais outras informações que se considerem pertinente para identificação do julgado. Assim, também não se utiliza do sistema autor-data quanto a citações de jurisprudência ao longo do texto por entender que dificultaria a imediata identificação pelo leitor do processo correspondente.

O terceiro aspecto é que também não se utilizou o sistema autor-data quando a informação foi obtida mediante simples consulta a sítio eletrônico, sem que haja um documento e uma data específica de publicação. Nesse caso, fez-se referência em nota de rodapé explicativa aos elementos que garantam a pronta localização da informação, no intuito de facilitar a consulta imediata do conteúdo pelo leitor a partir do link indicado.

Ressalte-se, por derradeiro, que a versão final deste Relatório Final de Pesquisa já incorpora as críticas e apontamentos pertinentes suscitados por ocasião da banca examinadora deste trabalho, realizada em 17/06/2022 e constituída pelos professores Saulo de Oliveira Pinto Coelho (orientador e presidente), Francisco Mata Machado Tavares (membro interno PPGDP/UFG) e Maria Stela Campos da Silva (PPGD/UFPA).

⁶ Link acessível a partir dos navegadores Internet Explorer ou Microsoft Edge, por se tratar de legislação específica da Secretaria de Estado da Economia de Goiás.

⁷ Ainda, quando a lei ou o ato normativo correspondente for do Estado de Goiás, ao lado do ano se adiciona a respectiva sigla (“-GO”), de modo que, quando ausente essa indicação, presume-se que a lei ou o ato normativo indicado foi editado pela União.

1 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Antes de apresentar o debate teórico que sustenta e organiza a presente pesquisa, entende-se pertinente trazer os detalhamentos relativos à metodologia utilizada. Assim passa-se a abordar o problema de pesquisa, as hipóteses, os objetivos geral e específico, a coleta de dados, a justificativa e outros esclarecimentos metodológicos pertinentes.

1.1 Problema de pesquisa

O problema de pesquisa consiste na percepção, corroborada por estudos e trabalhos já realizados sobre o tema (GOIÁS, 2019 e 2020a), acerca da existência de falhas na avaliação, controle e fiscalização em matéria de renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás, por parte das instituições estaduais de controle interno e externo, notadamente o Poder Legislativo, o Tribunal de Contas e a Controladoria-Geral do Estado de Goiás, em relação à atuação do Poder Executivo nessa matéria e das pessoas jurídicas beneficiárias.

Essa percepção vem corroborada por trabalhos técnicos específicos publicados recentemente no Estado de Goiás, notadamente o Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito – CPI dos Incentivos Fiscais promovida pela ALE/GO (GOIÁS, 2020a) e, antes, relatório do Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Pesquisas Socioeconômicas – IMB/GO (GOIÁS, 2019d).

Apesar de a academia já ter denunciado há muito problemas existentes nas políticas que se utilizam de incentivos fiscais em Goiás (v.g. BORGES, 2014; PASCHOAL, 2001), os trabalhos retromencionados tiveram um peso diferenciado nessa questão na atualidade: a CPI, por refletir uma preocupação singular do parlamento goiano com o controle nessa matéria; e o relatório do IMB/GO, por ter sido o primeiro relatório oficial do próprio governo estadual a reconhecer deficiências no desenho e no resultado das políticas supra.

Soma-se, ainda, o contexto-problema da ausência de diagnósticos sistematizados sobre essas falhas e problemas e um contexto em que a percepção é a de uma confluência de intenções entre poder econômico e poder público, quanto à manutenção dos níveis de baixa transparência e ineficiente controle, quanto a incentivos fiscais em Goiás.

1.2 Detalhamento das Hipóteses

Ao longo da pesquisa as seguintes hipóteses são enfrentadas, a fim de responder à indagação central posta em exame. Assim, formulam-se as seguintes hipóteses para esta pesquisa, de forma sequencial e cada uma delas com *hipótese nula e respectiva hipótese alternativa*:

- 1.n) as instituições controladoras, para o exercício de suas atribuições constitucionais, obtiveram acesso às informações solicitadas do Poder Executivo, isto é, este cumpriu práticas adequadas de transparência passiva em relação aos benefícios e programas de incentivos fiscais de ICMS para o exercício da função de controle dos primeiros; ou
- 1.a) o Poder Executivo não cumpriu práticas adequadas de transparência quanto ao acesso pelas instituições de controle das informações solicitadas relativas aos benefícios e programas de incentivos fiscais de ICMS;
- 2.n) o Poder Executivo não opôs o sigilo fiscal às instituições controladoras ou, caso tenha, isso não impediu o exercício pleno das respectivas atribuições constitucionais; ou
- 2.a) a alegação de sigilo fiscal foi oposta pelo Poder Executivo às instituições de controle em matéria de incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás e essa falta/deficiência de transparência passiva impediu ou, ao menos, contribuiu para a limitação da atuação controladora daquelas instituições;
- 3.n) as instituições controladoras mantiveram atuação articulada em matéria de controle da renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS, razão pela qual a ausência de diálogo e interação recíprocos entre mencionadas instituições não foi um dos possíveis motivos para o controle insuficiente ou deficiente nessa matéria; ou
- 3.a) as instituições controladoras não mantiveram diálogo e interação recíprocos para discussão e aperfeiçoamento do sistema de controle de renúncia de receitas e incentivos fiscais, nem atuação articulada, sendo este um dos motivos prováveis que acarretaram a ausência de efetividade no controle da renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS;
- 4.n) as instituições controladoras atuaram adequadamente em suas práticas de controle, de modo que os problemas de transparência e inefetividade do controle de renúncia de receita e incentivos fiscais de ICMS possivelmente advêm exclusivamente das más práticas de gestão e transparência do Poder Executivo;
- 4.a) além de falhas do Poder Executivo quanto à gestão, à transparência e à cooperação com o controle da renúncia de receitas e incentivos fiscais, as instituições controladoras

também apresentaram problemas e limitações, por vezes da mesma natureza, em seus procedimentos e atuações no controle de renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS, inclusive o não exercício ou o exercício deficiente de suas prerrogativas constitucionais e legais nessa matéria;

1.3 Objetivo geral

A pesquisa tem por objetivo geral fazer um diagnóstico crítico da atuação das principais instituições controladoras (CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO), em relação à atuação destas sobre o Poder Executivo e em relação às pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos e benefícios fiscais relativos a ICMS, bem como propor melhorias incrementais na atuação das mencionadas instituições de controle quanto à transparência e à efetividade das respectivas atuações controladoras, bem como quanto a maior articulação entre elas no exercício deste mister.

1.4 Objetivos específicos

A fim de confirmar ou não as hipóteses nulas e alternativas levantadas para a presente pesquisa e como desdobramento do objetivo geral, destacam-se os seguintes objetivos específicos:

- 1) fazer um diagnóstico da atuação da CGE/GO em matéria de incentivos fiscais de ICMS, notadamente com vistas à identificação das seguintes questões:
 - a) número de processos de inspeção/auditoria, data da respectiva abertura e conclusão, espécie ou programa de incentivo fiscal auditado;
 - b) solicitação e recebimento de informações do Poder Executivo para o exercício da respectiva função de controle;
 - c) processos originados a partir de auditoria ou investigação anterior por parte de outras instituições controladoras ou em que o trabalho anterior tenha sido mencionado;
 - d) realização ou não de representações às demais instituições controladoras e atuação a partir de representações destes;
 - e) detecção de irregularidades e, em caso positivo, as medidas determinadas, penalidades aplicadas e eventual correção das impropriedades pelos órgãos

auditados;

- f) identificação de infrações por pessoas jurídicas individualmente beneficiadas e aplicação ou não de penalidades, como suspensão ou perda do benefício, em razão do descumprimento dos requisitos para concessão e/ou fruição de incentivos fiscais de ICMS ou por não trazer o retorno econômico ou social pactuado;
 - g) tempo aproximado de tramitação dos processos de auditoria;
 - h) órgãos da CGE/GO encarregados dos procedimentos de auditoria e fiscalização em matéria de incentivos fiscais, número de servidores, natureza dos cargos ocupados (se efetivos ou em comissão) e se há órgão especializado em renúncia de receitas dentro do órgão;
 - i) se é disponibilizado acesso à íntegra do processo de controle ou, ao menos, do relatório final, na forma de transparência ativa ou passiva.
- 2) fazer um diagnóstico da atuação do TCE/GO em matéria de incentivos fiscais de ICMS, notadamente com vistas à identificação das seguintes questões:
- a) número de processos de inspeção/auditoria, data da respectiva abertura e conclusão, espécie ou programa de incentivo fiscal auditado;
 - b) solicitação e recebimento de informações do Poder Executivo para o exercício da respectiva função de controle;
 - c) processos originados a partir de auditoria ou investigação anterior por parte de outras instituições controladoras ou em que o trabalho anterior tenha sido mencionado;
 - d) realização ou não de representações às demais instituições controladoras e atuação a partir de representações destas;
 - e) divergências entre as posições da unidade técnica, do Ministério Público de Contas e dos acórdãos finais prolatados;
 - f) detecção de irregularidades e, em caso positivo, as medidas determinadas, penalidades aplicadas, eventual correção das impropriedades pelos órgãos auditados e representação às demais instituições controladoras para adoção de medidas de sua competência, nos termos do art. 251 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Goiás – RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008);
 - g) identificação de infrações por pessoas jurídicas individualmente beneficiadas e aplicação ou não de penalidades, como suspensão ou perda do benefício, em razão do descumprimento dos requisitos para concessão e/ou fruição de

incentivos fiscais de ICMS ou por não trazer o retorno econômico ou social pactuado ou previsto em leis ou atos normativos;

- h) tempo aproximado de tramitação dos processos de auditoria;
 - i) órgãos do TCE/GO encarregados dos procedimentos de auditoria e fiscalização em matéria de incentivos fiscais, número de servidores, natureza dos cargos ocupados (se efetivos ou em comissão) e se o órgão encarregado é especializado na temática de renúncia de receitas;
 - j) se é disponibilizado acesso à íntegra do processo de controle ou, ao menos, do acórdão e manifestações processuais (unidade técnica, Ministério Público de Contas etc), na forma de transparência ativa ou passiva.
- 3) fazer um diagnóstico da atuação controladora da ALE/GO em matéria de incentivos fiscais de ICMS, notadamente com vistas à identificação das seguintes questões:
- a) realização de audiências pública com representantes das demais instituições controladoras, órgãos do Poder Executivo encarregados da operacionalização dos incentivos fiscais de ICMS e sociedade civil;
 - b) solicitação e recebimento de informações do Poder Executivo para o exercício da respectiva função de controle;
 - c) formalização de pedidos de auditoria solicitados ao TCE/GO (órgão que lhe é auxiliar), nos termos dos incisos IV e VI do art. 26 da CE/GO e do arts. 2º, V e XIX, 109, I, 228 a 230, do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008);
 - d) formalização de representação às demais instituições controladoras acerca de irregularidades de que tenha ciência ou para fins de investigação e esclarecimento de fatos;
 - e) atuação da Comissão de Tributação, Finanças e Orçamento – CTFO, mediante discussões, deliberações e/ou proposição de algumas das medidas anteriores;
 - f) sustação de decretos do Poder Executivo que versem sobre incentivos fiscais, nos termos do art. 11, IV, da CE/GO;
 - g) instauração de CPI ou outro procedimento investigatório, de monitoramento e/ou controle no âmbito das respectivas competências;
 - h) se é disponibilizado acesso à íntegra dos projetos de lei, decretos legislativos, demais proposições legislativas e outros procedimentos, na forma de transparência ativa ou passiva.
- 4) identificar se as instituições controladoras têm mantido *diálogo e interação* recíprocos, de natureza interinstitucional, para discussão e aperfeiçoamento da

atuação de cada qual no controle dos incentivos fiscais de ICMS, mediante reuniões, audiências públicas e trabalhos conjuntos, bem como se têm considerado, citado e/ou utilizado em seus respectivos trabalhos aqueles já realizados por outra instituição controladora;

- 5) a partir do diagnóstico supra, *propondo medidas para aprimorar o grau de transparência e efetividade dos controles interno e externo* acerca da renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás, principalmente minutas de atos normativos e/ou ajustes colaborativos para uma atuação integrada e efetiva das instituições controladoras, de modo a fortalecer as respectivas atuações institucionais.

Os objetivos específicos, acima mencionados, servem também como relevantes indicadores para se proceder a um fiel diagnóstico da realidade e, também, aferir objetivamente o desempenho das instituições controladoras quanto a aspectos essenciais de suas funções.

1.5 Coleta e Análise de Dados

Esta pesquisa, de caráter aplicado, estruturada como Estudo de Caso Múltiplo, envolveu coleta, sistematização e análise de dados, que são apresentadas nos Capítulos 5, 6 e 7 deste Relatório Final de Pesquisa.

Quanto aos *dados secundários*, estes foram coletados junto:

a) às *instituições controladoras*, notadamente via pedidos de acesso à informação, a fim de traçar fiel diagnóstico da realidade das respectivas atuações na fiscalização dos requisitos de concessão e fruição de incentivos fiscais, notadamente processos de auditoria, comissões parlamentares de inquérito e outros procedimentos relativos a atividades de controle realizadas; e

b) ao *Poder Executivo de Goiás*, para conhecer o montante total de renúncia de receitas tributárias praticadas no Estado de Goiás e o montante referente a ICMS, além de outras informações correlatas, a fim de saber as espécies de incentivos fiscais em termos de maior representatividade naquele volume total e quais foram objeto de auditoria pelas instituições de controle interno e externo.

A pesquisa empírica também contou com coleta de *dados primários*, a partir de entrevistas individuais realizadas com os servidores efetivos do TCE/GO e da ALE/GO, de modo a aferir a percepção destes acerca do controle efetuado pelos órgãos que integram e

perspectivas para seu aprimoramento. As entrevistas foram realizadas entre 25/10/2021 e 1º/12/2021, a maioria de forma virtual, em razão da pandemia da COVID-19.

Quanto à CGE/GO, embora tenha havido uma sinalização inicial do respectivo intuito de participar da pesquisa, nenhum servidor ao final concedeu entrevista. De outro lado, o recrutamento dos entrevistados do TCE/GO e da ALE/GO foi realizado mediante convite direto a alguns deles e, quanto aos demais, convite indireto ou por derivação a partir da indicação dos primeiros ou de outros servidores do órgão (técnica “bola de neve”).⁸

Assim, entrevistaram-se servidores do TCE/GO e da ALE/GO entre 25/10/2021 e 1º/12/2021, a maioria de forma virtual, em razão da pandemia da COVID-19, codificados como entrevistados A, B, C, D⁹, E, F, G e H, com os seguintes esclarecimentos metodológicos a) a referência a eles ao longo do trabalho se faz sempre no sexo masculino, independente do sexo do entrevistado (entrevistado A, B, C, por exemplo); b) não há relação de vinculação necessária entre a pessoa e sua lotação no órgão ao qual se refere a respectiva fala ou exposição; c) as entrevistas foram realizadas de forma individual, como regra.

Os entrevistados foram questionados por meio de perguntas abertas, constantes de roteiro de entrevistas semiestruturadas, metodologia de coleta de dados que se considera mais

⁸ Quanto à ALE/GO, obteve-se autorização expressa para coleta de dados na respectiva instituição; em relação ao TCE/GO, a respectiva Presidência indicou determinado servidor para participar; foi enviado novo ofício ao órgão para solicitar autorização em relação a outros setores e servidores do Tribunal, mas ante o silêncio do TCE/GO foi solicitada e obtida autorização do CEP para entrevistar servidores do TCE/GO em geral, o que foi viabilizado sem depender da instituição, isto é, com participantes que quiseram colaborar com a pesquisa fora do horário de expediente, sem utilizar os sistemas de acesso restrito do TCE/GO, o que foi devidamente alertado por este pesquisador àqueles que quiseram colaborar nessa condição. Os servidores efetivos recrutados atuaram (em algum momento a partir de 2014, recorte temporal desta pesquisa) ou ainda atuam em unidades administrativas do TCE/GO ou da ALE/GO que guardem pertinência com o objeto desta pesquisa, inclusive aqueles que ocuparam ou ainda ocupam funções de confiança ou cargos de chefia, direção e assessoramento, ainda que atualmente desligados da lotação de interesse. Ressalte-se que os participantes também foram devidamente alertados quanto aos riscos e aos benefícios da pesquisa. Quanto aos riscos, destacaram-se aqueles comuns a qualquer tipo de pesquisa, tais como cansaço, fadiga, constrangimento e/ou riscos emocionais ao se submeterem à entrevista; quanto aos benefícios da pesquisa, de outro lado, foram destacados o potencial de colaboração para o aprimoramento das respectivas atuações funcionais e também das instituições em matéria de controle de renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS, de relevante interesse público, além de agregação de conhecimentos relativos ao tema e contribuição perante a comunidade acadêmica e o poder público. Esses e outros aspectos constaram dos Termos de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE's) assinados pelos entrevistados como condição para participarem das entrevistas e, dias após a realização de cada entrevista, os entrevistados assinaram também um documento elaborado por este pesquisador denominado “Termo de Transcrições relevantes para Citação/Paráfrase”, no qual foram transcritos, em forma de paráfrases, os pontos considerados mais relevantes por este pesquisador para os fins deste Relatório Final de Pesquisa, submetidos previamente à aprovação dos respectivos entrevistados.

⁹ Quanto a esse último ponto, convém ressaltar a situação peculiar do entrevistado D, que foi concedida inicialmente na forma de grupo focal de 2 (dois) servidores, os quais escolheram conceder a entrevista simultaneamente, porém em momento posterior um dos integrantes desistiu de continuar participando desta pesquisa, justamente aquele que mais participou das falas na entrevista. Porém, optou-se por manter as referências ao entrevistado D neste Relatório Final de Pesquisa, tendo em vista que o outro integrante do grupo decidiu manter sua participação e, ao assinar o respectivo termo de aprovação das transcrições relevantes da entrevista, acabou endossando as opiniões do colega desistente como sendo também as suas próprias apresentadas.

adequada ao objeto da pesquisa, tendo em vista que as perguntas formuladas constituíram pontos de partida e diretrizes iniciais para a abordagem do tema, que pôde ser enriquecido a partir de considerações conexas por parte dos entrevistados e do entrevistador.

Ao final, as opiniões dos entrevistados são expostas de forma anonimizada, em que cada um deles é representado por um código, a fim de lhes preservar o sigilo. Ainda, as opiniões dos entrevistados são expostas, ao longo dos Capítulos 5, 6 e 7 deste Relatório Final de Pesquisa, em conjunto com os demais dados coletados, de forma a enriquecer cada análise efetuada; ainda, aspectos metodológicos específicos sobre a coleta e a análise de dados relativa a cada uma das instituições objeto desta pesquisa são destacados nos tópicos pertinentes a cada uma delas, de modo a facilitar o pronto e imediato contato do leitor.

Importante mencionar que o período de recorte para a pesquisa foi de 2014 a 2019, para fins de delimitação temporal das ações de controle desenvolvidas em cada uma dessas instituições, embora a coleta e a consequente análise de dados possam se referir a período maior ou menor de tempo a depender do objeto específico de análise, o que é apontado nos tópicos pertinentes deste Relatório Final de Pesquisa.

Assim, em relação à CGE/GO, o universo de processos de inspeções e auditorias analisados nesta pesquisa são aqueles instaurados pelo órgão no período de 2014 a 26/10/2021, embora o primeiro processo identificado tenha sido instaurado apenas em 2017, sem qualquer indicativo de que tenha havido um trabalho anterior (processos n°s 201711867000330, 201811867000397, 201911867000325, 201911867000882, 201911867000325, 201911867001962, 201917604005616, 20201186700082, 202011867000478, 202011867000479 e 202011867000769, 202011867000772, 202011867000899, 202011867000939, 202011867001134, 202011867001223, 202011867001264, 202011867001265, 202011867001520, 202011867001668, 202011867001669 e 202111867001366).

Adiante-se que, tendo em vista que o órgão não forneceu a íntegra dos processos a este pesquisador, nem mesmo os relatórios técnicos lavrados nesses processos, houve apenas análise documental das respostas a pedidos de acesso à informação e a solicitações formuladas à Ouvidoria-Geral do Estado de Goiás entre 2020 e 2021, além de breves considerações sobre as informações disponibilizadas pelo órgão em transparência ativa no mesmo período.

No tocante ao TCE/GO, o universo de processos analisados nesta pesquisa abrange inspeções, auditorias, levantamentos, acompanhamentos e monitoramentos instaurados pelo órgão no período de 2010 a 2021, embora o último processo identificado tenha sido instaurado apenas em 2017, sem qualquer indicativo de que tenha havido um trabalho posterior (processos

nºs 201000047001551, 201000047003394, 201000047003496, 201300047004318, 201400047001174, 201500047000049, 201500047001323, 201600047001440, 201600047001812, 201600047001813, 201700047002218 e 201700047002530). Trabalhos anteriores a 2010 não compuseram a presente análise ante a dificuldade de acesso e de se tratar de lapso temporal muito longínquo.

Assim, houve análise documental das respostas a pedidos de acesso à informação formuladas à Ouvidoria do TCE/EGO entre 2020 e 2021, da íntegra dos processos instaurados naquele período (dentro do recorte material indicado), além das informações disponibilizadas pelo órgão em transparência ativa no mesmo período. Ainda, houve coleta e análise de dados primários obtidos mediante realização de entrevistas com servidores do TCE/GO entre 25/10/2021 e 23/11/2021.

Quanto à ALE/GO, em razão da diversidade de instrumentos de controle que o ordenamento jurídico lhe confere como titular do controle externo, considera-se pertinente explicitar a base de dados documental utilizada para o exame de cada pilar abordado neste Relatório Final de Pesquisa.

Para análise da atuação institucional da ALE/GO nessa matéria, foram objeto de exame: a) a íntegra do processo físico da CPI dos Incentivos fiscais, instaurada em março de 2019, e do respectivo Relatório Final aprovado em março de 2020 (GOIÁS, 2020a), sem acesso a informações consideradas sigilosas; b) principais diplomas legais e normativos que iniciaram a revisão de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em Goiás entre 2018 e 2019 (Decreto nº 9.193/2018-GO, Lei nºs 20.367/2018-GO, 20.590/2019-GO, 20.654/2019-GO e 20.676/2019-GO), inclusive os respectivos processos legislativos que tramitaram na Casa; c) leis orçamentárias (LDO's, LOA's e respectivos PL's) vigentes para os exercícios de 2014 a 2021, e respectivos projetos; d) decretos legislativos publicados de 2014 a 2021 no Diário Oficial da ALE/GO; e) requerimentos apresentados e aprovados em Plenário de 2014 a 2021 e requerimentos apresentados e aprovados na CTFO de 2014 a 2020 a partir do exame das respectivas atas no caso da CTFO; f) audiências públicas realizadas no período de 2014 a 2020, no âmbito da CTFO e outras de forma desvinculada dessa Comissão; g) entrevistas realizadas com servidores da ALE/GO entre 23/11 e 1º/12/2021.

Para análise da transparência e do sigilo fiscal no âmbito da ALE/GO nessa matéria, foram objeto de exame: a) a íntegra do processo físico da CPI dos Incentivos fiscais e do respectivo Relatório Final (GOIÁS, 2020a), já referidos; b) principais PL's em trâmite e/ou aprovados entre 2019 e 2021 sobre o tema (processos legislativos nºs 2019003466, 2019004577, 2019004958, 2019007494 e 2021005203), com breve referência também à Lei nº

21.242/2022-GO e respectivos processos legislativos original e de veto (nºs 2021009245 e 2022000150); c) entrevistas realizadas com servidores da ALE/GO entre 23/11 e 1º/12/2021, além do Relato de Experiência¹⁰ deste pesquisador como um dos procuradores que assessoraram a aludida CPI.

Para análise da articulação interna e interinstitucional no âmbito da ALE/GO foram objeto de exame: a) a íntegra do processo físico da CPI dos Incentivos fiscais e do respectivo Relatório Final (GOIÁS, 2020a), já referidos, sem acesso às informações sigilosas recebidas pela CPI; b) proposições legislativas e outros instrumentos do controle parlamentar já mencionados para verificar se repercutiram algum trabalho já desenvolvido ou em desenvolvimento pelo TCE/GO ou CGE/GO; e c) entrevistas realizadas com servidores¹¹ da ALE/GO entre 23/11 e 1º/12/2021, além do Relato de Experiência deste pesquisador como um dos procuradores que assessoraram a aludida CPI.

A partir dessa ampla gama de dados, pôde-se ter mais nítida visão acerca de como as instituições de controle referidas vem atuando em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS no Estado de Goiás; se têm conseguido obter os dados e informações necessários à realização dos respectivos trabalhos de controle; e, ainda se têm se articulado também entre suas próprias unidades internas e também com as demais instituições objeto deste pesquisa, com o objetivo de identificar eventuais falhas ou vieses de atuação, a fim de propor melhorias incrementais visando a maior transparência e efetividade do mencionado controle.

1.6 Estudo de Caso: justificativa e outros esclarecimentos metodológicos pertinentes

Esta pesquisa se desenvolve no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas, nível de Mestrado Profissional, cujo regulamento exige que os projetos dos discentes demonstrem, além dos referenciais teóricos e demais requisitos acadêmicos, também a articulação com a prática profissional (PPGDP/UFG, Resolução – Cepec nº 1451/2017, art. 39, § 9º, VI).

¹⁰ Embora a maioria dos manuais de metodologia geral ou jurídica não abordem o Relato de Experiência como instrumento de pesquisa, há quem entenda que o Relato de Experiência pode contribuir na formação do conhecimento científico quando houver o enfrentamento crítico-reflexivo da experiência (ALMEIDA, FLORES e MUSSI, 2021). Nesta pesquisa, referido instrumento é utilizado como recurso complementar à estruturação do estudo de caso (que é o método de abordagem principal). A fim de permitir que o leitor identifique precisamente quando esse instrumento foi empregado, este pesquisador faz referência expressa ao Relato de Experiência nas partes do texto em que é utilizado.

¹¹ O termo “servidores”, ora empregado, pode abranger também procuradores.

Assim, este pesquisador ocupa o cargo de Procurador da ALE/GO, uma das instituições controladoras objeto desta pesquisa e que possui competência constitucional para exercer o controle externo da Administração Pública, inclusive quanto às subvenções e às renúncias de receita (CE/GO, art. 25, *caput*).

Porém, a ALE/GO conta também com auxílio do TCE/GO para o exercício desse múnus (CE/GO, art. 25, § 1º), sem prejuízo da atuação da CGE/GO enquanto órgão de controle interno do Poder Executivo (CE/GO, arts. 25, *caput*, e 29). Desse modo, percebe-se uma íntima conexão finalística entre as mencionadas instituições controladoras nessa temática (CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO).

Além disso, a ALE/GO promoveu em 2019/2020 a CPI dos Incentivos Fiscais, oportunidade em que este pesquisador, em razão de sua práxis profissional, aproximou-se do objeto desta pesquisa e percebeu a necessidade de aprimoramento de todas as instituições que se propõem a exercer um controle mais efetivo sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS no Estado de Goiás, inclusive, mas não só, a instituição que integra (ALE/GO), bem como na importância de uma atuação articulada entre todas essas instituições.

Tendo em vista o problema, os objetivos e as hipóteses de pesquisa, além das considerações supra mencionadas, optou-se metodologicamente por desenvolver um estudo de caso, o qual pode ser compreendido como:

[...] estratégia metodológica de construção de um objeto empírico muito bem definido e específico, potencialmente revelador de aspectos e características de uma problemática que não seriam facilmente acessados por intermédio de outras estratégias. Tomado dessa forma, o estudo de caso nos convoca a mergulhar profundamente em um fenômeno e a observar a partir de variadas fontes e perspectivas. E, justamente por isso, boa parte do trabalho está em restringir e recortar o caso, explicitando suas fronteiras múltiplo das mencionadas instituições controladoras. (MACHADO, 2017, p. 361)

Mais especificamente, por envolver o exame de mais de uma instituição de controle, tem-se um estudo de caso múltiplo; porém, “os estudos de caso único e de casos múltiplos são na realidade apenas duas variantes dos projetos de estudos de caso” (YIN, 2015, p. 19). Estudos de caso, embora bastante comuns em outros campos do conhecimento, ainda são raros em Direito (MACHADO, 2017) e não é diferente nessa temática de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

Ainda, o objetivo de um estudo de caso é “expandir e generalizar teorias (generalização analítica) e não inferir probabilidades (generalização estatística)” (YIN, 2015, p. 22). Assim, ao se utilizar do estudo de caso agregado a técnicas como realização de entrevista e análise

documental, pretende-se ao final, além de responder às hipóteses levantadas, oferecer conteúdo generalizante que permita sua replicação a outros casos similares.

Ainda, a opção por delimitar espacialmente o objeto de pesquisa ao Estado de Goiás se deve, além da vinculação com a prática profissional antes descrita, ao fato de Goiás configurar, no mínimo, caso *crítico mais provável*¹² quanto à inefetividade do controle de incentivos fiscais de ICMS como instrumento de políticas públicas pelas instituições analisadas, portanto um caso relevante como objeto de estudo, por vários aspectos a seguir descritos.

O primeiro é que Goiás figura entre os Estados-membros que mais promovem renúncia de receitas em todo o território nacional. Embora haja enormes dificuldades da academia em fazer análises comparativas entre unidades federadas nesse tema – em razão da ausência de uma metodologia nacional e uniforme para o cálculo da renúncia de receita e falta de transparência sobre a questão em geral – os principais trabalhos acadêmicos e estudos técnicos conhecidos apontam para a proeminência de Goiás no cenário nacional nesse tocante (v.g. AFONSO, 2014; item 2.2.1 do Anexo I, Metas Fiscais, da Lei nº 20.821/2020-GO; Instrução Técnica nº 21/2017 do Serviço de Contas do Governo do TCE/GO).

Com efeito, tendo por referência os valores informados a título de renúncia de receita nas Leis de Diretrizes Orçamentárias – LDO's de 2012 a 2014 dos diversos Estados brasileiros, impressiona que Goiás tenha:

a) sido o segundo Estado que mais estimou renúncia fiscal em números absolutos, atrás apenas do Estado de São Paulo, e o segundo em números proporcionais em relação à respectiva arrecadação, atrás apenas do Estado do Amazonas (AFONSO, 2014, p. 28);

b) renunciado, em 2012, a um volume de receita correspondente a 53,6% (cinquenta e três vírgula seis por cento) da arrecadação estadual e a 4,9% (quatro vírgula nove por cento) do PIB (AFONSO, 2014, p. 29).

No item 2.2.1 do Anexo I (Metas Fiscais) da Lei nº 20.821/2020-GO (Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO para 2021) intitulado “Situação Fiscal do Estado de Goiás até 2019”, a própria receita estadual afirma que entre os principais fatores que levaram o Estado de Goiás à

¹² Segundo FLYVBJERG (2001, p. 78-79), casos críticos são aqueles que, embora não configurem caso extremo, apresentam importância estratégica em relação ao problema geral; não são fáceis de identificar, exigem experiência do pesquisador e não há um princípio universal pelo qual se possa identificá-lo. Em suma, são casos em que, se as hipóteses de pesquisa forem nele refutadas, provavelmente as mesmas hipóteses serão também refutadas nos outros casos que não apresentem o mesmo nível de complexidade. Adotando essa linha de raciocínio para a presente pesquisa, uma vez constatado que o controle institucional dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS apresenta falhas em Goiás – que pelas condições que reúne deveria contar com um aparato de controle mais bem estruturado – significa que as mesmas falhas ou outras até mais graves provavelmente estejam presentes em todos ou ao menos na maioria dos demais Estados-membros da federação brasileira. Entende-se que os elementos já constantes do item 1.6 deste Relatório Final de Pesquisa já autorizam a conclusão no sentido de se tratar de estudo de caso crítico mais provável.

crise financeira atualmente vivenciada encontra-se o “Elevado nível de renúncia de receita, com o Estado de Goiás figurando entre as maiores renúncias do País”, apesar de a Nota Técnica nº 001/2020 da Superintendência da Receita Estadual, publicada no mesmo Anexo, tentar transmitir ideia oposta¹³.

Em trabalho posterior realizado pelo Serviço de Contas de Governo do TCE/GO, consubstanciado na respectiva Instrução Técnica nº 21/2017, apurou-se o percentual de renúncia de receita sobre a receita estimada na Lei Orçamentária Anual – LOA em análise comparativa entre Goiás, Mato Grosso, Tocantins, Bahia, Minas Gerais e São Paulo, tendo por referência valores relativos aos exercícios de 2013, 2014, 2015 e 2016, e a constatação foi de que Goiás supera e muito o percentual praticado pelas demais unidades federadas, conforme exposto no tabela abaixo reproduzida, extraída integralmente da mencionada Instrução Técnica:

Tabela 2 - Percentual da Renúncia de Receita sobre a Receita Estimada na LOA

Ano	Goiás	Mato Grosso	Tocantins	Bahia	Minas Gerais	São Paulo
2013	33,48%	4,87%	11,85%	7,88%	5,54%	7,02%
2014	30,80%	4,07%	10,78%	8,16%	6,25%	6,65%
2015	30,64%	6,83%	9,15%	8,22%	5,23%	7,33%
2016	35,95%	6,41%	2,05%	7,93%	5,40%	7,04%

Fontes: Anexo Metas Fiscais - LDO, LOA.

Tabela 1. Fonte: Serviço de Contas de Governo do TCE/GO, Instrução Técnica nº 21/2017, pág. 6.

Ademais, ao se ampliar o foco especificamente sobre Goiás, infere-se que o valor efetivamente praticado a título de incentivos fiscais de ICMS, apenas na modalidade crédito outorgado e programas FOMENTAR e PRODUIR, supera e muito os valores executados a título de saúde e educação somados, apesar de serem as 2 (duas) funções que mais implicam gastos diretos nos governos em geral, conforme ilustra a seguinte tabela:

¹³ Extraí-se da referida nota técnica: “Por fim, ressaltamos que a Subsecretaria da Receita Estadual vem adotando metodologia própria para a elaboração da estimativa da renúncia de receita, justamente por não haver uma uniformidade nacional quanto ao método. Também não há em relação à conceituação de renúncia fiscal e ao que se deveria ou não divulgar para fins da LRF, o que pode impactar diretamente nos resultados, sendo que, por este motivo, as várias comparações publicadas na imprensa sobre os Estados que mais renunciavam apontando Goiás como um dos primeiros, por não levarem em consideração esse detalhe e todos os demais já expostos acima e pela maneira mais ampla possível como a Secretaria de Economia do Estado de Goiás trata do tema, não merecem crédito. Não se pode comparar algo sobre o qual sequer existe uniformidade”. O participante B também endossou essa assertiva em sua entrevista.

	DESPESAS DIRETAS		GASTOS TRIBUTÁRIOS (INCENTIVOS ICMS)**
	SAÚDE*	EDUCAÇÃO*	
2014	1.765.694.898,42	2.236.304.326,92	5.671.837.125,14
2015	1.901.601.150,70	2.661.800.583,34	5.602.458.995,45
2016	2.120.001.086,66	2.778.322.878,78	6.310.172.124,89
2017	2.290.643.437,74	3.229.019.042,89	6.420.226.851,09
2018	2.028.049.651,53	3.320.186.592,20	7.297.824.872,40
2019	2.647.497.959,84	4.247.709.884,02	7.972.484.132,96
2020	3.047.950.316,35	4.019.955.331,17	8.708.723.779,59
2021	3.916.250.642,25	4.897.893.431,97	9.645.461.014,89

Tabela 2. Elaboração própria, a partir de consulta ao Portal Goiás Transparente em 1º/02/2022, conforme a seguinte metodologia:

* Para Saúde e Educação, consideraram-se os valores da coluna “Saldo Pago” constante do módulo Execução Orçamentária – Visão Geral, valores esses extraídos do sistema “BI – SIOFI (atualização diária)”.

- Para *saúde*, selecionaram-se como unidades orçamentárias: a) Gabinete do Secretário Estadual de Saúde; b) Fundo Especial de Saúde; c) Fundo Especial da Escola Candido Santiago (FUNGESP), extinto pela Lei nº 20.706/2020; d) Fundo Especial de Enfrentamento às Drogas (FEDRO), também extinto pela Lei nº 20.706/2020. Por não ostentarem caráter universal e, assim, por entender não serem pertinentes para fins da presente comparação, este pesquisador excluiu do cálculo as despesas custeadas pelo Instituto de Assistência dos Servidores do Estado de Goiás (IPASGO); Fundo Financeiro do Regime Próprio de Previdência do Servidor (FF-RPPS); e Agência Goiana de Regulação, Controle e Fiscalização de Serviços Públicos (AGR).

- Para *educação*, selecionaram-se como unidades orçamentárias: a) Gabinete do Secretário Estadual de Educação (tanto receitas ordinárias como recursos do Fundeb – EC nº 53/2006); b) Gabinete do Secretário Estadual de Educação, Cultura e Esporte (tendo em vista que essa foi a denominação adotada em alguns períodos, ainda que o resultado possa estar superestimado quanto à educação em razão das outras competências da pasta); c) Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE/GO (Lei nº 14.469/2003-GO), quanto aos recursos aplicados em educação; d) Subsecretaria de Ciência, Tecnologia e Inovação; e) Subsecretaria de Governança Educacional; e) Superintendência Executiva de Educação; e f) Universidade Estadual de Goiás (UEG). Por não ostentarem caráter universal e, assim, por entender não serem pertinentes para fins da presente comparação, este pesquisador excluiu do cálculo as despesas custeadas pelo Fundo Financeiro do Regime Próprio de Previdência do Servidor (FF-RPPS).

** Os dados previstos na última coluna abrangem apenas os programas FOMENTAR e PRODUZIR e a espécie de incentivo CRÉDITO OUTORGADO, em valores extraídos do Sistema de Escrituração Digital das próprias beneficiárias relativos à respectiva fruição durante o exercício (atualizados mensalmente), publicados no Portal Goiás Transparente, Gestão Fiscal e Governamental, aba “Benefícios Fiscais”¹⁴. Assim, outras renúncias como as decorrentes de isenção e redução da base de cálculo não estão contempladas.

¹⁴ GOIÁS. Portal Goiás Transparente. Demonstrativos Fiscais. Benefícios Fiscais. Disponível em: <<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/demonstrativos-fiscais/beneficios-fiscais>>. Acesso em 12 jan. 2022.

O segundo aspecto é que Goiás envia esforços, desde 2019, para ingressar no Regime de Recuperação Fiscal da União, instituído pela LC nº 159/2017, cujo art. 2º, III c/c § 3º, prevê a necessidade de redução de pelo menos 20% (vinte por cento) dos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais dos quais decorram renúncias de receitas, a ser implementado nos 3 (três) primeiros anos do Regime, à proporção de, no mínimo, 1/3 (um terço) ao ano, com algumas exceções ao cômputo daquele percentual.

Em edição extra do DOU 242-C de 24/12/2021, foi publicado despacho da Presidência da República que homologou o Plano de Recuperação Fiscal apresentado pelo Estado de Goiás e estabeleceu que a vigência do RRF do Estado de Goiás será de 1º/01/2022 a 31/12/2030. Assim, importa saber como vêm se comportando as instituições de controle interno e externo em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS e como podem aperfeiçoar as respectivas atuações doravante diante de tantas restrições a que o Estado de Goiás tem de se submeter enquanto permanecer nesse regime.

O terceiro aspecto é que Goiás possui 3 (três) programas de incentivos fiscais operando simultaneamente – FOMENTAR, PRODUZIR e PROGOIÁS – além das espécies tradicionais de incentivos previstas no Código Tributário do Estado de Goiás (Lei nº 11.651/1991) – CTE/GO (isenção, redução da base de cálculo e crédito outorgado), o que implica uma vasta legislação e de difícil entendimento por parte da população em geral e até mesmo estudiosos do tema. Paralelamente, conta com normas específicas sobre controle de efetividade e resultados nessa matéria (LC nº 138/2018-GO, art. 44, § 2º, e 45, III). Todos esses fatores deveriam, ao menos em tese, despertar a atenção e especialmente a articulação das instituições estaduais de controle interno e externo. Mais recentemente, fruto de sugestão desta pesquisa, também foi publicada a Lei nº 21.242/2022-GO, que visa ampliar o controle e a transparência nessa questão.

O quarto aspecto é que, diferentemente de outros Estados-membros, as instituições goianas de controle interno e externo objeto desta pesquisa possuem dezenas de trabalhos de fiscalização ou investigação em andamento ou já finalizados, o que proporciona uma matéria-prima de trabalho considerável e relevante para análise acerca da efetividade ou não da atuação controladora dessas mesmas instituições.

Destacam-se, nesse sentido, dezenas de processos de auditorias instaurados pela CGE/GO sobre os programas FOMENTAR e PRODUZIR, sobretudo a partir de 2019; dezenas de processos de fiscalização instaurados e acórdãos proferidos pelo TCE/GO, de 2010 a 2017; e uma CPI no âmbito da ALE/GO, ocorrida entre 2019/2020, no curso da qual aprovados ainda

3 (três) diplomas legais com o objetivo de reduzir o volume de incentivos fiscais de ICMS em Goiás. Assim, a construção do diagnóstico passa necessariamente pelo conhecimento e pela análise desse controle até agora produzido por meio de referidos trabalhos.

Por fim, registre-se que o potencial generalizante e replicador do presente estudo de caso múltiplo se faz presente na medida em que os critérios pelos quais são avaliadas as instituições de controle interno e externo de Goiás (CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO) podem ser perfeitamente aplicados às instituições correspondentes de outros entes federados, além de corroborar a construção teórica e epistemológica acerca dos 3 (três) pilares de controle abordados nesta pesquisa (atuação, informação/transparência e articulação).

Toda essa vastidão de elementos permite inferir, com relativa segurança, que Goiás constitui caso crítico mais provável e, por conseguinte, um dos principais laboratórios para análise acerca do controle (ou ausência/deficiência de controle) sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em relação aos demais Estados-membros, pela expressiva materialidade dos valores renunciados, pela pretensão de ingresso no RRF hoje concretizada, pela vasta legislação sobre o tema e pela produção de diversos trabalhos de fiscalização pelas instituições goianas de controle interno e externo (CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO), ainda que tardiamente por parte de algumas das instituições analisadas.

2 INCENTIVOS FISCAIS E RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS: UMA ABORDAGEM INTEGRADA ENTRE DIREITO E POLÍTICAS PÚBLICAS¹⁵

Neste capítulo, abordar-se-ão primeiramente alguns conceitos e elementos próprios do chamado “campo de públicas”; em seguida, o enfoque crítico do constitucionalismo contemporâneo, sua interface com a avaliação de políticas públicas e recentes avanços constitucionais e legais; e, por fim, a extrafiscalidade e sua relação com renúncia de receitas, incentivos fiscais e respectivas formas de controle, bem como os recentes avanços constitucionais nessa seara.

2.1 Políticas públicas: aspectos conceituais, tipologias, modelos teóricos e o ciclo de políticas públicas

Nesta primeira seção, abordam-se aspectos conceituais, tipologias e modelos teóricos de políticas públicas, seguido da análise do ciclo de políticas públicas e respectiva avaliação.

2.1.1 Políticas públicas: aspectos conceituais, tipologias e modelos teóricos

O estudo das políticas públicas surgiu como subcampo da Ciência Política nos Estados Unidos (EUA), em especial a partir da década de 1950 no contexto do pós-guerra, que coincide com a expansão do Estado de Bem-Estar Social em vários países e com o consequente aumento das despesas públicas (SCHMIDT, 2018, p. 119-120).

Essa nova disciplina acadêmica surgida nos EUA rompeu com a tradição europeia nessa área, que se concentrava na mais na análise sobre o Estado e suas instituições do que na produção dos governos propriamente dita; assim, buscava-se compreender como e por que os governos optam por determinadas ações (SOUZA, 2006, p. 21-22).

Porém, não era apenas isso: a expectativa inicial com esse novo enfoque de análise era de que os cientistas políticos poderiam apontar soluções científicas neutras e metodologicamente estruturadas para tornar mais efetivas e racionais as ações do governo,

¹⁵ Parte significativa das análises deste capítulo, em especial dos itens 2.1 e 2.2, foram publicadas com as devidas revisões e aprimoramentos subsequentes na Revista Sequência, em coautoria com os professores Saulo de Oliveira Pinto Coelho e Caroline Müller Bitencourt, que revisaram e fizeram acréscimos às análises colecionadas nesse capítulo (BITENCOURT, COELHO e LOLLI, 2022). Ainda, partes significativas do item 2.3 deste capítulo foram submetidas à publicação da Revista de Direito da UFMS em fevereiro de 2021, em coautoria com o professor Saulo de Oliveira Pinto Coelho, já com aceite para publicação. Por fim, uma exposição sintetizada desse capítulo foi publicada, com adaptações, na forma de artigo de autoria individual deste pesquisador (LOLLI, 2022).

tendência que não se confirmou como esperado, o que ensejou diferentes formulações teóricas que captassem toda a complexidade envolvida no processo de tomada de decisões dos governos (SCHMIDT, 2018, p. 119-121).

Assim, o conceito de políticas públicas não é unívoco nem surge de maneira uniforme entre os estudiosos; comporta diversas concepções.

Talvez a mais ampla, comumente apontada pela literatura, é a formulada por Thomas Dye, que definia política pública como tudo aquilo que os governos decidem fazer ou não fazer (SCHMIDT, 2018, p. 120; SOUZA, 2006, p. 24). Ainda nessa perspectiva ampla, o estudioso não pode ignorar nem mesmo a possibilidade de indivíduos e grupos participarem mais vigorosamente do processo de não-tomada de decisões (*non decision-making process*), quando haja especial interesse em não submeter determinado assunto ao processo de discussão e deliberação públicos (BACHRACH e BARATZ, 2011, p. 152).

Sem desmerecer referidas contribuições teóricas, outra formulação clássica que recebe especial atenção pela literatura – e que traz uma perspectiva mais realista para o estudo das políticas públicas – é aquela proposta por Harold Laswell¹⁶, segundo o qual políticas públicas implicam respostas às seguintes questões: “quem ganha o que, quando e como?” (SCHMIDT, 2018, p. 120), questões que repercutem fortemente até hoje, por evidenciar que não existe política neutra e sim que esta acaba refletindo prioridades estatais para alguns problemas públicos em detrimento de outros.

João Pedro Schmidt entende que a definição de política pública deve começar pela compreensão do que lhe é essencial, isto é, as demandas sociais vinculadas a problemas políticos (2018, p. 123). Num esforço de sintetizar as premissas em que se baseia o autor para desenvolver seu conceito, destaca-se que a política pública constitui uma resposta – estruturada num conjunto de ações – a um problema político, entendido como aquele socialmente relevante e que ostente caráter público (de interesse de toda a coletividade) ou mesmo coletivo (de interesse de determinado segmento social), ainda que essa resposta não seja capaz de atender a todos nem de trazer soluções adequadas ao problema vislumbrado (SCHMIDT, 2018, p. 123-127).

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

¹⁶ Ao lado de Harold Laswell, outros 3 (três) clássicos são apontados pela literatura como os “pais” fundadores da área de políticas públicas, a saber, Herbert Simon, Charles E. Lindblom e David Easton (SOUZA, 2006, p. 23).

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

As políticas públicas devem ser compreendidas, portanto, a partir de 2 (dois) elementos que lhe são fundamentais e estruturantes, a saber, “intencionalidade pública e resposta a um problema público” (SECCHI, 2013, p. 2).

Em harmonia com essas premissas, políticas públicas também podem ser entendidas como “coordenação dos meios à disposição do Estado, harmonizando as atividades estatais e privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados” (BUCCI, 2002, p. 241).

Como visto, ainda que não adotado o conceito amplíssimo de Thomas Dye, a definição de políticas públicas não se compatibiliza com uma visão estreita que as identifica apenas com o desenvolvimento de atividades executivas diretamente pelo Estado, visto que compreende também sua “atuação normativa, reguladora e de fomento, nas mais diversas áreas” (BARCELOS, 2008, p. 112), sem prejuízo da possibilidade de delegação da própria execução a entidades não estatais (entes pertencentes ao chamado segundo ou terceiro setores).

O conceito de políticas públicas até agora desenvolvido e outros desdobramentos teóricos importantes encontram-se incorporados também em diversos manuais governamentais e de órgãos de controle no Brasil, como Ministério da Saúde – MS (BRASIL, 2006) e Tribunal de Contas da União – TCU (BRASIL, 2014), além de bancos de financiamento internacional, como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID, 2006), cada qual adaptado a sua própria configuração institucional e voltado a orientar a respectiva atuação específica no campo de políticas públicas.

Além do conceito, revela-se importante destacar, ainda que brevemente, as principais tipologias e modelos teóricos de políticas públicas.

As políticas públicas podem ser classificadas de acordo com diversas tipologias, conforme aponta João Pedro Schmidt (2018, p. 128-130), em referência às formulações teóricas de diversos autores a respeito: a) políticas sociais e políticas econômicas (Thomas Humphrey

Marshall); b) políticas universais e políticas focalizadas (Yves Mény e Jean Claude Thoenig); c) políticas distributivas, redistributivas, regulatórias e constitutivas (Theodor J. Lowi); d) políticas majoritárias, clientelistas, empreendedoras e de grupo de interesse (James Quinn Wilson); e) políticas reais, pseudopolíticas, simbólicas e sem sentido (Gunnel Gustaffsson); e f) políticas de governo e políticas de Estado (Maria Paula Dallari Bucci). Trata-se de diferentes critérios que podem ser visualizados, em maior ou menor grau, nas mais diferentes políticas públicas, conforme o respectivo desenho e execução, o que permite uma ampla gama de classificações para sua melhor compreensão.

Quanto aos modelos teóricos, também denominados de “modelos conceituais”, estes servem a diferentes propósitos, notadamente o de simplificar e esclarecer ideias sobre política e políticas públicas e ajudar a compreender como estas são concebidas, estruturadas e legitimadas (DYE, 2009, p. 100). Thomas Dye aponta os seguintes modelos conceituais: a) institucional; b) processo; c) grupo; d) elite; e) racional; f) incremental; g) teoria de jogos; h) opção pública; e, por fim i) sistêmico.

O mesmo autor ainda destaca que nenhum desses modelos foi concebido especificamente para estudar política pública, mas cada um deles oferece uma visão diferente que auxilia na compreensão sobre a política e até sugere certas causas e consequências gerais de políticas públicas, além de que não constituem modelos “competitivos”, visto que no processo real vários deles podem estar presentes e “combinados”, à vista da complexidade da realidade política (DYE, 2009, p. 100-101). A seguir, apresenta-se uma proposta de síntese dos modelos retro mencionados, a partir de Dye (2009):

a) *Modelo Institucional*: o institucionalismo vê a política como aquilo que as instituições oficialmente estabelecem, implementam e fazem cumprir como políticas públicas; estas não existem, em outras palavras, sem uma instituição que lhe empreste legitimidade, universalidade e coerção, o que revela a relação muito íntima entre políticas públicas e instituições. Dye, contudo, pondera que nos estudos institucionais praticamente não tem sido examinada a relação entre os arranjos institucionais e o conteúdo das políticas e que este problema empírico merece maior investigação.

b) *Modelo de Processo*: enxerga a política como atividade política que possui entre seus principais objetivos identificar padrões de atividades ou “processos”, cujo resultado é um conjunto de ações político-administrativas, que usualmente obedece ao seguinte esquema geral: 1) identificação de problemas; 2) elaboração de agenda para deliberação; 3) formulação de propostas; 4) legitimação das propostas; 5) implementação; e 6) avaliação. Esse modelo conceitual é o que a literatura comumente refere como “ciclo de políticas públicas”, ao qual se

voltará para exame mais detalhado.

c) *Modelo de Grupo*: concebe a política como o equilíbrio entre as reivindicações. O grupo torna-se a ponte essencial entre o indivíduo e o governo, e a política consiste no resultado da luta entre os grupos de interesse para influenciar as políticas públicas. A tarefa do administrador público consiste em administrar o conflito entre grupos quanto às questões que merecem atenção governamental.

d) *Modelo de Elite*: a teoria elitista vê a política como resultado da preferência das elites governantes; sugere que o povo é mal informado quanto às políticas públicas e a elite molda mais a opinião das “massas” do que estas moldam a opinião da elite; e os administradores e funcionários públicos apenas executam as políticas determinadas por estas. Em razão do conservadorismo das elites, as mudanças nas políticas públicas são de ordem mais incremental do que revolucionárias. O acesso à elite tem suas dinâmicas próprias de resiliência e a comunicação flui de cima para baixo, o que também caracteriza a formulação de políticas públicas (*top-down*). Por fim, apregoa haver mais consenso do que discordância entre as elites, embora estas possam também competir entre si, ainda que em relação a número limitado de questões.

e) *Modelo Racional*: voltado a produzir o “máximo ganho social”. Pautada em identificar e evitar políticas cujos custos superem seus benefícios, propugna que os gestores públicos devem escolher aquelas que produzam o maior benefício em relação a seus custos. Não se trata de escolher a política pública que produza o maior custo-benefício apenas em termos de valores monetários, mas sim a que leve em consideração todos os valores sociais, políticos e econômicos numa determinada sociedade. Embora haja muitas barreiras à formulação de políticas públicas racionais, o modelo em análise ainda permanece útil para ajudar a identificar as barreiras a essa racionalidade esperada.

f) *Modelo Incremental*: formulado por Charles Lindblom para contrapor o modelo racional, o incrementalismo considera as políticas públicas como a continuação das atividades desenvolvidas por governos anteriores, apenas com mudanças advindas da experiência da própria política ou da inserção de novos atores no processo; é considerado por Dye como um modelo conservador, na medida em que geralmente os formuladores de políticas aceitam tacitamente a legitimidade dos programas já estabelecidos ao dar continuidade às políticas anteriores, com variações incrementais. No entanto, deve-se acrescentar à análise que esse modelo, ao poder ser complementado por outros (em vista do caráter não-competitivo dos modelos, ressaltado pelo próprio Dye), pode ser um referencial interessante para evitar quebras de continuidade de aprendizado institucional acerca do saber-fazer e das melhores práticas, em

políticas públicas especializadas.

g) *Modelo da Teoria dos Jogos*: este modelo concebe as políticas públicas como escolhas racionais em situações competitivas. Parte da premissa que não existe um “melhor” de forma neutra, mas sim que melhores resultados dependem daquilo que outros façam; assim, a decisão que me trará resultados mais expressivos depende da postura que será adotada por meu adversário, como numa matriz de jogo. Tal modelo pode sugerir questões interessantes para tratar da formulação de políticas em contextos conflitivos.

h) *Modelo da Opção Pública*: trata-se da aplicação das análises econômicas à formulação de políticas públicas, ou seja, pessoas perseguem seu próprio interesse tanto na política como no mercado. Reconhece que o governo deve exercer certas funções que o mercado não consegue realizar adequadamente, como as externalidades (quando atividades de um indivíduo, grupo ou governo impõe certos custos não compensados a outros). Propõe análises a partir da economia comportamental e de um realismo quanto à mensuração dos cálculos de escolha e respectivas vantagens comparativas que guiam os formuladores.

i) *Modelo Sistêmico*: desenvolvido por David Easton, encara as políticas públicas como respostas do sistema político (*outputs* ou saídas) às forças que o afetam (*inputs* ou entradas) a partir do meio, entendido este como qualquer condição ou circunstância alheia aos limites do sistema político. O processamento das demandas produz decisões e ações como respostas. Assim, o sistema político preserva-se por meio: 1) da produção de *outputs* razoavelmente satisfatórios; 2) da sujeição a suas próprias e inúmeras vinculações internas; e 3) do uso, ou da ameaça do uso, da força.

Os modelos teóricos acima mencionados não são os únicos desenvolvidos pelos estudiosos, nem as considerações acima encerram todas as contribuições e críticas de cada um deles. Apenas para fins de registro, Celina Souza (2006, p. 30-37) cita o modelo *garbage can* (lata do lixo), da coalizão de defesa, das arenas sociais, do “equilíbrio interrompido” e outros influenciados pelo “novo gerencialismo público” e pelo ajuste fiscal; João Pedro Schmidt (2018, p. 142-145), por sua vez, aponta também os modelos do corporativismo, do marxismo, do neoinstitucionalismo e do comunitarismo.

Muitos outros modelos teóricos ainda poderiam ser citados e detalhados; o que, porém, não constitui objetivo deste Relatório Final de Pesquisa, que foi o de apresentar em linhas gerais alguns desses deles, explicar sua importância e introduzir o leitor para um aprofundamento maior em relação a um modelo específico: o ciclo de políticas públicas.

2.1.2 Ciclo de políticas públicas e a fase de avaliação/controle

Fundamental para compreender as políticas públicas é conhecer sua abordagem a partir do “ciclo de políticas públicas”, caracterizado por uma sequência teórica de etapas nas quais se desenvolve a ação pública estatal, desde a identificação do problema político que se pretende resolver até a avaliação da política pública criada. Trata-se da abordagem do “modelo de processo” referida anteriormente em linhas gerais (DYE, 2009, p. 106).

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

Não obstante as críticas, o modelo não deve ser abandonado, porquanto se afigura extremamente útil na identificação das principais características das diferentes etapas que constituem o chamado ciclo de políticas públicas (DUARTE, 2013, p. 25-26), em caráter complementar ao modelo sistêmico de David Easton. Para a devida compreensão dessa abordagem, “mais importante do que a sequência que o ciclo apresenta é o entendimento de que a política pública é composta por estágios que possuem características específicas” (RAEDER, 2014, p. 127).

Ainda, Thomas Dye pondera que alterações ocorridas em quaisquer das fases do ciclo (que ele chama de “processo”) de políticas públicas – como a maior ou menor participação de grupos de interesse na fase de formulação da política – não necessariamente conduzirão a mudanças significativas sobre o conteúdo da política, mas aponta falta de evidência empírica e recomenda a realização de pesquisas nesse sentido (DYE, 2009, p. 106).

Embora haja certo consenso em relação à importância do ciclo, há diferentes concepções teóricas sobre o número e a definição das fases que o compõem¹⁷. A definição mais

¹⁷ Savio Raeder (2014, p. 130-131) afirma que, segundo Homlett, Ramesh e Perl, o precursor do “ciclo” foi Harold Laswell, que o definiu nos 7 (sete) estágios a seguir: a) informação; b) promoção; c) prescrição; d) invocação; e) aplicação; f) término e g) avaliação. Thomas Dye, em seu modelo do processo, concebe 6 (seis) fases para o ciclo de políticas públicas, consoante referido no item 2.1 deste Relatório Final de Pesquisa. O Manual da Metodologia para Avaliação da Execução de Programas de Governo, elaborado pela Controladoria-Geral da União – CGU (BRASIL, 2015, p. 8-9), tendo como referencial teórico Werner Jann e Kai Wegrich, estabelece apenas 4 (quatro) fases para o ciclo, suprimindo a de “identificação dos problemas” que usualmente configura a primeira: a) definição da agenda política (*agenda-setting*); b) formulação (*policy formulation*); c) implementação (*policy implementation*); e d) avaliação (*policy evaluation*).

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

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

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

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

c) *formulação de programas e projetos*: trata-se da definição quanto à maneira de solucionar o problema político, mediante formulação de uma ou mais propostas dentre as alternativas disponibilizadas pelos diferentes agentes envolvidos; por isso, envolve conflitos, negociação e acordos do qual participam autoridades governamentais, agentes sociais e privados. Nessa etapa específica é que se visualizam com mais nitidez as perspectivas dos modelos teóricos do racionalismo, incrementalismo, do “*garbage can*” (lata de lixo) e sondagem mista (*mixed scanning*);

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

Além dessas, merece especial destaque, para os propósitos deste Relatório Final de Pesquisa, a última fase, a de monitoramento/avaliação, que tem se sobressaído em relação às demais em termos de literatura produzida sobre o tema¹⁸. Sobre a finalidade da avaliação, João Pedro Schmidt (2018, p. 137) assim se manifesta em linhas gerais:

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

Savio Raeder (2014, p. 135) esclarece que a fase de avaliação pode ocorrer em 3 (três) diferentes etapas da implementação da política: antes (*ex ante*), durante (*in itinere* ou monitoramento) ou depois (*ex post*). A importância da avaliação nessas diferentes etapas foi recente e expressamente reconhecida pelo governo federal mediante a publicação de um manual específico para a avaliação *ex ante* (BRASIL, 2018a) e outro para a *ex post* (BRASIL, 2018b), os quais também servem de referência para as avaliações realizadas por órgãos públicos em geral e a trabalhos acadêmicos e pesquisas na área.

Outro aspecto relevante é que a avaliação ao mesmo tempo esconde e revela situações, conforme os critérios utilizados para tanto; é necessário que ultrapasse o nível das aparências para identificar aspectos mais profundos, como a forma pela qual a política interfere no modo

¹⁸ Enrique Saravia, no volume 1 de sua conhecida coletânea intitulada “Políticas Públicas”, afirma que a “etapa de avaliação será matéria de outra coletânea” (FERRAREZI e SARAIVIA, 2006a, p. 13) e, no volume 2, reforça o motivo: a existência de “bibliografia farta sobre o tema” (FERRAREZI e SARAIVIA, 2006b, p. 13). Assim, a coletânea se detém sobre as demais etapas do ciclo, à exceção unicamente da avaliação, por considerar que aquelas ainda se ressentiam de uma produção bibliográfica mais detida, o que não ocorreria em relação à avaliação.

de vida das pessoas, nas organizações e instituições do entorno, no ambiente natural e nas outras políticas (SCHMIDT, 2018, p. 138-139).

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

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

Essa diversidade de mecanismos e de agentes de avaliação permite também avançar para outro modelo teórico do ciclo de políticas públicas, desenhado por Clarice Seixas Duarte (2013, p. 25-26), o qual, embora possua 5 (fases), diferencia a fase de “avaliação” da de “fiscalização e controle”, nos seguintes termos:

(a) identificação dos problemas e demandas a serem atacados para a definição das prioridades a serem decididas junto aos formuladores de políticas públicas; (b) formulação de propostas concretas entre diferentes opções de programas a serem adotados; (c) implementação propriamente dita da política, com a criação da estrutura necessária e observância da burocracia existente, gasto de recursos e aprovação de leis; **(d) avaliação dos resultados da política por meio da verificação dos resultados e impacto da política, para que se possa aferir se ela realmente funciona ou não;** (e) **fiscalização e controle da execução da política por meio da atuação da sociedade civil, dos Tribunais de Contas e do Ministério Público.** (DUARTE, 2013, p. 25-26, grifou-se).

Reconhece-se que o modelo supracitado, ao destacar uma fase final e específica a “fiscalização e controle” pode também ser objeto de críticas, por: a) aparentar uma separação completa da fase anterior de avaliação da qual constitui desdobramento teórico ou, no mínimo, com a qual geralmente se confunde nos demais modelos; b) passar a impressão de que os agentes mencionados exemplificativamente na fase de “fiscalização e controle” (sociedade civil, Tribunais de Contas e o Ministério Público) não possam fazer avaliação nos termos da fase de “avaliação”; e c) inserir a fase de “fiscalização e controle” em momento posterior à própria “avaliação”, o que costuma não corresponder à realidade.

Mesmo reconhecendo a procedência dessas críticas, ao menos parcialmente, entende-se que a grande contribuição do modelo teórico ora problematizado consiste em destacar que há, sim, diferenças substantivas entre as 2 (duas) fases supra destacadas, ainda que possam apresentar certas semelhanças: a) a fase de avaliação busca verificar os resultados e impactos da política pública, de acordo com os critérios de efetividade, eficiência, eficácia e legitimidade (SCHMIDT, 2018, p. 137), à luz da expertise do campo de públicas, da economia e demais áreas do conhecimento correlatas; b) a fase de fiscalização e controle tem por objetivo precípuo verificar o cumprimento dos requisitos legais e normativos estabelecidos para a correta implementação da política, isto é, verificar se a execução está ocorrendo em respeito ao ordenamento jurídico, à luz da Ciência do Direito.

Assim, em busca de uma aproximação entre o ciclo proposto por Clarice Seixas Duarte (2013) e a linguagem própria do campo de políticas públicas, talvez se possa afirmar que a quarta fase daquele ciclo (“avaliação”) corresponda a uma avaliação de impacto, com o objetivo de aferir se o programa realmente provocou as mudanças que pretendia na realidade social, enquanto a quinta e última fase do ciclo (“fiscalização e controle”) corresponda ao que se convencionou chamar de avaliação de processos (RAMOS e SCHABBACH, 2012, p. 1277-1279).

Reconhece-se que essa aproximação longe está de ser rigorosamente adequada, notadamente quanto à aparência de se tratar de fases sequenciais e mecânicas quando na realidade não o são, como também não o são as fases do ciclo de políticas públicas em quaisquer perspectivas adotadas. Assim, entende-se que uma das principais contribuições da proposta de Duarte (2013) consista em evidenciar esses dois aspectos, que podem ser compreendidos como avaliação em sentido amplo, apesar de enfocarem aspectos distintos e de receberem nomenclatura diversa no modelo proposto.

Por fim, importante registrar que há diferentes modelos de monitoramento e avaliação de políticas públicas em todo o mundo, conforme o órgão que o realiza, de modo que se pode falar em modelo concentrado, descentralizado e independente:

No modelo centralizado, a governança do sistema de M&A é estruturada em torno do centro de governo, em que as autoridades orçamentárias e de planejamento exercem a coordenação do sistema, acompanham as recomendações advindas das avaliações e integram as evidências para tomada de decisão sobre o orçamento e sobre o aperfeiçoamento das políticas. No modelo descentralizado, departamentos setoriais, responsáveis pela gestão e implementação da política, conduzem as avaliações. Possuem acessos aos dados das políticas de forma mais facilitada e utilizam as informações de M&A para aprimoramento de seus programas e políticas. E por último, no

modelo independente, um órgão específico, sem vínculo institucional entre o departamento responsável pela política e/ ou o governo, é criado para a coordenação e a implementação do M&A. Os principais objetivos são transparência, controle social e accountability (LACERDA, 2021, p. 63).

Lacerda (2021) prossegue afirmando que Chile e México adotam o modelo concentrado, com algumas ressalvas no caso desse último; Canadá, África do Sul e Austrália, o modelo descentralizado; e o Reino Unido, por fim, o modelo independente. Nenhum modelo é perfeito, cada qual apresenta suas vantagens e desvantagens (LACERDA, 2021) e, assim, entende-se que devem ser adaptados à realidade de cada ente federado que se proponha a realizar o monitoramento e a avaliação de políticas públicas.

2.2 Políticas públicas e o enfoque crítico do constitucionalismo contemporâneo

Nesta seção, abordam-se o enfoque crítico do constitucionalismo contemporâneo, iniciando pela distinção entre Estado ético e poiético na literatura salgadiana, a crítica ao “constitucionalismo do espetáculo” e sua interface com a (ausência ou deficiência) de avaliação de políticas públicas e recentes avanços constitucionais e legais nessa matéria.

2.2.1 Estado ético e Estado poiético

Segundo Joaquim Carlos Salgado (1998), o Estado pode ser dividido, desde a sua formação, em 2 (duas) categorias, conforme a adjetivação de ético e poiético.

O Estado ético resulta da conjugação do embate entre liberdade e poder – presente, no geral, ao longo de toda a história do pensamento ocidental – e é um “Estado para”, o qual se justifica e se legitima por uma finalidade; o poder é para realizar alguma coisa, e não um fim em si mesmo. Historicamente, o Estado pode ser classificado como: a) imediato, que abrange o período greco-romano até a Idade Média; b) técnico, que surgiu no século XVII, a partir do pensamento de Nicolau Maquiavel; e c) mediato ou Estado de Direito, que teve como marco inicial a Revolução Francesa, no final do século XVIII. Diferentes finalidades são concebidas, ao longo desses períodos, para serem perseguidas pelo Estado, como a de proporcionar o bem e a felicidade para o indivíduo, enquanto existente numa comunidade, e a de garantir aos indivíduos o justo (como a realização do direito de cada um), no período greco-romano (SALGADO, 1998).

Em relação ao Estado ético mediato ou Estado de Direito, sua justificação deve ocorrer de modo racional e em 3 (três) momentos: a) o da legitimidade do poder na sua relação com o povo, ou seja, no consentimento deste quanto à origem do poder, à forma e à finalidade pela e para a qual é exercida; b) o da legalidade, enquanto o poder se considera na sua relação com o Direito, isto é, o exercício do poder deve se manifestar em consonância às normas jurídicas previamente criadas; c) o da justiça ou ético, na relação com o indivíduo, segundo a sua finalidade, que é realizar a liberdade, enquanto Estado de Direito. É precisamente esse último elemento, a finalidade ética do poder, que caracteriza o Estado ético mediato ou de Direito: a declaração, a garantia e a realização dos direitos fundamentais (políticos, sociais e individuais), segundo os princípios axiológicos que apontam e ordenam valores que dão conteúdo fundante a essa declaração; são os direitos fundamentais que constituem as finalidades a serem perseguidas (SALGADO, 1998).

Porém, Salgado (1998) obtempera, porém, que “na sociedade civil contemporânea, o homem passa a ser instrumento para algo e, na medida em que é instrumento para algo, coisa, é instrumento para o outro, pessoa, que o domina, segundo a estrutura da relação senhor-escravo [...]”, em que se “transformou em mercadoria a força de trabalho e, como qualquer outro valor quantitativo, não vê no trabalhador senão a força do trabalho e sua capacidade de fazer [...]”. Assim, no Estado poiético, “o produto do fazer é o econômico, que nenhum compromisso tem com o ético, e procura, com a aparência de cientificidade, subjugar o político, o jurídico e o social. Não é ético, porque o seu fazer não se dirige a realizar os direitos sociais” (SALGADO, 1998). Critica, ainda, o fato de a burocracia assumir, no Estado poiético, proeminência ímpar, ao passo de “sufocar” as autoridades políticas mediante a manipulação de dados e informações, visando a aumentar cada vez mais seu poder

Assim, talvez a maior crítica salgadiana ao Estado poiético consista precisamente em sua “despersonalização”, isto é, na perda da substância espiritual da liberdade, em que se revela como Estado técnico instrumental e mecânico, separado da sociedade civil e desprovido do elemento ético de compromisso com a satisfação de suas necessidades (cristalizada na realização dos direitos fundamentais); opera mediante um mecânico “fazer por fazer”, como que legitimando o “poder pelo poder”. Por isso, conclui Salgado (1998), “o passo dessa superação é o Estado Ético Racional, portanto, o Estado que não abandonou o elemento técnico, mas que recupera o ético como essência [...]”.

2.2.2 Crise do Direito Administrativo no pós-positivismo e premissas do constitucionalismo contemporâneo crítico

Essas considerações sobre o papel do Estado, em sua perspectiva ética e poiética, revelam-se pertinentes na leitura do constitucionalismo democrático surgido no segundo pós-guerra, que busca justamente resgatar ou, no mínimo, reforçar o elemento ético do Estado e do Direito Público em geral, de modo a trazer uma reaproximação entre o Direito e a moral e uma ruptura com antigos paradigmas do constitucionalismo tradicional (STRECK, 2017, p. 36-39).

O constitucionalismo democrático realiza, quanto ao Direito Público, uma crítica, seja do caráter autocentrado no Estado que tem o Direito Administrativo em suas origens (disso decorrendo uma equivocada identificação entre interesse público e interesse do Estado), seja do caráter um tanto autoritário¹⁹ do Direito Administrativo nas suas origens. A partir daí, busca resgatar, ou ao menos reforçar, o elemento ético e democrático do Estado Contemporâneo e do Direito Público, traduzido este num compromisso mais evidente da Administração Pública com os Direitos Fundamentais plasmados na Constituição (num “levar realmente a sério” os direitos fundamentais como critério de decidir no exercício do poder).

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

Porém, o processo de constitucionalização do Direito Administrativo e o constitucionalismo desenvolvido no período pós-positivista afasta-se daquelas premissas

¹⁹ Emerson Gabardo e Daniel Wunder Hachem, renomados publicistas paranaenses, contestam a crítica – formuladas por outros renomados juristas como Gustavo Binzenbojm, Humberto Bergmann Ávila, Daniel Sarmiento, Alexandre Santos de Aragão, Paulo Schier e Marçal Justen Filho – de que o Direito Administrativo e o princípio da supremacia do interesse público tenham origens autoritárias no sentido de que surgiram como discursos retóricos para manter as velhas práticas do Antigo Regime que eclodiu na Revolução Francesa de 1789 (GABARDO e HACHEM, 2010). Contudo, independentemente da crítica realizada por esses últimos autores e da “crítica da crítica” formulada pelos dois primeiros juristas paranaenses mencionados, parece não haver dúvidas de que o neoconstitucionalismo e sua “nova” dogmática visa a uma aproximação mais intensa do ideal de Estado ético referido por Salgado (1998).

autoritárias para assentar os direitos fundamentais e a democracia como fundamentos de legitimidade e elementos estruturantes do Estado Democrático de Direito. Assim, “toda a discussão sobre o que é, para que serve e qual a origem da autoridade do Estado e do direito converge, na atualidade, para as relações entre a teoria dos direitos fundamentais e a teoria democrática” (BINENBOJM, 2014, p. 49).

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

Dessa forma, aqueles paradigmas tradicionais do Direito Administrativo começam a paulatinamente a se relativizar no contexto do constitucionalismo contemporâneo, na medida em que, segundo Binenbojm (2014, p. 29-45):

a) a supremacia do interesse público cede ao dever de proporcionalidade/ponderação²⁰, tendo em vista a natural dificuldade em sopesar quando o atendimento do interesse público reside na própria preservação dos direitos fundamentais (e não na sua limitação em prol de algum interesse contraposto da coletividade), o que impõe à Administração Pública o dever

²⁰ Emerson Gabardo e Daniel Wunder Hachem, em capítulo de livro de autoria conjunta em obra coletiva, criticam a posição defendida por Binenbojm e outros no sentido da crítica ao princípio da supremacia do interesse público, por entenderem que esse princípio: a) hodiernamente, possui outra conotação que não se confunde com aquela dominante na época de seu surgimento no contexto da revolução francesa, e mesmo esta já representava inegável avanço na proteção do cidadão contra o antigo regime, por afirmar a garantia dos direitos individuais (civis e políticos) deste; b) se compreendido como “resultante da parcela coincidente dos interesses individuais de determinada sociedade, externado pela dimensão coletiva desses interesses e fixado pelo próprio Direito positivo cuja ontologia é constitucional — tal como defendem Celso Antônio Bandeira de Mello, Maria Sylvia Zanella Di Pietro e Romeu Felipe Bacellar Filho — não há qualquer perigo de confundi-lo com o interesse secundário, relativo aos anseios da máquina estatal ou da pessoa física do administrador público; nem mesmo de ser promovida uma restrição inconstitucional de direitos subjetivos — situações estas que revelariam, aí sim, uma concepção autoritária dessa categoria” (GABARDO e HACHEM, 2010, p. 195). Não obstante essas críticas, a proposição formulada por Binenbojm merece reconhecimento por 2 (dois) motivos básicos. Primeiro, porque a própria crítica formulada por Gabardo e Hachem admite que na prática a noção de “interesse público” assuma concepções autoritárias, quando, por exemplo, se o confunde com os interesses da máquina estatal ou do próprio gestor público. Segundo, indo ainda mais longe, Daniel Wunder Hachem acaba ratificando, ainda que parcial e talvez inconscientemente, a crítica de Binenbojm, ao afirmar em outro artigo de autoria individual que “O manejo das prerrogativas públicas não permite, contudo, que o Estado faça o interesse geral prevalecer sobre os interesses individuais e coletivos juridicamente protegidos em todas as vezes que houver choque entre eles. Tal prevalência dependerá das circunstâncias do caso concreto, uma vez que ambos os interesses em jogo encontram respaldo normativo” e cita, em arremate a sua argumentação, o clássico exemplo do *Société civile Sainte-Marie de l'Assomption*, julgado pelo Conselho de Estado francês (HACHEM, 2011, p. 101-103).

jurídico de ponderar os interesses em jogo e de buscar a concretização daqueles até um grau máximo de otimização;

b) o primado da lei é substituído pelo da Constituição, a qual passa a ser encarada como fonte de normatividade própria e que direciona o olhar sobre todo o ordenamento jurídico, de modo o princípio da legalidade estrita perde sua primazia ante o da juridicidade administrativa, isto é, da conformidade não só com a lei mas também e principalmente com a Constituição;

c) a discricionariedade, vista como espaço de livre decisão do administrador, não se compatibiliza com a noção de juridicidade administrativa, isto é, com a vinculação direta da Administração Pública à Constituição, de modo que a dicotomia clássica de atos discricionários/vinculados cede espaço a atos administrativos com diferentes graus de vinculação à juridicidade;

d) a concepção de um Poder Executivo unitário e piramidal cede espaço à de uma Administração Pública policêntrica, em que as instâncias de decisão se pulverizam em detrimento da autoridade central das autoridades políticas eleitas, notadamente pelo fenômeno da independência técnica e administrativa das agências reguladoras.

Na mesma toada, Diogo Figueiredo Moreira Neto (2006, p. 63-70) – de modo parcialmente coincidente com Binenbojm (2014) – já destacava como os 4 (quatro) pilares do constitucionalismo democrático:

a) os direitos fundamentais, como fator determinante do reequilíbrio das relações entre sociedade e Estado na política e no Direito contemporâneos, devido a duas fontes filosóficas de valor (liberdade e igualdade);

b) a subsidiariedade estatal²¹, resultante do contínuo processo de desmonopolização do poder, como característica de sociedades pluriclases e de alta mobilidade interna, a fim de proporcionar as necessárias condições organizativas para um atendimento diversificado das múltiplas necessidades sociais;

c) a legitimidade da ação do poder público, mediante o reconhecimento da importância da participação cidadã (aberta, assegurada e incentivada pelo Estado), como forma de

²¹ Discorda-se de Moreira Neto ao afirmar a subsidiariedade do Estado como pilar do constitucionalismo democrático – ideia que o autor, inclusive, pouco chega a desenvolver na obra citada (cerca de apenas dois parágrafos) – ao menos se tiver como pano de fundo a Constituição da República de 1988 (CRFB), visto que desta não se pode extrair essa premissa liberal. A atuação do Estado só é subsidiária no campo econômico (art. 173) – e mesmo assim possui ampla margem para intervenção – mas não quanto à prestação de serviços públicos visando à concretização de direitos fundamentais (art. 175), em relação à qual o texto constitucional reserva ao Estado papel proeminente (BELLO, BERCOVICH e LIMA, 2018, p. 1789; HACHEM, 2013, p. 370).

aproximação das reivindicações da sociedade à atuação administrativa em vez da mera participação formal resultante dos mecanismos de democracia indireta; e

d) a Constituição como ordem de valores, ao elevar os princípios constitucionais ao patamar de categoria normativa autônoma e dotada de um sistema de eficácia próprio, ao contrário da concepção do positivismo jurídico que apenas considerava os princípios “como um grau mais elevado de generalização das regras” (MOREIRA NETO, 2006, p. 67).

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

Torna-se imperioso, assim, adotar enfoque compatível com a personalização do Direito – inexistente no Estado poiético – de modo a evitar que o princípio da eficiência administrativa (e por que não dizer de outros princípios clássicos do Direito Administrativo?) se realize às custas do aviltamento do indivíduo e do próprio princípio da dignidade humana, bem como que a solução da crise fiscal do Estado não se traduza em mera patrimonialização do Direito Público (JUSTEN FILHO, 1999).

2.2.3 O constitucionalismo contemporâneo crítico e seu déficit de efetividade na realidade brasileira

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

Nesse contexto, em que o giro linguístico-constitucional abala os antigos paradigmas do Direito Administrativo e aponta para a importância da democracia e dos direitos

fundamentais, é que as políticas públicas assumem relevância ímpar no Estado Democrático de Direito, porquanto é por meio destas que aqueles são concretizados, tendo em vista que políticas públicas – como sua própria definição, já estudada, enfatiza – constituem respostas políticas a problemas públicos, executadas pelo poder público ou ao menos que sejam coordenadas pelo Estado; problemas esses cuja remoção, ou ao menos redução, revela-se indispensável à concretização dos mencionados direitos.

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

Contudo, após mais de 30 (trinta) anos de promulgação da CRFB, verifica-se que esse projeto constitucional ainda se encontra longe de ser alcançado, sobretudo devido a inércia ou insuficiência de atuação administrativa para concretização dos direitos fundamentais, de um lado; e, de outro, a “doutrina brasileira da efetividade”, que vê no Judiciário relevante “válvula de escape” e espaço inovador para a ampliação da efetividade de direitos fundamentais, inclusive abrangendo o controle judicial de políticas públicas’ (BELLO, BERCOVICI e LIMA, 2018), o que tem conduzido à excessiva judicialização, com efeitos também adversos. Assim, o projeto constitucional não teria passado de mera ilusão (BELLO, BERCOVICI e LIMA, 2018).

Marcelo Neves (2018, p. 147-150) denomina de “constitucionalismo aparente” ou “simbólico” a realidade experimentada pelos países de modernidade periférica em geral em que o aparente e bem intencionado projeto constitucional encontra-se nitidamente apartado da realidade social subjacente. Nesses casos, a força normativa do texto constitucional se esvai e cede ante uma “Constituição álibi”, isto é, uma Constituição cujo principal objetivo consiste em servir à legitimação simbólico-ideológico do poder mediante efeitos que ocultam a realidade.²²

²² Uma das críticas formuladas pelo professor Francisco Mata Machado Tavares na banca examinadora deste trabalho, realizada em 17/06/2022, consistiu no questionamento de que também os países de norte global padecem de pouca efetividade social das respectivas Constituições e não apenas o Brasil, como os próprios Estados Unidos da América ao citar o exemplo do racismo estrutural nele vivenciado até hoje. Sem prejuízo da pertinência da crítica formulada, entende-se que o referencial teórico do constitucionalismo simbólico apresentado por Neves

Em posfácio à edição brasileira de sua obra, mencionado autor ainda afirma que “no Brasil e em outros Estados periféricos, apesar da adoção do modelo textual de constitucionalismo democrático-social, as condições de exclusão de amplas parcelas da sociedade e de privilégios de uma parcela minoritária persistem” (NEVES, 2018, p. 402), cenário agravado sobretudo a partir de 2016 no governo Michel Temer (NEVES, 2018, p. 401-405); e, seguindo a mesma linha de raciocínio, pode-se mencionar que esse quadro foi ainda mais agravado a partir de março de 2020, no governo Bolsonaro, com a chegada da crise sanitária, econômica e social decorrentes da COVID-19, marcada por ainda mais profunda exclusão social.

Ainda, o chamado neoconstitucionalismo²³, ao superestimar o emprego de princípios como panaceia à concretização constitucional, superestimou o Judiciário em detrimento dos poderes democraticamente eleitos (Executivo e Legislativo) e levou à inserção do Judiciário na política partidária e à judicialização simbólica em prejuízo à efetividade da Constituição (NEVES, 2018, p. 409-410).

Embora em outro contexto (ao discorrer sobre sua definição de políticas públicas), João Pedro Schmidt (2018, p. 126) destaca que as respostas do poder público aos problemas políticos não necessariamente refletem soluções adequadas:

A necessidade de dar respostas às demandas sociais é tão premente para os governantes que por vezes as respostas não passam de simulacros ou jogos de cena. Sem capacidade real para resolver um problema, são adotadas medidas paliativas ou de desvio de atenção. Um exemplo: a criação de comissões, de grupos de trabalho ou de um novo órgão público após a ocorrência de eventos de grande repercussão (como desastres ambientais, deslizamentos de terra, enchentes, rompimento de barragens). Passado o momento inicial de comoção e pressão, em grande parte dos casos nenhuma política pública consistente é estabelecida e o problema volta a se repetir ciclicamente.²⁴

(2018) se revela adequado e pertinente à realidade brasileira em geral e, por conseguinte, à presente pesquisa, ainda que mencionado referencial teórico também possa ser aplicado e útil para os Estados Unidos da América e e países europeus. Importante mencionar que a publicação original da obra de Neves remonta à década de 1980, em cujo contexto histórico, acadêmico, político etc essa diferença norte-sul se revelava (ou ao menos se apresentava) mais intensa do que no cenário global atual.

²³ Ressalte-se que o termo “neoconstitucionalismo”, objeto de crítica por Marcelo Neves (2018), é aquele que deposita no Poder Judiciário as maiores expectativas de cumprimento da Constituição a partir de princípios, com pouca densidade democrática, e não se confunde com a ideia de constitucionalismo contemporâneo crítico defendido neste Relatório Final de Pesquisa, segundo o qual a concretização dos direitos fundamentais previstas no texto constitucional passa pela preponderantemente pela atuação dos poderes democraticamente eleitos (Legislativo e Executivo).

²⁴ Importante registrar que a observação de Schmidt se faz sob o prisma estritamente político e, assim, não tem a pretensão de corroborar as categorias de “Direito Administrativo do espetáculo” (JUSTEN FILHO, 2009) e nem de “constitucionalismo do espetáculo” (ASSIS e COELHO, 2017) explicadas adiante, embora indiretamente acabe trazendo uma constatação da ciência política que acaba corroborando a perspectiva dos outros autores mencionados. Porém, o contexto da afirmação de Schmidt é outro e complementemente diverso: ao discorrer sobre os elementos que compõem seu conceito de políticas públicas, afirma como algo “natural”, ou ao menos, comum de

Consoante Francisco Mata Machado Tavares (2008, p. 86-89), essa adoção de soluções em tom de “simulacro”, sem capacidade real para resolver um problema público, pode ser explicado, em parte, no fato de que muitas vezes os governantes pautam as respectivas atuações tendo em mira o êxito eleitoral como critério único ou, ao menos, preponderante de legitimação das escolhas públicas, o que encontra terreno fértil em democracias eleitorais-representativas, caracterizada pela baixa participação política, praticamente limitada à escolha periódica dos governantes. Nessa linha intelectual:

A limitada lógica de circunscrição da avaliação das decisões públicas ao calendário eleitoral se presta como estímulo para que os agentes políticos atuem, apenas, com vistas à demonstração de resultados que sejam observados e identificados no contexto das eleições. Assim como no mercado é o código dos preços que atribui valor ou não aos elementos introjetados no sistema, no jogo da democracia eleitoral são os votos a medida do êxito ou fracasso das ações empreendidas. Não prevalecem, necessariamente, as melhores razões quanto a cada questão politicamente relevante, uma vez que os políticos não se orientam nesse sentido, mas na estratégica busca por êxito eleitoral. (TAVARES, 2008, p. 87).

Em outras palavras, o governante nem sempre toma a melhor decisão, porque nem sempre está almejando aquilo que o povo mais precisa, mas sim aquilo que vá lhe render um maior capital político, como na decisão entre construir pontes e viadutos ou construir tubulações e estruturas de saneamento básico, em que geralmente a opção por esta última acaba sendo deixada de lado em detrimento da primeira por ser mais visível aos olhos da população (TAVARES, 2008, p. 104).

De outro lado, outros estudiosos – a partir do conceito de “Sociedade do Espetáculo”, cunhado em obra assim intitulada de autoria do sociólogo francês Guy Debord – afirmam que o estado de coisas vigentes no Brasil em matéria de promoção de direitos fundamentais corresponde a um “Direito Administrativo do espetáculo” (JUSTEN FILHO, 2009) e a um “constitucionalismo do espetáculo” (ASSIS e COELHO, 2017), na medida em que se busca conferir uma aparência de efetividade em nítido contraste com a inefetividade real de políticas públicas que se proponham a transformar a realidade nos termos do projeto constitucional de Estado.

ocorrer na prática, o fato de as respostas do poder público aos problemas políticos não serem necessariamente soluções adequadas, sob a justificativa de que “nas democracias, a lógica política impõe que os governos respondam rapidamente às demandas sociais sob pena de se inviabilizarem” (SCHMIDT, 2018, p. 125).

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

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

Toda essa atividade administrativa de espetáculo, assentada nesses pressupostos epistemológicos, conduz a importantes reflexos na atividade controladora (ou na deficiência desta):

Para assegurar a continuidade da atividade administrativa de espetáculo, é necessário impedir o exame e o controle aprofundado das escolhas do governante, mas mantendo a aparência e a ilusão da existência desse controle. O “Direito Administrativo de espetáculo” destina-se essencialmente a gerar a imagem de controle, sem que isso traduza uma efetiva capacidade de interferir sobre a evolução dos fatos. (JUSTEN FILHO, 2009, p. 6)

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

Com efeito, análise percuciente levantou evidências teóricas da inefetividade em relação às mais diversas formas de controle de políticas públicas quanto ao fenômeno de sua constante espetacularização no país: controle interno, controle externo (Poder Legislativo,

Tribunais de Contas, Ministério Público e Poder Judiciário) e, inclusive, controle social (ASSIS e COELHO, 2017).

Essa síndrome de inefetividade das próprias instituições controladoras faz com que estas acabem se inserindo nesse contexto do constitucionalismo do espetáculo, “preocupando-se mais em parecer altamente eficazes no controle das atividades públicas do que de fato controlar de modo realmente efetivo e transformador, tais atividades” (ASSIS e COELHO, 2017, p. 578). O alto grau de discricionariedade para interpretar princípios jurídico-constitucionais é visto como algo pernicioso nesse ciclo, notadamente por inexistir um controle efetivo de finalidade dos atos estatais (ASSIS e COELHO, 2017, p. 578; JUSTEN FILHO, 2009).

De outro lado, na defesa do princípio da supremacia do interesse público e da origem do Direito Administrativo atrelada à finalidade de tutelar o indivíduo em face dos abusos estatais, Emerson Gabardo e Daniel Wunder Hachem criticam a ideia de “Direito Administrativo de espetáculo” cunhado por Marçal Justen Filho²⁵, porquanto: a) essa categoria resulta de uma perspectiva marxista, que ressalta a natureza “dominante”, “simbólica” ou “alienante” do Direito Administrativo (e de seus institutos clássicos); b) vários historiadores, em seus estudos, já atestaram que mudanças no plano das ideias não acarretam, ao menos de imediato, alterações no plano das mentalidades nem, por vezes, no plano institucional, tampouco alterações nesses últimos planos conduz necessariamente a alterações nas ideias; c) “o que não se pode é tornar indistinta a proposta no plano das ideias (e normas jurídicas) da sua efetividade no plano da vida institucional, condicionado que está pela mentalidade que lhe oferece sustentação” (GABARDO e HACHEM, 2010, p. 156-159). Por fim, confessam que o conceito de interesse público sofre constantes deturpações na práxis administrativa brasileira, “mas as irregularidades no plano do ser não são capazes de desconstituir o regime jurídico nele incidente; pelo contrário, devem servir de mote para sua constante defesa e reafirmação” (GABARDO e HACHEM, 2010, p. 195).

Não obstante, a crítica de Gabardo e Hachem (2010), embora tenha certa pertinência, restringe-se a defender a virtude histórica da supremacia do interesse público e do Direito Administrativo como meio de proteção do indivíduo em face do Estado, mas não fazem qualquer formulação propositiva, além da defesa dos institutos administrativos clássicos, no

²⁵ A crítica é endereçada especificamente a Marçal Justen Filho porque, até a primeira década do século XXI, era o principal defensor dessa nova categoria jurídica. Porém, atualmente, outros estudiosos também têm perfilhado o mesmo entendimento e o desenvolvido além da concepção inicialmente formulada por Justen Filho (ASSIS e COELHO, 2017), de modo que a crítica de Gabardo e Hachem pode ser estendida a esses últimos também.

sentido de superar dialeticamente o quadro denunciado por diversos estudiosos quanto à deficiência do controle das políticas públicas em face do fenômeno da denominada “espetacularização” (ASSIS e COELHO, 2017; JUSTEN FILHO, 2009) e à decepção com o fato de que, após mais de 30 (trinta) anos de vigência do texto constitucional, ainda se verifica enorme abismo entre o discurso no plano teórico e a realidade prática vivenciada (BELLO, BERCOVICI e LIMA, 2018; COELHO, COELHO e DINIZ, 2019).

É cediço que os problemas diagnosticados pela ideia de “Direito Administrativo do espetáculo” (JUSTEN FILHO, 2009) e “constitucionalismo do espetáculo” (ASSIS e COELHO, 2017) são reais, imensos e extremamente desafiadores.

Por mais que os paradigmas do constitucionalismo democrático visem à superação dialética daqueles postulados epistemológicos que ensejam o fenômeno da “espetacularização” das ações dos governos e, por conseguinte, das políticas públicas, a realidade tem demonstrado que essa não é tarefa fácil, como não o é exercer o controle sobre a efetividade dessas políticas.

Embora algumas proposições tenham sido formuladas na tentativa de superação dessa problemática, como as formulações de Justen Filho (2009) e a aposta num controle social mais efetivo (ASSIS e COELHO, 2017), entende-se que, nesse particular, o ciclo de políticas públicas, notadamente a fase de avaliação, pode trazer relevantes contribuições para mensurar o impacto das ações tomadas pelos gestores públicos e, assim, reduzir o máximo possível esse fenômeno da “espetacularização”, sob pena de se aproximar o processo de formulação de políticas públicas de modelos que não se compatibilizam com o ideal constitucional, a exemplo do elitismo e da “garbage can”²⁶ (lata do lixo).

Isso porque as políticas públicas não devem ser compreendidas como resultados de escolhas públicas aleatórias e desprovidas de fundamentação racional pelo agente público, de modo a servir ao interesse de perpetuação das elites no poder, porquanto têm como objetivo se traduzir em verdadeiros programas de Estado (e não apenas de governo) – mais precisamente de Estado Constitucional e Democrático de Direito – com a finalidade de cumprir as

²⁶ Celina Souza (2006, p. 30-31) bem sintetiza esse modelo da seguinte forma: ‘o modelo garbage can ou “lata de lixo” foi desenvolvido por Cohen, March e Olsen (1972), argumentando que escolhas de políticas públicas são feitas como se as alternativas estivessem em uma “lata de lixo”. Ou seja, existem vários problemas e poucas soluções. As soluções não seriam detidamente analisadas e dependeriam do leque de soluções que os decisores (policy makers) têm no momento. Segundo este modelo, as organizações são formas anárquicas que compõem um conjunto de idéias com pouca consistência. As organizações constroem as preferências para a solução dos problemas - ação - e não, as preferências constroem a ação. A compreensão do problema e das soluções é limitada, e as organizações operam em um sistema de tentativa e erro. Em síntese, o modelo advoga que soluções procuram por problemas. As escolhas compõem um garbage can no qual vários tipos de problemas e soluções são colocados pelos participantes à medida que eles aparecem. [...]’. Como no capítulo 1 deste Relatório Final de Pesquisa esse modelo foi apenas citado, *en passant*, pareceu adequado introduzir esta pequena nota para contextualizá-lo neste ponto da abordagem, porque se trata de um dos modelos que o constitucionalismo democrático se propõe a superar.

determinações vinculantes contidas na Constituição da República (CRFB) e garantir, “com hierarquizações fundamentadas, a efetividade do plexo de direitos fundamentais das gerações presentes e futuras” (FREITAS, 2015, p. 124).

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

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

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

Assim, “[...] as decisões políticas demandam informações claras e objetivas, voltadas à elucidação dos fins e valores almejados, tendo em vista instrumentalizar a definição dos objetivos de cada política pública e reforçar seu aspecto de legitimidade” (SILVA, 2012, p. 68). Essas informações, claras e objetivas, devem ser produzidas pelo governo e estarem acessíveis aos órgãos de controle e à sociedade em geral para que possam se desincumbir de seu múnus constitucional e do exercício da cidadania plena e, assim, investigar com a profundidade necessária se as políticas públicas estão sendo realmente efetivas ou apenas tendo sua efetividade camuflada e “espetacularizada”.

Portanto, à luz do enfoque crítico da efetividade do constitucionalismo democrático, que se assenta na maior concretização possível dos direitos fundamentais num ambiente plural e participativo, torna-se cada vez mais relevante que as ações dos governos sejam transparentes e efetivamente mensuradas, para saber até que ponto são realmente efetivas ou “espetacularizadas”, o que realça sobremaneira a importância da fase de avaliação/controle no

ciclo de políticas públicas, com o potencial de trazer relevantes contribuições a todos as instituições de controle e também à sociedade.

2.2.4 A avaliação de políticas públicas no ordenamento jurídico brasileiro: breve síntese da evolução normativa

A discussão sobre a efetividade de políticas públicas, dos serviços públicos, e a importância da respectiva avaliação deixou de ficar circunscrita ao campo de públicas e da Ciência Política para ser introduzida paulatinamente no ordenamento jurídico brasileiro de diferentes entes federados, desde a União até Municípios, em especial a partir da última década.

Uma das iniciativas pioneiras nesse sentido foi protagonizada pelo Senado Federal por meio de sua Resolução nº 44/2013 (BRASIL, 2013), por meio da qual se incluiu o art. 96-B ao respectivo regimento interno para estabelecer o procedimento de avaliação de políticas públicas no âmbito daquela Casa.

Em síntese, segundo esse modelo, as comissões permanentes devem selecionar, na área de sua competência, até o último dia útil de março de cada ano, políticas públicas desenvolvidas no âmbito do Poder Executivo para serem avaliadas; e, ao final da respectiva sessão legislativa, a comissão devem apresentar relatório com as conclusões da avaliação realizada. Desde 2014 as comissões permanentes do Senado Federal têm realizado essas avaliações, que se encontram divulgadas na página eletrônica oficial daquele Poder no campo destinado a cada comissão.

No âmbito do Poder Executivo federal, o Decreto nº 9.834/2019 instituiu o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, de natureza consultiva, com a finalidade de avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por gastos diretos ou subsídios da União; e monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança. Desde 2019 o Conselho vem publicando seus relatórios avaliativos em sua página eletrônica oficial²⁷.

Em movimento semelhante, ainda em âmbito nacional, importante registrar a introdução no ordenamento jurídico da análise de impacto regulatório, prevista nos arts. 6º da Lei nº 13.848/2019 e 5º da Lei nº 13.874/2019, regulamentadas em âmbito federal pelo Decreto nº 10.411/2020, o qual desdobra aquele instituto em 2 (dois) instrumentos distintos:

²⁷ BRASIL. Ministério da Economia. Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap>>. Acesso em 11 jan. 2022.

a) análise de impacto regulatório, que é o procedimento, a partir da definição de problema regulatório, de avaliação prévia à edição de atos normativos, que deve conter informações e dados sobre os seus prováveis efeitos para verificar a razoabilidade do impacto e subsidiar a tomada de decisão;

b) avaliação de resultado regulatório, que consiste na verificação dos efeitos decorrentes da edição de ato normativo, considerados o alcance dos objetivos originalmente pretendidos e os demais impactos observados sobre o mercado e a sociedade, em decorrência de sua implementação.

A análise de resultado regulatório caminha no mesmo sentido de produzir decisões mais informadas a partir de uma avaliação *ex post* quanto aos efeitos de determinado ato normativo. Embora essa análise tenha sido concebida no campo da liberdade econômica e das agências reguladoras, podem também contribuir para o monitoramento e a avaliação de políticas públicas, tendo em vista que estas também possuem seus respectivos arcabouços legais e normativos e, muitas vezes, o sucesso ou insucesso de uma política pode ter relação com seu modelo regulatório (desenho).

No âmbito nacional, importante destacar também a EC nº 108/2020, que dentre as alterações trazidas incluiu o parágrafo único ao art. 193 da CRFB, segundo o qual “O Estado exercerá a função de planejamento das políticas sociais, assegurada, na forma da lei, a participação da sociedade nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação dessas políticas”. O art. 4º da referida Emenda prevê cláusula de vigência imediata, porém com eficácia diferida para 1º/01/2021.

Interessante notar, ainda, que embora o art. 3º da aludida Emenda tenha estabelecido o prazo de 2 (dois) para aprovação de lei estadual pertinente a outro dispositivo por ela incluído na CRFB, nenhum prazo estabeleceu para regulamentação mencionada no parágrafo único do art. 193.

A norma constitucional foi concebida com caráter programático, ou de eficácia limitada e de aplicabilidade diferida (BRANCO e MENDES, 2017, p. 78), embora se entenda que, para a efetividade das disposições constitucionais estaduais supra transcritas, não haveria necessidade dessa cláusula de subordinação à lei.

Igualmente, aqui, não se verifica a publicação de qualquer norma regulamentadora, ao menos não em nível nacional, visto que o novo dispositivo menciona “na forma da lei” e ostenta caráter programático, embora não tenha restado claro se essa regulamentação em nível legal pode ser editada no âmbito de cada ente federado ou se o dispositivo constitucional exige, de fato, uma lei nacional sobre o tema.

De modo similar, porém mais diretamente voltada sobre a avaliação, sobreveio a EC nº 109/2021, que promoveu diversas alterações no texto do corpo permanente da Constituição e do respectivo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Uma das modificações no corpo permanente foi a inclusão do § 16 do art. 37 para prever que “Os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei”. Novamente, a exigência de lei regulamentadora se fez presente.

Ainda, a EC nº 109/2021 acrescentou o § 16 ao art. 165 da CRFB para prever que as leis do chamado ciclo orçamentário (PPA, LDO e LOA) – também comumente denominadas de “peças orçamentárias” – “devem observar, no que couber, os resultados do monitoramento e da avaliação das políticas públicas previstos no § 16 do art. 37 desta Constituição”. Em outras palavras, o constituinte derivado tentou, com essas previsões, gerar mais responsividade na instituição, manutenção e eventual revisão ou extinção de políticas públicas, ante a necessidade de serem baseadas em evidências científicas e dados de avaliações.

Além disso, referida Emenda, agora de forma mais controversa, incluiu o art. 164-A à CRFB para prever que os entes federados devem conduzir suas políticas fiscais de forma a manter a dívida pública em níveis sustentáveis, na forma da lei complementar referida no inciso VIII²⁸ do *caput* do art. 163 da CRFB, dispositivo esse também acrescido pela EC nº 109/2021. O parágrafo único do art. 164-A, também recém incluído pela mesma Emenda, ainda prevê que “A elaboração e a execução de planos e orçamentos devem refletir a compatibilidade dos indicadores fiscais com a sustentabilidade da dívida.”²⁹

No que tange aos serviços públicos e à eficiência administrativa, importante destacar também a Lei nº 13.460/2017, de aplicação em âmbito nacional, que dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário desses serviços; e a Lei nº 14.129/2021, de aplicação em âmbito federal³⁰, que dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública e dá outras providências.

²⁸ Art. 163. Lei complementar disporá sobre: [...] VIII - sustentabilidade da dívida, especificando: a) indicadores de sua apuração; b) níveis de compatibilidade dos resultados fiscais com a trajetória da dívida; c) trajetória de convergência do montante da dívida com os limites definidos em legislação; d) medidas de ajuste, suspensões e vedações; e) planejamento de alienação de ativos com vistas à redução do montante da dívida.

²⁹ Não se pode ignorar que o art. 164-A da CRFB, incluído pela EC nº 109/2021, consolida a sustentabilidade da dívida como critério preponderante na elaboração e na execução dos planos e orçamentos, de modo a intensificar ainda mais o regime de austeridade fiscal instituído pela EC nº 95/2016 (Novo Regime Fiscal), e que pouca preocupação denota com a concretização de direitos fundamentais e políticas públicas. Assim, a leitura da EC nº 109/2021 desacompanhada dessa visão crítica pode conduzir a processos de monitoramento e avaliação de políticas públicas que se respaldem apenas numa visão economicista e que não traga reais benefícios à sociedade.

³⁰ O art. 2º, III, da Lei permite que seus efeitos sejam estendidos “às administrações diretas e indiretas dos demais entes federados [...] desde que adotem os comandos desta Lei por meio de atos normativos próprios”.

O art. 3º, IV, dessa última Lei prevê como um dos princípios e diretrizes do Governo Digital e da eficiência pública a transparência na execução dos serviços públicos e o monitoramento da qualidade desses serviços, além de diversas disposições pertinentes ao aperfeiçoamento da gestão e das políticas públicas.

Interessante observar que a maioria dessas alterações constitucionais e legais no plano nacional ou federal foram efetivadas a partir de 2019, em um governo de viés acentuadamente neoliberal, que deposita no aspecto fiscal um dos principais alicerces das sucessivas reformas realizadas e daquelas que ainda pretende realizar³¹.

Esse quadro revela, ou ao menos sugere, nítido intuito de aproximar a exigência de avaliação de políticas públicas ao objetivo principal de garantir sustentabilidade financeira e equilíbrio fiscal, a repetir, de certa forma, uma constatação da literatura de que a centralidade da avaliação de políticas públicas se acentuou a partir dos anos 1980 na América Latina para conferir credibilidade ao processo de reforma do Estado e sustentabilidade política às diretrizes de desregulamentação e de redução do tamanho do governo (FARIA, 2005, p. 98-100).

Não obstante esse propósito que aparentemente ensejou as recentes alterações mencionadas no texto constitucional, em especial na CRFB, a avaliação de políticas públicas pode se revelar como relevante instrumento em benefício do aprimoramento da gestão pública e, em última análise, à realização dos fundamentos e objetivos constitucionais, desde que não prevaleça uma visão puramente economicista.

Com efeito, num Estado de bem-estar social, como o desenhado pela CRFB, referida avaliação deve se pautar por abordagem sistêmica e perspectiva metodológica plural, tendo em vista que “políticas e programas públicos são criados para garantir direitos sociais e melhores condições de vida ao cidadão, bem como maior justiça e coesão social para a sociedade” (JANNUZZI, 2016, p. 132).

No âmbito estadual, o Espírito Santo foi um dos primeiros Estados a instituir seu Sistema de Monitoramento e de Avaliação de Políticas Públicas, por meio da Lei nº 10.774/2017. O sistema foi instituído no âmbito do Poder Executivo e tem como objetivos institucionalizar o monitoramento e a avaliação das políticas públicas de forma coordenada e articulada no ciclo orçamentário; aprimorar as políticas públicas conduzidas pelo Poder Executivo; e melhorar a qualidade do gasto público (art. 1º).

³¹ Registre-se, como principais demonstrações dessa preocupação “fiscalista”, a Reforma da Previdência (EC nº 103/2019) e a PEC nº 32/2020 (Reforma Administrativa), esta última ainda em tramitação no Congresso Nacional na data de confecção deste texto (07/03/2022), apenas para citar as propostas de emendas constitucionais.

De acordo com os arts. 3º e 4º daquela Lei, compõem a estrutura do sistema a Comissão de Análise Estratégica, responsável por selecionar anualmente as políticas públicas a serem monitoradas e avaliadas; o Núcleo de Monitoramento e de Avaliação de Políticas Públicas, responsável pela coordenação e execução do monitoramento e da avaliação; e os órgãos finalísticos, executores das políticas públicas. Ainda, o Núcleo é coordenado pelo Instituto Jones dos Santos Neves (art. 5º, I).

Ainda, a cada ciclo anual avaliativo é divulgado o Relatório Anual de Monitoramento e Avaliação, que contém uma síntese das avaliações já realizadas (art. 8º, § 1º), sem prejuízo da publicação dos relatórios específicos de cada avaliação, o que tem sido divulgado página eletrônica oficial do Instituto Jones dos Santos Neves³².

Nessa mesma linha de intelecção, relevantes iniciativas gestadas no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal de Goiás (PPGDP/UFG) lograram êxito no sentido de alterar textos constitucionais e legais vigentes no Estado de Goiás.

Pode-se destacar que a primeira alteração relevante no âmbito estadual ocorreu com a publicação da EC nº 63/2019-GO, de 04 de dezembro, cujo art. 1º incluiu o inciso XV no art. 5º e o art. 30-A no texto permanente da CE/GO para prever o denominado “sistema permanente de monitoramento e avaliação de políticas públicas”. Para melhor visualização, transcrevem-se abaixo os dispositivos inseridos por aludida Emenda:

Art. 5º - Compete ao Estado:

[...].

XV - manter sistema permanente de monitoramento e avaliação de políticas públicas.

[...].

Art. 30-A. Os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema permanente de monitoramento e avaliação de políticas públicas, com o objetivo de promover o aperfeiçoamento da gestão pública, na forma da lei, ao qual compete:

I – avaliar a economicidade, a efetividade, a eficácia e a eficiência das políticas públicas de responsabilidade estadual;

II – fornecer subsídios técnicos para o monitoramento de políticas públicas vigentes e para a formulação e para a implementação de novas políticas públicas;

III – observar o princípio da periodicidade;

IV – disponibilizar informações, relatórios, dados e estudos relativos às políticas públicas para livre acesso de qualquer cidadão;

³² ESPÍRITO SANTO. Instituto Jones dos Santos Neves. Centro de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas – SIMAPP. Disponível em: <<http://www.ijns.es.gov.br/simapp>>. Acesso em 11 jan. 2022.

V – ampliar a sistemática articulação entre os órgãos dos Poderes que desempenhem as atividades de monitoramento e avaliação de políticas públicas no âmbito do Estado de Goiás;

VI – firmar parcerias com universidades, fundações, associações sem fins lucrativos, organizações não governamentais e outras instituições, visando:

a) conceder maior transparência aos dados de responsabilidade governamental;

b) dotar de maior qualidade as análises dos dados; e

c) agilizar e facilitar os trabalhos de monitoramento e de avaliação.

Parágrafo único. O órgão central do sistema permanente de monitoramento e avaliação de políticas públicas é a Assembleia Legislativa, que contará com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, dos órgãos integrantes do sistema de controle interno de cada Poder, e outros órgãos que possuam missões similares.

Ressalte-se que, embora o regramento constitucional seja bastante assertivo em suas disposições, o *caput* do art. 30-A³³ supra transcrito exige a regulamentação por lei desse sistema, o que até o presente momento ainda não ocorreu, de modo similar ao que ocorre nas EC's nºs 108/2020 e 109/2021.

Porém, independentemente de qualquer regulamentação, entende-se que o sistema delineado no supratranscrito art. 30-A da CE/GO, embora meritório ao pretender integrar todos os Poderes, não teve qualquer pretensão nem efeito de impedir que referidos Poderes façam seus próprios monitoramentos e avaliações, de acordo com seus próprios meios e recursos, como no caso do IMB/GO, instituto vinculado ao Executivo, que vem publicando diversos trabalhos avaliativos; ou mesmo do parlamento goiano, caso queira instituir sistemáticas de avaliação similares àquelas decorrentes da Resolução nº 44/2013 do Senado Federal (BRASIL, 2013).

³³ Na banca examinadora deste trabalho, realizada em 17/06/2022, assim como na banca de qualificação realizada em agosto de 2021, algumas críticas foram formuladas pelo professor Francisco Mata Machado Tavares ao art. 30-A da CE/GO, por entender que fragiliza o sistema de controle de políticas pública ao não prever a participação da sociedade civil, nem a efetividade de direitos fundamentais como parâmetros a serem objeto do controle, e também em razão da abertura que o texto constitucional confere para que entidades privadas realizem monitoramento e avaliação (inciso VI do *caput* do art. 30-A). Contudo, sem prejuízo da pertinência do aperfeiçoamento da disciplina constitucional no sentido das críticas formuladas, entende-se o art. 30-A da CE/GO é meritório por alçar ao nível constitucional, embora ainda carente de regulamentação, um sistema de monitoramento e avaliação de políticas públicas que tem como órgão central a ALE/GO, Poder em que o debate e a participação social em qualquer assunto da vida pública possuem a maior vocação para acontecerem por excelência; anote-se também que a participação social no monitoramento e no controle de políticas públicas já possui fundamento no parágrafo único do art. 193 da CRFB, incluído pela EC nº 108/2020. Ainda, as duas primeiras críticas podem ser adequadamente equacionadas por ocasião da regulamentação legal do referido sistema ou mesmo de sua execução prática com fundamento na própria CRFB. Quanto à terceira crítica, acredita-se que o titular da avaliação é o poder público, embora possa contar com parcerias do setor privado como universidades, o que não constitui, salvo melhor juízo, demérito para o sistema. Assim, apesar da pertinência das críticas formuladas, entende-se que o sistema instituído pelo art. 30-A da CE/GO possui mais benefícios que prejuízos à sociedade e até o momento o principal desafio é sua efetiva institucionalização no Estado de Goiás.

No âmbito estadual, registre-se também a publicação da Lei nº 20.846/2020, que institui a Política Estadual de Atendimento ao Cidadão e cria o Programa SIMPLIFICA GOIÁS, que se propõe a ser “um novo modelo de prestação de serviços públicos com agilidade, simplificação e respeito, para a melhoria acentuada e constante do atendimento aos cidadãos”, além de conter dispositivos sobre avaliação de impacto normativo (arts. 29, IV, e 34 a 36), de modo similar ao Decreto nº 10.411/2020.

Ainda, no âmbito do Município de Goiânia foi publicada a Emenda à Lei Orgânica nº 80, de 03/03/2020, que imprimiu dispositivos com praticamente a mesma redação e o mesmo propósito nos arts. 11, XXIX, e 104-A, da respectiva Lei Orgânica (GOIÂNIA, 2019); a exigência de lei regulamentadora e o caráter programático do texto também permaneceu aqui e ainda não foi aprovada qualquer regulamentação sobre o tema.

Portanto, todas essas alterações realizadas nos âmbitos nacional, federal, estaduais e municipais caminham no sentido de prever a obrigatoriedade de avaliação de políticas públicas segundo o modelo estabelecido em cada ente federado e revelam-se importantes, desde que efetivamente implementadas e com uma metodologia constitucionalmente adequada à concretização dos direitos fundamentais.

2.3 Extrafiscalidade, renúncia de receitas e incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas e sua regulação jurídica

Nesta seção, parte-se da ideia de extrafiscalidade, considerado aqui como o ponto de contato entre o Direito Tributário e Financeiro e as políticas públicas, para compreender a renúncia de receita, os incentivos fiscais e como são utilizados como instrumentos daquelas, além de apresentar os principais parâmetros para o controle desses instrumentos, tanto jurídico-formais como de efetividade, bem como os recentes avanços constitucionais nessa seara.

2.3.1 Extrafiscalidade, incentivos fiscais e políticas públicas

Podem-se identificar, pelo menos, 3 (três) interfaces possíveis entre a tributação e os direitos fundamentais: a) os direitos fundamentais do contribuinte como “Direitos de Defesa”, isto é, como “garantias do Cidadão-Contribuinte, pessoa física ou jurídica, contra o Estado-Fisco”; b) na dimensão da fiscalidade, os tributos como instrumentos de financiamento dos direitos fundamentais, mais precisamente de financiamento da ação estatal voltada à realização desses direitos; e c) na dimensão da extrafiscalidade, como meio de efetivação dos direitos

fundamentais, na perspectiva de enxergar nestes últimos os objetivos a serem atingidos e, nos tributos, instrumentos imediatos para alcançá-los (CORREIA NETO, 2015, p. 80-83; CORREIA NETO, 2017, p. 40-52).

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

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

Com efeito, a extrafiscalidade – por meio dos tributos nos quais prevalece essa característica em detrimento da finalidade arrecadatória (embora todos os tributos reúnam tanto aspectos de fiscalidade como de extrafiscalidade³⁴) – deve se voltar ao desestímulo de atividades que atentem contra os direitos fundamentais, de modo a lhes impor pesados ônus, assim como, de outro lado, deve atuar como elemento fomentador de direitos fundamentais, mediante alívio fiscal às atividades que venham a prestigiar a realização desses mesmos direitos (REI, 2017, p. 122).

Diogo Bomfim (2014, p. 25-43) argumenta que a doutrina foi desenvolvendo, ao longo do tempo, diversos critérios para identificar as normas tributárias extrafiscais, como o critério finalístico baseado na intenção do legislador; o baseado na comparação objetiva da tributação incidente entre situações equivalentes; o da capacidade contributiva; o baseado na afetação dos recursos arrecadados; o da avaliação empírica baseado nos efeitos concretos da normas, este último defendido por Schoueri (2005).

Porém, após refutar todos esses critérios, Bomfim (2014, p. 43-49) apresenta como o critério determinante para a identificação das normas tributárias extrafiscais a finalidade

³⁴ Todo tributo apresenta traços de extrafiscalidade em alguma medida. O ICMS, por exemplo, embora possua uma inegável característica fiscal – tanto que é a espécie tributária que gera maior arrecadação em praticamente todos os Estados-membros e no Distrito Federal – também apresenta a vertente da extrafiscalidade, de forma muito nítida para fins de desenvolvimento regional com o intuito de atração de empresas para os respectivos territórios.

interpretada pelo aplicador da norma jurídica, isto é, a potencialidade de geração de efeitos, e não consequências e efeitos concretos da norma, que dificilmente podem ser comprovados numa relação de causalidade.

É nesse contexto de extrafiscalidade que surge a figura dos incentivos fiscais, embora não haja no ordenamento jurídico brasileiro uma definição *a priori* acerca dessa categoria jurídica (ASSIS, 2020, p. 209-213).

Celso de Barros Correia Neto (2015, p. 131-133) afirma que os incentivos fiscais podem ser compreendidos em sentido amplo e estrito: a) em sentido amplo, “designam quaisquer disposições especiais inseridas, entre as regras tributárias, com o objetivo de favorecer e estimular atividades privadas consentâneas ao interesse público”, de modo a abranger não só as formas de exoneração tributária, mas também outras formas de favorecimento do contribuinte que não impliquem redução da carga fiscal (como a eliminação ou redução de obrigações acessórias); b) em sentido estrito, que é a acepção mais usual, soma-se a definição anterior necessariamente à redução da carga fiscal do contribuinte, razão pela qual se conecta indiscutivelmente também ao conceito de renúncia fiscal. É nesta última acepção, mais estrita e usual, que se emprega a expressão “incentivos fiscais”³⁵ neste Relatório Final de Pesquisa.

Não se desconhecem formulações teóricas que propõem uma definição ainda mais restrita de “incentivos fiscais” (*tax relief*) para diferenciá-los da categoria de “benefícios fiscais” (*tax incentives*), como se a finalidade indutora estivesse presente apenas na primeira categoria mencionada, como expõe Lucas Bevilacqua (2013, p. 162-163):

[...] tem-se que o incentivo fiscal, tomando-o em seu sentido estrito de incentivo tributário, corresponde a uma norma tributária indutora que opera como fator de alavancagem ao agente econômico, implicando em incentivo na adoção de determinada postura negocial. [...]. Exemplo oportuno que se tem é o próprio mandamento constitucional que admite a concessão de incentivos fiscais pela União, destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, *in fine*).

De outro lado, estão os benefícios fiscais que correspondem, também, a medidas de desoneração tributária, com vistas a compensar/adequar

³⁵ Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira define incentivos fiscais como desonerações tributárias veiculadas por “norma tributária indutora que opera como favor de alavancagem ao agente econômico, implicando em incentivo na adoção de determinada postura negocial” (VIEIRA, 2013, p. 162). Contudo, prefere-se a definição proposta por Correia Neto, porquanto, ainda que na acepção estrita, afigura-se mais ampla que a de Vieira, na medida em que este restringe o conceito à finalidade de desenvolvimento econômico, ao passo que aquele admite que qualquer finalidade de “interesse público” venha a constituir os objetivos a serem alcançados por meio dos incentivos fiscais. Assim, o conceito de Vieira, que é bem estrito, serve bem para conceituar incentivos fiscais que tenham por objetivo o desenvolvimento regional (econômico e social), mas não aqueles cujas finalidades sejam outras amparadas pelo texto constitucional (como educação, cultura, esporte etc).

determinada situação de desvantagem com a base constitucional de incidência do tributo [...]. Os melhores exemplos de que se dispõe são as deduções para dependentes ou as isenções tributárias em matéria de imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), na aposentadoria de portador de moléstia grave (art. 6º, XIV, Lei n. 7.713/88), e, em matéria de imposto de Produtos Industrializados – IPI –, na aquisição de veículos por portadores de necessidades especiais (PNE).

No mesmo sentido, Karoline Marchiori de Assis (2020, p. 209-213) entende que “benefícios fiscais” seria gênero do qual “incentivos fiscais” seria espécie e que “os incentivos fiscais (espécie) são necessariamente veiculados por normas tributárias de finalidade indutora, ao passo que os benefícios fiscais (gênero) são veiculados [...] tanto por normas de finalidade indutora quanto por normas de finalidade redistributiva” (ASSIS, 2020, p. 211).

Não obstante o apreço por essa distinção acadêmica, evita-se estabelecer neste Relatório Final de Pesquisa uma distinção rigorosa entre “incentivos” e “benefícios” fiscais ou tributários por razões pragmáticas. Correia Neto (2015, p. 37-38) se deparou com o mesmo dilema ao enfrentar a matéria e, após perscrutar as diversas expressões correlatas formuladas pela doutrina, apresentou a seguinte conclusão:

[...] utilizaremos, a princípio, indistintamente as expressões “favor fiscal”, “estímulo fiscal”, “alívio fiscal”, “exoneração”, “desoneração”, “incentivo fiscal” e “benefício fiscal, com preferência pelas duas últimas, mais usuais na legislação brasileira. [...]. Não se ignora a existência de diferenças, apontadas por parte da doutrina, entre algumas dessas noções. [...]. Não lançaremos mão de nenhuma dessas distinções, que nos parecem *a priori* desprovidas de utilidade imediata no direito brasileiro. Seriam úteis, se a legislação imputasse condições ou efeitos diversos às duas figuras, o que não se vê na prática. Na Constituição Federal e, grosso modo, também na legislação infraconstitucional, as expressões “benefícios” e “incentivos fiscais” são sinônimas, perfeitamente intercambiáveis, sem prejuízo algum para o sentido da oração’.

Para ilustrar essa situação, mencione-se por exemplo que o art. 195, § 3º, da CRFB³⁶ proíbe o recebimento de “benefícios ou incentivos fiscais” por pessoas jurídicas em débito com o sistema da seguridade social. O art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB, por sua vez, exige prévia deliberação na forma de convênio aprovado pela unanimidade dos Estados-membros no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ para “isenções, incentivos e

³⁶ Apenas a título de registro o dispositivo ainda proíbe o recebimento de benefícios ou incentivos de natureza creditícia, o que se omitiu do corpo do texto para não tirar o foco sobre aqueles de natureza tributária (fiscal).

benefícios fiscais”. O art. 4º da EC nº 109/2021 já preferiu a terminologia “benefícios de natureza tributária”³⁷.

Em todos esses casos, porém, entende-se que os constituintes originário e derivado estão a tratar do mesmo assunto e não parece útil do ponto de vista prático estabelecer distinções rígidas entre uma e outra categoria, porque mais importante que a nomenclatura é o regime jurídico que deve ser aplicado a esses incentivos ou benefícios. Exigir tamanha rigidez na distinção entre os institutos, principalmente quando se está diante dessa plêiade de categorias no âmbito constitucional e infraconstitucional, tende a agregar significativo grau de complexidade desnecessário ao que se persegue nesta pesquisa.

Assim, para os fins deste Relatório Final de Pesquisa e já estabelecendo uma convenção terminológica com o leitor, utilizam-se como sinônimos e correspondentes as expressões “incentivos” e “benefícios”, adjetivados como “fiscais” ou “tributários”, consoante a perspectiva supra mencionada, embora se utilize na maioria das vezes a expressão “incentivos fiscais” para fins de uniformidade textual, de modo a relegar a utilização de “benefícios fiscais” para situações específicas, geralmente quando a própria legislação assim a emprega.

Postas essas balizas iniciais, percebe-se claramente a aptidão dos incentivos fiscais como instrumentos de políticas públicas, veiculadas por diplomas legislativos, na medida em que se trata de utilizar institutos do Direito Tributário para a realização de objetivos previstos no sistema constitucional e, em geral, contemplados pelos demais ramos do Direito. Assim, “[...] nas leis de incentivo fiscal, confere-se particular relevo e densidade aos objetivos da norma, que deverão traduzir-se em providências concretas e resultados práticos empiricamente verificáveis” (CORREIA NETO, 2015, p. 169).

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

Atualmente, no Direito brasileiro há diversas leis veiculadoras de incentivos fiscais que, com maior ou menor eficiência, podem ser concebidas como ferramentas de implementação de políticas públicas. Nesse sentido, Correia Neto (2015, p. 208-213; 2017, p. 50) destaca 4 (quatro) diplomas legais bastante conhecidos no plano federal, a saber: a) a Lei nº 8.313/1991 (Lei Rouanet); b) a Lei nº 11.096/2005 (Programa Universidade para Todos –

³⁷ Apenas a título de registro o dispositivo ainda se refere a benefícios de natureza financeira e creditícia, o que se omitiu do corpo do texto para não tirar o foco sobre aqueles de natureza tributária (fiscal).

Prouni); c) a Lei nº 11.438/2006 (fomento ao esporte); e d) o Decreto-Lei nº 288/1967 (isenção de IPI na Zona Franca de Manaus).

Discute-se há décadas o emprego de incentivos fiscais como instrumentos de desenvolvimento regional (DÓRIA, 1977; MONTEIRO, 1975). Lucas Bevilacqua (2013, p. 35-42) resgata interessante histórico sobre as políticas de desenvolvimento regional e destaca que os incentivos fiscais foram instrumentos relevantes de ação das chamadas Superintendências de Desenvolvimento e que alguns Estados, a exemplo de Goiás, tiveram desde a década de 1980 uma atuação proeminente nesse sentido, além de iniciativas pontuais da União nessa matéria.

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

Desse modo, afigura-se mais técnico falar em incentivos fiscais como “instrumento” de políticas públicas do que propriamente em “política de incentivos fiscais”, porquanto a primeira expressão ressalta essa natureza instrumental do tributo, própria da extrafiscalidade, a serviço de objetivos outros que encontrem amparo no sistema constitucional vigente. Os incentivos fiscais, nessa perspectiva, nunca serão um fim em si mesmo, mas uma ferramenta do Direito Tributário para satisfação de finalidades de interesse público afetas a outros ramos do Direito. Trata-se, assim, de “desagravamento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para a tutela de interesses extrafiscais de maior relevância” (MARTINS, 2015, p. 15).

Os incentivos fiscais constituem, por isso, instrumento de política pública, de natureza extrafiscal, visto que tantos outros instrumentos poderiam ser cogitados e adotados em seu lugar desde, pelo menos, a fase de formulação no ciclo de políticas públicas, a exemplo do subsídio e do financiamento direto, que são benefícios de natureza estritamente financeira e, portanto, instrumentos distintos; regidos esses últimos, em razão disso, por outro regramento jurídico (CORREIA NETO, 2015, p. 142-145).

Assim, as fases do ciclo de políticas públicas, já referidas anteriormente, podem ser perfeitamente identificadas aqui, porquanto há inicialmente o reconhecimento de problemas públicos (v.g. reconhecimento de que determinada região ou atividade deve ser fomentada) e sua subsequente inclusão na agenda política; formulação da política mediante a escolha dos incentivos fiscais em detrimento das demais ferramentas jurídicas disponíveis (v.g.

financiamento direto); legitimação da política, quando se agrega apoio político para aprovação da escolha formulada, mediante aprovação da lei instituidora do benefício junto ao Poder Legislativo competente; implementação da política, momento a partir do qual as empresas beneficiárias passam efetivamente a fruir os incentivos concedidos; e, por fim, controle, fiscalização e avaliação da política, quando os resultados dela devem (ou deveriam) ser avaliados para fornecer elementos técnicos quanto à necessidade de manutenção, extinção ou modificação da política e do instrumento extrafiscal selecionado.

Afinal, apesar de caber ao Estado a missão de agente normativo e regulador da atividade econômica, e dos diversos compromissos e instrumentos constitucionais para a redução das desigualdades (CRFB, arts. 3º, III, 151, I, 170, VII, 165, § 1º), o fato é que pouco se avançou para a efetiva mitigação dessas desigualdades regionais, em termos econômicos e sociais, desde a vigência da CRFB (FARIA, 2010, p. 155).

2.3.2 Incentivos fiscais e renúncia de receita: do *tax expenditure* aos gastos tributários

Importante ressaltar que os incentivos fiscais, como instrumentos de políticas públicas de natureza extrafiscal, não escondem outra face: a da “renúncia de receita”³⁸. Nesse particular, esclareça-se que “incentivos fiscais” (ou benefícios fiscais) e “renúncia de receitas” (ou gastos tributários) podem ser compreendidos como *faces diversas de um mesmo fenômeno*: a primeira categoria destaca o aspecto positivo, isto é, um incentivo em favor do agente que opera determinada atividade; a segunda, o aspecto negativo, focado no impacto financeiro e orçamentário decorrente da inevitável renúncia de receitas públicas daí decorrente (CORREIA NETO, 2015, p. 27-29 e 131-164). Estudar incentivos fiscais corresponde, portanto, a estudar o “tributo pelo avesso”, posto que se analisa a “não tributação” (e seu regime jurídico peculiar), bem como seus reflexos jurídicos sobre as receitas públicas (CORREIA NETO, 2015, p. 25-29).

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

³⁸ Também para fins de convenção terminológica com o leitor, não se empresta distinção entre as expressões “renúncia de receita”, “gasto tributário”, “despesa fiscal” e “gasto fiscal”, empregadas aqui como sinônimas e integrantes de uma mesma categoria jurídica.

tributárias, nem com os chamados benefícios financeiros, regidos estritamente pelo Direito Financeiro (CORREIA NETO, 2015, p. 133-145), tampouco com os benefícios creditícios, também sujeitos a regulação jurídica própria.

De outro lado, o aspecto negativo do mesmo fenômeno, a renúncia de receitas, teve origem na expressão *tax expenditure* – que em tradução livre equivaleria a “gastos tributários” – pronunciada em 15 de novembro de 1967 por Stanley S. Surrey, então Secretário-Assistente do Departamento do Tesouro Americano (HELLMUTH e SURREY, 1969), e desenvolvida em trabalhos posteriores (SURREY, 1973; McDANIEL e SURREY, 1974).

O objetivo de Surrey (e do conceito por ele desenvolvido) era evidenciar, a partir da legislação do imposto de renda norte-americano, que o governo realizava certos “gastos” por meio do sistema tributário, os quais não eram contabilizadas como despesas diretas no orçamento, porém o impactavam profundamente em razão do volume de receitas renunciadas com benefícios fiscais.

Assim, a principal contribuição de Surrey foi a de demonstrar a íntima conexão entre os chamados “gastos tributários” e os gastos diretos – embora tecnicamente sejam institutos distintos – o que o levou a traduzir os primeiros para a linguagem orçamentária, de modo a integrá-los ao orçamento público para assegurar maior comparabilidade com os gastos diretos, prática que atualmente é adotada por diversos países, como Alemanha, Austrália, Bélgica, Holanda, Canadá, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Portugal, Brasil, Suíça, Suécia e muitos outros (HENRIQUES, 2010, p. 46-51), cada qual com sua metodologia própria.

Essa proximidade entre o “gasto tributário” e os gastos diretos também é evidenciada pelo jurista português Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins (2015, p. 53, grifo no original), que denomina o primeiro de “despesa fiscal”, nos seguintes termos:

Juridicamente, a despesa fiscal corresponde ao enunciado, estimativo ou limitativo, das situações de renúncia de receitas tributárias, que seriam arrecadadas pelo Estado em função do conteúdo do núcleo essencial da tributação estabelecido. A mencionada renúncia está na base de um incentivo concedido aos contribuintes, pessoas singulares e colectivas.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) adota o conceito de “gastos tributários” desde 2003 no denominado “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos da Natureza Tributária – Gastos Tributários”, aquele exigido pelo § 6º do art. 165 da CRFB e do inciso II do art. 5º da LC nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (CORREIA NETO, 2015, p. 150). De acordo com o demonstrativo que instrui o PLOA 2019 no âmbito federal, a SRFB adota o seguinte conceito:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. (BRASIL, 2018c, p. 9-10)

Essa concepção possui nítida relação com a ideia de renúncia de receitas prevista no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), com todas as dificuldades que lhe são próprias (CORREIA NETO, 2015, p. 145-164). Isso porque, embora referida disposição legal determine seja produzida estimativa do impacto orçamentário-financeiro no caso de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, não constitui tarefa fácil proceder à referida estimativa.

Assim, os principais estudos desenvolvidos nessa seara conduzem a 3 (três) metodologias de cálculo distintas, conforme aponta Elcio Fiori Henriques (2010, p. 83-89), sintetizadas a seguir: a) método da receita perdida (*forgone revenue*), que conduz ao conceito de receita tributária normativa (*normative tax revenue*), que corresponderia à receita arrecadada caso não houvesse o benefício fiscal; b) método do aumento de receitas (*revenue gain*), que estima o valor da receita esperada caso o benefício fiscal venha a ser abolido; e c) método da despesa equivalente (*outlay equivalence approach*), o qual estima o montante de despesa direta que poderia substituir determinado benefício fiscal para atingir o mesmo objetivo.

Os 2 (dois) primeiros métodos são considerados “cálculos estáticos”, por não considerarem a variável de alteração comportamental dos contribuintes em face da elevação da carga tributária; deficiência que o último método citado se propõe a resolver, daí ser um “cálculo dinâmico”, porém exige-se para tanto a existência de informações claras e a previsibilidade do comportamento dos contribuintes (HENRIQUES, 2010, p. 86-89).

Assim, seja em razão dos aspectos positivo (caráter incentivador/indutor) e negativo (renúncia de receitas tributárias) do mesmo fenômeno, antes descritos, torna-se imperiosa a necessidade de controle e avaliação dos incentivos fiscais, quer porque interferem na conduta dos agentes privados (o que não é efeito principal do tributo, afetando o mercado, a capacidade contributiva e o próprio princípio da igualdade tributária), seja porque as políticas públicas que visam concretizar implicam renúncia de receitas públicas para satisfazer a objetivos econômicos e sociais considerados relevantes por determinada agenda política, com inegáveis repercussões no Direito Financeiro e Orçamentário.

2.3.3 Requisitos constitucionais e legais aplicáveis a incentivos fiscais e renúncia de receitas

Leonardo Buissa Freitas (2019, p. 188-204), após ampla revisão da literatura existente sobre as vantagens e desvantagens relativas ao emprego dos incentivos fiscais ou da subvenção direta como instrumentos de indução econômica (e, portanto, de políticas públicas), destaca que o uso reiterado dos primeiros pelos entes da federação evidencia a preferência pelo instrumento tributário ao financeiro, em razão da simplicidade, do controle mais ténue e da maior aptidão para atrair a iniciativa privada.

Assim, a ausência ou deficiência do controle em matéria de incentivos fiscais – e por conseguinte, das renúncias de receitas – é não só uma realidade amplamente reconhecida, mas um problema que deve ser enfrentado.

Por isso a ideia de “controle mais ténue”, anteriormente referida, embora possa ser uma constatação real no plano dos fatos, é uma premissa que não se sustenta juridicamente; para tanto, revela-se de suma importância conhecer os 2 (dois) tipos de controle, um de ordem jurídico-formal e outro de carácter finalístico ou de efetividade, consoante demonstrado a seguir.

2.3.3.1 Controle jurídico-formal: principais requisitos constitucionais e legais

Uma primeira forma de controle é aquela que se poderia adjetivar de “jurídico-formal”, por envolver, objetivamente, a análise de requisitos constitucionais, legais e eventualmente até normativos para concessão e fruição dos incentivos fiscais e consequente renúncia de receitas, sem adentrar no exame quanto à dimensão material desses incentivos, isto é, sem perquirir se estes cumprem adequadamente ou não as finalidades para as quais foram instituídos.

Não se pretende, aqui, fazer uma exposição exaustiva e minudente sobre cada parâmetro de controle existente, mas apenas o de arrolar os principais citados pela literatura jurídica e jurisprudência, bem como trazer elementos mínimos para sua adequada compreensão, no escopo principal de conferir uma nova sistematização acerca dos parâmetros existentes, conforme se refiram ao aspecto da renúncia de receitas ou ao carácter incentivador da norma.

Quando se analisa o anverso do fenómeno, isto é, o da renúncia de receitas, o primeiro mandamento constitucional a ser observado é a regra prevista no art. 150, § 6º, da CRFB, com redação conferida pela EC nº 03/1993, que exige lei específica do ente tributante competente (União, Estado-membro, Distrito Federal ou Município), para concessão de subsídio, isenção,

redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativamente a impostos, taxas ou contribuições.

Percebe-se que o constituinte reformador utiliza uma linguagem muito próxima ao conceito de renúncia de receitas, ao discriminar suas principais modalidades, parcialmente coincidentes com aquelas previstas no art. 14, § 1º, da LRF; a exigência de lei específica pode ser denominada “controle de forma” (CORREIA NETO, 2015, p. 219-224), por se referir ao instrumento normativo pelo qual veiculada a norma concessiva de incentivo fiscal.

Trata-se de exigência que constitui decorrência lógica do próprio princípio da legalidade tributária, visto que se para instituir e majorar tributo exige-se lei (CRFB, art. 150, I), revela-se coerente exigir-se instrumento com igual *status* normativo para veicular desonerações tributárias. Ao apreciar a questão dos convênios de ICMS celebrados no âmbito do CONFAZ, o STF entendeu que a celebração destes não dispensa a ratificação pelo respectivo Poder Legislativo, na forma preconizada pelo § 6º do art. 150 da CRFB, consoante julgado a seguir:

CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA.

1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine).

2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.

3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao **princípio da legalidade tributária**, quando é exigida lei específica, mas também à **transparência fiscal** que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (STF, Tribunal Pleno, ADI 5.929/DF, Rel. Edson Fachin, julgado em 14/02/2020, grifou-se)

Ainda, o art. 14 da LRF traz 3 (três) requisitos para a validade do ato ou proposição que implique renúncia de receitas, os quais integram o denominado “controle de impacto orçamentário” (CORREIA NETO, 2015, p. 235-242) e podem ser sintetizados na forma a seguir proposta por Bomfim (2016, p. 298-301):

- a) estimativa do impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, a qual não deve ser vista como “obrigação de cunho

meramente formal, mas sim como um poderoso mecanismo de transparência fiscal, que permite trazer ao debate político o custo-benefício das desonerações tributárias instituídas ou aumentadas”;

- b) obediência à LDO, algo que já poderia ser extraído implicitamente do art. 165, § 2º, da CRFB mas que o legislador complementar andou bem em tornar expresso, a exemplo de normas da LDO que prevejam um prazo máximo de vigência dos incentivos fiscais;
- c) adoção de pelo menos um dos seguintes mecanismos de neutralidade orçamentária:
 - c.1) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO;
 - c.2) estar acompanhada de medidas de compensação, no período correspondente, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Por fugir dos propósitos deste Relatório Final de Pesquisa, evita-se adentrar nas discussões sobre a aplicação do art. 14 da LRF aos chamados benefícios fiscais à “custo zero” e à alteração de alíquotas dos impostos de natureza regulatória como os de importação e exportação (BOMFIM, 2016, p. 301), tampouco acerca da (im)possibilidade de o excesso de arrecadação servir como fonte de compensação prevista no inciso II do mencionado art. 14. Assim, pede-se vênica ao leitor para remetê-lo à literatura que enfrentou essas temáticas (BOMFIM, 2016, p. 301-306; CORREIA NETO, 2015, p. 238-239; HENRIQUES, 2010, p. 147-153).

Não obstante, a orientação do STF é de não conhecer eventual afronta ao art. 14 da LRF por se tratar de violação meramente reflexa ao texto constitucional, orientação essa firmada tanto em sede de controle difuso – conforme se infere exemplificativamente das decisões monocráticas proferidas nos Recursos Extraordinários (RE’s) nºs 545.830/RN, 551.766/RN, 552.686/RN, 547.478/RN – como de controle abstrato de constitucionalidade, a exemplo do Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade (AgRgADI) nº 3.789/PR.³⁹

³⁹ Há quem defenda que “a regra geral do art. 14 da LRF determina que o prazo máximo de vigência da renúncia de receita corresponde a três anos (exercício em que entrar em vigor e dois seguintes). Quaisquer previsões temporais mais largas de vigência, aditamentos de prazo ou majorações de escopo da renúncia fiscal devem ser submetidos, individualmente, à reavaliação e à renovação das condições legais iniciais de validade que lhe autorizaram a existência” (PINTO, 2018). Contudo, não obstante a importância e a necessidade de avaliação periódica acerca dos resultados e da efetividade dos incentivos fiscais como instrumentos de políticas públicas, entende-se que o art. 14 da LRF não possui o alcance pretendido nos termos retro, visto que se refere à exigência

Considera-se relevante destacar, porém, que o art. 113 do ADCT, incluído pela EC nº 95/2016, prevê que “A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”. Assim, esse novo dispositivo alçou ao nível constitucional o primeiro mandamento contido no art. 14 da LRF, porém em caráter mais amplo, ao se referir também às despesas obrigatórias e a todas as renúncias de receitas (não só as de caráter tributário, como prevê o art. 14, *caput*, da LRF), de modo que enquanto vigente o Novo Regime Fiscal imposto por referida Emenda a falta da estimativa de impacto orçamentário e financeiro é causa de inconstitucionalidade formal de eventuais leis que não respeitarem essa exigência (CORREIA NETO, 2019, p. 21).

Porém, diferentemente do sustentado por Correia Neto (2019, p. 8) – que sinaliza pela não aplicação das regras do Novo Regime Fiscal aos entes subnacionais, dentre elas o art. 113 do ADCT – o STF decidiu pela aplicação da nova regra aos demais entes federados, por expressar medida indispensável ao equilíbrio da atividade financeira do Estado (ADI nº 5.816/RO).

Em se tratando de ICMS, há de se observar também a exigência de prévia celebração de convênio autorizativo no âmbito do CONFAZ, com a anuência da unanimidade dos demais entes federados com igual competência tributária, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB, regulamentado pela LC nº 24/1975.

Em 1º/06/2011, o STF se pronunciou de forma contrária à denominada guerra “fiscal”, caracterizada pela concessão de incentivos fiscais de ICMS de forma unilateral pelos entes federados, isto é, sem prévio convênio autorizativo do CONFAZ. Como resultado, julgou procedente em bloco, naquela assentada, 14 (quatorze) ADI’s, com a consequente declaração de inconstitucionalidade de diversos diplomas estaduais e distritais que concediam incentivos fiscais à revelia do CONFAZ; e, ainda, sem modulação de efeitos (HARADA, 2019, p. 79).

Porém, a LC nº 160/2017 e o Convênio ICMS nº 190 (BRASIL, 2017b) permitiram a convalidação dos incentivos fiscais relativos ao ICMS concedidos em desacordo com a LC nº 24/1975 e declarados inconstitucionais pelo STF, nos termos estabelecidos por aquele diploma legislativo, o que foi objeto de regularização, em geral, pelos entes federados a partir de 2018.

do estudo de impacto apenas como etapa preliminar do ato de “concessão” ou “ampliação” do benefício, isto é, em um único momento, e não também em momentos posteriores como requisito de aferição periódica e cumprimento obrigatório para manutenção do benefício já concedido e vigente, embora se concorde com a posição de esse controle periódico deva existir. Assim, salvo melhor juízo, à luz das regras atuais, entende-se que o mero decurso do exercício atual e dos dois seguintes à estimativa de impacto financeiro-orçamentário, sem a realização de novo estudo, não torna inválido ou ineficaz os vigentes incentivos fiscais do qual decorram renúncia de receitas. Como visto, o próprio controle quanto ao cumprimento literal do art. 14 da LRF continua sendo um desafio, visto que o STF entende que eventual descumprimento desse dispositivo não se revela apto o suficiente para ensejar a invalidação do diploma legal correspondente em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Não obstante ainda haja questionamento jurídico pendente de apreciação pelo STF acerca da constitucionalidade da própria LC nº 160/2017 (ADI nº 5.902/AM), a mesma Corte, em julgamento virtual de 10 a 17/12/2021, decidiu ser “constitucional a lei estadual ou distrital que, com amparo em convênio do CONFAZ, conceda remissão de créditos de ICMS oriundos de benefícios fiscais anteriormente julgados inconstitucionais” (STF, ADI nº 851.421/DF), referindo-se a uma lei distrital de 2011.

Todos os requisitos supra mencionados inserem-se no contexto da renúncia de receitas, por possuírem inequívoca vinculação com o Direito Financeiro e Orçamentário e porque devem ser observados, num cenário ideal, no momento de construção da norma que concede o incentivo fiscal e que, por consequência, acarreta a renúncia de receitas.

Porém, há outros requisitos que também devem ser respeitados e se relacionam mais à fruição desses incentivos pelos particulares, sem origem direta nas normas orçamentárias e tampouco finanças públicas, mas de outros ramos do Direito, o que muitas vezes acaba passando despercebido pela literatura jurídica que aborda os incentivos fiscais, justamente porque estes exigem uma abordagem ampla e multidisciplinar.

O primeiro deles consiste no que se pode denominar de “regularidade previdenciária”, prevista no art. 195, § 3º, da CRFB, segundo o qual “A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios”. Infere-se desse dispositivo que o constituinte originário direciona essa restrição também aos benefícios creditícios, além da proibição de contratar com o poder público.

O segundo seria a “regularidade ambiental”, visto que a pessoa jurídica que incorrer em crime contra o meio ambiente pode sofrer pena de interdição temporária de direito que, dentre suas consequências, pode acarretar a proibição de o condenado receber incentivos fiscais ou quaisquer outros benefícios do poder público, além de o recebimento destes constituir circunstância agravante quando não constituem ou qualificam o crime (Lei nº 9.605/1998, arts. 10, 15, II, “p”). Além disso, em caso de infração administrativa ambiental a pessoa jurídica também pode ser penalizada com sanções restritivas, dentre elas a “perda ou restrição de incentivos e benefícios fiscais” (Lei nº 9.605/1998, art. 72, § 8º, III).

O terceiro seria a “conformidade legal ou contratual”, que consiste no dever de a pessoa jurídica beneficiada estar de acordo com a legislação de cada ente federado, que rege o tipo de benefício por ela fruído, e as demais condições e requisitos específicos estabelecidos para essa fruição, como as contrapartidas econômicas, sociais ou de outras naturezas que as empresas beneficiárias se propõem a realizar. Registre-se que o descumprimento desses

requisitos ou condições específicas pode acarretar, inclusive, reflexos penais (Lei nº 8.137/1990, art. 2º, IV).

Apesar da complexidade da temática sobre o controle dos incentivos fiscais de ICMS, por envolver diferentes aspectos como o federalismo⁴⁰, a implementação de políticas públicas para o desenvolvimento regional e a escolha da espécie tributária ICMS como instrumento, o STF e o Judiciário em geral tem realizado apenas o controle jurídico-formal dos incentivos fiscais (FREITAS, MORAES e VIEIRA, 2017, p. 138), e ainda assim sobre os aspectos pontuais relativos à face da renúncia de receitas, notadamente sobre a exigência de: a) prévio convênio autorizativo celebrado no âmbito do CONFAZ na forma da LC nº 24/1975 (CRFB, art. 155, § 2º, II, “g”); b) de lei específica (CRFB, art. 150, § 6º); e, mais recentemente, e c) estudo de impacto previsto no art. 113 do ADCT.

Portanto, verifica-se que diversos são os critérios a serem analisados no controle jurídico-formal quanto à concessão e à fruição de incentivos fiscais e consequente renúncia de receitas tributárias, inclusive com ampla margem para a apreciação judicial, sob pena de inconstitucionalidade da norma concessiva ou fruição irregular dos incentivos com consequente dever de ressarcimento ao erário, sendo o controle jurídico-formal aquele preponderante hodiernamente no STF e no Judiciário em geral, ainda que reduzido a apenas alguns dos diversos critérios existentes.

2.3.3.2 Controle de efetividade e o exame da proporcionalidade

Além da análise quanto ao cumprimento dos requisitos constitucionais, legais e normativos de cada programa de incentivos fiscais, que se enquadra com mais facilidade numa análise jurídica, deve-se perquirir se esta também alcança, e de que forma, o exame quanto à efetividade desses incentivos e a possibilidade de intervenção jurídica para a respectiva extinção ou revisão, a partir da ponderação crítica entre os resultados sociais, econômicos e ambientais promovidos por aqueles incentivos, de um lado; e, de outro, os valores de receita tributária renunciados para esse objetivo.

Essa análise, que mais se aproxima de um “controle de sucesso” (ASSIS, 2020, p. 230), revela-se de especial interesse para a abordagem “Direito e Políticas Públicas”, porque

⁴⁰ Em razão da delimitação material do objeto desta pesquisa, não se adentra em discussão mais aprofundada sobre o federalismo fiscal, embora a questão federativa seja tangenciada no item 3.1.3.2 deste Relatório Final de Pesquisa quando discutida a natureza jurídica dos Programas FOMENTAR e PRODUZIR e as discussões judiciais acerca da repartição constitucional de receitas com os municípios goianos.

mesmo que haja o cumprimento de todos os requisitos para concessão e fruição de determinados incentivos fiscais, pode ser que esteja sendo vulnerado o princípio da igualdade tributária em sua dimensão material, notadamente da capacidade contributiva (MARTINS, 2015, p. 23-39), além de outros princípios ou objetivos constitucionais.

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

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

Discursos nesse sentido são frequentemente proferidos por empresas privadas interessadas em justificar a concessão, o aumento ou a manutenção da desoneração fiscal em seu favor e contam com aparente apoio da sociedade, como pretende demonstrar a pesquisa divulgada pela Associação Pró-Desenvolvimento Industrial do Estado de Goiás – ADIAL (EMPREENDER GOIÁS, 2019).

Frequentemente, essas narrativas são também endossadas por autoridades públicas, como já se pronunciaram, sobre o possível corte ou inexistência de incentivos fiscais e as supostas consequências maléficas daí decorrentes, o Secretário de Estado da Fazenda de Mato Grosso, Eder Moraes, em canal institucional da própria pasta (MILDENBERGER, 2010) e o então prefeito de Senador Canedo/GO, Divino Lemes, em entrevista concedida ao Jornal Opção (ARAKEN e HIROSE, 2019).

Muitas vezes, mais preocupados com a situação momentânea de atrair investimentos para seus territórios e se capitalizarem politicamente na “guerra fiscal”, governantes acabam seguindo a lógica de mercado ao oferecerem verdadeiros leilões de incentivos às empresas que decidirem se instalar no território daquele Estado-membro, e a opinião pública pouco ou nada contrapõe a essa prática, devido a um quadro de desinformação por parte dos cidadãos em geral, que sustenta no imaginário coletivo o seguinte paradoxo:

É a disjunção entre o anseio por crescimento econômico e a busca por melhor redistribuição de recursos o que melhor explica a concomitante anuência dos cidadãos com o pagamento de tributos e com a concessão de favores fiscais aos grandes contribuintes. É como se as pessoas, ao se defrontarem com questões de finanças públicas, fragmentassem tal indivisível tema do seguinte modo: é fundamental tributar e, sobretudo, tributar progressivamente, redistribuindo-se a riqueza, de modo que cada um deve pagar seus impostos regularmente; mas é igualmente fundamental que o Estado atraia investimentos e garanta o crescimento econômico sob seus domínios territoriais.

Os governos não ignoram o cenário de preferências contraditórias, quanto à fiscalidade, ostentadas por seus cidadãos, mas continuam a adotar, a julgar pelo conteúdo de suas políticas tributárias, uma reiterada opção pela imediatista atração de investimentos por meio de guerras fiscais, o que contraria os anseios populares por tributos consentâneos com a capacidade contributiva e a progressividade. (TAVARES, 2008, p. 87).

Assim, governos cuja prioridade consiste na atração de investimentos a qualquer custo não se preocupam necessariamente com os impactos que referida política – que se utiliza dos incentivos fiscais como instrumento – venha a acarretar ao longo dos anos, visto que o critério primordial acaba sendo o êxito eleitoral, de modo a relegar para futuros governantes a resolução de problemas fiscais eventualmente causados (TAVARES, 2008); afinal, a lógica temporal das eleições (mais imediatista) não acompanha a das finanças públicas (que se faz sentir, em regra, no longo prazo).

De outro lado, governos mais preocupados com o equilíbrio orçamentário e o ajuste fiscal como os de Goiás e de São Paulo (2019-2022) – ainda que por uma necessidade orçamentária momentânea – já realizaram cortes nos incentivos fiscais de ICMS dos respectivos Estados e não descartaram a possibilidade de nova redução nos benefícios, com o discurso de que essas medidas se revelam necessárias para viabilizar o ingresso do Estado no Regime de Recuperação Fiscal da União (LC nº 159/2017), no primeiro caso, ou aumentar a arrecadação num contexto de crise como a ora vivenciada (EMPREENDER GOIÁS, 2020; SILVA, 2020).

O grande desafio consiste, justamente, em conhecer em profundidade os programas de incentivos fiscais adotados e exercer uma avaliação e um controle jurídico adequados sobre eles, que permitam a formulação de um juízo de valor sólido com base em evidências empíricas, para além das narrativas supra mencionadas, que é praticamente o que domina o debate político atualmente, sem que o Direito consiga prestar uma contribuição efetiva.

É precisamente aqui que reside a maior dificuldade, principalmente na dogmática jurídica tradicional, que ainda apresenta dificuldades em propor um modelo de controle de incentivos fiscais que tenham sido concedidos e estejam sendo fruídos em aparente conformidade com os requisitos formais objetivamente previstos na CRFB e na legislação, mas

que podem estar sendo ineficazes como instrumento das políticas públicas que se propõem a fortalecer, de acordo com os objetivos e fins constitucionais visados. O grande desafio consiste em fazer uma aproximação do Direito com outras áreas afins, em especial as Ciências Econômicas, sem que o primeiro perca sua autonomia em face das segundas⁴¹.

A preocupação em conhecer e mensurar o impacto dos gastos tributários não se restringe ao Brasil. Diversos organismos internacionais elaboraram manuais de referência para avaliação dos gastos tributários, como *Los presupuestos de gastos tributários*, elaborado pelo BID em conjunto com o FMI (BID, 2009), *Tax expenditures in OECD countries*, desenvolvido pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, 2010) e *Manual de boas práticas na medição de gastos tributários*, do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT, 2011), dentre outros.

Nos Estados Unidos da América, pioneiro na criação do conceito de gasto tributário, destaca-se o trabalho realizado pelo antigo *General Accountability Office*, atualmente *Government Accountability Office* (GAO), órgão americano de controle externo de natureza financeira (GOMES, 2015, p. 159-161), também conhecido como “o cão de guarda” da *accountability* naquele país. Referido órgão, embora seja independente do Congresso americano, tem por principal missão institucional apoiá-lo e assessorá-lo tecnicamente no cumprimento das responsabilidades constitucionais do Congresso (GOMES, 2005, p. 63-64).

Um dos documentos produzidos pelo GAO mais citados pela literatura é o *Tax expenditures: background and evaluation criteria and questions*, que traz 5 (cinco) questionamentos principais, os quais se desdobram em outros, para balizar a análise do gasto tributário americano, que em tradução livre são: a) quais os objetivos do gasto tributário e eles tem sido alcançados? b) mesmo que esses objetivos tenham sido alcançados, o gasto tributário constitui uma boa política? c) como o gasto tributário se relaciona (interage) com outros programas federais? d) quais as principais consequências (impactos) do gasto tributário para o orçamento federal? e) como a avaliação do gasto tributário deve ser gerida? (USA, 2012).

No Brasil, ao menos em âmbito federal, não há até o presente momento documentos oficiais sobre critérios de referência para avaliação específica dos incentivos fiscais, embora avaliações concretas sobre o tema estejam sendo publicadas no âmbito da União desde pelo

⁴¹ Maria Paula Dallari Bucci, em estudo sobre a abordagem Direito e Políticas Públicas (BUCCI, 2019), demonstra as dificuldades de situar dogmaticamente o Direito nesse novo campo ou nova abordagem, como denomina, e embora defenda a interação entre as duas áreas alerta também para que, nessa aproximação, o Direito não perca sua autonomia epistêmica.

menos 2019 pelo Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, por força do art. 1º, I, § 1º, II, do Decreto nº 9.834/2019.⁴²

Na seara acadêmica, começa a reverberar a necessidade de controle dos incentivos fiscais para além dos critérios formais antes analisados, como que numa “análise de efetividade”, aguçada pela sensação de injustiça tributária que podem ensejar e pela dificuldade de efetiva implementação de processos avaliativos.

Na tentativa de contribuir para essa discussão e de inserir o Direito no referido controle de efetividade, Correia Neto (2015, p. 169-214) propõe um modelo que denomina de “análise tricotômica”, que se baseia em 3 (três) aspectos a seguir sintetizados em relação a incentivos fiscais: a) finalidade (elemento jurídico teleológico subjacente à regra e que lhe confere sentido finalístico e dimensão prática); b) instrumento ou regra jurídica (providência jurídica prevista pelo legislador para produzir efeitos internos de exoneração e indução, v.g. isenção, remissão etc.); e c) efeito social externo (a conduta efetivamente praticada e o estado de coisas decorrente da regra de incentivo).

A título meramente exemplificativo, registre-se a aplicação desse modelo por Correia Neto (2015, p. 212-213) aos incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus, nos termos do Decreto-Lei nº 228/1967, para facilitar a compreensão, em síntese:

a) a finalidade do benefício consiste em “criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos”, como enunciado expressamente na própria norma de regência (Decreto-Lei nº 228/1967, art. 1º), o que se coaduna com os objetivos de promover o desenvolvimento e reduzir as desigualdades sociais e regionais (CRFB, arts. 3º, III, e 170, VII);

b) o instrumento tributário para viabilizar esse objetivo consiste na isenção dos impostos de importação, exportação e sobre produtos industrializados, na forma disciplinada nos arts. 3º a 9º do Decreto-Lei nº 228/1967, o que também não encontra óbice na ordem constitucional;

c) a eficácia social externa consiste, de um lado, no volume de mercadorias produzidas na região da chamada Zona Franca de Manaus e na efetiva criação, expansão ou manutenção do parque industrial nessa região em determinado período de análise, como decorrência do incentivo concedido e, de outro, nos valores de tributos renunciados efetivamente no mesmo

⁴² No âmbito judicial, praticamente nada se discute acerca da efetividade desses incentivos (e nem seria, em regra, o espaço adequado para fazê-lo); quando muito, no Judiciário se discutem os critérios formais mencionados no subitem anterior deste Relatório Final de Pesquisa, e ainda em parte.

período, como decorrência do efeito de renúncia de receita, de modo que se deve analisar aqui de forma conjunta o impacto do incentivo e da renúncia de receitas para concluir-se por sua efetividade ou não à luz dos objetivos a que se propõe o programa.

Assim, a importância da análise tricotômica acima mencionada consiste em permitir compreender os fenômenos de “incentivo e renúncia como aspectos diferentes e interligados do mesmo fenômeno jurídico” (CORREIA NETO, 2015, p. 213), bem como “descortinar a retórica existente em favor da concessão de incentivos fiscais para determinados setores ou atividades” (CORREIA NETO, 2015, p. 213-214). Nesse sentido, em relação ao elemento denominado “efeito social externo”, convém trazer a seguinte ponderação quanto a sua relevância jurídica:

Quando dizemos que os tributos produzem efeitos externos (sociais, econômicos, concorrenciais, etc) e que estes são, nos casos de extrafiscalidade, importantes também para o debate jurídico, não se está a postular a indistinção entre o sistema jurídico e os demais sistemas sociais. De fato, o que é “apenas” econômico não ingressa no discurso jurídico. Esses elementos – efeitos e finalidades – importam porque são tocados por alguma norma jurídica, conceito central e aglutinador do Direito. Portanto, aquilo que chamamos, a priori, de efeitos sociais e econômicos do tributo são também, em alguma medida, efeitos jurídicos ou, pelo menos, “jurisdicizados”, porque atingidos pela incidência tributária e, assim, trazidos para dentro do ordenamento jurídico. (CORREIA NETO, 2015, p. 123)

Outros estudos enfatizam a necessidade de aplicação da proporcionalidade como um dos principais parâmetros de controle da norma concessiva de incentivos fiscais (ASSIS, 2020; CARVALHO JUNIOR, 2018; PINHO, 2017b).

Sem adentrar na celeuma quanto à natureza jurídica da proporcionalidade – se de regra, princípio ou outra categoria qualquer – o que se afigura relevante destacar são os 3 (três) conhecidos elementos que a compõem, conforme proposto por Humberto Bergmann Ávila (1999) e Virgílio Afonso da Silva (2002): a) adequação, que consiste na aptidão de alcançar o resultado pretendido; b) necessidade, que afere se a medida eleita é a menos gravosa dentre outras igualmente eficazes para atingir o fim almejado; e c) proporcionalidade em sentido estrito, a qual visa evitar o excesso de restrição aos direitos envolvidos para o atingimento da finalidade colimada. Adota-se, porém, apenas para fins de convenção semântica neste Relatório Final de Pesquisa, a terminologia do último autor citado quanto a ser a proporcionalidade uma regra; e seus elementos, sub-regras.

Karoline Marchiori de Assis (2020, p. 213) pondera que os incentivos fiscais relativos a impostos⁴³ representam um afastamento do princípio de igualdade tributária a partir da capacidade contributiva, de modo que sua validade se condiciona a uma adequada justificação ante referido princípio constitucional, mediante observância do postulado da proporcionalidade; o que se admite, segundo a autora, é uma discriminação justificada ante o caráter excepcional dos incentivos fiscais, e não uma violação gratuita à igualdade tributária por meio de sua concessão irrestrita.

Para tanto, a autora (ASSIS, 2020, p. 219-223) também propõe uma análise em 3 (três) etapas, consistente em: a) aferir a legitimidade, *per se*, da finalidade da norma de incentivo fiscal, o que praticamente corresponde ao primeiro critério utilizado por Correia Neto (2015, p. 169-180); b) verificar a admissibilidade do critério de discriminação adotado pela norma de incentivo, isto é, se o instrumento tributário – referido no segundo critério empregado por Correia Neto (2015, p. 180-196) – é passível de ser utilizado de acordo com o sistema constitucional, numa análise abstrata; e, por fim c) utilizar as técnicas do controle ou teste de proporcionalidade, consistente na aplicação de suas sub-regras (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).

Em seu estudo, Assis (2020, p. 219-223) debruça-se mais sobre a primeira sub-regra da proporcionalidade, isto é, a da “adequação”, por se tratar do primeiro teste – que se “falhar” dispensa a realização dos demais testes, visto que a inconstitucionalidade já restará caracterizada – e daquele que mais demanda considerações extrajurídicas, por exigir análise de causalidade.

Pondera, assim, que o legislador, embora tenha certa margem de prognóstico, deve considerar 2 (duas) questões fundamentais: se a norma de incentivo possuirá o efeito de induzir o contribuinte à realização da conduta incentivada e, num segundo momento, se esta terá o potencial de promover a finalidade de interesse público almejada, consoante os princípios e objetivos constitucionais (ASSIS, 2020, p. 223-230). Muitas vezes, a norma de incentivo nem sequer ultrapassa o juízo de adequação, porquanto incapaz “de promover ou estimular a finalidade que justifica a sua criação” (PINHO, 2017b, p. 113).

Porém, esse prognóstico demanda conhecimento e informações advindas de outras ciências, notadamente das Ciências Econômicas, por envolver relações de causalidade (causa e efeito), que a Ciência Jurídica não consegue alcançar por si só, daí concluir pela insuficiência desta para o controle dos incentivos fiscais. Ressalta-se que, sem o aporte informacional das

⁴³ A autora restringe sua análise aos impostos, tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva, em princípio, aplica-se somente a estes, conforme previsão do § 1º do art. 145 da CRFB.

demais ciências, revela-se mero jogo retórico qualquer discussão sobre a adequação dos incentivos fiscais, que não passará de um “chute”, de modo a tornar a justificação dos incentivos fiscais extremamente frágil (ASSIS, 2020, p. 229-230).

Ao se debruçar sobre a segunda sub-regra da proporcionalidade, a da necessidade, Nilson Elias de Carvalho Junior (2018, p. 150-151) diverge parcialmente de Assis ao considerar essa sub-regra “mais complexa que a da mera adequação”, porquanto esta não se ocuparia sobre qual dos meios deveria prevalecer, mas apenas permitiria a afirmação de que o meio escolhido pela norma de incentivo era apto, apropriado; ao contrário do exame de necessidade, que “pressupõe um objeto de comparação” (PINHO, 2017b, p. 114).

A sub-regra da necessidade “prestigia os incentivos fiscais igualmente adequados que intervenham de modo menos intenso no princípio da capacidade contributiva ou em outro princípio constitucional em jogo” (PINHO, 2017b, p. 114). Ainda, serve para aferir se a instalação de novas empresas ou indústrias em determinado território dependeria efetivamente da norma incentivadora ou se seria decorrência natural do mercado (CARVALHO JUNIOR, 2018, p. 151-152).

Relativamente à última sub-regra, a da proporcionalidade em sentido estrito, pode-se mencionar ser “o ponto em que é feito um paralelo entre as vantagens e as desvantagens da concessão do benefício fiscal, com o fim de aferir se há equilíbrio entre a redução na arrecadação consequente à concessão do benefício à atividade econômica e o benefício social alcançado”, a fim de verificar na prática se o incentivo fiscal trouxe maiores ganhos (econômicos, sociais, ambientais etc.) do que a restrição operada sobre o princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária (CARVALHO JUNIOR, 2018, p. 152). Em suma, trata-se da “constatação de que, no geral, a norma de incentivo realiza mais e ofende menos os princípios da ordem tributária” (PINHO, 2017b, p. 116).

Difícilmente esse exame, porém, será possível numa análise *a priori*, isto é, na elaboração da norma de incentivo, embora se revele provável que durante a respectiva vigência sobrevenham elementos fáticos para essa aferição. Assim, uma norma de incentivo pode até surgir constitucional, por atender ao teste da proporcionalidade em seu nascedouro, porém se tornar desproporcional ao longo do tempo, daí a necessidade de um controle permanente dos incentivos fiscais, sobretudo daqueles concedidos por prazo indeterminado (ASSIS, 2020, p. 228-230).

Nesse íterim, avulta a necessidade de “procedimentos periódicos de revisão dos incentivos fiscais previamente concedidos, aptos inclusive a promoverem sua revogação caso

seja esta a medida mais adequada, diante de alterações fáticas que tornem a norma concessiva eivada de inconstitucionalidade superveniente” (CARVALHO JUNIOR, 2018, p. 149).

Isso porque, diferentemente do prognóstico do legislador, que deve ser amplo – até porque não se poderia subtrair do legislador o “direito de errar” em face da limitação de informações existentes na época da aprovação da norma de incentivo – o diagnóstico dos controladores *a posteriori* deve ser muito mais preciso no sentido de a norma incentivadora estar ainda cumprindo adequadamente sua finalidade (ASSIS, 2020, p. 230).

É nesse momento, segundo Assis (2020, p. 230-236), no controle *a posteriori*, que se será possível aferir se houve o estímulo à conduta que se pretendia, se esta produziu o resultado almejado e, ainda, se houve a promoção de efeitos indesejados não previstos originalmente, chamados também de efeitos colaterais ou efeito carona (*free-riders*).

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

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

Há, ainda, quem defenda a possibilidade de controle de efetividade em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas pelo Poder Judiciário supostamente baseado na moralidade tributária (LEÃO, 2019), embora essa moralidade esteja relacionada, na visão do autor desse trabalho citado, com a possível violação à isonomia e à capacidade contributiva já referidas por Assis (2020).

Porém, entende-se que a intervenção do Poder Judiciário no controle de normas tributárias extrafiscais deve ocorrer, via de regra, no que tange ao controle jurídico-formal ou por meio de processos estruturais (GUEDES e PINTO, 2020), neste último caso com o objetivo de superar e corrigir os problemas de gestão e fiscalização daqueles incentivos pelo próprio Poder Executivo e pelas demais instituições de controle interno e externo. Porém, não se admite

que haja controle judicial baseado num específico ideal de eficiência subjetivamente considerado e esperado pelo julgador em relação à norma tributária extrafiscal (BOMFIM, 2014, p. 351-352).⁴⁴

Embora seja necessário um controle de efetividade sobre os incentivos fiscais e a renúncia de receitas daí decorrente, não é o Poder Judiciário o espaço mais adequado para o mérito dessa discussão, por uma série de fatores, notadamente a insegurança jurídica daí decorrente, as limitações estruturais do próprio Judiciário em realizar esse tipo de controle e a ausência de legitimidade para interferir nas políticas fiscais. Esse controle de efetividade deve ser realizado, precipuamente, pelo Poder Legislativo e demais órgãos de controle interno e externo; além, é claro, da fiscalização e avaliação realizados no âmbito do próprio Poder Executivo. Assim, não se deve depositar no Poder Judiciário o protagonismo no controle das normas tributárias extrafiscais, sobretudo quando se busca avaliar a efetividade destas.

Não obstante a relevância da avaliação de políticas públicas, em geral, e da avaliação de efetividade dos incentivos fiscais, em particular, importância essa que começa a ser ressaltada pela própria literatura jurídica, o STF declarou a inconstitucionalidade de lei distrital aprovada justamente com a finalidade de institucionalizar esse processo avaliativo no âmbito do Governo do Distrito Federal, por considerar existentes vícios formais em razão da iniciativa parlamentar, consoante se infere da ementa a seguir reproduzida:

1. Tem-se, na origem, ação direta de inconstitucionalidade proposta em face da **Lei Distrital 5.422, de 24 de novembro de 2014** - que “dispõe sobre a obrigatoriedade de avaliação dos impactos das políticas fiscais, tributárias e creditícias do Governador do Distrito Federal e dá outras providências”.
2. Apesar de não criar expressamente órgãos ou cargos públicos, **os dispositivos da Lei Distrital que ora se analisam atribuem deveres ao ESTADO, que, claramente, demandam a atuação da Administração Pública.**
3. **A iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo, estabelecida no art. 61, § 1º, II, c e e, da Constituição Federal, para legislar sobre a organização administrativa no âmbito do ente federativo,** veda que os demais legitimados para o processo legislativo proponham leis que criem, alterem ou extingam órgãos públicos, ou que lhes cominem novas atribuições. Precedentes.
4. Agravo Interno a que se nega provimento. (STF, 1ª Turma,

⁴⁴ Autores como Bonfim (2014, p. 328-350) defendem a possibilidade de controle judicial das normas tributárias extrafiscais quando violem princípios constitucionais como a isonomia tributária e a proporcionalidade em sentido estrito, e chega a sugerir inclusive um protocolo decisório para esse controle pelo Poder Judiciário. Ainda que se reconheça a robustez dessa tese e se possa admitir, em tese, o controle judicial baseado em princípios constitucionais – tema que se deixa de enfrentar com maior profundidade por não constituir o objeto desta pesquisa – este pesquisador considera sempre perigoso que o Judiciário adentre nesse tipo de controle, porque substitui a ponderação realizada pelo legislador pela realizada pelo julgador em tema sensível como o da extrafiscalidade, de modo a ensejar a atuação do julgador como legislador positivo muitas vezes.

AgRgRE nº 1.232.084, Rel. Alexandre de Moraes, j. em 13/12/2019, grifou-se)

Com o devido respeito, mas sem se furtar ao dever de crítica acadêmica que se impõe, o tempo haveria de demonstrar a visão extremamente limitada e equivocada em que incorreu o STF nessa assentada⁴⁵, tendo em vista a recente aprovação, consoante já visto, de uma série de alterações normativas, legais e até constitucionais que caminham no sentido oposto, notadamente as EC's nºs 108/2020 e 109/2021, que determinam ao Estado e à administração pública em geral a avaliação de políticas públicas, de qualquer natureza, o que a lei distrital de forma promissora já estabelecia quanto àquelas de natureza fiscal, tributária e creditícia.

Além disso, a EC nº 109/2021 trouxe, em seu art. 4º, amplo e específico regramento em matéria de benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia, no intuito principalmente de reduzir seu volume no âmbito federal, excetuados os incentivos especificados no texto; e, ainda, de prever critérios objetivos e metas de desempenho para concessão daqueles benefícios, além da determinação de institucionalizar avaliações periódicas aferir o cumprimento dessa finalidade, nos termos de lei complementar a ser editada. Para melhor compreensão, transcreve-se abaixo o *caput* e o § 3º do aludido art. 4º, *in verbis*:

Art. 4º O Presidente da República deve encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação desta Emenda Constitucional, **plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária**, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros.

[...].

§ 4º Lei complementar tratará de:

I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;

II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômico-sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

⁴⁵ A presente crítica ao STF não desconsidera o exame feito pela Corte quanto aos vícios formais que motivaram expressamente a declaração de inconstitucionalidade, visto que em outras oportunidades o próprio STF julgou constitucionais – e, conseqüentemente, reputou adequada a iniciativa parlamentar – no caso de lei estadual sul-riograndense que determina ao Poder Executivo a publicação, em seu portal da transparência, de informações e dados pertinentes a contratos públicos; e de leis municipais cariocas que determinam, uma, a instalação de câmeras de segurança nas escolas municipais e suas proximidades e, outra, que dispunha sobre cadastro municipal de parceiros do terceiro setor em concretização ao princípio da publicidade. Vide: STF, Tribunal Pleno, ADI nº 2.444/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 06/11/2014; STF, Tribunal Pleno, Agravo em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 878.911/RJ, Rel. Gilmar Mendes, j. em 29/09/2016; STF, 1ª Turma, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 613.481/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 04/02/2014. Assim, considera-se que o STF, por coerência, também deveria afastar o suposto vício atinente à iniciativa parlamentar no caso objeto da crítica, na esteira dos precedentes mencionados.

III - redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o **caput** deste artigo.⁴⁶

Em 16/09/2021, o Presidente da República encaminhou ao Congresso Nacional o PL nº 3.203/2021, que dispõe sobre o plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária e o encerramento de benefícios fiscais, nos termos do art. 4º da EC nº 109/2021 (BRASIL, 2021b).

Em outro trabalho, afirma-se, ainda em tom incipiente, que a EC nº 109/2021, apesar de ainda não regulamentada, já trouxe diversas inovações potencialmente relevantes no sentido de haver maior racionalidade e transparência em matéria de incentivos fiscais – inseridos que estão dentro da preocupação do constituinte com benefícios tributários, financeiros e creditícios – embora ainda persistam diversos desafios para um controle mais efetivo nessa matéria, notadamente no plano das práticas estabelecidas (COELHO e LOLLI, 2022, no prelo), desafios esses presentes tanto no âmbito do próprio Poder Executivo como também das instituições de controle interno e externo da administração pública.

Com efeito, não se pode ignorar que a redução das desigualdades regionais pela tributação, mais precisamente pela concessão de incentivos fiscais, impõe o dever de que os programas que os utilizem como instrumentos sejam fiscalizados, controlados e avaliados, a fim de que se torne possível compreender os caminhos que estão sendo tomados pela federação brasileira (FREITAS e LISBÔA, 2020). Ao que tudo indica, essa pauta acaba de chegar com intensidade na agenda constitucional e legislativa e certamente renderá calorosos debates quanto à melhor forma de concretizá-la à luz dos diferentes interesses envolvidos.

Portanto, evidencia-se cada vez mais a imprescindibilidade da análise de efetividade das normas veiculadoras de incentivos fiscais pelas instituições controladoras competentes, agora por expressa imposição constitucional e legal, a fim de eliminar ou reduzir o máximo possível situações de injustiça tributária e concessão de privilégios que ou nunca tiveram razão de existir ou que, já passado tempo suficiente de sua instituição, não se revelam mais

⁴⁶ Como resposta aos questionamentos suscitados pelo professor Francisco Mata Machado Tavares na banca examinadora deste trabalho, realizada em 17/06/2022, a respeito da compreensão acerca deste artigo, este pesquisador esclarece sua posição preliminar no sentido de que o art. 4º da EC nº 109/2021: a) não revogou tacitamente o art. 14 da LRF nem o art. 113 do ADCT, visto que diferentemente destes não prevê novo requisito de validade para instituição de incentivos fiscais que acarretem renúncia de receitas, apenas cria nova obrigação ao poder público no tocante ao monitoramento e à avaliação desses incentivos; b) não autoriza, por si só, que o Judiciário suspenda a aplicação de incentivos tributários, financeiros nem creditícios pelo simples fato de não terem sido monitorados e avaliados na forma prevista na lei complementar regulamentadora ali mencionada, exceto se esse diploma regulamentador explicitar esse processo periódico de monitoramento e avaliação como requisito para a manutenção do benefício, o que ainda não ocorre, mas que viria ao encontro da crítica de PINTO (2018) no sentido de aperfeiçoar o controle de mérito dos incentivos fiscais.

compatíveis com os princípios nem os objetivos constitucionais, ou ainda porque não mais se verifica o cumprimento dos requisitos jurídico-formais necessários a sua fruição.

3 INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS

Diversos estudos já abordaram o tema incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás sob os mais variados aspectos, notadamente na área econômica, inclusive alguns publicados por universidades ou revistas sediadas em outros Estados (ARAÚJO, 2014; ARAÚJO, 2016; BORGES, 2014; CASTRO, 2014; PASCHOAL, 2001; SILVA, 2002).

Isso se deve principalmente ante a expressividade econômica dos incentivos fiscais goianos em relação à média nacional, como principal instrumento da política de desenvolvimento regional no Estado de Goiás, notadamente com o objetivo de atração e expansão das atividades industriais. Com efeito, tendo por referência os valores informados a título de renúncia de receita nas LDO's de 2012 a 2014 dos diversos Estados brasileiros, impressiona que Goiás tenha:

a) sido o segundo Estado que mais praticou renúncia fiscal em números absolutos, atrás apenas do Estado de São Paulo, e o segundo em números proporcionais em relação à respectiva arrecadação, atrás apenas do Estado do Amazonas (AFONSO, 2014, p. 28);

b) renunciado, em 2012, a um volume de receita correspondente a 53,6% (cinquenta e três vírgula seis por cento) da arrecadação estadual e a 4,9% (quatro vírgula nove por cento) do PIB (AFONSO, 2014, p. 29), bem como a 2.279,4% (dois mil duzentos e setenta e nove vírgula quatro por cento) do investimento público, isto é, aquele realizado pelo próprio Estado (AFONSO, 2014, p. 29 e 31);

c) mais que dobrado o valor real da renúncia de receita praticado em 2012, comparativamente ao ano de 2002, embora a maioria dos outros Estados tenham experimentado maior variação proporcional no mesmo período (AFONSO, 2014, p. 33).

Porém, nenhum dos estudos publicados até o presente momento conseguiu transmitir uma visão geral sobre os programas estaduais de incentivos fiscais existentes em Goiás, visto que a maioria dos estudos se concentra em analisar o FOMENTAR e/ou o PRODUZIR, de modo a desconsiderar a relevância de outros programas de grande expressividade econômica.

Assim, trabalhos recentes como o estudo publicado pelo IMB/GO (GOIÁS, 2019d) e o Relatório Final da CPI dos Incentivos Fiscais (GOIÁS, 2020a) contribuíram para ampliar um pouco o debate sobre outros programas de incentivos fiscais, em especial o crédito outorgado. Ainda, a instituição de novo programa em 2020, denominado PROGOIÁS, também exige que se faça seu devido posicionamento no já intrincado contexto dos programas goianos de incentivos fiscais.

Desse modo, o propósito deste capítulo não é tratar em detalhes de todos os programas e espécies de incentivos fiscais goianos, mas trazer aqui 2 (duas) propostas de sistematização destes e conhecer os aspectos essenciais sobre cada um deles.

A primeira proposta consiste em agrupar os incentivos fiscais de ICMS vigentes em Goiás em 3 (três) programas (FOMENTAR, PRODUIR e PROGOIÁS) e 3 (três) espécies desvinculadas de programas específicos (crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção). A diferença é que os programas são concebidos em leis e regulamentações específicas e mais sistematizadas, de modo a conter de forma mais abrangente objetivos, beneficiários, critérios de cálculo do incentivo, fiscalização e prestação de contas, com nítido propósito de haver contrapartidas econômicas e sociais para incrementar o desenvolvimento regional. Já as espécies de incentivos desvinculadas de programas específicos, por sua vez, encontram-se esparsas no ordenamento jurídico goiano, sem uma sistematização *a priori* definida e nem sempre exigem contrapartidas de interesse público, ao menos não explicitamente.

A segunda proposta classifica os incentivos fiscais de ICMS vigentes em Goiás em 3 (três) grandes grupos, a saber: a) programas FOMENTAR e PRODUIR; b) espécies de incentivos fiscais previstos na legislação goiana e consolidados no RCTE/GO (crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção); e c) PROGOIÁS, que pretende substituir os programas FOMENTAR e PRODUIR.

Por isso, esse último critério de classificação será utilizado neste capítulo para a sistematização das linhas que se seguem, na medida em que: a) o objetivo do governo estadual é que o primeiro grupo de programas supra (FOMENTAR e PRODUIR) seja paulatinamente substituído integralmente com a migração das atuais beneficiárias desses antigos programas para o PROGOIÁS; b) embora o FOMENTAR e o PRODUIR possuam natureza jurídica e operacionalização bastante similares, em razão de o governo estadual os considerar programas de benefícios financeiros e com operacionalização mais burocrática, o PROGOIÁS já assume feição nitidamente fiscal e possui operacionalização mais simplificada.

Trata-se de verdadeiro “cipoal legislativo”, de alta complexidade jurídica, razão pela qual se entende que, para uma compreensão global e atual dos incentivos fiscais vigentes no Estado de Goiás, deve-se conhecer minimamente sobre essas tríades de grupos de programas ou de programas/espécies ora citados, que coexistem e podem até serem fruídos cumulativamente em algumas situações.

Em relação a cada um desses grupos, estes são abordados a partir de 5 (cinco) critérios fundamentais, sem prejuízo de outros que se revelarem pertinentes nos limites deste Relatório Final de Pesquisa: a) base jurídica, com menção às principais leis instituidoras e respectivos

decretos regulamentares; b) eventuais objetivos e diretrizes; c) o mecanismo jurídico de concessão do incentivo; d) eventuais contrapartidas exigidas; e e) órgãos que operacionalizam referidos programas, isto é, a estrutura administrativa envolvida.

Além disso, destacam-se peculiaridades da legislação goiana que rege os incentivos fiscais no Estado de Goiás e faz-se uma síntese dos mais recentes estudos e pesquisas publicados sobre o tema.

3.1 Programas FOMENTAR e PRODUIR

O primeiro grande grupo da tríade ora analisada se constitui dos programas FOMENTAR e PRODUIR, nos quais se concentra a maioria dos questionamentos judiciais e trabalhos acadêmicos já produzidos em torno da temática “incentivos fiscais goianos” até o momento. Até 2019 a academia e os próprios trabalhos e estudos oficiais abordaram o FOMENTAR e o PRODUIR como se fossem os únicos, ou ao menos os mais proeminentes, programas goianos de atração industrial desde suas respectivas instituições.

Apesar de comumente abordados em conjunto pela literatura em razão de suas similaridades (ARAÚJO, 2016 e 2017; BORGES, 2014; FRAGOSO, 2016; LAURIAS, 2009), opta-se neste Relatório Final de Pesquisa por descrever os programas FOMENTAR e PRODUIR de forma apartada e individual, tendo em vista que possuem bases jurídicas distintas – tanto leis instituidoras como decretos regulamentadores próprios – de forma a prestigiar abordagem jurídica e singular de cada programa, que parece mais adequada à perspectiva do controle, de modo a possibilitar visão mais nítida sobre as peculiaridades de cada um daqueles programas.

Importante esclarecer, ainda, que este Relatório Final de Pesquisa se limita a fazer uma descrição dos aludidos programas com base na respectiva legislação de regência, sem adentrar nas constatações de estudos já realizados acerca de sua eficiência, eficácia e/ou efetividade, trazidas em momento oportuno, após expor as informações básicas acerca desses programas.

3.1.1 Programa FOMENTAR

Com base em estudos da área econômica (CASTRO e CASTRO, 2020, p. 63), pode-se dizer que a industrialização do Estado de Goiás teve, em seu princípio, características peculiares e ritmo próprio, cujo processo de consolidação pode ser dividido em 3 (três) fases

distintas para fins didáticos: a) do começo do século XX até 1960; b) de 1961 até 1980; e c) após 1980.

Remontam à década de 1930 as primeiras ações do Estado de Goiás para atrair empresas para seu território por meio da política tributária, o que inicialmente ocorreu mediante isenções fiscais sobre (CASTRO e CONCEIÇÃO, 2018; e CASTRO e CASTRO, 2020):

a) impostos estaduais e municipais⁴⁷ para indústrias têxteis, usinas para beneficiamentos de metais, companhias de extração de minérios e produtos naturais, colônias agrícolas organizadas, companhias de navegação e companhias de transporte, com base no art. 16 das Disposições Transitórias da Constituição Estadual de 1935;

b) para as fábricas de ferro, de máquinas e de tecidos, que utilizassem matéria-prima do Estado, bem como para as novas indústrias, no seu primeiro ano de funcionamento, conforme art. 38 do Decreto-Lei nº 40/1937.

Ainda, o art. 58 da Constituição Estadual de 1958 concedeu isenção por 10 (dez) anos sobre tributos estaduais e municipais às indústrias que se instalassem em território goiano dentro dos 5 (cinco) anos seguintes a sua promulgação, o que foi regulamentado pela Lei nº 2.000/1958-GO (CASTRO e CASTRO, 2020, p. 65).

Já no segundo período, de 1961 a 1980, pode-se destacar a criação da Secretaria de Indústria e Comércio – SIC em 1961 (CASTRO e CASTRO, 2020, p. 64); e a Lei nº 7.700/1973-GO, que permitiu a concessão de incentivos financeiros e fiscais às indústrias que se instalassem no território estadual a partir da publicação daquela lei até 31/12/1978, além de instituir o: a) Conselho Superior de Prioridades para o Desenvolvimento Industrial do Estado de Goiás, vinculado à SIC; e b) o Fundo de Expansão da Indústria e do Comércio – FEICON, cujos recursos se destinariam à implantação da infraestrutura como linha de transmissão de energia elétrica, rede de telefone, água, esgoto e estrada de rodagem auxiliar.

Segundo Nathalia Cordeiro Laurias (2009, p. 87), o FEICON foi “responsável pela regulamentação dos primeiros Distritos Agroindustriais em Goiás”. Ainda, sobre o contexto socioeconômico de Goiás na década de 1970 e a adoção da política de industrialização via distritos industriais, em especial acerca da implementação do Distrito Agroindustrial de Anápolis (DAIA), remete-se a trabalho que explorou essa temática em maior grau de profundidade (CUNHA, 2010).

O terceiro período inicia-se a partir da década de 1980, notadamente com a instituição do FOMENTAR pela Lei nº 9.489/1984-GO. Pode-se dizer que até então não havia uma política

⁴⁷ Registre-se que a autonomia municipal só foi prevista de forma expressa na CRFB, de 1988, visto que até então os municípios nem sequer eram considerados entes federados.

pública (enquanto ação organizada, articulada, pensada em seu ciclo, e com capacidade de escala) de atração industrial baseada na concessão de incentivos fiscais em Goiás, não obstante todos os esforços anteriores. Assim, o FOMENTAR “buscava corrigir as falhas do programa anterior e atender ao maior número de empresas” (LAURIAS, 2009, p. 88), com o objetivo de intensificar a atração de empreendimentos industriais para Goiás e promover mais eficazmente o desenvolvimento da economia local.

A base jurídica do FOMENTAR consiste, em nível legal, na Lei nº 9.489/1984-GO, que o instituiu, e nas Leis nºs 11.180/1990-GO e 11.660/1991-GO, que são as principais leis que o modificaram ainda no início de vigência do programa, sem prejuízo de outras tantas que o modificaram nos anos e décadas seguintes. Em nível infralegal, o FOMENTAR inicialmente foi regulamentado pelo Decreto nº 2.453/1985-GO, revogado e sucedido pelo Decreto nº 3.503/1990-GO; e este, por sua vez, revogado e sucedido pelo Decreto nº 3.822/1992-GO, o qual se encontra até hoje vigente e que regulamenta todas as leis mencionadas e, por essa razão, será o adotado para as devidas referências neste Relatório Final de Pesquisa.

Há outras leis e decretos esparsos, mas vale destacar também a Lei nº 13.436/1998-GO, que dispõe sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR (que a praxe administrativa convencionou denominar de “leilões do FOMENTAR”), regulamentada pelo Decreto nº 5.036/1999-GO.

A princípio, o FOMENTAR tinha por objetivo “incrementar a implantação e a expansão de atividades que promovam o desenvolvimento industrial do Estado de Goiás” (Lei nº 9.489/1984-GO, art. 1º), posteriormente ampliado também para outras finalidades correlatas, nos termos do art. 1º da Lei nº 11.180/1990-GO: a) incrementar a implantação e expansão das atividades industriais, preferencialmente as do ramo da agroindústria, que efetivamente contribuam para o desenvolvimento econômico do Estado de Goiás; b) apoiar técnica e financeiramente as atividades destinadas ao desenvolvimento dos setores de micros, pequenas e médias empresas; c) apoiar o desenvolvimento de grandes empreendimentos industriais considerados da maior relevância social e econômica para o Estado de Goiás (incluído pela Lei nº 11.660/1991-GO); d) executar obras de construção civil voltadas para o desenvolvimento industrial, comercial e de serviços em áreas urbanas de propriedade do Estado de Goiás (incluído pela Lei nº 15.236/2005-GO); e e) promover a execução de projetos públicos de desenvolvimento econômico (incluído pela Lei nº 19.069/2015-GO).

O principal⁴⁸ estímulo à atração de empresas consiste no “empréstimo de até 70% (setenta por cento)” do valor total do ICMS mensal que seria devido ao erário. O termo “empréstimo”⁴⁹ encontra-se previsto expressamente no inciso II do art. 2º da Lei nº 11.180/1990-GO, porque ‘A idéia implícita na legislação é a de que esse apoio seria um tipo de “empréstimo temporário”, que, no futuro, seria “pago”’ (PASCHOAL, 2001, p. 45), a fim de afastar a pecha de “renúncia fiscal” e, assim, “driblar” a exigência de prévio convênio autorizativo celebrado no âmbito do CONFAZ (LC nº 24/1975).

A quitação desse “empréstimo” deveria ocorrer após um período de carência, denominado período de fruição do benefício, em tantas prestações mensais e sucessivas quantos fossem os meses de fruição. O período de fruição foi inicialmente fixado em 5 (cinco) anos (Lei nº 9.489/1984, art. 5º), ou seja, “5 (cinco) anos para fruição com igual período para o pagamento da dívida” (PASCHOAL, 2001, p. 44).

Porém, esse prazo único quinquenal de fruição acabou sendo posteriormente substituído pelos prazos de 5 (cinco), 7 (sete) ou 10 (dez) anos, conforme a natureza da atividade e outros fatores previstos em lei (Lei nº 11.180/1990-GO, art. 3º, I, II e III). Para determinadas empresas do segmento automobilístico⁵⁰ foi posteriormente instituído o prazo de 15 (quinze) anos de fruição (Leis nºs 12.425/1994-GO e 12.593/1995-GO), o qual foi ainda ampliado para 20 (vinte) anos pela Lei nº 13.246/1998-GO, conforme redação atual do inciso IV do art. 3º da Lei nº 11.180/1990-GO. Diplomas legais posteriores prorrogaram ainda mais o prazo de fruição sob determinadas condições (Lei nº 13.436/1998-GO, art. 4º; Lei nº 16.285/2008-GO, art. 7º; e Lei nº 18.199/2013-GO, arts. 1º e 2º).

Não bastassem todas essas dilações legais, o art. 1º da Lei nº 18.360/2013-GO ainda prorrogou a possibilidade de utilização dos benefícios do FOMENTAR até 31/12/2040, porém esse diploma legal foi ainda alterado pela Lei nº 20.737/2020-GO, a qual limitou a prorrogação

⁴⁸ Atualmente, o art. 2º da Lei nº 11.180/1990-GO prevê ainda os seguintes estímulos com recursos do FOMENTAR: a) edificação de obras públicas consideradas relevantes para o desenvolvimento do Estado de Goiás (inciso IV); b) pagamento do ICMS pela alíquota de 7% (sete por cento), nas operações que realizarem com outros estabelecimentos industriais, também beneficiários do Programa FOMENTAR, com produtos de fabricação própria (inciso V); e c) custeio, execução e manutenção de projetos públicos relacionados ao desenvolvimento econômico e à correspondente estrutura, abrangendo despesas com obras, serviços e pessoal (inciso VI). Havia ainda a previsão de outros estímulos, mas acabaram sendo revogados por leis publicadas entre 2004 e 2015. Contudo, o principal atrativo, sem dúvida, consiste no “financiamento” de até 70% (Setenta por cento) do ICMS.

⁴⁹ Emprega-se o termo entre aspas porque, na prática, aproxima-se mais de uma isenção (PASCHOAL, 2001, p. 37 e 48-54).

⁵⁰ O art. 3º da Lei nº 11.180/1990-GO encontra paralelo no art. 9º do Decreto nº 3.822/1992-GO (regulamento do FOMENTAR), porém este último não contempla o prazo especial e mais alongado para o segmento automobilístico previsto em lei. Essas discrepâncias entre a lei e o regulamento são uma constante na legislação do FOMENTAR, o que acaba, no mínimo, agregando ainda complexidade e insegurança jurídica ao programa.

dos benefícios aos prazos previstos no § 2º do art. 3º da LC nº 160/2017⁵¹, o que também restou mantido no art. 2º da Lei nº 20.367/2018-GO⁵².

O valor do “empréstimo” deve ser pago acrescido de encargos, inicialmente previstos na Lei nº 11.180/1990-GO: a) emolumentos de 0,6% (seis décimos por cento) do valor integral do financiamento aprovado pelo Conselho Deliberativo do FOMENTAR para os projetos industriais⁵³ (art. 2º, § 1º, “b”), com possibilidade de pagamento parcelado nos termos de normas fixadas por referido Conselho (art. 2º, § 4º), embora o próprio regulamento já tenha disciplinado a matéria (Decreto nº 3.822/1992-GO, art. 3º, § 1º); b) juros, não capitalizáveis, de 1% (um por cento) ao mês, até 31/12/1994, e de 0,2% (dois décimos por cento) ao mês, a partir de 1º/01/1995 (art. 2º, § 2º), sobre cada parcela⁵⁴; c) correção monetária⁵⁵ de 25% (vinte e cinco por cento) do que resultar da atualização do valor aquisitivo da moeda ao final de cada exercício⁵⁶ (art. 4º).

Além disso, legislação posterior também adicionou as seguintes exigências: a) 10% (dez por cento) a título de Bolsa Garantia, incidente sobre o valor de cada parcela mensal financiada, cujo valor pode ser utilizado para amortizar o saldo devedor, como parcela dedutível do financiamento, ou contabilizado como parcela de desconto para fins do “Leilão dos Ativos do FOMENTAR”, nos termos da Lei nº 13.436/1998-GO (Lei nº 14.063/2001-GO, arts. 2º, *caput*, e 5º; Decreto nº 3.822/1992-GO, art. 42, *caput*, §§ 2º e 14); b) percentual de contribuição

⁵¹ Referido parágrafo prorrogou os incentivos e benefícios fiscais e financeiro-fiscais por um período variável de 1 (um) a 15 (quinze) anos após a vigência da referida LC nº 160/2017, conforme a atividade.

⁵² A Lei nº 18.360/2013-GO previa inicialmente como condição para a postergação do período de fruição até 2040 que fosse efetuado o recolhimento de contribuição ao PROTEGE/GO, instituído pela Lei nº 14.469/2003-GO, nos percentuais de 6% (seis por cento), em caso de pagamento parcelado, ou 4% (quatro por cento), no caso de pagamento à vista. Porém, a partir da Lei nº 20.367/2018-GO a contribuição ao PROTEGE/GO se tornou obrigatória para a própria continuidade da fruição do benefício, razão pela qual se entende que esse último diploma legal, em especial por seus arts. 2º e 3º, II, derogou tacitamente a Lei nº 18.360/2013-GO, que se tornou praticamente sem efeito prático.

⁵³ Inicialmente esse percentual era de 0,3% (zero vírgula três por cento) e incidia sobre “projetos de investimentos”, porém a Lei nº 11.660/1991-GO dobrou o percentual e substituiu aludida expressão por “projetos industriais”.

⁵⁴ O art. 4º, § 1º, do Decreto nº 3.822/1992-GO prevê percentual de juros de 12% (doze por cento) ao ano, o quádruplo do percentual previsto em lei (Lei nº 11.180/1990-GO, art. 2º, § 2º). Esse percentual maior foi trazido pela Lei nº 11.660/1991-GO, porém alteração legislativa de 1994 fez retornar aos percentuais mais reduzidos mencionados no texto. Trata-se de mais um nítido descompasso entre a lei e seu regulamento.

⁵⁵ O primeiro regulamento do FOMENTAR (Decreto nº 2.453/1985-GO) não previa correção monetária dentre os encargos a serem cobrados; o segundo regulamento dispensou correção monetária para os projetos industriais aprovados até a data de 31/12/1991 (Decreto nº 3.503/1991-GO, art. 5º, I). Júlio Alfredo Rosa Paschoal (2001, p. 48-54) afirma que a inexistência de correção monetária na institucionalidade inicial do programa foi um de seus principais atrativos e que evidenciou ainda mais o propósito de renúncia fiscal, notadamente à vista da grande inflação (que chegou à casa dos três dígitos) por que o país passava desde a década de 1980.

⁵⁶ Apesar de o texto legal não ser dos mais claros, a redação do art. 4º, § 1º, do Decreto nº 3.822/1992-GO é ainda pior, ao mencionar “25% (vinte e cinco por cento) da correção monetárias mensal, ao final de cada exercício”, a gerar grande perplexidade sobre a incidência do percentual, se mensal ou anual, embora pela lei outra interpretação não haja de que esse percentual seja anual. Tem-se aqui outra falta de harmonia entre a lei e seu regulamento.

ao PROTEGE/GO, atualmente fixado em 15% (quinze por cento) da parcela mensal incentivada, conforme art. 3º, II, da Lei nº 20.367/2018-GO.

Como se percebe, embora a parcela incentivada no FOMENTAR seja de até 70% (setenta por cento) do ICMS que seria devido, os encargos mencionados fazem diminuir o percentual de benefício efetivo e estabelecer o percentual exato não é tarefa das mais simples.

O Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a) esboçou um cálculo simplificado considerando uma operação geradora de R\$ 100,00 (cem reais) de ICMS, porém, além de não apresentar um percentual final de benefício efetivo, também desconsidera a contribuição de 15% (quinze por cento) ao PROTEGE/GO (limita-se a fazer breve registro sobre sua posterior instituição).

Em sede acadêmica, chegou-se a apontar como percentual aproximado de benefício efetivo o de 59,08% (cinquenta e nove vírgula zero oito por cento), resultado obtido a partir da subtração, do incentivo de 70% (setenta por cento) do ICMS que seria devido, dos seguintes encargos: “recolhimento de 15% (quinze por cento) sobre o valor incentivado para o PROTEGE/GO, adiantamento de 0,6% (seis décimos por cento), incidência de juros de 0,2% (dois décimos por cento) ao mês sobre o valor financiado” (LISBÔA, 2020, p. 159). Porém, entende-se que mesmo na forma de aproximação esse número não retrata a realidade, porquanto desconsidera os 10% (dez por cento) a título de Bolsa Garantia.

Sem o intuito de pretender esgotar a matéria, oferta-se o seguinte esquema simplificado para tentar calcular, ainda que por aproximação, o valor do “benefício líquido” numa operação de ICMS de R\$ 100,00 (cem reais):

OPERAÇÃO (R\$ 100,00 DE ICMS)	VALOR A RECOLHER
R\$ 100,00 – R\$ 70,00 (incentivo bruto do FOMENTAR)	R\$ 30,00
R\$ 70,00 x 0,15 (PROTEGE/GO)	R\$ 10,50
R\$ 70,00 x 0,10 (Bolsa Garantia)	R\$ 7,00
R\$ 70,00 x 0,006 (emolumentos)	R\$ 0,42
R\$ 70,00 x 0,002 (juros)	R\$ 0,14
<u>TOTAL</u>	<u>R\$ 48,06</u> (51,94% “benefício líquido”)
OBSERVAÇÃO: não foram computados no cálculo os 25% (vinte e cinco por cento) de correção monetária incidente ao final do exercício.	

Não obstante, faculta-se à empresa beneficiária participar de leilões semestrais para liquidação antecipada da dívida, nos termos da Lei nº 13.436/1998-GO, com significativo

deságio, isto é, desde que respeitado o mínimo de 11% (onze por cento) do saldo credor bruto (Decreto nº 5.036/1999-GO, art. 5º), o que significa um desconto total de 89% (oitenta e nove por cento) do mencionado saldo. Isso se torna ainda mais atrativo ante a possibilidade de contabilizar nos 11% (onze por cento) o valor adiantado a título de Bolsa Garantia, de 10% (dez por cento) sobre cada parcela, o que resulta na prática no pagamento apenas da diferença de mais 1% (um por cento).

Na realidade, não ocorre efetivamente leilão algum, visto que, na prática, a empresa simplesmente faz uma proposta de liquidação antecipada à pasta competente do governo e esta se manifesta sobre o valor proposto mediante ofício e, havendo aceitação, efetua-se o pagamento (FRAGOSO, 2016, p. 335).

Assim, no exemplo dado, se aplicados os descontos máximos, de uma operação de R\$ 100,00 (cem reais) de ICMS, a empresa pagaria R\$ 51,94 (cinquenta e um reais e noventa e quatro centavos), porém esse valor poderia ser ainda mais substancialmente reduzido conforme a sistemática de leilões do FOMENTAR retro mencionada.

No tocante às contrapartidas, registre-se inicialmente que o recebimento do benefício se condiciona a estudos conclusivos sobre a viabilidade técnica, econômica e financeira do projeto (Lei nº 11.180/1990-GO, art. 2º, § 3º), elaborado por economista devidamente inscrito no Conselho Regional de Economia de Goiás – 18ª Região (Decreto nº 3.822/1992-GO, art. 11, *caput*) e que demonstre, dentre outras questões, o montante dos investimentos programados tanto com recursos próprios quanto com recursos oriundos do “empréstimo” pretendido (Decreto nº 3.822/1992-GO, art. 22, *caput*). O cumprimento dos prazos estabelecidos e a efetivação dos investimentos fixos projetados devem ser objeto de fiscalização e auditoria (Decreto nº 3.822/1992-GO, art. 13, § 1º, e arts. 24 a 28).

Os projetos industriais, para efeito de obtenção dos benefícios do programa FOMENTAR, devem ser analisados, apreciados e classificados em 06 (seis) faixas distintas de prioridades, na forma e consoante os critérios estabelecidos no regulamento, como a integração do empreendimento na economia do Estado, a localização do empreendimento industrial, geração de emprego de mão-de-obra local ou regional, pioneirismo e criatividade, dentre outros (Decreto nº 3.822/1992-GO, arts. 15 e 16).

Em relação aos órgãos envolvidos na operacionalização do benefício, destacam-se 3 (três), a saber: a) SIC, à qual historicamente vinculada a administração do FOMENTAR, constituída pelo Conselho Deliberativo do FOMENTAR e órgãos executivos⁵⁷, além de

⁵⁷ Inicialmente, previu-se que a administração do FOMENTAR seria constituída apenas de um Conselho Deliberativo e de uma Diretoria Executiva (Lei nº 9.489/1984-GO, art. 7º); o art. 29 do Decreto nº 3.822/1992-GO

competências expressas no regulamento do programa (Decreto nº 3.822/1992-GO, art. 29, art. 41, § 2º, art. 42, § 19; Decretos nºs 7.914/2013-GO e 9.554/2019-GO); b) Secretaria de Estado de Economia de Goiás – SEE, antiga Secretaria de Estado da Fazenda de Goiás – SEFAZ, ante a sujeição das beneficiárias do FOMENTAR a regime tributário especial, desde que requerido expressamente e apresentada a documentação correspondente, sendo inclusive obrigatória a prévia assinatura de Termo de Acordo de Regime Especial – TARE à fruição do benefício (Decreto nº 3.822/1992-GO, art. 13, §§ 5º a 7º); e c) Agência de Fomento de Goiás – GOÍASFOMENTO, como agente financeiro do FOMENTAR, que figura como uma das partes do contrato de “empréstimo” (Decreto nº 3.822/1992-GO, art. 13, §§ 5º a 7º).

3.1.2 Programa PRODUZIR

O PRODUZIR, programa sucessor do FOMENTAR⁵⁸, foi instituído pela Lei nº 13.591/2000-GO e regulamentado pelo Decreto nº 5.265/2000-GO, que constituem respectivamente a base legal e normativa do programa até hoje, embora tenham sido objeto de diversas alterações ao longo de vigência do programa. Além disso, diversas outras normas legais e infralegais acabaram disciplinando aspectos específicos do PRODUDIR.

O programa, definido legalmente como o “novo instrumento de execução da política industrial do Estado de Goiás” (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 1º, *caput*), “congregará e compatibilizará todas as ações do Governo de Goiás voltadas para o desenvolvimento da indústria goiana, observadas as diretrizes do planejamento governamental” (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 1º, parágrafo único). O art. 2º da Lei nº 13.591/2000-GO prevê o objetivo do PRODUZIR, nos seguintes termos:

Art. 2º - O PRODUZIR tem por objeto social contribuir para a expansão, modernização e diversificação do setor industrial de Goiás, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais.

faz menção ainda à Presidência como uma terceira unidade administrativa. Porém, os últimos regulamentos da SIC designaram como órgão executivo superintendências específicas de diferentes denominações conforme o ato normativo correspondente (Decreto nº 7.914/2013-GO, art. 2º, I, “a”, IX, 12 e 24; Decreto nº 9.554/2019-GO, art. 3º, I, “b”, c/c arts. 6º, 38, III, 68, V e VI).

⁵⁸ A literatura costuma apontar que as empresas inscritas no FOMENTAR até a data de publicação da Lei nº 13.591/2000-GO poderiam continuar nesse programa, mas que, a partir daquele marco temporal, não se permitiu novos ingressos no FOMENTAR (FRAGOSO, 2016, p. 335), embora não seja apontado qualquer dispositivo legal ou regulamentar expresso no sentido de vedar esse ingresso no FOMENTAR. De qualquer forma, o FOMENTAR ainda manteve empresas inscritas durante a vigência do PRODUZIR, embora tenha sido facultada a opção de migrar para esse último programa, nos termos da Lei nº 16.285/2008-GO.

De forma semelhante ao FOMENTAR, o principal⁵⁹ estímulo do novo programa consistia no “empréstimo”⁶⁰ de percentual do ICMS mensal devido – porém de até 73% (setenta e três por cento), e não 70% (setenta por cento) como no programa anterior – de modo que o valor global do financiamento corresponderá à soma das parcelas mensais desembolsadas durante o período de vigência do contrato (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 20, I, “a”, II).

Inicialmente, previu-se que o prazo máximo do financiamento não poderia exceder a 15 (quinze) anos – exceto no caso do MICROPRODUIR, um de seus subprogramas, hipótese em que não excederia a 5 (cinco) anos – contado a partir da liberação da primeira parcela, com vigência do FUNPRODUIR até 31/12/2020.

Porém, após sucessivas alterações legislativas foi suprimido o prazo máximo do financiamento, de modo a restar apenas o limite temporal fixo de 31/12/2020, exceto na hipótese de prorrogação prevista na Lei nº 18.360/2013-GO. Essa última lei prorrogava o benefício até 2040, mas com a alteração da Lei nº 20.737/2020-GO a prorrogação do benefício foi limitada aos prazos previstos no § 2º do art. 3º da LC nº 160/2017⁶¹, o que também restou mantido no art. 2º da Lei nº 20.367/2018-GO⁶².

O valor do “empréstimo” deve ser pago acrescido dos seguintes encargos:

- a) antecipação de pelo menos 10% (dez por cento) do valor financiado (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 20, VI; Decreto nº 5.265/2000-GO, art. 23, IV);
- b) juros mensais de 0,2% (dois décimos por cento), não capitalizáveis, cujo pagamento será feito mensalmente, sem correção monetária (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 20, V, “b”);
- c) taxa de administração de 3% (três por cento), auferida mensalmente, calculada sobre o montante de recursos decorrentes da taxa de antecipação de pagamento mensal, dos juros dos

⁵⁹ O art. 3º da Lei nº 13.591/2000-GO prevê que o PRODUIR compreende ações de interesse do desenvolvimento industrial do Estado relacionadas com: a) prestação de assistência financeira à realização de projetos industriais de iniciativa do setor privado, nas modalidades especificadas na lei; b) apoio institucional e financeiro a projetos públicos e privados, relativos a ações que visam amparar e estimular o desenvolvimento industrial, nas áreas previstas na Lei; c) programas, projetos e atividades voltadas ao desenvolvimento econômico, bem como custeio e manutenção, inclusive despesas com pessoal, da estrutura estadual responsável por esses programas, projetos e/ou atividades. Contudo, o principal atrativo consiste na concessão de financiamento com base no faturamento e arrecadação tributária propiciada pela empresa beneficiária, nos termos do art. 20 da Lei nº 13.591/2000-GO.

⁶⁰ Mantém-se as aspas porque o “empréstimo”, também no PRODUIR, mais se aproxima de uma isenção.

⁶¹ Referido parágrafo prorrogou os incentivos e benefícios fiscais e financeiro-fiscais por um período variável de 1 (um) a 15 (quinze) anos após a vigência da referida da LC nº 160/2017, conforme a atividade.

⁶² A Lei nº 18.360/2013-GO previa inicialmente como condição para a postergação do período de fruição até 2040 que fosse efetuado o recolhimento de contribuição ao PROTEGE/GO, instituído pela Lei nº 14.469/2003-GO, nos percentuais de 6% (seis por cento), em caso de pagamento parcelado, ou 4% (quatro por cento), no caso de pagamento à vista. Porém, a partir da Lei nº 20.367/2018-GO a contribuição ao PROTEGE/GO se tornou obrigatória para a própria continuidade da fruição do benefício, razão pela qual se entende que esse último diploma legal, em especial por seus arts. 2º e 3º, II, derogou tacitamente a Lei nº 18.360/2013-GO, que se tornou praticamente sem efeito prático.

financiamentos e dos retornos dos financiamentos do PRODUIR, bem como dos seus subprogramas (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 23, I)⁶³; e

d) percentual de contribuição ao PROTEGE/GO, atualmente fixado em 15% (quinze por cento) ao mês sobre a parcela incentivada, conforme art. 3º, II, da Lei nº 20.367/2018-GO.

Percebe-se, assim, que diferentemente do FOMENTAR, no qual se passou a exigir correção monetária para as empresas cujos projetos fossem aprovados a partir de 1992, no PRODUIR houve expressa dispensa legal da correção monetária desde o início desse novo programa (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 20, V, “a”).

O Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a) esboçou um cálculo simplificado considerando uma operação geradora de R\$ 100,00 (cem reais) de ICMS, porém, além de não apresentar um percentual final de benefício efetivo, também desconsidera a contribuição de 15% (quinze por cento) ao PROTEGE/GO atualmente incidente; e, ao contrário do que feito no tópico relativo ao FOMENTAR, nem sequer menciona a existência dessa contribuição.

Não obstante, considerando as exigências acima mencionadas, pode-se afirmar que o “benefício líquido” do PRODUIR corresponde hoje a aproximadamente 54,60% (cinquenta e quatro vírgula sessenta por cento), consoante já apontado em estudo anterior (LISBÔA, 2020, p. 147), o que se detalha no cálculo abaixo em caráter meramente exemplificativo, para uma operação hipotética de R\$ 100,00 de ICMS:

OPERAÇÃO (R\$ 100,00 DE ICMS)	VALOR A RECOLHER
R\$ 100,00 – R\$ 73,00 (incentivo bruto do PRODUIR)	R\$ 27,00
R\$ 73,00 x 0,15 (PROTEGE/GO)	R\$ 10,95
R\$ 73,00 x 0,10 (antecipação)	R\$ 7,30
R\$ 73,00 x 0,002 (juros)	R\$ 0,146
<u>TOTAL</u>	<u>R\$ 45,40</u> (54,60% “benefício líquido”)
OBSERVAÇÃO: não se considerou neste demonstrativo a taxa de administração devida ao agente financeiro, ante a aparente contradição da legislação sobre se é deduzida ou não da	

⁶³ A legislação não é clara sobre se a taxa de administração seria mais um encargo ou se estaria englobada na antecipação mensal de 10% (dez por cento). O art. 23, I, da Lei nº 13.591/2000-GO transmite a impressão de que seria um encargo próprio, que utiliza a antecipação de pagamento mensal e outros valores apenas como base de cálculo, e assim vem sendo feito na prática; já o art. 20, XII, da mesma Lei parece indicar que a taxa de administração é integralmente deduzida da referida antecipação mensal. O regulamento apenas reproduz esse aparente contrassenso (Decreto nº 5.265/2000-GO, arts. 36, *caput*, e 42, § 2º, I). Essas aparentes contradições dentro da própria lei ou entre esta e o regulamento também são comuns no PRODUIR; e, por isso, nesse ponto, deixa-se de fazer uma afirmação mais assertiva sobre o assunto.

antecipação mensal de 10% (dez por cento) e por não haver maiores subsídios técnicos para seu devido cálculo.

Outra diferença significativa do PRODUZIR é que neste não houve previsão de leilões de ativos para liquidação antecipada do saldo devedor como havia no FOMENTAR, visto que, no novo programa, “ao final de cada ano de fruição do benefício, o saldo devedor do financiamento será apurado, mediante parecer conclusivo da Auditoria Interna e pago integralmente, com 12 (doze) meses de carência” (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 20, IV).

Em outras palavras, funciona da seguinte forma: após o período de fruição, que se encerra em 31 de dezembro de cada ano, começa no exercício seguinte o período de carência de 12 (doze) meses, durante o qual se apura o saldo devedor, mediante o cálculo do valor total do “financiamento” do período e a realização de a auditoria interna para verificar se a empresa cumpriu as contrapartidas e, desse modo, se faz jus ou não a algum desconto. Apurado saldo devedor, este deve ser pago integralmente até o quinto dia útil após o término do período de carência (Decreto nº 5.265/2000-GO, art. 24, §§ 1º e 1º-A).

Porém, esse saldo devedor pode sofrer redução de até 100% (cem por cento), isto é, ser reduzido a zero, se preenchidos determinados critérios escolhidos pela empresa de um rol pré-determinado pelo regulamento, denominados pela legislação do programa de “fatores de desconto”, o que destoa da sistemática do FOMENTAR:

Diferentemente do FOMENTAR, no qual o desconto sobre saldo do empréstimo é fixo (89%), no PRODUZIR, os descontos são variáveis e dependerão dos chamados fatores de desconto, apresentados no Anexo II do Decreto nº 5.265/2000, o qual regulamenta o PRODUZIR. Esses fatores de descontos estão condicionados a várias situações, tais como pontualidade do pagamento das obrigações da empresa, número de empregos gerados, região do território goiano em que se localiza etc.; e poderão chegar a 100% do saldo devedor do financiamento. (FRAGOSO, 2016, p. 336)

Atualmente, os fatores de descontos relacionam-se, basicamente, ao seguinte: a) adimplência com as obrigações tributárias estaduais e com as obrigações com o fundo ou com o programa; b) contribuição mensal à cultura, ao esporte, ao turismo e à Organização das Voluntárias de Goiás – OVG; c) número de empregos diretos gerados; d) ser a empresa industrializadora de resíduo ou empresa de reciclagem; e) possuir a empresa programa de controle de qualidade devidamente comprovado; f) oferta de percentual mínimo do total de suas vagas projetadas para primeiro emprego, pessoa com mais de 50 anos, estagiários e portadores de necessidades especiais; g) aplicação mensal de no mínimo um salário mínimo ou um salário mínimo e meio em um dos programas e projetos sociais do governo estadual; h) empresa que, a partir da aprovação do projeto, neutralizar a pegada de carbono, nos termos previstos no

Programa Tesouro Verde, instituído pela Lei nº 19.763/2017-GO (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 20-A; Decreto nº 5.265/2000-GO, Anexo II).

A cada um desses fatores corresponde certo percentual de desconto, de modo que a empresa não precisa cumprir todos, mas apenas aqueles que escolher, os quais devem constar do respectivo contrato de financiamento (Decreto nº 5.265/2000-GO, art. 25, II), como uma meta a ser atingida para obter o percentual total de desconto desejado.

O cumprimento desses fatores e o cálculo do percentual de desconto correspondente deve ser objeto de auditoria interna, a partir da documentação entregue pela empresa nos prazos regulamentares, sob pena de perda do percentual de desconto (Decreto nº 5.265/2000-GO, art. 24, §§ 1º-D, § 1º-E, § 1º-F, § 1º-G, § 1º-H, § 1º-I).

Na prática, porém, não se revela muito difícil fazer jus ao desconto máximo de 100% (cem por cento), porque existem dezenas de fatores que podem ser combinados e cuja soma ultrapassa e muito os 100% (cem por cento), bastando que sejam cumpridos e comprovados de forma tempestiva e adequada.

A intenção declarada da legislação do PRODUIR é que o saldo devedor seja zerado após a aplicação dos fatores desconto (ou seja, que seja aplicado o desconto máximo), tanto que, se a conta não for igual a zero, o regulamento permite a dedução do valor pago a título de antecipação mensal, aquela de 10% (dez por cento) sobre o valor de cada parcela (Decreto nº 5.265/2000-GO, art. 24, § 1º-B, IV); liquidação essa que se entende como definitiva, vedada apenas a restituição ao beneficiário (Decreto nº 5.265/2000-GO, art. 24, § 1º-C). Em outras palavras, se a empresa atingir 90% (noventa por cento) após a aplicação dos fatores de desconto, pode considerar os 10% (dez por cento) restantes deduzidos da antecipação mensal de igual percentual, de modo a atingir o saldo zero.

Esse “desconto” é concedido a título de subvenção para investimento, isto é, desde que o montante equivalente ao desconto obtido seja utilizado em ampliação ou na modernização do parque industrial do estabelecimento beneficiário do financiamento, em até 20 (vinte) anos, a contar da quitação do saldo devedor respectivo, permitida a incorporação ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do financiamento, ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro (Lei nº 13.591/2000, art. 20, VII; Decreto nº 5.265/2000, arts. 25). Assim, além das contrapartidas inerentes aos próprios fatores de desconto, aqui há outra contrapartida, de que os valores obtidos com referido desconto sejam utilizados para aquela finalidade específica e respeitadas as vedações acima previstas.

Embora seja esse o mecanismo jurídico pelo qual se opera o benefício em geral no programa PRODUIR, este possui diversos subprogramas que possuem benefícios sob lógica diversa, alguns utilizam até mesmo o crédito outorgado, espécie de incentivo tipicamente fiscal. Desse modo, para não se furta ao debate, mas sem aprofundar na legislação de cada subprograma do PRODUIR, são trazidas na tabela abaixo as principais características deles:

SUBPROGRAMAS / LEI DE CRIAÇÃO	OBJETIVO (BREVE DESCRIÇÃO)
MICROPRODUIR Lei nº 13.591/2000-GO	Incentivar a implantação ou expansão de micro e pequenas empresas, enquadradas ou não no Regime Simplificado de Tributos Federais, desde que o faturamento não ultrapasse limite fixado para enquadramento no Simples Nacional, com base no financiamento de até 98% do ICMS mensal até dez/2040.
CENTROPRODUIR Lei nº 13.844/2001-GO	Incentivar, por meio de apoio financeiro, a instalação, no Estado de Goiás, de central única de distribuição de produtos de informática, telecomunicação, móvel, eletroeletrônico e utilidades domésticas em geral.
COMEXPRODUIR Lei nº 14.186/2002-GO	Apoiar operações de comércio exterior, no Estado de Goiás, realizadas por empresa comercial importadora, inclusive por "trading company", que opere exclusiva ou preponderantemente com essas operações. Concede um crédito outorgado de ICMS, a ser apropriado na saída interestadual de mercadorias importadas, compensando o imposto devido pela empresa, no valor de até 65% sobre o saldo devedor do imposto no período correspondente às operações internacionais.
LOGPRODUIR Lei nº 14.244/2002-GO	Incentivar a instalação e expansão de empresas operadoras de logística de distribuição de produtos no Estado de Goiás. O incentivo consiste na concessão de crédito outorgado sobre o ICMS incidente sobre as operações interestaduais de transportes pela empresa operadora de logística, sendo: a) 73% de crédito outorgado para as empresas que operem cumulativamente no segmento de logística transporte rodoviário ou aéreo, agenciamento de carga e armazenamento de mercadorias próprias ou de terceiros; b) 80% para as empresas cujo recolhimento de ICMS relativo às operações próprias ou por conta e ordem de terceiros, for superior a R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais) por mês.
PROGREDIR Lei nº 15.939/2006-GO	Incentivar a implantação de empresas industriais montadoras e/ou fabricantes de produtos como: de informática, telecomunicação, de automação, eletroeletrônicos, eletrodomésticos, móveis, utilidades domésticas em geral, equipamentos, materiais fotográficos, para laboratório fotográfico, equipamentos e materiais para laboratório óptico, relógios, fitas e discos virgens ou gravados, sendo: a) financiamento de parcela mensal do ICMS devido pela empresa; b) 55% do ICMS na saída de mercadoria para comercialização, produção e industrialização.

Tabela 3. Elaboração própria, adaptada a partir da versão original constante da página oficial da SIC (<<https://www.industriaecomercio.go.gov.br/fomento-e-competitividades/produzir.html>>. Acesso em 31/07/2021).

Em relação aos órgãos envolvidos na operacionalização do programa, destacam-se 3 (três), de forma similar ao FOMENTAR, a saber:

a) SIC⁶⁴, à qual historicamente vinculada a administração do PRODUIR, constituída pelo Conselho Deliberativo do PRODUIR e órgãos executivos⁶⁵, além de competências expressas no regulamento do programa (Decreto nº 3.822/1992-GO, art. 29, art. 41, § 2º, art. 42, § 19; Decretos nºs 7.914/2013-GO e 9.554/2019-GO);

b) SEE (antiga SEFAZ), ante a sujeição das beneficiárias do PRODUIR a regime tributário especial nos casos previstos em lei (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 15, parágrafo único, art. 20, § 7º, I, 7º-A, § 7º-B, art. 24, § 1º, VII c/c § 2º, III), por ter a competência para realizar a auditoria interna do programa (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 14, § 1º) e outras atribuições previstas em lei (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 9º, I); e

c) GOIÁSFOMENTO, como agente financeiro do PRODUIR, que figura como uma das partes do contrato de “empréstimo” (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 13; Decreto nº 5.265/2000-GO, art. 42).

3.1.3 Principais discussões judiciais relativas aos programas FOMENTAR e PRODUIR

Destacam-se neste Relatório Final de Pesquisa os 2 (dois) principais questionamentos judiciais surgidos ao longo da vigência do FOMENTAR e PRODUIR, a saber: a) ausência de prévio convênio autorizativo no âmbito do CONFAZ; e b) natureza jurídica dos programas e se constitucionalmente era devida a cota de 25% (vinte e cinco por cento) aos municípios goianos, nos termos do art. 158, IV, da CRFB.

⁶⁴ Durante certo período, de meados de 2015 a meados de 2019, as competências originalmente atribuídas à SIC foram transferidas à Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Científico e Tecnológico e de Agricultura, Pecuária e Irrigação (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 11, § 1º, I, “a”, c/c §§ 2º e 5º, art. 12, *caput* c/c §§ 1º e 8º, e art. 20, XIII, todos na redação dada pela Lei nº 18.933/2015-GO; Decreto nº 5.265/2000-GO, art. 36, § 4º, art. 38, I, “a”, c/c § 1º, art. 39, I, “a” c/c §§ 1º e 7º, 40, *caput*, todos na redação dada pelo Decreto nº 8.706/2016-GO).

⁶⁵ Inicialmente, previu-se que a administração do PRODUIR seria constituída apenas de um Conselho Deliberativo e de uma Comissão Executiva (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 10; Decreto nº 5.265/2000-GO, arts. 38 e 39), embora o regulamento também faça menção a uma secretaria-executiva e a uma auditoria interna vinculada à antiga SEFAZ, atual SEE (Decreto nº 5.265/2000-GO, arts. 40 e 41). Porém, os últimos regulamentos da SIC designaram como órgão executivo superintendências específicas de diferentes denominações conforme o ato normativo correspondente (Decreto nº 7.914/2013-GO, art. 2º, I, “b”, IX, 12 e 24; Decreto nº 9.554/2019-GO, art. 3º, I, “g”, c/c arts. 7º, 38, III, 68, V e VI).

3.1.3.1 Ausência de prévia autorização do CONFAZ e a LC nº 160/2017

Consoante já mencionado, um dos requisitos para concessão de incentivos fiscais de ICMS consiste na exigência de prévio convênio autorizativo celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB, regulamentado pela LC nº 24/1975. O art. 1º, parágrafo único, do mencionado diploma legal afirma que suas disposições se aplicam a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICMS, “dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”.

Assim, independentemente da natureza do programa de incentivos, se fiscal ou financeira, havendo redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus financeiro do ICMS, a exigência do convênio prévio autorizativo no âmbito do CONFAZ é medida que se impõe.

Como é cediço, a guerra fiscal de ICMS sempre foi uma constante no país, ante a vocação nacional de referido imposto e em razão também da intenção de cada governador em fortalecer economicamente seu Estado, sem maiores preocupações com o agravamento das desigualdades regionais (HARADA, 2019, p. 11 e 79), e com isso também se projetar politicamente. Nesse contexto, diversos incentivos fiscais ou financeiro-fiscais alastraram-se Brasil afora sem atender à exigência do CONFAZ, em violação à CRFB e à LC nº 24/1975.

Em Goiás não foi diferente. Pairava sobre o FOMENTAR e o PRODUIR grave questionamento judicial em razão de não terem observado o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB nem na LC nº 24/1975, isto é, os benefícios previstos nos referidos programas foram instituídos sem prévia celebração de acordo interestadual no âmbito do CONFAZ, o que ocorreu também com um sem-número de incentivos fiscais goianos e em outros Estados também. Isso ensejou a propositura da ADI nº 2.441/GO, pelo Governador do Estado de São Paulo, em 10/04/2001, na qual postulava a declaração de inconstitucionalidade de dezenas de leis e decretos relativos aos mencionados programas do Estado de Goiás.

A partir de 2011 o cenário de insegurança jurídico ganhou contornos ainda mais sérios ante o firme pronunciamento contrário do STF à denominada guerra fiscal e que declarou a inconstitucionalidade de diversos incentivos fiscais de outros entes federados:

Como é sabido, o Supremo Tribunal Federal julgou em bloco 14 ADIs em 1º.06.2011, declarando a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos unilateralmente por diferentes Estados, sem proceder à modulação de efeitos. O efeito *ex tunc*, após uma década de discussão, acarretou gravíssimos problemas financeiros a contribuintes que se limitaram a usufruir dos incentivos fiscais que lhes foram outorgados pelos diferentes Estados. [...].

Em razão dessa injusta situação gerada, foi apresentado ao Congresso Nacional o PLC 238/2013 inserindo normas para convalidar os incentivos concedidos irregularmente, objetivo anular os efeitos das decisões proferidas pela Corte Suprema. (HARADA, 2019, p. 79)

Após ameaça de edição de súmula vinculante pelo STF, idas e vindas do Congresso Nacional e outros desdobramentos que não convém aqui aprofundar, posteriormente, por força de outro Projeto de Lei Complementar (PLC), aprovou-se a LC nº 160/2017, que permitiu a remissão e a reinstituição de benefícios fiscais e financeiro-fiscais relativos a ICMS, concedidos sem prévio convênio autorizativo celebrado no âmbito do CONFAZ, desde que observadas as disposições daquele novo diploma legal pelos Estados. A LC nº 160/2017 foi regulamentada meses após pelo Convênio ICMS nº 190 (BRASIL, 2017b), aprovado nos termos do art. 2º do novel diploma.

O art. 3º da LC nº 160/2017 fez as seguintes exigências para que os Estados pudessem realizar a remissão e a reinstituição de seus incentivos fiscais e financeiro-fiscais, sob pena de revogação destes:

a) publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pela remissão e/ou reinstituição permitidas pelo novel diploma legal;

b) efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no PNTT, instituído pelo CONFAZ.

Cumpridos esses requisitos, o § 2º do art. 3º da LC nº 160/2017 autorizou os Estados a, mediante ato específico, conceder e prorrogar as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS nos termos do ato vigente na data de publicação do Convênio ICMS nº 190 (BRASIL, 2017b), desde que limitados aos prazos de fruição previstos naquele parágrafo.

Com base nessa autorização do legislador federal, Goiás publicou as Leis nºs 20.367/2018-GO e 20.368/2018-GO, a primeira relativa à reinstituição e a segunda à remissão ou anistia das isenções e dos incentivos e benefícios fiscais e financeiro-fiscais goianos. Pode-se dizer, em tom simplificador para fins meramente didáticos, que a primeira lei mencionada se destinou a projetar os programas de incentivos fiscais goianos para o futuro, enquanto a segunda lei se propôs a resolver os problemas por eles causados no passado decorrente da fruição supostamente irregular dos benefícios ante a inconstitucionalidade da legislação instituidora.

Especificamente sobre a Lei nº 20.367/2018-GO, registre-se que esta reinstituiu não só o FOMENTAR e o PRODUIR, mas centenas de outros incentivos e benefícios previstos em leis e decretos estaduais, todos prorrogados nos limites previstos nos incisos do § 2º do art. 3º da LC nº 160/2017, com prazos de “sobrevida” variáveis entre 1 (um) e 15 (quinze) anos após dezembro de 2017, data do início da produção dos efeitos do Convênio ICMS nº 190 (BRASIL, 2017b), conforme a natureza da atividade incentivada.

Especificamente no contexto goiano, houve a reinstituição do FOMENTAR e do PRODUIR, mas com a condição de que as empresas inscritas nesses programas tivessem majorada a alíquota de contribuição ao PROTEGE/GO – já prevista de forma geral desde a Lei nº 18.360/2013-GO, em 4% (quatro por cento) ou 6% (seis por cento), conforme o caso – para 15% (quinze por cento), de modo a aumentar exigência de contrapartidas para manutenção dos benefícios decorrentes desses programas (Lei nº 20.367/2018-GO, art. 3º, II).

Inicialmente, apenas a atividade de abate e processamento de carne de aves foi excepcionada dessa majoração (Lei nº 20.367/2018-GO, art. 3º, § 4º), porém a partir de abril de 2020 referida atividade também foi obrigada a contribuir naquele novo percentual, por força da Lei nº 20.667/2019-GO, que incluiu o § 5º ao art. 3º da Lei nº 20.367/2018-GO.

Assim, a partir das Leis nºs 20.367/2018-GO e 20.368/2018-GO, os programas FOMENTAR e o PRODUIR foram reinstituídos na forma autorizada pela LC nº 160/2017 e pelo Convênio-ICMS nº 160/2017, e os valores até então fruídos foram convalidados, de modo a sanar, em tese, o vício de inconstitucionalidade que inquinava esses programas desde sua origem por afronta ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB e à LC nº 24/1975.

Ainda nos anos de 2017 e 2018, a ADI nº 2.441/GO, que questionava juridicamente aqueles programas, acabou sendo retirada de pauta 2 (duas) vezes ante a notícia de uma proposta legislativa em trâmite no Congresso Nacional para “resolver” os problemas pretéritos relativos à guerra fiscal de ICMS entre os Estados, que veio a se tornar a LC nº 160/2017, bem como a notícia de que o Estado de Goiás estaria prestes a regularizar seus incentivos fiscais à luz da novel legislação citada, o que efetivamente ocorreu com a publicação das Leis nºs 20.367/2018-GO e 20.368/2018-GO.

Finalmente, em decisão transitada em julgado no dia 12/03/2021, a Ministra Rosa Weber extinguiu referida ADI sem resolução de mérito, por perda superveniente do objeto, ante a comprovação de adequação da legislação goiana aos termos da LC nº 160/2017. Tratava-se de um dos processos mais antigos em trâmite no STF (extinto pouco menos de um mês de completar vinte anos de sua tramitação na Corte!).

Tanto a aprovação da LC nº 160/2017 no Congresso Nacional como as retiradas de pauta da ADI nº 2.441/GO e, por fim, sua extinção por decisão judicial definitiva são atribuídas a uma forte articulação entre lideranças políticas e econômicas do Estado de Goiás: na esfera política, destaca-se a atuação dos ex-Governadores de Goiás Marconi Perillo e José Elinton, o que foi divulgado inclusive na página oficial da CGE/GO na época (GOIÁS, 2017), além do engajamento de diversos parlamentares federais da base goiana; e, no segmento industrial, notadamente a partir de forte atuação e articulação da ADIAL (ADIAL, 2021).

O setor produtivo, evidentemente, comemorou efusivamente a extinção definitiva da ADI, com a qual se encerra, ao menos por ora, esse antigo capítulo que grande insegurança jurídica causava acerca da constitucionalidade dos programas FOMENTAR e PRODUZIR decorrente dessa longa batalha judicial e da ausência de prévia autorização do CONFAZ.

3.1.3.2 Natureza jurídica dos Programas FOMENTAR e PRODUZIR e a discussão sobre a repartição constitucional de receitas com os municípios goianos (CRFB, art. 158, IV)

A extinção da ADI nº 2.441/GO longe está de encerrar os questionamentos jurídicos em torno dos programas FOMENTAR e PRODUZIR, visto que idiossincrasias previstas nas legislações de cada programa ainda permanecem trazendo debate aceso na jurisprudência, tanto do STF como do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás (TJGO), em especial quanto à natureza jurídica desses programas.

A legislação, tanto do FOMENTAR como do PRODUZIR, “vendeu” a imagem desses programas como tendo natureza financeira, supostamente sem implicar renúncia de receita tributária, daí o caráter de “financiamento” do ICMS, a fim de “driblar” a exigência de prévio convênio autorizativo celebrado no âmbito do CONFAZ (CRFB, art. 155, § 2º, XII, “g”; LC nº 24/1975). Marcas desse propósito encontram-se em diversos pontos da legislação, em especial na utilização dos termos “empréstimo” e “financiamento” em dispositivos legais e regulamentares e também na exigência de formalização de contrato (instrumento bilateral) com a GOIÁSFOMENTO (agente financeiro) para fins de fruição dos benefícios.

Trabalhos acadêmicos, em especial os da área econômica, também asseveram que os programas FOMENTAR e PRODUZIR trazem benefícios de natureza financeira, dado o caráter de financiamento do imposto, em substituição ao caráter fiscal dos incentivos anteriormente instituídos até década de 1970 (CASTRO e CONCEIÇÃO, 2018, p. 107; CASTRO e CASTRO, 2020, p. 65).

Recente trabalho da área jurídica também aponta para a natureza financeira dos aludidos programas, “já que a relação jurídico-tributária entre Estado e contribuinte mantém-se inerte, não havendo qualquer interferência nessa seara, em decorrência de o incentivo se processar por meio de contrato firmado entre o contribuinte beneficiário e o agente financeiro do Estado” (LISBÔA, 2020, p. p. 68), no caso a GOIÁSFOMENTO.

Contudo, discorda-se veemente dessa interpretação, que atribui aos aludidos programas natureza financeira, por revelarem juridicamente autêntica hipótese de incentivos de natureza nitidamente tributária, inclusive quanto aos recursos ingressos no tesouro estadual por força desses programas a partir de encargos ou adiantamentos previstos na legislação de regência.

Com efeito, Ronaldo Vieira Fragoso (2016, p. 334) denomina de “irrealidade jurídica” o tratamento conferido aos programas FOMENTAR e PRODUZIR como tendo natureza financeira, ante a “inexistência de empréstimos e dos ingressos e das saídas de receita do ICMS”, porque não havia, como ainda hoje não há, prévio ingresso do imposto devido em sua totalidade para depois o recurso retornar aos contribuintes por meio de um típico financiamento.

Ainda, os adiantamentos previstos na legislação (Bolsa Garantia de 10% somado ao 1% que era pago nos leilões semestrais do FOMENTAR; e antecipação de 10% no PRODUZIR) ostentam natureza nitidamente tributária, por estarem diretamente atrelados ao ICMS devido, conforme exposto com mais detalhamento a seguir:

Assim sendo, o pagamento dos 11% do saldo devedor bruto do empréstimo, relativo ao FOMENTAR, é registrado em dois Documentos de Arrecadação de Receita Estaduais: Dare, 10%, pagamento feito mensalmente, no qual a receita é especificada como “Bolsa Garantia Fomentar”, sob o código 43139 e o 1% restante (pagamento feito nos “leilões”), receita discriminada como “ICMS Fomentar – Parte Incentivada”, sob o código 175; ou seja, trata-se de pagamento de obrigação tributária e não de resgate de empréstimo contraído junto ao GoiásFomento. O mesmo ocorre com o pagamento das antecipações no PRODUZIR (receita especificada como “Taxa de Antecipação do Produzir”, sob o código 4315) e do eventual saldo restante (“AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS – PRODUZIR”, sob o código 4309). Conclui-se, portanto, que, na prática, houve apenas um diferimento do pagamento do ICMS, inexistindo novação subjetiva, pois, de fato, o credor continua sendo a Fazenda Pública. (FRAGOSO, 2016, p. 338)

Assim, entende-se que os programas FOMENTAR e PRODUZIR possuem natureza jurídica de suspensão do ICMS como “hipótese de incidência condicionada” (OZAI, 2019, p. 194-195), na qual mencionado imposto incidirá apenas diante do descumprimento de alguma

das condições previstas na legislação, porquanto se cumpridas estas integralmente a suspensão “converte-se” em isenção. Mecanismo típico do sistema fiscal.

Com efeito, é precisamente isso o que ocorre no caso dos aludidos programas: o ICMS dito “financiado” na realidade tem apenas postergado seu pagamento, que pode nem vir a ocorrer (conversão em isenção definitiva), caso atendidos os requisitos previstos na legislação para “quitação do saldo devedor” (mediante dos pagamentos devidos por ocasião dos leilões semestrais de liquidação antecipada, no caso do FOMENTAR; e comprovação anual de atendimento aos fatores de desconto, no caso do PRODUIR).

Tem-se, pois, configurado típico incentivo fiscal, porquanto dependente de alterações na regra matriz de incidência tributária para implementar o benefício (suspensão temporária do pagamento do ICMS devido e posterior isenção, total ou parcial, do saldo devedor). Os incentivos fiscais diferem dos benefícios financeiros, porque nestes últimos há o integral recolhimento do valor do ICMS aos cofres públicos, sem qualquer comprometimento da arrecadação estadual, e num momento subsequente há transferência efetiva e direta de recursos públicos diretamente à pessoa física ou jurídica beneficiada.

Outra discussão, que se encontra ao menos indiretamente relacionada com esta, também se refere à correta interpretação e aplicação do disposto no art. 158, IV, da CRFB, que prevê a destinação de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS dos Estados aos respectivos municípios.

Interpretando referido dispositivo constitucional, o STF, no julgamento do RE nº 572.762/SC, firmou a compreensão que resultou na publicação do Tema nº 42 da Repercussão Geral: “A retenção da parcela do ICMS constitucionalmente devida aos municípios, a pretexto de concessão de incentivos fiscais, configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias”.

Em síntese, considerou-se naquela oportunidade que os Estados não podem, para efeito do art. 158, IV, da CRFB alterar a base de cálculo do “produto da arrecadação” prevista nesse dispositivo constitucional nem o momento transferir os respectivos recursos financeiros aos municípios via Fundo de Participação dos Municípios – FPM, ainda que programa estadual de incentivos fiscais postergue ou mesmo isente o pagamento do tributo correspondente.

Porém, o STF revisitou esse tema ao debater se programas de incentivos fiscais da União, no âmbito do IRPF e do IPI, teriam o condão de alterar o valor e o momento dos repasses aos entes subnacionais. Presente estava a mesma discussão, apenas com a diferença de que os dispositivos em que se baseava a controvérsia eram as alíneas “b” e “d” do inciso I do art. 159

da CRFB, que também utilizam a expressão “produto da arrecadação” para se referir à base de cálculo dos valores a serem transferidos pela União.

Em elucidativo precedente do qual resultou a publicação do Tema nº 653 da Repercussão Geral (RE nº 705.423/SE), o STF afirmou o seguinte:

[...].

1. Não se haure da autonomia financeira dos Municípios direito subjetivo de índole constitucional com aptidão para infirmar o livre exercício da competência tributária da União, inclusive em relação aos incentivos e renúncias fiscais, desde que observados os parâmetros de controle constitucionais, legislativos e jurisprudenciais atinentes à desoneração.

2. A expressão “produto da arrecadação” prevista no art. 158, I, da Constituição da República, não permite interpretação constitucional de modo a incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação e dos estágios da receita pública.

3. A demanda distingue-se do Tema 42 da sistemática da repercussão geral, cujo recurso-paradigma é RE-RG 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 18.06.2008, DJe 05.09.2008. Isto porque no julgamento pretérito centrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate neste Tema reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo. Precedentes. Doutrina.

4. Fixação de tese jurídica ao Tema 653 da sistemática da repercussão geral: “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.”

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (STF, Tribunal Pleno, RE nº 705.423/SE, Rel. Edson Fachin, j. em 23/11/2016, grifou-se)

Ao se debruçar especificamente sobre os programas FOMENTAR e PRODUIR, o Relatório Final da CPI – apoiado em conclusões da equipe técnica do Serviço de Contas de Governo do TCE/GO (Relatório de Auditoria de Regularidade nº 02/2018) e da então SEFAZ (Nota Técnica nº 1/2017) – reconheceu a natureza fiscal dos referidos programas e que o mais coerente, portanto, seria a aplicação do Tema nº 653 da Repercussão Geral do STF aos litígios entre municípios goianos e o Estado de Goiás acerca da repartição constitucional de receitas públicas sobre a parcela objeto de incentivo fiscal (GOIÁS, 2020a, p. 163-177).⁶⁶

Em síntese, se entendida pela natureza financeira dos programas, o montante do ICMS “financiado” pelas pessoas jurídicas beneficiárias seria contabilizado como “produto da arrecadação” do ICMS de Goiás, de modo que essa parcela também deveria ser objeto de

⁶⁶ Recomenda-se, para maior nível de detalhamento acerca das conclusões da CPI a respeito deste assunto, a leitura do item 6.1.3 do respectivo Relatório Final, bastante rico em sua percuciente análise (GOIÁS, 2020, p. 163-177).

distribuição aos municípios goianos, na forma do Tema nº 43 da Repercussão Geral do STF; se entendida pela natureza fiscal dos programas, o montante renunciado de ICMS não seria contabilizada no cálculo da repartição constitucional destinada aos municípios, na forma do Tema nº 653 da Repercussão Geral do STF.

A fim de resolver esse imbróglio jurídico, o TJGO instaurou o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) nº 5427877-35.2020.8.09.0000, admitido em 12/05/2021, no qual reconheceu a existência de divergência jurisprudencial, tanto no âmbito daquela Corte local como no do próprio STF (GOIÁS, 2021f).

Interessante observar que houve pedido do Município de Gameleira de Goiás/GO para retirar de pauta a votação acerca do juízo de admissibilidade do incidente, ante a admissão dos Embargos de Divergência no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (EDAgRgRE) nº 1.277.998/GO, o que foi rejeitado (GOIÁS, 2021f).

A relatora, Desembargadora Beatriz Figueiredo Franco, registrou em seu voto que, apesar de pautado e já iniciado o julgamento pelo STF dos mencionados embargos de divergência, afigurava-se incerto que o STF, em 12/05/2021 (quando realizada a sessão do Órgão Especial do TJGO), concluísse “numa única sessão a apreciação da matéria, cuja aplicação tem dividido aqueles eruditos julgadores, mormente porque o ministro Nunes Marques, sendo mais moderno na corte, nem participou dos anteriores debates formadores dos temas 42 e 653” (GOIÁS, 2021f).

Porém, o STF, em 17/05/2021 – apenas 5 (cinco) dias após a admissão do IRDR pelo TJGO, portanto – decidiu acolher os embargos de divergência para dar provimento ao recurso extraordinário e determinar o repasse da parcela do ICMS constitucionalmente devido ao embargante (Município de Mairipotaba/GO), mediante aplicação do Tema nº 42 de sua Repercussão Geral.

O acórdão, publicado em 02/06/2021 e transitado em julgado em 29/06/2021, com a devida vênia, não traz uma discussão aprofundada à altura da relevância econômica, política e jurídica que o caso ostenta, o que ganha contornos de gravidade ainda maior em função do propósito uniformizador de jurisprudência inerente aos embargos de divergência, que tendem a influir significativamente no desfecho do IRDR instaurado recentemente no TJGO.

Num total de 15 (quinze) páginas de voto vencedor, a relatora, Ministra Cármen Lúcia, limita-se a transcrever ementas de precedentes de turmas do STF que aplicaram o Tema 42 da Repercussão Geral e de trechos do voto vencedor no RE nº 572.762/SC, que deu origem àquele Tema. Não realiza qualquer enfrentamento mais denso sobre a inaplicabilidade do Tema 653 da Repercussão Geral; limita-se, nesse ponto, a afirmar que “Não há como aplicar à espécie

vertente a conclusão do Recurso Extraordinário n. 705.423/SE, Tema 653 da repercussão geral, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, porque os impostos discutidos são distintos” e concluiu transcrevendo mais 3 (três) ementas, sem qualquer aprofundamento da discussão.

Apenas os Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin ficaram vencidos, e apenas o primeiro registrou voto, no qual se limita a transcrever os fundamentos que defendeu no julgamento do RE nº 705.423/SE, que deu origem ao Tema nº 653 da Repercussão Geral. Entende-se que essa seria a solução mais coerente, porque apesar de os temas estarem baseados em impostos e dispositivos constitucionais diversos, a discussão de fundo num e noutro caso é uma só: definir o alcance da expressão “produto da arrecadação” no contexto da repartição constitucional de receitas tributárias, expressão presente em diversos dispositivos constitucionais.

Certamente, não encontrou uma solução minimamente satisfatória nesse julgamento nem o debate acerca da natureza jurídica dos programas FOMENTAR e PRODUZIR, nem a discussão sobre a inter-relação entre os Temas nºs 42 e 653 do STF entre diferentes entes federados, consoante registrado no voto do Ministro Gilmar Mendes, o qual, mesmo tendo acompanhado a relatora, fez questão de enfatizar que a discussão sobre a aplicação daqueles dois temas de repercussão geral merece aprofundamento para evitar tratamento anti-isonômico entre os entes federados no exercício das respectivas competências tributárias:

Nada obstante, e aqui se situa minha pontual ressalva, a manifestação do eminente Ministro Marco Aurélio lança luzes a que o Tribunal, em futuro não distante, volte a apreciar a inter-relação entre dois temas já julgados sob a sistemática da repercussão geral em temática semelhante, qual seja: o rateio federativo de receitas tributárias.

É bem verdade, como registrou a eminente Relatora, Ministra Cármen Lúcia, que os tributos versados no Tema 42 (RE 572762) e no Tema 653 (RE 705423) são distintos. Entretanto, as conclusões a que chegou este Tribunal no julgamento das mencionadas repercussões gerais poderão, possivelmente, conduzir a tratamento anti-isonômico entre os entes federados quanto à liberdade de exercício de sua plena competência tributária.

Ressalvo, portanto, eventual amadurecimento e aprofundamento do meu entendimento neste assunto para deliberação futura.

Em seu voto pela admissibilidade do IRDR no TJGO, a relatora afirma que, segundo o Estado de Goiás, tramitam cerca de 200 (duzentos) processos sobre o assunto, além da possibilidade de “ajuizamento de novas lides, seja em relação a diversos períodos de apuração de cotas do Fundo de Participação dos Municípios ou de diversos municípios participantes” (GOIÁS, 2021). Assim, se a extinção da ADI nº 2.441/GO tem sido considerada uma recente vitória para o Estado de Goiás, o julgamento do EDAGRgRE nº 1.277.998/GO pode sinalizar

um prejuízo de proporções incalculáveis para as finanças públicas estaduais, se prevalecer mesmo o entendimento fixado nesse último precedente citado.

Contudo, a questão está sendo novamente revisitada pelo STF na apreciação do RE nº 1.288.634/GO (Tema nº 1.172 da Repercussão Geral), no qual se discute, à luz do art. 158, IV, da CRFB, o cálculo da quota pertencente aos municípios sobre o produto da arrecadação do ICMS, considerando a competência conferida aos Estados-membros para promover programas de incentivo fiscal –como o FOMENTAR e o PRODUZIR – e o modo pelo qual referidos benefícios são implantados, haja vista a existência de controvérsia sobre a aplicabilidade dos entendimentos firmados pelo STF no Tema 42 (RE 572.762/SC) e no Tema 653 (RE 705.423/SE).⁶⁷

Espera-se que, no julgamento de mérito, seja aprofundada essa discussão e reconhecida a ausência de repercussão dos efeitos financeiros decorrentes da concessão de incentivos fiscais de ICMS na repartição constitucional de receitas tributárias aos municípios, sob pena de o Estado sofrer duplo revés financeiro, isto é, tanto a renúncia fiscal propriamente dita como sua repercussão no repasse aos municípios como se renúncia nenhuma houvesse existido.

Tendo em vista a relevância da questão, este pesquisador solicitou, mediante pedido de acesso à informação (protocolo nº 2020.1223.180033-5, de 23/12/2020) informações sobre a atuação da PGE/GO nos processos que questionam o valor do repasse constitucional ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), em especial sobre o seguinte:

a) relação completa do número de municípios que ingressaram com referidas ações e números dos respectivos processos (se houver o número do recurso junto às instâncias superiores, solicitou-se fosse informado também);

b) todos os processos referentes ao assunto são distribuídos para o mesmo procurador ou seguem os critérios de distribuição normalmente existentes no órgão?

c) há grupo de trabalho constituído para fazer um acompanhamento dessa problemática como um todo ou fica a cargo da atuação isolada de cada procurador?

d) há orientação específica da PGE para recorrer em todos esses processos às instâncias superiores e também, em caso de condenação, de interpor ação rescisória ou fica a critério de cada procurador tomar essas decisões?

⁶⁷ Também tramita no STF a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 928/GO, ajuizada em 22/12/2021 pelo Chefe do Poder Executivo estadual para não ser compelido a repassar aos municípios goianos, mesmo nos processos em sede de execução, o valor da cota-parte postulada pelos municípios goianos, com medida cautelar deferida pela Presidência do STF e posteriormente pelo relator, *ad referendum* do plenário. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6326853>>. Acesso em 14 ago. 2022.

e) existência ou não de algum estudo já realizado pela PGE sobre o assunto, com informações sobre quantas ações já transitaram em julgado e, destas, quantas condenaram o Estado de Goiás, bem como em quantas houve a interposição de ação rescisória, valor do passivo gerado até o momento em desfavor do Estado, e outras informações similares, notadamente de caráter quantitativo.

Porém, em resposta prestada em 29/12/2020, a PGE/GO informou simplesmente que:

Em resposta aos questionamentos feitos, informamos que os processos judiciais, cuja discussão envolva o repasse aos municípios relativos aos programas de benefício fiscal FOMENTAR, PRODUZIR e PROTEGE, estão sob a condução especializada da Gerência do Contencioso Tributário, sendo que estratégia de atuação é definida internamente pelo Procurador-Chefe da Procuradoria Tributária. Esclarecemos, por fim, que os autos dos processos judiciais em questão estão disponíveis para consulta pública no sistema de processo eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado de Goiás.⁶⁸

Em resposta ao recurso interposto por este pesquisador, prestada em 25/01/2021, o órgão basicamente manteve a linha da resposta anterior, com o acréscimo da informação de que os processos do FOMENTAR e PRODUZIR são distribuídos exclusivamente a um dos núcleos que compõem a Gerência do Contencioso Tributário. Informou, ademais, que a estratégia de atuação da PGE/GO envolve sigilo profissional do órgão, a quem incumbe prestar consultoria e defesa do Estado de Goiás, e que as informações sobre os processos judiciais são públicas e podem ser livremente acessadas no portal do TJGO.⁶⁹

Com a devida vênia à PGE/GO, entende-se que a resposta ficou sobremaneira prejudicada, visto que a maioria dos questionamentos não foi respondida e não havia motivo para opor sigilo a informações de relevante interesse público. Ademais, embora as informações processuais sejam de fato públicas, torna-se impossível a este pesquisador ou a qualquer pessoa acessá-las sem conhecer dados mínimos que permitam esse acesso, notadamente o número dos processos, visto que, por se tratarem as partes de entes públicos (municípios x Estado de Goiás), a consulta por nome individual retorna diversos resultados, que impossibilitam qualquer identificação dos processos de interesse e, assim, inviabiliza qualquer levantamento a respeito.

A resposta da PGE/GO, salvo melhor juízo, não se coaduna com as melhores práticas de transparência sobre o tema e lança dúvidas até mesmo sobre a real existência de um controle

⁶⁸ O documento vem assinado pela Corregedora-Auxiliar, Procuradora do Estado Cláudia Pimenta Figueiredo Falcão, e também contém a referência ao Procurador do Estado Alan Marques Paula, identificado como Gerente do Contencioso Tributário da PGE/GO, o qual, porém, não assina o documento.

⁶⁹ O documento vem assinado pelos Procuradores do Estado Poliana Dias Alves Julião e Leandro Eduardo da Silva, este último indicado como Chefe da Gerência do Contencioso Tributário.

efetivo e sistematizado no âmbito do órgão sobre os municípios que ingressaram no Judiciário, número de condenações, processos em grau de recurso ou em fase de cumprimento de sentença, valores envolvidos em cada processo e conjunto deles e demais informações de relevante interesse público as quais se pretendia conhecer, visto que, se houvesse, acredita-se que não haveria qualquer óbice em apresentá-los.⁷⁰

Portanto, a discussão relativa à natureza jurídica dos programas FOMENTAR e PRODUZIR e os questionamentos referentes ao repasse da cota ao FPM ainda se encontram longe de encontrar um bom termo, além de não ter sido divulgado um diagnóstico claro pela PGE/GO sobre o estágio dos respectivos processos sobre o tema, problemas que devem merecer a atenção de todos os órgãos envolvidos, inclusive a sensibilidade do Poder Judiciário para decidir a controvérsia de forma coerente em todos os níveis em que se apresenta.

3.2 Outras espécies de incentivos fiscais, previstos no Código Tributário do Estado de Goiás (CTE/GO) e seu regulamento (RCTE/GO)

Apesar de o FOMENTAR e o PRODUZIR serem os programas de incentivos fiscais mais conhecidos dentro e fora do Estado de Goiás, é preciso destacar também um segundo grupo de benefícios constituído por outras espécies de incentivos fiscais desvinculados de programas específicos, previstos na Lei nº 11.651/1991-GO – CTE/GO e no respectivo decreto regulamentador, a saber, o Decreto nº 4.852/1997-GO – RCTE/GO.

Com efeito, o art. 41 do CTE/GO⁷¹ prevê que os benefícios fiscais estaduais de ICMS são os seguintes: a) isenção; b) redução da base de cálculo; c) crédito outorgado; d) manutenção de crédito; e, por fim, e) devolução total ou parcial do imposto. Porém, o RCTE/GO prevê e regulamenta apenas os 3 (três) primeiros mencionados, a saber, a isenção, a redução da base de cálculo e o crédito outorgado.

Ressalte-se, ainda, que, salvo hipóteses específicas previstas na legislação, em regra não há impeditivo para cumulação dos benefícios do FOMENTAR e do PRODUZIR com outras espécies de incentivos integrantes desse segundo grupo de incentivos fiscais, como

⁷⁰ Talvez a propositura da ADPF nº 928/GO tenha sido único ou principal resultado de uma atuação da PGE/GO visando reverter o danoso quadro que se apresentava e ainda se apresenta ao Estado de Goiás, embora possa ser considerada uma atuação relativamente tardia nesse sentido.

⁷¹ Embora o art. 42 do CTE/GO preveja uma cláusula de abertura bem ampla para o conceito de benefícios fiscais no Estado de Goiás, para além das 5 (cinco) espécies expressamente arroladas no art. 41 do CTE/GO, amplitude essa também ilustrada no art. 1º do Decreto nº 9.193/2018-GO, deixa-se de abordar essa questão por não contribuir especificamente aos fins deste Relatório Final de Pesquisa.

crédito outorgado, redução da base de cálculo de isenção, como demonstra o Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a).

Interessante notar, ainda, que os valores renunciados nessas outras espécies de incentivos fiscais são mais representativos em termos de renúncias de receitas do que os valores renunciados com os programas FOMENTAR e PRODUIR somados, consoante se infere exemplificativamente do Demonstrativo nº 7 do Anexo da Lei nº 20.245/2019 – LDO 2019⁷²:

TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIOS	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA		
			2019	2020	2021
ICMS	Isenção	Atacado	62.661.374	65.167.829	67.774.543
		Indústria	47.003.912	48.884.068	50.839.431
		Varejo	277.124.878	288.209.873	2999.738.268
		Produção agropecuária	18.852.081	19.606.164	20.390.411
		Prestação de serviços	35.787.912	37.219.428	38.708.205
		Subtotal	441.430.157	459.087.363	477.450.858
	Crédito Outorgado	Atacado	1.609.734.161	1.674.123.528	1.741.088.469
		Indústria	1.972.642.011	2.051.547.691	2.133.609.599
		Varejo	43.486.805	45.226.278	47.035.329
		Produção agropecuária	9.848.082	10.242.005	10.651.685
		Prestação de serviços	51.788.200	53.859.728	56.014.117
		Subtotal	3.687.499.259	3.834.999.229	3.988.399.198
	Redução de Base de Cálculo	Atacado	636.123.485	661.568.424	688.031.161
		Indústria	50.545.037	52.566.838	54.669.512
		Varejo	465.071.742	483.674.612	503.021.596
		Produção agropecuária	1.225.499	1.274.519	1.325.500
		Prestação de serviços	36.291.866	37.743.541	39.253.282
		Subtotal	1.189.257.629	1.236.827.934	1.286.301.052
	Fomentar/Produzir		1.991.836.527	2.071.509.988	2.154.370.387
	Anistia		358.377.857	372.712.971	387.621.490

⁷² Até o exercício de 2018, a LDO e a LOA não discriminavam os valores dos Programas FOMENTAR e PRODUIR ao lado das demais espécies de incentivos fiscais previstos no art. 41 do CTE/GO como renúncia de receitas, apesar de mencioná-los ao final da tabela como “programas financeiros”. A Lei nº 20.245/2018 (LDO 2019) inseriu referidos programas lado a lado dos demais incentivos fiscais de ICMS (crédito outorgado, redução da base de cálculo, isenção e anistia), embora na Lei nº 20.419/2019 (LOA 2019) isso não tenha se repetido. Por fim, para o exercício de 2020, tanto a LDO como a LOA (Leis nºs 20.539/2019 e 20.754/2020) já passaram a prever os Programas FOMENTAR e PRODUIR ao lado dos demais incentivos, como a LDO 2019, a evidenciar o montante total das respectivas renúncias acarretadas por aqueles programas em comparação nítida com as demais espécies de incentivos fiscais.

Tabela 4. Fonte: Demonstrativo nº 7 do Anexo da Lei nº 20.245/2019-GO – Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para o exercício de 2019. A proporção quanto ao volume de incentivos fiscais para cada modalidade manteve-se, em essência, nas LDO's posteriores.

Percebe-se claramente do quadro acima que, de acordo com os cálculos do próprio governo estadual, o volume de receitas renunciadas a título de crédito outorgado supera, e muito, a renúncia decorrente dos programas FOMENTAR e PRODUIR (quase o dobro), sem contar também os valores de redução da base de cálculo e de isenção que, somados, também perfazem valores próximos aos registrados em relação àqueles programas.

Assim, um controle jurídico adequado dos incentivos fiscais e da renúncia de receitas de ICMS no Estado de Goiás (que são faces da mesma moeda, como já visto) não deve se resumir aos programas FOMENTAR e PRODUIR, mas também às demais espécies de incentivos fiscais previstos no CTE/GO, na legislação extravagante e consolidados no RCTE/GO, notadamente o crédito outorgado.

A base jurídica desse segundo grupo de incentivos fiscais consiste em centenas de leis e atos infralegais, que não são mencionados neste Relatório Final de Pesquisa porque seria impossível observar uma sistematização mínima, mas que podem ser, em sua maioria, consultados a partir do Decreto nº 9.193/2018-GO e da Lei nº 20.367/2018-GO, em especial de seu Anexo Único. Registre-se que nem mesmo esses diplomas legal e normativo se preocupam em estabelecer qualquer sistematização a respeito, tanto que a legislação do FOMENTAR e PRODUIR se encontra “diluída” no rol de leis e atos normativos neles referidos.

Ocorre que, devido à grande dispersão dessas normas, esses benefícios acabaram sendo “compilados”⁷³ pelo RCTE/GO a partir de diversas leis esparsas que os instituíram, de modo que a base legal se revela bastante heterogênea, embora o regulamento acabe fazendo um papel até certo ponto “didático”, mas sem ignorar as fragilidades decorrentes do enfraquecimento do princípio da legalidade específica aplicável a essa seara, conforme denunciado no capítulo 5 do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a).

Assim, o único critério de sistematização que se tem acerca desse segundo grupo de benefícios – que reúnem centenas de hipóteses de incentivos fiscais enquadradas numa daquelas 3 (três) categorias – é aquele trazido pelo RCTE/GO, embora não seja o mais adequado, concernente à existência ou não de prazo específico de duração: assim, crédito outorgado,

⁷³ Trata-se de afirmação realizada em caráter geral, visto que este pesquisador não realizou conferência de cada uma das centenas de hipóteses previstas no RCTE/GO com a suposta lei que lhe serve de fundamento para realmente certificar se as hipóteses do regulamento estão previstas em lei ou se o regulamento inova em alguns aspectos, o que certamente exigiria outro trabalho para esse propósito.

redução da base de cálculo e isenção dividem-se, cada qual, em benefícios concedidos por prazo indeterminado (arts. 6º, 8º e 11 e 11-A) ou determinado (arts. 7º, 9º e 12).

Apesar dessa sistematização em função do prazo trazida pelo RCTE/GO, importante ressaltar que todos os incentivos fiscais existentes em Goiás até agosto de 2017, por ocasião da reinstituição prevista na LC nº 160/2017 e concretizada na Lei nº 20.367/2018-GO, passaram a se sujeitar a prazos de fruição conforme a atividade, com variação entre 2018 e 2032, consoante previstos naqueles diplomas legais. Assim, na prática, todos os incentivos fiscais passaram a ter prazo determinado, por força da aludida lei complementar federal, nos termos nela previstos.

Tendo em vista essa grande heterogeneidade quanto à base jurídica dos diversos incentivos que compõem esse segundo grupo, revela-se impossível, até porque na maioria das vezes inexistente, mencionar objetivos e diretrizes específicos dessas desonerações, diferentemente dos programas FOMENTAR e PRODUZIR, que os enunciam de forma clara, apesar dos desafios para sua efetivação prática.

Desse modo, não há a exigência de contrapartidas econômicas ou sociais para esses incentivos, como regra, embora haja vários casos em que a lei instituidora do benefício as preveja expressamente, geralmente condicionada à assinatura de TARE junto ao órgão fazendário, quando exigido por lei.

Não obstante, os arts. 44, § 2º, e 45, III, da LC nº 138/2018-GO passaram a prever a obrigatoriedade de contrapartidas das empresas beneficiárias de incentivos fiscais, com atenção voltada à modicidade da renúncia tributária envolvida e à amplitude da convergência no desenvolvimento regional a ser obtida, mediante avaliação anual pela Administração Tributária sobre indicadores de caráter econômico, tecnológico, ambiental e espacial, além do cumprimento de metas estabelecidas nos projetos em termos de volume de arrecadação de ICMS e número de empregos gerados no mercado local. Trata-se de previsão legislativa elogiável, que veio a se positivar em termos similares tempos após no art. 4º da EC nº 109/2021.

Quanto aos órgãos responsáveis pela operacionalização dos incentivos fiscais que integram esse segundo grupo, observa-se que praticamente todos eram geridos direta e exclusivamente pela antiga SEFAZ, atual SEE, e por vezes exigem a assinatura de TARE específico para sua fruição, se assim previsto em lei, que é celebrado no âmbito daquela pasta. Assim, é a SEE que atualmente concentra os dados sobre valores, beneficiários, TARE's, cumprimento de eventuais contrapartidas e demais informações pertinentes a esses incentivos.

Tendo em vista os fatores supra mencionados, abordam-se nas seções e subseções a seguir como se operam os mecanismos jurídicos de concessão desses incentivos fiscais.

3.2.1 Isenção

Há grande discussão na doutrina tributarista sobre o conceito e a natureza jurídica da isenção tributária. Nem de longe constitui o propósito deste Relatório Final de Pesquisa adentrar em debates mais aprofundados sobre essa questão. Porém, para iniciar a discussão acerca do tema em análise, adota-se provisoriamente o seguinte conceito e explicação sobre o instituto:

A isenção é uma desoneração tributária decorrente do exercício da competência tributária da pessoa política. Assim como ela pode instituir o tributo de sua competência, pode exonerar do gravame tributário determinados fatos, pessoas ou coisas. A sua diferença com relação à imunidade está na origem normativa. Enquanto a imunidade nasce soberanamente da Constituição Federal, a isenção é categoria de técnica tributária, objeto de lei local. Não há restrição na competência tributária estabelecida pela Carta Política, pelo contrário, a competência pode ser exercida com tal plenitude que cabe ao ente federado a decisão de tributar determinado fato ou não. (KOCH, 2017, p. 194)

Ivan Ozawa Ozai (2019, p. 107-117), ao desenvolver estudo sobre as isenções tributárias, apresenta diferentes perspectivas para compreender o fenômeno isentivo, como a sintática, a semântica e a pragmática. Na perspectiva pragmática, a isenção pode ser considerada, para o que interessa a este Relatório Final de Pesquisa, como: a) renúncia ao poder de tributar, por corresponder a um instrumento fiscal utilizado para responder a políticas e objetivos concretos, dentre eles a extrafiscalidade; b) privilégio fiscal, quando encarada como exceção à regra geral de tributação, a ser conformada com o princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

Apesar de catalogada no art. 175 do CTN ao lado da anistia, a isenção difere substancialmente desta, porque enquanto a anistia atua sobre crédito tributário já formalizado (penalidade pecuniária), “a isenção alcança fatos futuros, e impede que efetivamente o crédito tributário venha a ser formalizado” (KOCH, 2017, p. 194).

Importante mencionar que nem sempre a isenção acarreta renúncia de receitas no âmbito do ICMS, tendo em vista a previsão constitucional de estorno de créditos, conforme previsto no art. 155, § 2º, da CRFB, segundo o qual a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes (inciso I); b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (inciso II).

Tanto a isenção como a não incidência “surte o mesmo efeito, isto é, não há surgimento da obrigação tributária excluída de antemão pela norma isentiva ou pela norma de não incidência” (HARADA, 2019, p. 42), razão pela qual o texto constitucional confere o mesmo tratamento jurídico a ambas as categorias jurídicas (HARADA, 2019, p. 42).

Assim, a isenção, uma vez inserida como ressalva constitucional expressa à técnica da não cumulatividade do ICMS, imposto de incidência plurifásica que é, apenas surtirá o benefício econômico esperado pelo contribuinte se incidente no início ou final da cadeia de circulação; se concedida no meio da cadeia, poderá haver o efeito contrário, isto é, elevação da carga tributária (HARADA, 2019, p. 42-43), se a legislação estadual não garantir expressamente a manutenção dos créditos relativos às operações posteriores (CRFB, art. 155, § 2º, II, “b”).

Desse modo, infere-se que a isenção de ICMS, enquanto mecanismo tributário, nem sempre ostentará o caráter de incentivo fiscal, a depender do posicionamento dos segmentos econômicos ao longo da cadeia produtiva, exceto se houver ressalva expressa em sentido contrário da legislação estadual.

No âmbito estadual, as isenções encontram-se consolidadas nos arts. 6º e 7º do RCTE/GO; são centenas de hipóteses, e dividem-se entre aquelas por prazo indeterminado (art. 6º, I a CLVIII) ou determinado (art. 7º, I a LXXII c;/ §§ 1º a 4º).

Interessante observar que em diversos casos a isenção é estabelecida com expressa ressalva acerca da manutenção do crédito decorrente da não cumulatividade, a exemplo da operação interna com os produtos destinados à energia solar especificados no inciso CLI do art. 6º do RCTE/GO, dentre tantas outras.

Além disso, em geral nas previsões dos arts. 6º e 7º do RCTE/GO não há a exigência de contrapartidas econômicas ou sociais para fruição das isenções, embora haja algumas hipóteses em que a legislação preveja condições específicas a serem observadas, como a dedução, do valor da operação constante da nota fiscal, do montante do ICMS que seria devido caso o benefício não existisse (art. 6º, XVII, “b”).

3.2.2 Redução da base de cálculo

A redução da base de cálculo tem sido associada, para efeito do disposto no art. 155, § 2º, II, “b”, da CRFB, a uma isenção parcial, de modo a se sujeitar às restrições estabelecidas no mencionado dispositivo constitucional quanto ao aproveitamento de créditos.

Assim, “As isenções ditas parciais são aquelas em que parte da operação ou prestação

é exonerada da tributação. É o que ocorre, por exemplo, na redução da base de cálculo do ICMS, técnica tributária que retira da incidência do imposto parte do valor da operação ou da prestação” (KOCH, 2017, p. 196).

O STF encampou essa interpretação, inclusive em sede de repercussão geral (RE nº 635.688/RS), e definiu a seguinte tese para o Tema nº 299: “A redução da base de cálculo de ICMS equivale à isenção parcial, o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário”.

Mesmo após essa decisão, parcela da doutrina ainda entende que essa compreensão se encontra equivocada, porque “a norma de redução de base de cálculo não é norma de isenção, mas norma de tributação” (OZAI, 2019, p. 198). Por existir incidência tributária, ainda que com valor inferior, não haveria razão para anular, total ou parcialmente, o crédito relativo a operações anteriores, “nem na hipótese de redução de base de cálculo nem quando se estiver diante de uma alíquota inferior à padrão” (OZAI, 2019, p. 200).

Contudo, diante da repercussão geral fixada para o tema, que apenas consolida antiga jurisprudência do STF, a redução da base de cálculo opera, na prática, como “isenção parcial” de ICMS, a despeito de críticas que essa sistemática venha a suscitar, de modo que se aplicam também aqui as considerações anteriormente tecidas a respeito da isenção, nesse particular.

No âmbito estadual, as reduções da base de cálculo encontram-se consolidadas nos arts. 8º e 9º do RCTE/GO; são dezenas de hipóteses, e dividem-se entre aquelas por prazo indeterminado (art. 8º, I a LX c/c §§ 1º a 6º) ou determinado (art. 9º, I a XXXVII).

Interessante perceber que diversas hipóteses previstas na legislação estadual mais se parecem com mera redução de alíquota, o que agrega ainda mais complexidade na discussão sobre a não cumulatividade e a incidência da restrição prevista no art. 155, § 2º, II, da CRFB.

Um dos exemplos extraídos da legislação goiana é o inciso XXI do art. 8º do RCTE/GO, que concede redução da base de cálculo “na operação interna com areia natural e artificial, saibro, material britado, dentre estes a brita, o pedrisco em pó, o rachão britado e a pedra marroada, de tal forma que resulte a aplicação sobre o valor da operação do equivalente ao percentual de 3% (três por cento) [...]”, atendidas as demais condições previstas naquele inciso.

Note-se que o benefício não prevê a redução da base de cálculo em 3% (três por cento), mas sim que incida sobre o total da operação esse percentual reduzido; que nada mais é, na prática, do que uma alíquota diferenciada, reduzida.

Além disso, em geral nas previsões dos arts. 8º e 9º do RCTE/GO não há a exigência de contrapartidas econômicas ou sociais para fruição das reduções da base de cálculo, embora

haja algumas hipóteses em que a legislação preveja condições específicas a serem observadas, como na operação interna com produtos constantes do Anexo I do RCTE/GO ao contribuinte que aderir ao Programa Estadual de Combate à Comercialização Ilegal de Mercadorias, nos termos dispostos em TARE (art. 8º, XXIII, “b”).

3.2.3 Crédito outorgado

Para designar esse instituto “as legislações de alguns Estados utilizam a expressão crédito presumido (a exemplo, Minas Gerais e Pará), enquanto as de outros preferem o emprego de crédito outorgado (a exemplo, São Paulo e Goiás)”, ausência de uniformidade essa “que se replica no âmbito da legislação nacional – o Convênio ICMS n. 108/2004 alude a crédito presumido, mas o Convênio ICMS n. 27/2006 se refere a crédito outorgado”, mas que, ao fim e ao cabo, remetem ao “mesmo instituto jurídico” (OZAI, 2019, p. 203). Tendo em vista que Goiás se utiliza da terminologia “crédito outorgado”, passa-se a utilizá-la doravante.

Sob a alcunha de crédito outorgado, a legislação em geral designa 2 (dois) institutos jurídicos ligeiramente diversos, a saber, aquele que ostenta natureza jurídica de crédito adicional concedido pelo ente político, de um lado; ou, de outro, natureza jurídica de regime tributário diferenciado que, por opção do contribuinte, substitui o regime tradicional da não cumulatividade (OZAI, 2019, p. 204).

Para melhor entender essa distinção, convém explorar um pouco mais detidamente a técnica da não cumulatividade do ICMS. Esse tributo, embora possa incidir em diversos momentos ao longo da cadeia de produção, constitui um imposto de caráter não cumulativo, isto é, a cada operação deve-se deduzir o montante já recolhido nas operações anteriores, conforme art. 155, II, c/c § 2º, I, da CRFB. Esse mecanismo tributário pode ser mais bem compreendido, em caráter didático, da seguinte forma:

A não cumulatividade do ICMS, que no entender do Supremo Tribunal Federal é mera técnica de tributação, consiste na compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal.

[...]

O imposto é apurado pelo confronto entre aquele creditado na entrada de mercadoria ou prestação de serviço e aquele devido pela saída de mercadorias ou prestação de serviços dentro de determinado período. A diferença a maior representa o imposto a ser pago nesse período e a diferença a menor constitui crédito a ser transferido para o período seguinte.

Não há vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento do contribuinte e aquela que saiu do mesmo estabelecimento. A compensação do imposto ocorre entre o imposto creditado pela entrada de determinada mercadoria e o imposto resultante da saída dela ou de outra mercadoria, ou da prestação de serviço de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal. (HARADA, 2019, p. 39)

Desse modo, a primeira situação de crédito outorgado “é aquela em que a lei autoriza o contribuinte a se creditar de valor que não corresponde a uma incidência anterior” (OZAI, 2019, p. 204). Nessa hipótese, os demais créditos decorrentes da não cumulatividade permanecem intactos. Ocorre, assim, nítido incentivo fiscal “que permite ao contribuinte se creditar em acréscimo ao que regularmente já tem direito em função das regras da não cumulatividade” (OZAI, 2019, p. 204). Essa modalidade de crédito também pode ser compreendida da seguinte forma:

[...] o crédito presumido opera no plano de benefício fiscal, ao lado da isenção, redução da base de cálculo, remissão, entre outras formas de benesses. Nesta perspectiva a entidade tributante outorga um crédito, via norma, do qual o contribuinte se apropriará para compensar com o débito, que deverá ser devidamente registrado nos livros fiscais próprios. [...]. O crédito presumido opera de forma contida no âmbito da atividade do contribuinte beneficiário e não se comunica para as operações subsequentes. Representa a possibilidade de um simples abatimento do valor do ICMS a ser pago (uma espécie de desconto), que será processado internamente, no âmbito da escrituração fiscal (livro de apuração do ICMS), que não será consignado no documento fiscal a ser emitido para dar cobertura às operações ou prestações subsequentes. [...]. (KOCH, 2017, p. 359-360, grifou-se)

A segunda situação para o crédito outorgado ocorre quando este assume a natureza de “regime diferenciado de tributação”, em substituição ao regime comum de tributação do ICMS, na medida em que implica renúncia, pelo contribuinte, dos demais créditos a que teria direito em função da não cumulatividade do imposto (OZAI, 2019, p. 205).

Tem-se aqui uma presunção legal absoluta (*juris et de jure*), decorrente da criação de sistema tributário simplificador para as situações legalmente previstas, que “despreza os valores de ICMS incidentes em operações e prestações anteriores para tomar como crédito uma proporção fixa prevista em lei” (OZAI, 2019, p. 205).

Esse regime alternativo e substitutivo não é exclusivo do ICMS, na medida em que se assemelha a outros bastante conhecidos na legislação do imposto de renda das pessoas físicas (“sistema de desconto simplificado”) e jurídicas (“regime lucro presumido”) cuja constitucionalidade até hoje não foi judicialmente questionada no STF. Entende-se que a

constitucionalidade desse regime decorre da própria facultatividade de sua adesão, por opção expressa do contribuinte, ao qual sempre será facultado utilizar-se do sistema padrão da não cumulatividade (OZAI, 2019, p. 205-207).

[...] Nesta hipótese, a administração tributária oferece o crédito presumido ao contribuinte como uma opção, no lugar da apropriação do crédito de forma convencional, cabendo a ele renunciar a todos os demais créditos a que teria direito pela entrada de mercadorias ou serviços. É uma forma simplificada de mesurar o montante do crédito. Devido à complexidade da legislação com relação a esta matéria específica, em certos setores da economia, pode ser uma alternativa atraente para o contribuinte, visando a simplificação operacional. O setor de transporte normalmente é agraciado com esta alternativa. Importante ressaltar que nesta segunda modalidade de crédito presumido, não pode a adesão ser obrigatória, sob pena de a imposição ferir o direito subjetivo ao crédito do imposto na sua forma convencional. (KOCH, 2017, p. 361-362, grifou-se)

A classificação de Deonísio Koch (2017), contudo, faz uma diferenciação rígida entre as 2 (duas) situações de crédito outorgado supra mencionadas, por entender que só a primeira (de crédito adicional) seria considerado incentivo fiscal e sujeito à prévia autorização em convênio autorizativo celebrado no âmbito do CONFAZ; a segunda situação (de regime alternativo e substitutivo) seria apenas uma forma de reduzir obrigações acessórias sem alterar o valor final do ônus tributário.

Discorda-se dessa posição, porque a concessão de crédito outorgado como regime alternativo e substitutivo “tem por consequência precisamente simplificar a forma de cálculo do imposto”, de modo que se revela impossível ou, ao menos, inviável, “aferir se o valor de imposto calculado pelo mecanismo substitutivo (simplificado) é maior ou menor do que o valor do imposto que resultaria do cálculo convencional (mais complexo)” (OZAI, 2019, p. 207). A forma mais coerente de tratar o assunto é considerar ambas as hipóteses como autênticos benefícios fiscais, sujeitos a todo o regime jurídico a eles inerente.⁷⁴

Importante destacar que a principal vantagem do crédito outorgado em relação às espécies anteriores de incentivos fiscais analisados, isenção e redução da base de cálculo, é que nestas há apenas a desoneração relativa à operação a que se refere, além das restrições à técnica da não cumulatividade previstas no art. 155, § 2º, da CRFB, ao passo que o crédito outorgado explora em toda sua plenitude a sistemática não cumulatividade, seja mediante a conjugação do

⁷⁴ Essa argumentação ganha ainda mais força caso seja possível calcular, ou ao menos estimar, que o regime alternativo e substitutivo acarrete uma carga tributária menor ao contribuinte em comparação ao critério do crédito adicional, porquanto aí ficaria evidente o caráter de incentivo ou benefícios fiscal.

crédito comum com o presumido ou outorgado por lei, seja mediante um regime alternativo e substitutivo geralmente mais benéfico ao contribuinte.

No âmbito de Goiás, a legislação prevê como regra a primeira situação acima mencionada (crédito adicional), ao prever que os créditos outorgados “devem ser registrados no livro Registro de Apuração do ICMS no campo Outros Créditos, fazendo menção à nota fiscal relativa à operação ou prestação, mantido o sistema normal de compensação do ICMS, salvo disposição em contrário constante da legislação tributária” (RCTE/GO, art. 10, *caput*).

Caso o contribuinte não se aproprie dos créditos outorgados na época própria em sua escrita fiscal, isto é, no período em que ocorrer a correspondente operação ou prestação, é possível se aproveitar mesmo assim do crédito outorgado, desde que “a escrituração seja realizada até a data da apuração do mês de fevereiro do exercício seguinte, hipótese em que o contribuinte deve registrar o fato no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência” (RCTE/GO, art. 10, § 1º).

Ainda, o § 1º-A do art. 10 do RCTE/GO prevê que o crédito outorgado pode ser aproveitado, a despeito de sua não apropriação tempestiva, mediante autorização do “Delegado Regional de Fiscalização em cuja circunscrição localizar-se o contribuinte, depois de verificada a regularidade do crédito”, embora não fique claro se se trata de mais uma hipótese ou requisito para mencionado aproveitamento extemporâneo.

Ressalte-se que, por força de atualização normativa de 2020, o aproveitamento extemporâneo de crédito outorgado restou vedado se a fruição do benefício fiscal estiver sujeita à contribuição ao PROTEGE/GO (RCTE/GO, art. 10, § 3º).

Ainda, denegado o aproveitamento do crédito outorgado, cabe recurso, no prazo de 15 (quinze) dias contados da respectiva notificação, ao Superintendente da Receita Estadual de Goiás (RCTE/GO, art. 10, § 2º).

Os créditos outorgados em espécie encontram-se consolidados nos arts. 11, 11-A e 12 do RCTE/GO, os quais são sistematizados em função da ausência ou não de prazo: a) por prazo indeterminado (art. 11, I a LXXV c/c §§ 1º a 31, e art. 11-A); e b) por prazo determinado (art. 12, I a XVIII c/c §§ 1º a 6º).

Ressalte-se, ainda, que em determinados subprogramas do PRODUIR – a exemplo do COMEXPRODUIR (Lei nº 14.186/2002-GO) e do LOGPRODUIR (Lei nº 14.244/2002-GO, art. 2º) – o benefício não se opera na sistemática tradicional de “financiamento” do saldo devedor de ICMS, mas na de crédito outorgado, na forma prevista nas leis dos mencionados subprogramas e do RCTE/GO.

Além disso, em geral nas previsões dos arts. 11, 11-A e 12 do RCTE/GO não há a exigência de contrapartidas econômicas ou sociais para fruição dos créditos outorgados, embora estas sejam previstas em algumas hipóteses; porém, o mais comum são as previsões de investimento na própria expansão da atividade industrial correspondente (art. 11, LX e LXIV).

3.2.4 Regimes mistos que combinam mais de uma espécie de incentivo fiscal

Além do crédito outorgado, da redução da base de cálculo e da isenção, pode-se encontrar na legislação goiana alguns “regimes mistos” de incentivos fiscais, que combinam uma ou mais dessas categorias jurídicas e ainda outras, como as Leis nºs 15.719/2006-GO e 17.442/2011-GO, detectadas no Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a).

A Lei nº 15.719/2006-GO institui tratamento tributário diferenciado concernente à apuração e ao pagamento do ICMS devido por empresa que implantar, no Estado de Goiás, projeto industrial relacionado à extração, industrialização e circulação de minério de níquel, cobre e seus derivados. Atendidas as condições estabelecidas nesse diploma legal, o contribuinte faz jus aos seguintes incentivos fiscais:

a) crédito (outorgado) sobre as operações decorrentes de substituição tributária que realizar (art. 2º, parágrafo único);

b) isenção do ICMS, relativamente à aplicação do diferencial de alíquotas, na aquisição interestadual de bem para integrar o ativo imobilizado de estabelecimento beneficiário do tratamento tributário previsto naquele diploma legal.

Há, ainda, hipótese de diferimento do ICMS incidente na importação do exterior, de matéria-prima, de material secundário e de acondicionamento ou de bem para integração ao ativo imobilizado, de modo que o pagamento correspondente pode ser realizado por ocasião da entrada dos mesmos no estabelecimento da empresa beneficiária, localizada em Goiás, mediante o lançamento a débito no livro Registro de Apuração do ICMS (art. 3º).

Embora concedido inicialmente pelo prazo de 30 (trinta) anos, nos termos do art. 5º da Lei nº 15.719/2006-GO, esse prazo sofreu as limitações temporais previstas no § 2º do art. 3º da LC nº 160/2017. Além disso, registre-se que esse regime diferenciado de tributação não exigiu, ao menos não na respectiva lei instituidora, contrapartidas econômicas e sociais dos contribuintes; o mais próximo que disso chegou foi a exigência, no caso de expansão, que esta represente “aumento de pelo menos 30% (trinta por cento) em sua capacidade de produção” (Lei nº 15.719/2006-GO, art. 1º, § 1º, I), mas sem alusão mínima à geração de empregos ou ao incremento da arrecadação de ICMS.

De outro lado, a Lei nº 17.442/2011-GO estabelece tratamento tributário diferenciado do ICMS dispensado à operação e à prestação realizada por grupo econômico e às pessoas jurídicas a ele vinculadas, mediante crédito outorgado, redução da base de cálculo e outros benefícios (art. 1º). Os principais incentivos fiscais previstos são crédito outorgado nas operações internas e interestaduais e redução da base de cálculo nas operações internas (art. 3º, II).

Ressalte-se que a lei, apesar de o art. 150, § 6º, da CRFB exigir lei específica para concessão de incentivos fiscais, o diploma legal supra mencionado não prevê os percentuais de crédito outorgado nem de redução da base de cálculo, os quais foram fixados respectivamente em 10% (dez por cento) sobre o valor da operação interestadual e 8% (oito por cento) sobre o valor da operação interna, por força do Decreto nº 7.526/2011-GO, que incluiu o inciso LXI ao art. 11 do RCTE/GO e outras disposições. Posteriormente, referido Decreto foi previsto expressamente no Anexo Único da Lei nº 20.367/2018-GO, como um dos diversos atos normativos cujos benefícios estavam sendo reinstituídos.

O tratamento tributário dispensado pela Lei nº 17.442/2011-GO compreende, ainda, dentre outras disposições: a) a aplicação sucessiva da substituição tributária pelas operações anteriores (art. 3º, I); b) o pagamento do imposto devido na importação do exterior mediante lançamento a débito na escrituração fiscal (art. 3º, III); e c) o diferimento do ICMS incidente na importação do exterior, de matéria-prima, de produto intermediário e de material de embalagem, pode ser feita por ocasião da entrada dos mesmos no estabelecimento da beneficiária, localizado neste Estado, mediante o registro a débito no livro Registro de Apuração do ICMS (art. 6º).

Uma das condições para esse regime tributário diferenciado, incluído pela Lei nº 20.511/2019-GO, é que:

[...] não haja apropriação, pelos estabelecimentos integrantes do grupo econômico localizados neste Estado, de quaisquer créditos de ICMS relativos à aquisição de bem, mercadoria ou à utilização de serviço de transporte ou de comunicação, vinculados às operações alcançadas pelo tratamento tributário de que trata esta Lei.

Tem-se, aqui, regime tributário alternativo e substitutivo de crédito outorgado, que nem por isso deixa de ostentar natureza de incentivo fiscal. Esse regime, porém, reveste-se de complexidade muito superior àquela comumente citada na doutrina tributarista, porquanto além daquele benefício combina diversos outros, inclusive outra espécie típica de incentivo, que é a redução da base de cálculo.

Quanto às operações não abrangidas pela Lei, incide o regime padrão da não cumulatividade do ICMS, de modo a coexistirem, ao que parece, um “regime misto” e um “regime padrão” que operam concomitantemente, embora relativos a fatores geradores diversos, a revelar tratamento tributário bastante heterogêneo, singular e complexo.

Além disso, antes da referida inovação legislativa, todos os benefícios tributários diferenciados previstos na respectiva lei instituidora e nos decretos regulamentadores poderiam, em tese, ser ainda cumulados com os créditos próprios da técnica da não cumulatividade do ICMS. Não há dados disponíveis para confrontar valores, mas em se tratando de grupo econômico estes tendem a ser elevados.

As principais contrapartidas econômicas e sociais exigidas para esse regime tributário diferenciado eram, na redação original da referida Lei: a) realizar novos investimentos e implantar, pelo menos, uma unidade industrial no Estado de Goiás; b) gerar, no mínimo, 2.000 (dois mil) empregos diretos ao final do projeto, mesmo que em mais de um estabelecimento, e após atualização legislativa foi especificado que esses empregos deveriam ser gerados “em Goiás”. É possível que outras contrapartidas tenham sido exigidas em TARE firmado com o grupo econômico (Lei nº 17.442/2011-GO, art. 1º, § 2º, II), porém devido à ausência de informações disponíveis não se pode fazer análise mais detalhada quanto a essa questão.

Por fim, registre-se que esses “regimes mistos” instituídos pelas Leis nºs 15.719/2006-GO e 17.442/2011-GO foram expressamente reinstituídos pela Lei nº 20.367/2018-GO. Essa Lei não sujeitou o regime tributário diferenciado em exame (Lei nº 17.442/2011-GO) à contribuição ao PROTEGE/GO, como no FOMENTAR e PRODUZIR, mas previu a revisão das metas de arrecadação do ICMS pelos contribuintes beneficiados (arts. 3º, III, c/c § 3º).

Além disso, importante destacar que, regra geral, as espécies de incentivos fiscais desvinculadas de programas específicos, notadamente o crédito outorgado, podem ser fruídas em conjunto com os benefícios dos programas FOMENTAR e PRODUZIR, conforme exposto no item 7.6 Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020^a, p. 303-306), exceto se a legislação expressamente o proibir.

Portanto, os “regimes mistos” de incentivos fiscais convivem lado a lado com as hipóteses “avulsas” de incentivos tradicionalmente conhecidas a partir do art. 41 do CTE/GO (crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção), o que agrega ainda mais complexidade à legislação goiana nessa matéria.

3.3 PROGOIÁS, o novo programa estadual de incentivos fiscais: aspectos destacados da Lei nº 20.787/2020-GO

Recentemente, a equipe econômica do governo aprovou na Assembleia Legislativa do Estado de Goiás novo programa de incentivos fiscais com o objetivo de suceder e substituir tanto o FOMENTAR como o PRODUZIR, denominado de PROGOIÁS, previsto na Lei nº 20.787/2020-GO, regulamentado pelo Decreto nº 9.724/2020-GO, que constituem a base jurídica desse novo programa.

A pretensão de substituir os programas de fomento anteriores, notadamente o PRODUZIR, fica evidente por uma série de questões, mas destaca-se em especial, nesse momento, o disposto na Lei nº 20.997/2021-GO, cujo art. 1º veda a concessão dos incentivos relacionados ao: a) PRODUZIR, inclusive o subprograma MICROPRODUZIR, ambos instituídos pela Lei nº 13.591/2000-GO; e b) PROGREDIR, também subprograma do PRODUZIR, instituído pela Lei nº 15.939/2006-GO.

Contudo, essa vedação não se aplica aos contribuintes para os quais tenha sido aprovado projeto de viabilidade econômico-financeiro pela Comissão Executiva do Conselho Deliberativo do FUNPRODUZIR até a data de publicação da Lei nº 20.997/2021-GO, atendidos os requisitos e as condições estabelecidos na legislação aplicável ao programa e aos subprogramas em referência.

Pode-se afirmar que o PROGOIÁS “foi elaborado com fundamento em três critérios prioritários, quais sejam, o alinhamento à Lei Complementar n. 160/2017, a busca pela maior desburocratização dos incentivos fiscais e o combate à insegurança jurídica nesse setor” (LISBÔA, 2020, p. 142).

Quanto ao primeiro fator acima mencionado, registre-se que o § 8º do art. 3º da LC nº 160/2017 permite que as unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, observados os prazos previstos no § 2º do mesmo artigo, enquanto vigentes. Assim, com base na autorização contida nesse dispositivo, a Lei nº 20.787/2020-GO dispõe sobre a adesão do Estado de Goiás aos benefícios fiscais previstos na legislação do Estado de Mato Grosso do Sul – mais especificamente na LC nº 93/2001-MS e na Lei nº 4.049/2011-MS – além de estabelecer procedimentos para a operacionalização dos referidos benefícios.

Quanto ao segundo pilar mencionado (desburocratização), pode-se destacar, no discurso institucional do governo, a redução de órgãos envolvidos na operacionalização do benefício em relação ao FOMENTAR e ao PRODUZIR, maior agilidade no trâmite do processo

de enquadramento da empresa junto ao programa, maior volume de benefícios e menor de contrapartidas às empresas beneficiárias. A seguinte imagem, extraída da página institucional da SIC acerca do programa, bem ilustra os componentes dessa alegada desburocratização:



Fonte: SIC / <<https://www.industriaecomercio.go.gov.br/progoias>>. Acesso em 05 ago. 2021.

Quanto ao último pilar do programa (segurança jurídica), registre-se que este foi gestado no governo estadual no curso da CPI dos Incentivos Fiscais, já após a reinstituição dos promovida pela Lei nº 20.367/2018-GO, mas em momento anterior à extinção da ADI nº 2.441/GO pela Ministra Rosa Weber no STF, e também num contexto de incertezas sobre a interpretação acerca do repasse da cota de ICMS reclamada pelos municípios em relação aos programas FOMENTAR e PRODUIR (CRFB, art. 158, IV), discussão que ainda ameaça gravemente as finanças públicas estaduais.

O PROGOIÁS se propõe a “incentivar o desenvolvimento econômico, a geração de emprego e renda” (art. 1º, *caput*), bem com a “incentivar o desenvolvimento socioeconômico do Estado de Goiás por meio da implantação, da ampliação e da revitalização de estabelecimentos industriais em seu território, nos termos desta Lei” (art. 2º).

Ainda, o art. 3º declara expressamente os diversos objetivos do programa: a) incentivar a instalação e o desenvolvimento de empreendimentos industriais; b) expandir, modernizar ou diversificar os setores industriais; c) aumentar a competitividade dos contribuintes; d) impulsionar ou desenvolver a inovação e a renovação tecnológicas; e) incentivar a geração de emprego; f) reduzir as desigualdades sociais e regionais; g) estimular a formação ou o

aprimoramento de arranjos produtivos locais; e h) ampliar o aproveitamento da cadeia produtiva existente no Estado.

Assim, de acordo com o art. 4º da Lei nº 20.787/2020-GO, podem ser beneficiários do PROGOIÁS os estabelecimentos que cumulativamente: a) exerçam atividades industriais em Goiás e sejam enquadrados no referido programa; b) realizem investimentos correspondentes a alguma das seguintes hipóteses: b.1) implantação de novo estabelecimento industrial; b.2) ampliação de estabelecimento industrial já existente; e b.3) revitalização de estabelecimento industrial paralisado.

Em relação ao mecanismo jurídico de concessão do incentivo, este consiste na utilização de crédito outorgado, nos percentuais a seguir discriminados, aplicáveis sobre o valor positivo resultante do confronto entre os débitos e os créditos do imposto, relacionados às operações com produtos de industrialização própria incentivadas pelo PROGOIÁS, conforme art. 5º da Lei nº 20.787/2020-GO, *in verbis*:

Art. 5º. [...].

I - 67% (sessenta e sete por cento) para o estabelecimento:

- a) localizado em município classificado como prioritário de acordo com estudo socioeconômico realizado por entidade estadual especializada, relacionado em regulamento;
- b) que optar por metas de arrecadação, nos termos previstos em regulamento, observado o disposto no art. 12;
- c) pertencente a empresa cuja receita bruta anual não ultrapasse o limite fixado para efeito de enquadramento no Simples Nacional, observado o disposto no § 9º do art. 4º;

II - para os demais estabelecimentos, de acordo com o tempo de fruição no PROGOIÁS:

- a) 64% (sessenta e quatro por cento) até o 12º (décimo segundo) mês;
- b) 65% (sessenta e cinco por cento) a partir do 13º (décimo terceiro) até o 24º (vigésimo quarto) mês;
- c) 66% (sessenta e seis por cento), a partir do 25º mês.
- d) eventuais contrapartidas exigidas; e
- e) órgãos que operacionalizam referidos programas, isto é, a estrutura administrativa envolvida.

Para melhor compreensão, registre-se que, antes do PROGOIÁS, o crédito outorgado só era previsto na legislação goiana em alguns subprogramas do PRODUIR (como o COMEXPRODUIR e o LOGPRODUIR) e em hipóteses específicas previstas em lei, com percentuais e incidência bastante variados. Assim, o PROGOIÁS praticamente conferiu a possibilidade de todos os contribuintes, que realizarem industrialização própria nos termos do novo programa, a se utilizarem desse dinâmico mecanismo de incentivo fiscal.

Desse modo, o PROGOIÁS afasta-se da sistemática de “financiamento” do saldo devedor do ICMS – presente no FOMENTAR e PRODUZIR – para conferir diretamente um crédito outorgado ao contribuinte, incidente sobre a diferença positiva registrada na respectiva escrita fiscal mês a mês. Por “valor positivo” entende-se a existência de débito de ICMS no mês de apuração, cuja metodologia de cálculo encontra-se disciplinada com mais detalhes no art. 4º do Anexo II do Decreto nº 9.724/2020-GO.

Percebe-se, assim, que a regra geral é que o montante do crédito outorgado seja progressivo, a iniciar com 64% (sessenta e quatro por cento) do referido “valor positivo”, acrescido de um ponto percentual a cada ano⁷⁵, de modo que a partir do terceiro ano o percentual seja de 66% (sessenta e seis por cento), conforme art. 5º, II, da Lei nº 20.787/2020-GO.

O percentual ampliado de 67% (sessenta e sete por cento) de benefício pode ser fruído logo no primeiro ano no caso de empresa cuja receita bruta anual não ultrapasse o limite fixado para efeito de enquadramento no Simples Nacional ou localizado em município classificado como prioritário de acordo com estudo socioeconômico realizado por entidade estadual especializada, relacionado em regulamento (Lei nº 20.787/2020-GO, art. 5º, I, “a” e “b”).

O regulamento, em seu Anexo I, prevê uma lista com 64 (sessenta e quatro) municípios considerados prioritários para efeito da alíquota maior de 67% (sessenta e sete por cento), prevista na alínea “a” do inciso I do art. 5º da Lei nº 20.787/2020-GO. São municípios do interior de Goiás, alguns do entorno de Brasília, que atualmente contam com processo de industrialização ainda muito tímido ou até mesmo inexistente, a fim de incentivar o desenvolvimento desses municípios.

Quanto às contrapartidas exigidas, basicamente há a previsão de contribuição ao PROTEGE/GO, a realização de investimentos e de metas de arrecadação.

A contribuição ao PROTEGE/GO incide desde o início do enquadramento no PROGOIÁS, fixado em 10% (dez por cento) no primeiro ano, com decréscimo de 2 (dois) pontos percentuais a cada ano de fruição (Lei nº 20.787/2020-GO, art. 11, I). Tem-se aqui mais uma tentativa, consoante essa nova modelagem, de forçar a migração das empresas beneficiárias do FOMENTAR e PRODUZIR ao PROGOIÁS, visto que para os dois primeiros programas se previu o percentual fixo de 15% (quinze) de contribuição ao PROTEGE/GO (Lei nº 20.367/2018-GO, art. 3º, II).

Em relação aos investimentos, estes devem ser de, no mínimo, 15% (quinze por cento) do montante do crédito outorgado estimado para os primeiros 3 (três) anos de fruição do

⁷⁵ Para fins de acordo semântico com o leitor, as referências a “ano” no âmbito do PROGOIÁS devem ser compreendidas como correspondendo a 12 (doze) meses, simplificação que se adota para facilitar a compreensão.

benefício, informados em projetos e discriminados em terrenos, obras civis, veículos, máquinas, softwares, equipamentos, instalações e demais investimentos relacionados a implantação, ampliação e revitalização, realizados e comprovados em até 3 (três) anos do início da fruição do benefício do crédito outorgado (Lei nº 20.787/2020-GO, art. 4º, § 3º), atendidas as demais disposições legais e regulamentares (Lei nº 20.787/2020-GO, art. 4º, §§ 5º a 8º, e art. 24; Decreto nº 9.724/2020-GO, art. 3º, §§ 3º a 7º e §§ 9º a 11, e art. 23).

Em relação às metas de arrecadação, estas podem ser pactuadas para cumprimento a partir do quarto ano de fruição no programa, mediante opção do contribuinte, hipótese em que o percentual do benefício se eleva de 66% (sessenta e seis por cento) – que já lhe seria concedido após o terceiro ano de enquadramento no PROGOIÁS – para 67% (sessenta e sete por cento), percentual máximo previsto em lei (Lei nº 20.787/2020-GO, art. 5º, II, “b”, c/c art. 12; Decreto nº 9.724/2020-GO, art. 11).

Ainda, nos termos do art. 12, § 2º, da Lei nº 20.787/2020-GO, referidas metas podem ser estabelecidas em valor fixo ou por meio de percentual de carga tributária efetiva mínima, isolada ou cumulativa, conforme definido em regulamento, além da possibilidade de sua revisão: a) para cada ano civil, de forma a evitar que a carga tributária utilizada para as metas de arrecadação seja subestimada ou superestimada; e b) a qualquer tempo, na ocorrência de caso fortuito ou de força maior, por ato do Secretário de Estado da Economia.

Em relação aos órgãos que operacionalizam o PROGOIÁS, percebe-se, inicialmente, que em função da natureza fiscal do benefício, reconhecida pelo próprio programa, não se previu qualquer participação da GOIÁSFOMENTO, que é o agente financeiro ainda atuante no âmbito do FOMENTAR e PRODUIR.

Os principais órgãos envolvidos na operacionalização do crédito outorgado do PROGOIÁS são a SIC e a SEE, aos quais compete se manifestar sobre o pedido de enquadramento no programa (Lei nº 20.787/2020-GO, arts. 11, II, e 17, *caput*). À SIC compete manifestar-se previamente sobre o projeto simplificado de viabilidade econômico-financeira para enquadramento no PROGOIÁS, ao passo que à SEE a manifestação prévia sobre os aspectos de regularidade fiscal da empresa e dos sócios (Lei nº 20.787/2020-GO, arts. 13, § 3º).

À SEE é atribuída a maioria das competências para operacionalização do PROGOIÁS, em especial as relativas à aferição dos investimentos e metas fixadas; a forma de apuração e fruição do crédito outorgado; a expedição, suspensão e revogação do Termo de Enquadramento do beneficiário no programa; a edição de regulamento e outras questões (Lei nº 20.787/2020-GO, art. 3º, § 6º, art. 11, § 4º, art. 12, § 2º, II, art. 14, art. 21, art. 23, § 7º e art. 31). À SIC

competer, ainda, fornecer modelo de placa alusiva ao PROGoiÁS, para ser afixada em lugar visível na entrada do estabelecimento enquadrado.

Além disso, previu-se a existência do Conselho de Desenvolvimento Industrial – CDI, com função deliberativa e composto por 4 (quatro) Secretários de Estado (dentre eles os titulares da SIC e da SEE), junto do qual funcionará um Conselho Consultivo, este composto de 8 (oito) membros, presidentes das principais entidades representativas dos segmentos industriais, comerciais, da agricultura e pecuária e das cooperativas do Estado de Goiás (Lei nº 20.787/2020-GO, arts. 15 e 16).

Ao CDI compete decidir sobre o pedido de enquadramento, após a manifestação da SIC e da SEE, preenchidos os requisitos e atendidas as condições pré-estabelecidos para a concessão do benefício fiscal, obedecidos os critérios da oportunidade e conveniência do interesse público para o enquadramento do interessado no PROGoiÁS, exceto para as empresas migrantes do FOMENTAR, PRODUIR e respectivos subprogramas (Lei nº 20.787/2020-GO, art. 11, II).

Em relação à migração das empresas inscritas nos programas anteriores citados, além da dispensa de aprovação do CDI, assegura-se àquelas a mesma forma para o pedido de enquadramento e os mesmos percentuais de benefícios das novas empresas que pleiteiem o enquadramento no PROGoiÁS; exige-se, ainda, declaração expressa do contribuinte migrante de que, caso haja o deferimento do pedido, renuncia ao FOMENTAR, PRODUIR, MICROPRODUIR ou PROGREDIR, conforme o caso (Lei nº 20.787/2020-GO, art. 23).

Percebe-se que o PROGoiÁS descortina uma agenda vastíssima de pesquisa, em razão de sua atualidade e de ser a nova aposta do governo goiano de manter a competitividade da respectiva indústria, com questões relevantes a serem investigadas, como se: a) o novo programa contribuirá efetivamente para reduzir as desigualdades intrarregionais; b) haverá migração em massa das empresas inscritas no FOMENTAR, PRODUIR e respectivos subprogramas; c) apresentará resultados mais promissores em relação a esses programas anteriores em termos de arrecadação de ICMS, geração de emprego, fomento à economia goiana em geral e outros aspectos sociais e econômicos relevantes no sentido de reduzir a concentração de riquezas em Goiás.

Embora só o tempo seja capaz de responder a essas questões, adiante-se que o PROGoiÁS, no tocante às contrapartidas, privilegia contribuição ao PROTEGE/GO, investimentos e, eventualmente, metas de arrecadação, mas não traz qualquer exigência concreta no tocante à geração de empregos, apesar de declarada genericamente como um dos objetivos do próprio programa (Lei nº 20.787/2020-GO, art. 1º, 2º e 3º, V) e também da

legislação estadual anterior (LC nº 138/2018-GO, art. 44, § 2º), o que já aponta um equívoco no desenho desse novo programa.

Como sugestão à ALE/GO e ao próprio Poder Executivo, recomenda-se o acréscimo de uma alínea “d” ao art. 5º da Lei nº 20.787/2020-GO para prever que o beneficiário fará jus à alíquota maior de benefício – 67% (sessenta e sete por cento) – considerando fatores como multiplicação de emprego, renda e com nível de encadeamento para trás e/ou para frente com a economia goiana, conforme proposta apresentada no Apêndice F deste Relatório Final de Pesquisa.

Portanto, infere-se que o PROGOIÁS, como novo programa de incentivos fiscais do Estado de Goiás, apesar de ter avançado no sentido de garantir maior segurança jurídica, apresenta fragilidade em seu desenho, ao menos quanto à geração de empregos, e demanda transparência, abertura de dados e contínua avaliação sobre seus efeitos para que se possam corrigir as rotas que se mostrem eventualmente equivocadas no curso do programa.

3.4 Estudos acadêmicos e institucionais sobre os programas goianos de incentivos fiscais de ICMS

Há vasta literatura acadêmica e institucional sobre o processo de desenvolvimento industrial de Goiás e, em especial, sobre os programas FOMENTAR e PRODUZIR, com diferentes percepções sobre a política de desenvolvimento regional adotada no Estado mediante a concessão de incentivos fiscais de ICMS ao longo dos anos.

Por se revelar praticamente impossível explorar em profundidade toda essa ampla literatura, citam-se a seguir apenas os aspectos destacados do primeiro estudo de fôlego sobre o FOMENTAR (PASCHOAL, 2001); dos estudos do IMB/GO publicados de 2012 a 2021 (GOIÁS, 2012a, 2014b, 2019d e 2021d); e, finalmente, alguns estudos acadêmicos mais recentes.

Um dos primeiros e poucos trabalhos que se debruçou exclusivamente sobre o FOMENTAR foi o de Júlio Alfredo Rosa Paschoal⁷⁶ (2001), no qual aborda o papel desse programa no processo de estruturação industrial em Goiás de 1984 a 1999, isto é, desde a

⁷⁶ Interessante notar que esse trabalho – consistente na dissertação de mestrado defendida por seu autor junto à Universidade Federal de Uberlândia/MG – foi produzido fora do Estado de Goiás, mas posteriormente verificou-se que o autor ocupou cargos de chefia junto à Secretaria de Gestão e Planejamento de Goiás, ao menos entre 2012 e 2014, anos em que esse órgão do governo estadual, ao qual vinculado na época o IMB/GO, publicou dois estudos sobre os programas FOMENTAR e PRODUZIR, com uma visão bem otimista sobre esses programas (GOIÁS, 2012a e 2014b), diferente da perspectiva crítica que o autor aborda no trabalho em exame.

respectiva instituição pela Lei nº 9.489/1984-GO até o ano imediatamente anterior à instituição do programa que o sucedeu – PRODUZIR.

Já naquela época, após analisar a institucionalidade inicial do FOMENTAR, Paschoal (2001, p. 55-101) apresentou alguns “descaminhos” do programa como:

a) a inclusão na legislação e a exclusão na prática das micro e pequenas empresas, visto que estas, apesar de terem sido contempladas posteriormente no programa, tiveram sua permanência bastante dificultada em razão de uma série de restrições (como redução do prazo de carência e ampliação das taxas de juros), ao mesmo tempo em que se ampliavam as vantagens e benesses para os grandes empreendimentos;

b) as mudanças na faixa de enquadramento e o alargamento do período de fruição, inicialmente de 5 (cinco) anos na Lei nº 9.489/1984-GO e posteriormente ampliado para 30 (trinta) anos por um total de 7 (sete) leis e 4 (quatro) decretos, apenas no período da pesquisa (1984 a 1999);

c) contabilização a menor das dívidas das empresas para com o FOMENTAR, visto que entre 1984 e 1994, em média, 91% (noventa e um por cento) dos créditos de ICMS gerados não foram contabilizados, em afronta à Lei nº 4.320/1964 e em prejuízo ao Estado de Goiás, conforme relatório de auditoria do TCE/GO;

d) o leilão dos créditos contabilizados, instituído a partir da Lei nº 13.436/1999-GO, que concedia 89% (oitenta e nove por cento) de desconto do saldo devedor do “ICMS protelado”, sendo que a maior parte dos 11% (onze por cento) restantes ainda foi liquidado com cédulas de crédito bancário (CDB’s) exigidas a título de garantia das empresas, de forma que a maioria delas não chegou a desembolsar valor algum;

e) a diferença de tratamento entre as empresas quando da aprovação de projetos, a revelar tratamento privilegiado a certas empresas que já começaram a fruir o benefício antes mesmo da aprovação dos respectivos projetos e outras irregularidades mencionadas em auditoria realizada pelo TCE/GO;

f) o perfil e a distribuição espacial dos investimentos revela a concentração de empreendimentos na região denominada “Mato Grosso Goiano” e no Centro-Sul, com poucos instalados nas regiões norte e nordeste, o que levou a um desenvolvimento muito desigual entre diferentes regiões de Goiás, o que contrariou os objetivos iniciais do programa;

g) concentração dos benefícios em grandes empreendimentos, que a partir da década de 1990 passaram por processos de reestruturação de seu processo produtivo visando à redução de custos, o que teria inibido a geração de empregos diretos, além de não gerarem significativas atividades complementares na região em que instalados, a inibir também a geração de empregos

indiretos, ao contrário de pequenos e médios empreendimentos que teriam um potencial muito maior de geração de empregos e acabaram não sendo alcançados de forma eficiente pelo programa.

A maioria dos estudos que se seguiram analisaram o PRODUIR ou este em conjunto com o FOMENTAR, tendo em vista a vigência daquele novo programa.

O primeiro estudo publicado pelo IMB/GO (GOIÁS, 2012a) fez uma análise sobre alguns resultados do PRODUIR no período de 2001 a 2011 e, no geral, trouxe uma análise positiva desse programa, com destaque para as seguintes conclusões:

a) os grandes empreendimentos do Estado surgiram após os programas FOMENTAR e PRODUIR, como a indústria de alimentos (Perdigão em Rio Verde), automotiva (Mitsubishi em Catalão, e Hyundai em Anápolis), polo farmacêutico (Teuto e Neoquímica em Anápolis), e outras que iniciaram o processo de diversificação industrial em Goiás (como John Deere);

b) houve incremento no faturamento e no valor adicionado industrial do Estado;

c) a relação entre investimento fixo e empregos (“custo do emprego”) foi de R\$ 248.971,00 (duzentos e quarenta e oito mil, novecentos e setenta e um reais), e quando se faz a mesma relação considerando a soma de investimento fixo e créditos, de um lado, e o número de empregos, de outro, a média sobe para R\$ 1.422.359,00 (um milhão, quatrocentos e vinte e dois mil, trezentos e cinquenta e nove reais), todos em valores de 2010;

d) a relação de empregos gerados foi de 12% (doze por cento), considerando os saldos do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados – CAGED entre 2001 e 2011, e de 6,5% (seis vírgula cinco por cento), se considerados os saldos da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS para o mesmo período, o que o estudo considera um impacto considerável;

e) houve concentração dos recursos na metade sul de Goiás (em torno de 80% dos investimentos), apesar do esforço governamental, o que mantém as disparidades regionais e reproduz tanto o modelo de concentração capitalista em geral como o de concentração nacional observado nas regiões sul e sudeste do país;

f) ainda há algumas microrregiões que não usufruem benefícios do programa, o que pode ser explicado por fatores como a falta de infraestrutura e de aglomeração de pessoas, requisitos mencionados como “interessantes” para o investimento produtivo se tornar atrativo.

O segundo estudo publicado pelo IMB/GO apresentou um censo das empresas beneficiadas pelo FOMENTAR e PRODUIR e considerou, de forma geral, conforme declarado já na apresentação do material, que “esses programas de incentivo têm um papel fundamental como política estadual de promoção do crescimento econômico e que sua

manutenção ainda é imprescindível, a curto e médio prazo, para a continuidade dessa espiral de desenvolvimento por qual atravessa Goiás” (GOIÁS, 2014b, p. 4).

Chama a atenção a ausência de robustez de dados neste estudo, bem como de clareza e rigor metodológico. As referências bibliográficas são paupérrimas, resumindo-se, no campo acadêmico, a uma monografia de conclusão de curso e a uma dissertação de mestrado; e, quanto ao mais: a) ao estudo anteriormente publicado (GOIÁS, 2012a); b) a um censo elaborado pela SIC com resultados até 31/12/2012, denominado “SIC / Censo Produzir 2012” abaixo de todas as tabelas que ilustram o estudo; e c) a páginas eletrônicas institucionais do PRODUIR e da própria SIC, além de uma notícia jornalística do Jornal Opção.

Ressalte-se que não é possível inferir claramente como foi produzido mencionado censo pela SIC, porquanto não detalha a origem específica dos dados. Por exemplo, na parte que aborda a geração de empregos, não é feita qualquer referência ao CAGED ou a RAIS como fonte primária dos dados. Não há possibilidade de consulta pública aos dados brutos que embasaram o censo, os quais parecem já ter sido divulgados de forma “interpretada” na própria publicação. Ao que parece, grande parte das informações que embasam o censo foram coletados diretamente das empresas beneficiadas pelo PRODUIR, embora isso também não fique claro.

Ao se analisar o inteiro teor do estudo, percebe-se que quase metade dele se limita a explicar o funcionamento do PRODUIR e de alguns de seus subprogramas (como o COMEXPRODUIR e LOGPRODUIR), bem como a fazer ilações com base nos valores de investimento, números de empregos projetados e outras promessas, o que revela claramente se tratar de estudo enviesado, como se observa do seguinte excerto:

Deve-se salientar que, apenas nos últimos 13 anos, foram aprovados mais de 1.600 projetos do Fomentar, Produzir e seus subprogramas, com expectativa de geração de mais de 200 mil empregos diretos. A arrecadação abdicada por Goiás, caso a totalidade dos benefícios seja utilizada, superará a casa dos R\$ 200 bilhões, enquanto o investimento previsto superará R\$ 40 bilhões (valores nominais). Ou seja, será que grande parte desses investimentos seria atraída sem uma arrojada política de incentivos e benefícios? (GOIÁS, 2014b, p. 16)

Ao se analisar a outra metade do censo, que deveria conter os dados empíricos propriamente ditos, não há especificação clara acerca da metodologia utilizada nem quanto à origem específica dos dados, apenas é possível inferir que estes são oriundos do aludido censo da SIC, que não se sabe ao certo como foi produzido, porquanto não é especificado.

As próprias conclusões desse censo denunciam a falta de dados sobre as políticas anteriores, o que teria dificultado uma análise mais cuidadosa e quantitativa, e que sobre o

FOMENTAR e o PRODUZIR, mais recente, há algumas informações que devem ser apresentadas num próximo estudo (GOIÁS, 2014b), supostamente mais completo.

O censo ainda supõe que uma análise temporal permitiria concluir a respeito da alta concentração industrial, o que denomina de “hipótese provável”, a qual, caso confirmada, deveria refletir numa alteração propositiva dos programas, por demonstrarem não ser totalmente eficazes como política de desenvolvimento regional (GOIÁS, 2014b). Nesse ponto, o censo parece ignorar os estudos anteriores (GOIÁS, 2012a; PASCHOAL, 2001) e evidências do próprio estudo que já apontavam de forma bastante contundente a alta concentração espacial dos benefícios.

Não obstante, o censo aponta em suas conclusões que: a) os programas possuem um papel social fundamental para alguns grupos, como mulheres, pessoas que nunca trabalharam e pessoas com idade acima de 50 (cinquenta) anos⁷⁷; b) a indústria, principalmente a de transformação, depende⁷⁸ do programa⁷⁹ para obter competitividade frente às indústrias do sudeste brasileiro; c) “caso Goiás perca o direito de conceder incentivos financeiros e benefícios fiscais, existe uma grande chance de sofrer um processo de evasão de investimentos de empresas que já se instalaram, logo, havendo perda de renda e emprego”; d) revela-se impossível mensurar benefícios e perdas dos programas de incentivos fiscais, porquanto não se sabe quantas empresas permaneceriam ou não no Estado na ausência desses programas, embora afirme ser consenso que “a política é positiva para Goiás para atrair e manter as empresas em seu território” (GOIÁS, 2014b, p. 40-41), o que já revela certa contradição, porque se não há mensuração dos efeitos não há certeza alguma, tampouco “consenso”.

Esses estudos iniciais do IMG/GO, em especial esse último de 2014, ecoavam em grande parte as vozes da chamada “elite industrial associada”, na terminologia cunhada por Nathalia Cordeiro Laurias (2016), constituída basicamente, na acepção da autora, pela ADIAL e Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG, cujos “estudos técnicos” e demais publicações sempre remetem a um discurso intransigente em defesa dos incentivos fiscais como condições imprescindíveis ao desenvolvimento de Goiás (ADIAL, 2019 e 2021; FIEG, 2008).

De outro lado, paralelamente parte da academia já denunciava alguns excessos da política goiana de desenvolvimento regional mediante a concessão indiscriminada de incentivos

⁷⁷ Conforme mencionado, não há qualquer referência aos saldos registrados na base de dados de CAGED nem RAIS.

⁷⁸ Por não se tratar de um estudo causal, o censo não pode fazer uma ilação contundente de que as indústrias de transformação dependem dos programas apenas por constatar que o maior volume de faturamento e de arrecadação de ICMS dentre as empresas beneficiadas pelo PRODUZIR são as indústrias de transformação.

⁷⁹ Apesar da referência a “programa”, no singular, supõe-se que a intenção do censo nesse ponto seria se referir conjuntamente aos programas FOMENTAR e PRODUZIR, o que revela, no mínimo, imprecisão técnica.

fiscais. Eduardo Batista Borges (2014, p. 164-224)⁸⁰ analisou os indicadores “produto interno bruto”, “emprego e renda”, “balança comercial”, “arrecadação de ICMS” e “indicadores sociais”, no período compreendido entre 1995 e 2011; e, embora considere ter havido desenvolvimento do Estado, aponta as seguintes distorções:

a) a participação da indústria na arrecadação do ICMS reduzida de 40,6% (quarenta vírgula seis por cento) em 1996 para apenas 19% (dezenove por cento) em 2011, o que revela o tamanho da desoneração que se concedeu ao segmento industrial no período, o que foi compensado com a majoração de ICMS sobre outros segmentos, como o de serviços, com o que foi possível manter crescente a arrecadação anual do imposto;

b) os incentivos fiscais e creditícios concedidos às empresas foram muito superiores aos investimentos contratados e aos efetivamente realizados, tanto no FOMENTAR quanto no PRODUIR, além de dados contraditórios sobre o montante de investimentos a serem realizados e o número de empregos diretos a serem gerados, com evidências inclusive de que tenham sido superdimensionados pelas empresas em seus projetos;

c) o custo médio do emprego gerado se apresenta bastante elevado, em torno de R\$ 1.173.000,00 (um milhão, cento e setenta e três mil reais), em valores de 2010, referente ao período de 2001 a setembro de 2011, tendo por referência o montante dos créditos concedidos às empresas;

d) o PRODUIR foi responsável pela geração de pouco mais de 43.000 (quarenta e três mil) empregos entre 2001 e 2011, o que correspondente a aproximadamente 10,2% (dez vírgula dois por cento) da média anual registrada como saldo do CAGED (427.840 postos), muito aquém do número contratado, o que contraria frontalmente os estudos anteriores do IMB/GO (GOIÁS, 2012a e 2014b);

e) algumas microrregiões não usufruem dos benefícios do programa, devido à falta de infraestrutura econômica e social básica, mão de obra qualificada e baixa densidade demográfica, o que desestimula o investimento produtivo, apesar dos incentivos oferecidos, a evidenciar a limitação dos incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas de desenvolvimento regional, porquanto existiriam outros fatores não menos relevantes para haver o movimento do capital no território goiano;

f) falta de transparência, visto que os acordos são negociados entre governo e empresas, sem que a população, de maneira geral, tenha acesso às informações, além da ausência de estudos de custo-benefício e de mecanismos de controle para acompanhar o

⁸⁰ Curiosamente, esse trabalho, assim como o de Paschoal (2001), foi produzido fora do Estado de Goiás; aqui, trata-se da tese de doutorado defendida por seu autor junto à Universidade Federal do Rio de Janeiro/RJ.

cumprimento das obrigações assumidas nos protocolos de intenções assinados com o poder público, enfim, o sigilo seria a regra, inclusive com a negativa de diversas informações solicitadas à secretaria executiva dos programas;

Ana Paula Xavier Amaral (2016, p. 86) também apontou a limitação e a ausência de divulgação da base de dados para avaliação dos programas de incentivos fiscais estaduais, visto que as únicas análises públicas sobre estes consistiam nos relatórios publicados pelo IMB/GO, cujos dados não são disponibilizados para consulta pública, a demonstrar que até a data da pesquisa por ela realizada era escassa a atenção que os governantes davam à transparência, à fiscalização e à análise dos programas.

Atento parcialmente às críticas da academia, o terceiro estudo do IMB/GO (GOIÁS, 2019d), publicado após significativa mudança do grupo político que governa o Estado de Goiás, já apresentou dados e conclusões que se distanciam significativamente das perspectivas otimistas por ele outrora anunciadas, além de apresentar rigor metodológico superior em relação aos estudos anteriores publicados pelo órgão (GOIÁS, 2012a e 2014b), apesar de também não ser completamente isento de críticas.

Um achado importante desse estudo aponta, com base no desenvolvimento de uma Matriz de Insumo e Produto de Goiás, que setores da economia que tiveram volume alto de incentivos em grande maioria não apresentaram efeito multiplicador na geração de empregos, a caracterizar possível indício de má alocação dos incentivos fiscais (GOIÁS, 2019d, p. 16-20).

Em relação ao encadeamento (setores que possuem maior poder de ligação dentro da economia goiana), poucos setores que receberam incentivos apareceram com fortes ligações para trás (setor que demanda insumos da economia goiana em comparação a outros) ou para frente (setor que tem seus insumos ou produtos demandados pelo restante da economia goiana), à exceção de alimentos e bebidas, produtos químicos e metal (GOIÁS, 2019d, p. 16-20).

O estudo também aprofunda a análise de impacto dos programas FOMENTAR e PRODUZIR e crédito outorgado do Estado, a partir de 3 (três) perspectivas: a) distribuição espacial; b) desempenho industrial no Estado de Goiás, a partir do método Diferenças em Diferenças (Dif-Dif); c) custo econômico do emprego (GOIÁS, 2019d, p. 28-52).

Em relação à distribuição espacial, o estudo contém diversas ilustrações com o mapa de calor da evolução dos beneficiários dos programas FOMENTAR e PRODUZIR e dos respectivos créditos, no período de 2012 a 2018, no Estado de Goiás, referente a diversos seguimentos industriais, tais como: a) lácteos; b) carne; c) agronegócio; d) álcool e açúcar; e) bebidas; f) veículos e peças. O estudo conclui que as microrregiões mais favorecidas pelo PRODUZIR foram: Sudoeste Goiano, Vale do Rio dos Bois, Goiânia e Ceres, que estão

localizados no Centro-Sul Goiano, o que fortalece a desigualdade regional (GOIÁS, 2019d, p. 28-40).

Uma crítica ao estudo nesse quesito consiste em não ter esclarecido a qual programa esses dados se referiam, visto que num primeiro momento afirma que só estavam sendo considerados os Programas FOMENTAR e PRODUZIR (sem mencionar o crédito outorgado); e, mesmo assim, o estudo parece ter se referido apenas ao PRODUZIR, ao menos é o único mencionado expressamente na conclusão desse tópico (GOIÁS, 2019d, p. 29 e 39-40).

Quanto à estratégia empírica, o estudo informa que se valeu do método Dif-Dif para avaliar o impacto do programa PRODUZIR nos indicadores de desenvolvimento regional do Estado de Goiás, o qual parte do pressuposto lógico de que, na ausência do tratamento, os resultados médios para o grupo de tratados e o de controle (contrafactual) evoluiriam em trajetórias paralelas ao longo do tempo, isto é, de que apresentariam resultados similares (GOIÁS, 2019d, p. 40-54).

Em outras palavras, referido método consiste numa forma aprimorada do simples “antes e depois” das empresas e segmentos beneficiados, porque conjuga a este o “antes e depois” também para outras empresas/segmentos que não foram beneficiados, a fim de identificar se eventual incremento resultou efetivamente da intervenção pública (via concessão de incentivos) ou da tendência natural da economia ou de outros fatores. O estudo afirma que o método Dif-Dif tem o mérito de contornar muitos dos problemas de endogeneidade que tipicamente surgem ao se fazer comparações entre indivíduos heterogêneos (GOIÁS, 2019d, p. 40-54).

Para se avaliar o desempenho industrial no Estado de Goiás com o programa de incentivo fiscal FOMENTAR e PRODUZIR foram analisados 3 (três) indicadores que mensuram seus desempenhos: a) valor adicionado bruto da Indústria a preços básicos (VABI), b) massa salarial da indústria, e c) taxa de crescimento do emprego na indústria. Além disso, foram usadas como covariáveis o consumo de energia urbana, o consumo de energia industrial, a arrecadação per capita do ICMS e o PIB per capita municipal (GOIÁS, 2019d, p. 40-54).

Alguns resultados encontrados: a) anos de 2005 e 2016, a taxa média de crescimento do emprego no estado foi negativa (nos 12 anos analisados, os municípios mais demitiram do que admitiram); b) falta de vinculação do programa quanto à manutenção do emprego (parece não haver nenhum controle quanto ao desligamento de funcionários); c) nas indústrias instaladas nos municípios que receberam o tratamento, o programa não evidenciou ganhos no valor adicionado industrial (o programa não foi eficiente); d) o programa PRODUZIR atingiu o objetivo de geração de renda nos municípios que aderiram ao programa entre os anos de 2005

e 2016, mas com grande concentração em alguns municípios, isto é, não atingiu o objetivo de desenvolvimento regional (GOIÁS, 2019d, p. 40-54).

O estudo também se debruça sobre o custo médio do emprego dos setores e subsetores econômicos beneficiários dos incentivos fiscais e também das 100 (cem) maiores empresas beneficiárias em Goiás, no período de 2012 a 2017, decorrente dos Programas FOMENTAR e PRODUZIR e crédito outorgado. Como metodologia de cálculo, utilizou-se a seguinte: a) apuração do valor total de incentivos fiscais destinados para cada subsetor ou empresa específica; b) coleta, na base da RAIS do Ministério do Trabalho, do número de vínculos ativos em 31/12 no subsetor e na empresa em análise, bem como a remuneração média no ano por trabalhador (GOIÁS, 2019d, p. 54-61).

Referido trabalho apresenta os resultados encontrados ano a ano, tanto a média geral de empregos registrados como os setores em relação aos quais se verificou maior custo no ano em análise, com exemplos bastante críticos, a exemplo de empresa beneficiária que possuía um único vínculo ativo na RAIS e valores superiores a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) por ano de incentivos fiscais (GOIÁS, 2019d, p. 54-61).

As principais conclusões gerais do estudo são as seguintes: a) o programa teve um impacto negativo no valor adicionado bruto da indústria, além de também não ter alcançado o objetivo de mitigar as desigualdades sociais e regionais do Estado de Goiás; b) o programa impactou positivamente na massa salarial, de modo que, à medida que o Estado concede incentivo fiscal a massa salarial tende a aumentar, o que pode ser indício de que algumas estruturas produtivas estão de fato exigindo mão de obra qualificada; c) a análise de impacto de efeito do programa na taxa de crescimento de emprego não foi significativa (porém, os autores não descartaram por completo essa hipótese); d) os incentivos fiscais devem ser redesenhados de forma a buscar o alcance de resultados mais significativos no futuro e para que os recursos públicos sejam alocados da forma mais eficiente possível (GOIÁS, 2019d, p. 60-61).

As principais críticas que se podem fazer a esse estudo consiste na: a) falta de precisão quanto aos programas de incentivos fiscais a que se referem alguns apontamentos e conclusões do estudo, porque ora se menciona FOMENTAR e PRODUZIR, ora apenas PRODUZIR, ora também crédito outorgado, o que dificulta uma análise mais individualizada por programa; b) ausência de indicação de um período uniforme de análise para todas as variáveis do estudo, bem como de qualquer justificativa para tanto, o que dificulta a compreensão nesse aspecto; c) linguagem eminentemente técnica que dificulta sobremaneira a compreensão de certos tópicos para quem não possui formação acadêmica em ciências econômicas, o que é agravado ainda mais se o propósito for o de informar o cidadão comum.

O quarto estudo publicado pelo IMB/GO (GOIÁS, 2021d) centra sua análise empírica na renúncia de receitas do exercício de 2020, mas contém apontamentos interessantes, com base na revisão de literatura que empreende, que são atemporais e, em parte, repisa as críticas mencionadas no estudo anterior publicado pelo órgão (GOIÁS, 2019d), além de acrescentar os seguintes pontos:

a) no ano de 2020, o Estado de Goiás experimentou uma renúncia de receitas de R\$ 8,96 bilhões (oito vírgula noventa e seis bilhões de reais), equivalente a 34,9% (trinta e quatro vírgula nove por cento) de sua Receita Corrente Líquida, sendo 71,1% (setenta e um por cento) daquele volume total correspondente aos programas FOMENTAR e PRODUZIR, crédito outorgado e outros créditos, a indicar que permanece expressiva a renúncia de receitas estadual;

b) verifica-se aderência razoável dos programas FOMENTAR e PRODUZIR com os segmentos econômicos mais dinâmicos da economia goiana, em termos de encadeamento e no multiplicador de empregos diretos e indiretos, embora também tenha constatado a manutenção de incentivos fiscais em volumes consideráveis aos segmentos que, ao longo do tempo, vêm perdendo dinamismo e participação na indústria goiana;

c) devido à recente implementação do PROGOIÁS e de este se encontrar, portanto, ainda em seu estágio inicial, não há dados disponíveis que permitam uma análise com conclusões similares à de estudos anteriores, mas se verifica, no curto período analisado, que o novo programa se mostra mais bem distribuído nos municípios vulneráveis, priorizados pelo PROGOIÁS, a indicar uma tendência de diminuir a concentração espacial denunciada em estudos anteriores;

d) ao se referir ao novo desenho do PROGOIÁS, aponta que o sigilo fiscal, que predomina nessa matéria, dificulta o acesso às informações e pode ser um ponto de aperfeiçoamento desse programa, porque a superação daquele óbice facilitaria a elaboração de futuros relatórios e estudos científicos mais sofisticados com o objetivo de inferir a eficiência e efetividade do programa, razão pela qual recomendam ação mais contundente e ativa dos órgãos de controle e fiscalização para viabilizar a disponibilização do conjunto de dados para fins de pesquisa.

No âmbito da academia goiana, houve ainda 2 (dois) trabalhos recentes, cuja atualidade impõe a realização de breves anotações a respeito.

Mateus Rocha Lisboa (2020) faz uma análise focada nos programas FOMENTAR e PRODUZIR e reitera a existência de problemas que devem inspirar a remodelagem destes, como a necessidade de: a) combate à desigualdade intrarregional no Estado de Goiás, tendo em vista a alta concentração de benefícios historicamente registradas nas regiões mais

desenvolvidas do Estado; b) reduzir o custo dos empregos, que tem aumentado ao longo do tempo de vigência dos programas; c) valorizar atividades industriais que reverberem positivamente na economia e na geração de emprego, por meio de uma adequada análise do encadeamento de cada atividade na economia goiana, tanto para trás e quanto para frente (LISBÔA, 2020, p. 149-152).

Contudo, defende a manutenção dos programas FOMENTAR e PRODUZIR, desde que passem por “notável reestruturação” para sanar os problemas acima apontados, além de criticar o PROGOIÁS em razão dos seguintes aspectos (LISBÔA, 2020, p. 152-153):

a) estruturação das tomadas de decisão no novo programa concentra no Chefe do Poder Executivo demasiados poderes que nos programas anteriores estariam a cargo dos respectivos Conselhos Deliberativos, compostos por diversos representantes da sociedade civil, razão pela qual compreende haver perda da legitimidade social do PROGOIÁS;

b) ausência de promoção efetiva do desenvolvimento das microrregiões mais afastadas da capital goiana, neste ponto divergindo das conclusões incipientes formuladas pelo IMB/GO em seu último estudo (GOIÁS, 2021d), no qual constatou que o PROGOIÁS em seus primeiros meses de vigência já apresentou resultados melhores que os programas anteriores em termos de valorização dos municípios mais vulneráveis; e

c) inexistência de remodelagem do novo programa que confira incentivos mais efetivos conforme a atividade a ser desenvolvida pelo beneficiário, observado o encadeamento para trás e para a frente, que já era e continua sendo um aspecto criticável nos programas anteriores, conforme estudo anteriormente publicado também pelo IMB/GO (GOIÁS, 2019d).

Por fim, o estudo de Cleuler Barbosa das Neves e Sérgio Túlio Teixeira Silva (2021) buscou avaliar se o programa PRODUZIR gerou, no período de 2000 a 2017, indicadores econômicos regionais em consonância com os objetivos do programa. Essa análise se baseou no modelo de quebras estruturais em que se testaram as hipóteses de mudanças no comportamento de séries temporais de indicadores socioeconômicos frente a picos de inversão dos investimentos aprovados no âmbito do PRODUZIR nas 18 (dezoito) microrregiões do Estado de Goiás.

Referido estudo utiliza como variáveis, todas extraídas da base de dados estatísticos mantida pelo IMB/GO: a) o número de empregados total (RAIS); b) saldo de empregos anual (CAGED); c) receitas municipais; d) receitas correntes municipais; e) IDH-M; f) índice de Gini; e g) rendimento médio municipal por empregado. A conclusão aponta no sentido de que o PRODUZIR foi ineficaz como política pública para geração de emprego e renda e de redução das desigualdades sociais e regionais.

Portanto, verifica-se que estudos baseados em metodologias mais claras e robustas, em especial os mais recentes, evidenciam que os programas goianos de incentivos fiscais, notadamente o FOMENTAR e o PRODUZIR, apresentaram diversos gargalos de efetividade como política pública para alcançar os objetivos a que se propuseram e denunciam a falta de transparência nesses programas, o que evidencia ser imperiosa a continuidade de pesquisas e estudos e o acesso à informações mais detalhadas possíveis para que esse acompanhamento também seja feito e aperfeiçoado no âmbito do PROGoiÁS e demais programas de incentivos fiscais, com vistas ao respectivo aprimoramento.

4 ANÁLISE CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADA DAS FUNÇÕES DE CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS E DA RENÚNCIA DE RECEITAS

Neste capítulo, propõe-se um modelo de análise constitucionalmente adequada ao controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, pelas instituições de controle interno e externo, à luz de 3 (três) grandes pilares: a) atuação das instituições controladoras; b) acesso às informações necessárias ao exercício de suas atribuições institucionais, sem oposição do sigilo fiscal; e c) articulação entre as instituições controladoras.

Sem prejuízo de outros aspectos relevantes que poderiam também ser mencionados, limita-se à análise desses 3 (três) pilares, por questão de delimitação do objeto da pesquisa, considerados imprescindíveis para um controle constitucionalmente adequado dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

Antes, porém, revela-se conveniente e oportuno trazer breves considerações sobre o controle da administração pública, em especial sua finalidade, suas principais classificações e as instituições controladoras sobre as quais se debruçará este Relatório Final de Pesquisa.

4.1 Controle da administração pública: aspectos gerais, classificação e instituições de controle

O termo “controle”, de origem francesa, pode ser compreendido, numa acepção muito simplificada, como “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro” (MEIRELLES, 2001, p. 624); ou, numa definição ainda mais resumida, como a “possibilidade de verificação e correção de atos ou de atividades” (FURTADO, 2013, p. 859).

Não se desconhece a limitação dessas definições, tanto por reduzirem a complexidade do fenômeno analisado, como pela necessidade de compreender os termos “faculdade” e “possibilidade” acima preconizados no sentido de “poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, precisamente pela sua finalidade corretiva; ele não pode ser renunciado nem retardado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu” (DI PIETRO, 2019, p. 1.627).

Ademais, o controle tem por finalidade “assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade” (DI PIETRO, 2019, p. 1.626).

Na realidade, reconhece-se a dificuldade de uma conceituação isenta de críticas para o controle da Administração Pública, notadamente em razão das diversas espécies e classificações que comporta. Verifica-se, inclusive, que diversos administrativistas clássicos que dissertam sobre o tema, e até mesmo contemporâneos, furtam-se a apresentar um conceito jurídico preciso e claro para “controle da Administração Pública”, apesar de dedicarem várias laudas a diversos aspectos relativos a esse assunto, como que já pressupondo o conhecimento do leitor acerca do significado jurídico daquela expressão (JUSTEN FILHO, 2013; LIMA, 2018; MELLO, 2015; OLIVEIRA, 2018).

Numa tentativa de reunir diversos elementos referidos por diferentes autores a respeito do fenômeno, Araújo (2015, p. 1.258) conceitua controle como:

[...] o conjunto de mecanismos e atividades, jurídicos, jurisdicionais e administrativos, para o exercício da fiscalização e revisão que sobre ela exercem órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e do próprio Executivo, às vezes como faculdade de vigilância, orientação e correção, outras como poder-dever indisponível, objetivando a conformação da atuação do agente, órgão ou entidade à legalidade, conveniência, oportunidade, supremacia do interesse público e outros princípios que decorrem do ordenamento jurídico.⁸¹

Apesar de não haver um conceito unívoco para controle, revela-se de suma importância ter em mira sua justificação democrática. Com efeito, “no âmbito do Estado Democrático de Direito, a Administração Pública encontra-se limitada pelo ordenamento jurídico, devendo exercer suas funções (deveres-poderes) com o intuito de promover e defender os direitos fundamentais” (OLIVEIRA, 2018, p. 848).

Em outras palavras, o agente estatal é visto como um servo do povo e essa concepção democrática “sujeita o administrador à fiscalização popular e à comprovação da realização democrática dos direitos fundamentais” (JUSTEN FILHO, 2013, p. 1.184). Daí a necessidade de haver “autoridades políticas e administrativas independentes, que sejam investidas de garantias contra os ocupantes do poder e que disponham de competência para fiscalizar a conduta de qualquer exercente de poder estatal” (JUSTEN FILHO, 2013, p. 1.184).

O controle pode ser classificado consoante diversos critérios, conforme o ângulo pelo qual seja analisado. Assim, quanto ao aspecto em que incide, ao momento em que se exerce, à

⁸¹ Não obstante esse conceito ser mais preciso que os anteriormente referidos, também não é ele imune a críticas, sobretudo por ignorar importantes sujeitos aptos a exercerem o controle, a exemplo dos Tribunais de Contas e do Ministério Público, além do próprio controle social, exercido pela população. Além disso, o adjetivo “jurídicos” dispensaria, em tese, a menção aos seguintes “jurisdicionais” e “administrativos”. Em imprecisão similar também incorre José dos Santos Carvalho Filho ao aludir a “mecanismos jurídicos e administrativos” (CARVALHO FILHO, 2017, p. 527), como se estes não estivessem compreendidos naqueles.

amplitude e ao modo de se desencadear (este último também denominado de iniciativa), oportuno se revela a seguinte descrição de Odete Medauar (2018, p. 376):

O controle sobre a Administração pode revestir-se das seguintes modalidades:

- a) quanto ao *aspecto* em que incide: a.1) controle da legalidade, visando à legalidade em geral ou à legalidade contábil-financeira; a.2) controle de mérito; a.3) controle da “boa administração” (eficiência, produtividade, gestão);
- b) quanto ao *momento* em que se exerce: b.1) controle prévio, por realizar-se antes da eficácia da medida ou decisão; b.2) controle concomitante, que se efetua durante a realização da medida ou ato; b.3) controle sucessivo ou *a posteriori*, realizado após a edição do ato ou adoção da medida;
- c) quanto à *amplitude*: c.1) controle de ato, por incidir sobre atos específicos, considerados isoladamente; c.2) controle de atividade, por abranger um conjunto de atuações;
- d) quanto ao *modo de se desencadear*: d.1) controle de ofício, por iniciativa do próprio agente; d.2) controle por provocação, quando pessoas, entidades, associações, solicitam a atuação do agente controlador; d.3) controle compulsório, que se realiza necessariamente no momento oportuno, em atendimento a normas que o disciplinam.

Outro critério bastante difundido na literatura consiste naquele quanto à natureza do controlador, o qual “leva em conta os setores fundamentais do Estado, razão por que, sob esse aspecto, o controle pode ser *legislativo, judicial ou administrativo*” (CARVALHO FILHO, 2017, p. 528, grifos do original). Obras clássicas de Direito Administrativo organizam metodicamente suas exposições em matéria de controle a partir desse critério (CARVALHO FILHO, 2017, p. 530-617; DI PIETRO, 2019, p. 1.631-1.802; MEIRELLES, 2001, p. 629-680). Há também autores que desdobram o denominado controle legislativo em “controle parlamentar direto” e “controle exercido pelos Tribunais de Contas” (FURTADO, 2013, p. 874-970; MELLO, 2015, p. 963-985; OLIVEIRA, 2018, p. 849-859).⁸²

Sob a perspectiva do Poder ou órgão que exerce o controle, tradicional também se revela a classificação que o divide em interno e externo. Marçal Justen Filho (2013, p. 1.188-1.293), por exemplo, apresenta o controle interno, titularizado pelo órgão de Controladoria do respectivo ente federado, de um lado; e o controle externo, de outro, compreendendo aquele a cargo do Poder Legislativo propriamente dito, aquele a cargo do Tribunal de Contas, do Ministério Público e do Poder Judiciário.

⁸² Odete Medauar (2018, p. 389) refere também a figura do *ombudsman*, que teve origem na Suécia, nos primórdios do Século XIX, país em que é eleito por um colégio de parlamentares, em nome do Parlamento, para proteger os direitos fundamentais, inclusive supervisionando o modo pelo qual os demais agentes públicos, até juízes e altos funcionários, aplicam a lei. No Brasil, porém, apesar das tentativas de sua implantação, não houve êxito, segundo a autora, de forma que essa figura nunca existiu no ordenamento pátrio.

Há também o denominado “controle social” ou “controle popular”, que é aquele realizado por particulares ou por instituições da sociedade civil (BRITTO, 1992), também denominado de “controle direto” (FERRAZ, 2020, p. 124), por vezes catalogado expressamente e sem maiores dificuldades como espécie do controle externo (MOREIRA NETO, 2016, p. 120-121), por vezes como espécie autônoma de controle ao lado daquele efetuado pelos demais Poderes e órgãos controladores (FERRAZ, 2020, p. 122-125).

Na literatura da Ciência Política, Guillermo Alberto O'Donnell (2004, p. 13-16) afirma existir uma contradição inerente a qualquer organização minimamente complexa, incluindo as instituições políticas: de um lado, faz-se necessária uma autoridade capaz de tomar decisões eficazes e coletivamente vinculantes para solução de problemas comuns; de outro, há a crença amplamente compartilhada de ser perigoso dotar indivíduos de muito poder, o que impõe que esse poder seja de algum modo controlado para não se tornar arbitrário.

Reconhecendo a necessidade de limitação de poder, um primeiro critério surge para diferenciar algumas formas distintas de *accountability*⁸³, na taxionomia de O'Donnell (2004): a) vertical, caracterizada pelo controle dos eleitores sobre o governo por meio dos mecanismos eleitorais, em especial o voto periódico; b) horizontal, que se define como o controle exercido por instituições estatais; e c) societal, representada pelos mecanismos sociais resultantes de atuações de múltiplos agentes sociais, como associações de cidadãos, movimentos e da própria mídia, com vistas a expor erros do governo, trazer novos temas para a agenda pública ou ativar o funcionamento de instituições da denominada *accountability* horizontal.

Ao tratar da *accountability* horizontal – que é a categoria que mais se revela pertinente aos propósitos deste Relatório Final de Pesquisa – O'Donnell (2004) a subdivide ainda em 2 (dois) subgrupos, a saber, a *accountability* horizontal de “balance” ou “assignada”.

Assim, quando algum dos grandes poderes estatais (Executivo, Legislativo ou Judiciário) sente-se ameaçado pela atuação de outro por considerar estar havendo uma “invasão de competência”, a ensejar uma resposta da instituição ameaçada para recobrar o equilíbrio e a harmonia interinstitucional, tem-se a denominada “*accountability* horizontal de balance”

⁸³ Chama a atenção, de início, a ausência de clareza conceitual entre os estudiosos acerca do exato significado do termo *accountability*, à semelhança do que ocorre com o termo “governança”. Isso se deve, principalmente, por se tratar de termo originário da língua inglesa que foi “importado” para o Brasil sem que a língua portuguesa consiga conferir uma tradução exata, mas que pode ser compreendida a partir da existência das seguintes características num governo: “responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo” (PINHO e SACRAMENTO, 2009). Pode-se dizer, em outras palavras, que tornar um governo mais *accountable* (para ser fiel ao original inglês) consiste em torná-lo mais controlável pelas instituições e pelos próprios cidadãos. Neste Relatório Final de Pesquisa, utilizar-se-á como sinônimo o termo “controle”, por ser o foco desta pesquisa e também para fins de simplificação de ideias e de acordo semântico com o leitor, mesmo reconhecendo que o termo *accountability* possui acepção mais ampla.

(O'DONNELL, 2004, p. 21), o que, numa tradução livre, poderia ser denominado de “controle horizontal de equilíbrio”, isto é, que vise à recomposição do equilíbrio entre as instituições.

Porém, O'Donnell (2004, p. 21-22) considera que essa forma de controle possui várias limitações, notadamente: a) os poderes estatais, também denominados de “instituições de equilíbrio”, tendem a ter atuação mais reativa e, portanto, intermitente diante de supostas transgressões de outras instituições; b) as instituições de equilíbrio tendem também a ser muito dramáticas, de modo a criar conflitos altamente visíveis e de cara resolução, notadamente em regimes presidencialistas quando envolvem poderes com legitimidade eleitoral, como Executivo e Legislativo; c) geralmente os atores dessas instituições são percebidos como motivados por razões partidárias, o que só acaba por agravar a crise e distanciar a resolução do conflito; d) as instituições de equilíbrio acabam sendo muito limitadas ante a crescente complexidade das agências estatais e de suas políticas.

Assim, em diversos países, ainda que em períodos distintos e com características também diferenciadas, foram criadas agências de “*accountability* horizontal asignada” (O'DONNELL, 2004, p. 22), que numa tradução livre se aproxima de “instituições de controle designadas” e que consistem naquelas encarregadas de supervisionar, prevenir, dissuadir, sancionar e responsabilizar ações ou omissões presumivelmente ilegais de outras instituições estatais, de âmbito nacional ou subnacional.

Diferentemente das instituições de equilíbrio, as instituições de controle designadas apresentam como principais vantagens o fato de se debruçarem sobre riscos mais específicos de transgressões e de corrupção, possuírem atuação especializada e permanente nessas questões, invocação de critérios técnicos para suas conclusões em vez de meros discursos partidários; e, por fim, ostentarem maior aptidão para avaliar questões complexas de políticas públicas (O'DONNELL, 2004, p. 22). Justamente por essas “vantagens”, podem ser consideradas como resultado da “institucionalização legal de desconfiança política”, por consistirem na própria confissão estatal de que é necessário controlar o poder de forma permanente, técnica, profissionalizada e para além de meros discursos políticos.

Assim, entende-se que a tradicional taxinomia da doutrina administrativista brasileira em, a partir da posição do órgão controlador, classificar o controle da Administração Pública em interno e externo, com algumas variações, apresenta ainda limitações que encontram rico complemento na taxinomia de O'Donnell supra mencionada (2004), notadamente quanto ao que denomina de *accountability* horizontal e aos especiais caracteres que regem as instituições de controle designadas, independentemente de estas se situarem no plano interno ou externo da Administração Pública controlada.

Utilizando-se da acepção de O'Donnell (2004), pode-se considerar como instituições de controle designadas, no ordenamento jurídico brasileiro, por exemplo, os órgãos de controle interno dos entes federados e, também, no âmbito externo, os Tribunais de Contas e o Ministério Público, apenas para citar os mais conhecidos. São instituições que existem para fiscalizar, controlar e corrigir desvios de conduta verificados nos demais Poderes e instituições, de forma permanente e especializada, ao lado do controle de equilíbrio eventualmente exercido pelos tradicionais Poderes estatais.

4.2 Ponto de partida: os arts. 70 da CRFB e 25 da CE/GO e o efetivo exercício das competências cometidas às respectivas instituições controladoras

Para o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas, afigura-se de suma relevância explorar mais detidamente a classificação da atividade controladora na perspectiva da posição do órgão controlador, mediante a tradicional subdivisão em interno e externo, conjugada com a taxinomia de O'Donnell no tocante à “*accountability* horizontal” e as “agências de controle designadas”, nos termos supra mencionados.

Essa importância ressaí nitidamente da leitura dos arts. 70, *caput*, e 71, *caput*, da CRFB, segundo os quais a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo: a) Congresso Nacional, mediante controle externo, com auxílio do Tribunal de Contas da União; e b) sistema de controle interno de cada Poder. No âmbito do Estado de Goiás, essas disposições são reproduzidas no art. 25 da CE/GO, apenas com o adendo lógico de que o controle externo é exercido pela ALE/GO, com o auxílio do TCE/GO.

Verifica-se claramente, dessas disposições constitucionais, a necessidade de atuação de instituições de controle interno e externo, que no contexto estadual seriam a CGE/GO como órgão de controle interno e a ALE/GO e o TCE/GO como órgãos de controle externo, na tradicional classificação da doutrina administrativista brasileira quanto à posição do órgão controlador. Além disso, a primeira e o último consideram-se instituições controladoras designadas, sujeitas aos caracteres especiais mencionados anteriormente, enquanto a ALE/GO corresponde a instituição de controle de equilíbrio, na acepção de O'Donnell (2004).

Sobre essas instituições o texto constitucional prevê importantes responsabilidades, porquanto devem exercer um controle bastante específico, em observância a diferentes âmbitos

(contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial) e aspectos (legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas).

Com efeito, o controle previsto no art. 70, *caput*, da CRFB deve ser realizado em relação aos seguintes âmbitos (CANOTILHO *et al*, 2013, p. 1.166/1.167):

a) contábil, que diz respeito à análise dos lançamentos dos eventos financeiros ocorridos, com possibilidade de classificar ou reclassificar aquilo que tiver sido lançado pelos órgãos públicos;

b) financeiro, referente ao controle dos recursos arrecadados, em especial quanto a sua destinação, a fim de verificar se esta obedeceu aos ditames constitucionais e previstos nas demais normas de regência;

c) orçamentário, relativo ao cumprimento das peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA) no que tange a despesas, receitas e operações de crédito;

d) operacional, que implica análise das atividades desenvolvidas pela Administração Pública, de modo a perscrutar se sua atuação e o desenvolvimento de suas atividades gerenciais se revelam adequadas para atingir a finalidade de interesse público almejada; e

e) patrimonial, referente aos bens móveis, imóveis e intangíveis que pertencem ao poder público.

Ainda, em relação aos 3 (três) primeiros aspectos do controle referidos no *caput* do art. 70, estes podem ser sintetizados da seguinte forma (LIMA, 2018, p. 71-78): a) legalidade, que se refere basicamente ao controle da obediência às normas legais, ou seja, às formalidades e aos preceitos previstos no ordenamento jurídico positivo; b) legitimidade, que ultrapassa o exame anterior para avançar à formulação de um juízo de valor, uma avaliação das circunstâncias em que o ato foi praticado, uma ponderação da prioridade relativa entre a despesa efetuada e as outras necessidades da comunidade; c) economicidade, a qual também implica uma avaliação qualitativa, que deve ser realizada mediante sopesamento entre os custos e os resultados, para o conjunto da sociedade, tendo em vista as alternativas disponíveis no momento da decisão quanto à alocação dos recursos.

Num exercício de simplificação extrema, que conecta esses aspectos do controle externo aos princípios explícitos da Administração Pública previstos no art. 37, *caput*, da CRFB, pode-se associar o exame de legalidade ao princípio homônimo; o exame de legitimidade aos princípios da impessoalidade, moralidade e publicidade; e, por fim, o exame de economicidade ao princípio da eficiência (LIMA, 2018, p. 76).

Em relação ao último aspecto, de aplicação das subvenções e renúncia de receitas, entende-se que a estas se aplica também o exame de legalidade, legitimidade e economicidade,

apesar de o jogo de vírgulas presente no dispositivo constitucional parecer indicar que se tratam de categorias independentes (HENRIQUES, 2010, p. 110-112). Além disso, ao mencionar “aplicação das subvenções e renúncias de receitas”, o constituinte tornou ainda mais explícita a conclusão de que ambos os dispêndios são similares, em especial por transferirem, direta ou indiretamente, recursos a particulares (HENRIQUES, 2010, p. 107).

Ainda, o parágrafo único do art. 70 prevê as pessoas sujeitas ao controle interno e externo referido no *caput*, a saber, “[...] qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”. Trata-se de inovação expressamente trazida ao texto constitucional pela Emenda à CRFB nº 19/1998, denominada Reforma Administrativa.

Contudo, discorda-se da posição segundo a qual referido dispositivo constitucional não teria sido claro o suficiente em determinar os beneficiários de renúncia de receitas sujeitos à ação controladora das instituições de controle interno e externo mencionados no art. 70 da CRFB e que, portanto, a interpretação mais adequada seria no sentido de que as pessoas sujeitas a essa fiscalização seriam aquelas que recebem recursos públicos de contribuintes beneficiários de incentivos fiscais, a exemplo de alguma instituição que receba doação de terceiro que a realiza com o propósito de ele, doador, usufruir isenção de imposto de renda pessoa física (HENRIQUES, 2010, p. 108-110).

Com efeito, essa interpretação restringe o alcance de dispositivo que o constituinte derivado não pretendeu restringir. Ao contrário, referida disposição constitucional revela-se bastante clara em revelar uma opção política de sujeitar aos titulares do controle interno e externo qualquer pessoa que direta ou indiretamente se beneficie de recursos públicos, inclusive os beneficiários de renúncias de receita. Afinal, “onde houver bens e recursos públicos envolvidos, há necessidade de controle e de prestação de contas à sociedade”, por constituir exigência fundamental do regime democrático (LIMA, 2018, p. 79).

Desse modo, e a partir dessa amplitude da determinação constitucional, parte-se do pressuposto teórico da absoluta necessidade de controle e avaliação acerca da utilização de incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas, uma vez configurada renúncia de receitas, de modo a compreender a atuação das instituições controladoras competentes à luz das sobreditas normas constitucionais e de suas competências específicas.

Em adendo, o controle e a avaliação constituem a etapa ou fase do ciclo de políticas públicas sobre a qual paira a maior dificuldade de concretização prática. Com efeito, determinar a agenda, formular e legitimar a política e implementá-la tem sido tarefa ordinariamente

realizada pelos governantes – geralmente amparados por um discurso retórico desenvolvimentista – porém o maior desafio, sem dúvida, consiste em avaliar os incentivos fiscais como instrumentos de políticas públicas quanto a sua efetividade econômica e social, de um lado, e também quanto à observância dos requisitos constitucionais, legais e regulamentares por parte dos agentes privados beneficiários, o que justifica estudo em relação à atuação das mencionadas instituições.

Importa também analisar a interface do ciclo de políticas públicas com a atividade controladora, a fim de verificar se as renúncias de receita – face negativa dos incentivos fiscais (CORREIA NETO, 2015, p. 27-29) – estão recebendo a devida importância na agenda e na realização das atividades de controle, bem como se as instituições previstas no art. 70, *caput*, da CRFB exercem algum tipo de monitoramento ou mensuração quanto aos resultados de sua atividade.

Assim, tão importante quanto investigar a efetividade das políticas que se utilizam dos incentivos fiscais como instrumentos para concretização de direitos fundamentais, revela-se também imprescindível perquirir a atuação das instituições competentes para realizar o controle jurídico e de efetividade das políticas públicas e seus instrumentos que são os incentivos fiscais.

Com efeito, se referido controle não está sendo realizado a contento, afigura-se provável que os resultados finalísticos esperados também não estejam sendo alcançados; ainda, o inverso também pode ser verdadeiro: se mencionadas políticas não estão alcançando os resultados esperados, é possível que estejam ocorrendo falhas na avaliação e no controle, o que se reveste de especial interesse investigativo para a Ciência do Direito⁸⁴.

Assim, passa-se a tecer considerações mais específicas sobre cada uma das 3 (três) instituições de controle mencionadas⁸⁵ e suas principais competências em geral, bem como as

⁸⁴ Thomas Dye (2009) já acenava, ao explorar o modelo institucional, à importância de investigar se o modo de funcionamento das instituições afeta o conteúdo das políticas públicas, tendo em vista a ausência de evidência empírica até o momento. Embora a ponderação de Dye tenha sido direcionada, originalmente, às instituições que “produzem” – se é que assim se pode dizer – políticas públicas, em especial as do Poder Executivo, entende-se que, *mutatis mutandis*, essa reflexão também pode ser transposta para o funcionamento das instituições responsáveis pelo controle das mesmas políticas. Nesse sentido, percebe-se que este é um campo fértil à abordagem integrada entre Direito e Políticas Públicas. Mais recentemente, Maria Paula Dallari Bucci destaca que uma das vertentes metodológicas dessa nova abordagem interdisciplinar envolve especificamente o controle, embora na perspectiva da responsabilização dos agentes públicos (BUCCI, 2019, p. 821-822). Entende-se, porém, que a investigação empírica sobre o funcionamento das instituições controladoras e como podem aperfeiçoar as respectivas atuações também se harmoniza com essa vertente do controle proposta por Bucci (2019), além de tangenciar o modelo do institucionalismo explorado por Dye (2009).

⁸⁵ Sem ignorar a relevância do Ministério Público, o qual também possui como uma de suas funções institucionais a proteção do patrimônio público e social (CRFB, art. 129, III), deixa-se de abordá-lo nesta pesquisa, tanto porque o texto constitucional não lhe conferiu o mesmo destaque e tratamento jurídico no tocante ao controle das renúncias de receitas em relação às demais instituições controladoras como por razões de delimitação do objeto de estudo.

respectivas potencialidades para controlar a renúncia de receitas tributárias, à luz das normas constitucionais e legais aplicáveis.

4.2.1 Controle externo: Poder Legislativo

O controle externo pode ser definido como “o dever-poder atribuído constitucionalmente e instituído por lei como competência específica de certos Poderes e órgãos, tendo por objeto identificar e prevenir defeitos ou aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias para tanto” (JUSTEN FILHO, 2013, p. 1.195).

A titularidade do controle externo foi cometida ao Poder Legislativo do ente federado, isto é, ao Congresso Nacional no caso da União (CRFB, arts. 70, *caput*, e 71, *caput*), e à ALE/GO no âmbito do Estado de Goiás (CE/GO, art. 25). Pode ser também denominado de “controle legislativo” ou “controle parlamentar”, embora não haja uniformidade entre os autores a respeito dessas classificações.

Se o controle da Administração Pública possui forte componente democrático, dado o imperativo de sujeitar as ações administrativas à realização do interesse público, pode-se afirmar que é no controle exercido pelo Poder Legislativo que se atinge esse ápice, uma vez que realizado pelos representantes do povo eleitos para essa finalidade. Sobre a relação entre o controle exercido pelo Poder Legislativo e o regime democrático, importante considerar:

Corolário do regime democrático de governo, o controle da Administração Pública pelo Poder Legislativo tem preponderado em boa parte dos Estados modernos. Em tese, é no Congresso Nacional que a democracia representativa aflora como fonte real de poder, uma vez que seus titulares são sufragados como representantes do povo, e em nome dele exercem seus mandatos.

É a representatividade de interesses de diversos segmentos sociais, verificada nos Parlamentos, em geral, que justifica a legitimidade do controle parlamentar. Aí reside seu conteúdo político, que de uma forma indireta permite a ação fiscalizadora do povo, por intermédio de seus representantes eleitos. (ZYMLER, 2015, p. 167)

Tendo em vista que o controle externo exercido pelo Poder Legislativo conta com o auxílio do respectivo Tribunal de Contas, a literatura administrativista brasileira geralmente subdivide o controle parlamentar em direto ou propriamente dito (quando exercido diretamente pelo Legislativo) ou indireto (quando exercido pelo Tribunal de Contas). Analisa-se neste

tópico o denominado controle parlamentar direto; o qual, ainda, pode ser subdividido em controle político e financeiro (CARVALHO FILHO, 2017, p. 562-563).

O controle político “tem por base a possibilidade de fiscalização e decisão do Poder Legislativo sobre atos ligados à função administrativa e de organização do Executivo e do Judiciário” (CARVALHO FILHO, 2017, p. 562-563) e conta com diversos instrumentos previstos no texto constitucional. A seguir, destacam-se os principais, com referência àqueles comuns no âmbito do Congresso Nacional e da ALE/GO, com a menção de eventuais distinções quando existentes:

- a) sustação, via decreto legislativo, de atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa (CRFB, art. 49, V; CE/GO, art. 11, IV), com o objetivo de preservar “a função legiferante do Legislativo, impedindo que o Executivo, a pretexto de regulamentar a lei, acabe por ultrapassar os limites de sua atuação, criando a própria lei” (CARVALHO FILHO, 2017, p. 562);
- b) julgar, anualmente, as contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo (CRFB, art. 49, IX; CE/GO, art. 11, VII), que “envolvem uma avaliação preponderantemente política sobre o desempenho das atividades administrativas” (JUSTEN FILHO, 2013, p. 1.203);
- c) processar e julgar o Chefe do Poder Executivo e o respectivo Vice por crime de responsabilidade e os Secretários de Estado por crime da mesma natureza, conexo com aquele (CE/GO, art. 11, XIII), denominado processo de *impeachment*;
- d) prerrogativa do plenário e de Comissões do Poder Legislativo de convocar de autoridades do primeiro escalão do governo (Ministros, Secretários de Estado e autoridades equivalentes) para prestarem pessoalmente informações sobre assunto previamente determinado, bem como da Mesa Diretora de encaminhar pedidos escritos de informação, sob pena de crime de responsabilidade em caso de não atendimento injustificado (CRFB, art. 50; CE/GO⁸⁶, art. 9º);
- e) constituição de CPI’s – a requerimento de um terço dos membros da Casa Legislativa respectiva – que terão poderes de investigação próprios das autoridades judiciais, além de outros previstos no regimento interno, para a apuração de fato

⁸⁶ Registre-se que o art. 9º da CE/GO destoa do modelo previsto no art. 50 da CRFB em alguns aspectos, notadamente porque neste não estão contemplados os dirigentes da administração pública indireta nem fixado prazo para prestação pessoal de informações, que no modelo estadual é de 30 (trinta) dias e abrange também aqueles dirigentes, embora relativamente a estes não se comine crime de responsabilidade em caso de descumprimento injustificado. Não se adentra aqui na discussão quanto à constitucionalidade do modelo estadual.

determinado e por prazo certo, sendo suas conclusões, se for o caso, encaminhadas às autoridades competentes, para promoção da responsabilidade civil ou criminal dos infratores (CRFB, art. 58, § 3º; Lei nº 1.579/1952; CE/GO, art. 17, § 3º);

- f) fiscalizar e controlar, diretamente, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta (CRFB, art. 49, X; CE/GO, art. 11, VIII), disposição que se revela a um só tempo específica, por se referir ao Executivo, e também genérica, por alcançar qualquer tipo de ato, seja da Administração Direta, seja das entidades integrantes da Administração Indireta (CARVALHO FILHO, 2017, p. 562);
- g) sustar contratos, mediante solicitação das medidas cabíveis diretamente ao Poder Executivo (CRFB, art. 71, § 1º, CE/GO, art. 26, § 1º);
- h) resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional, no caso do Congresso Nacional (CRFB, art. 49, I), e apreciar convênios ou acordos firmados pelo Estado de Goiás, no caso da ALE/GO (CE/GO, art. 11, IX);
- i) solicitar ao Tribunal de Contas competente a realização de auditorias, inspeções e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial (CRFB, art. 71, IV e VII; CE/GO, art. 26, IV e VI), cujos documentos e processos consideram-se urgentes e terão tramitação preferencial nas Cortes de Contas competentes, conforme art. 159, I, do RI-TCU (BRASIL, 2020d) e arts. 109, I e II, e 227, do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008).

Embora esses instrumentos não se refiram exclusivamente à matéria financeiro-orçamentária, nada impede sejam aplicados também nesse campo (CORREIA NETO, 2015, p. 252-253), inclusive para controle dos incentivos fiscais e renúncias de receitas tributárias.

Podem ser mencionadas ainda as competências genéricas das comissões, que reforçam ainda mais o componente democrático do controle parlamentar, conforme art. 58, § 2º, da CRFB e art. 17, § 2º, da CE/GO⁸⁷: a) discutir e votar PL que dispensar, na forma do regimento, a competência do plenário, salvo se houver recurso deferido de um décimo dos membros da

⁸⁷ Registre-se que o art. 17, § 2º, da CE/GO não reproduz a prerrogativa de “*convocar Ministros de Estado para prestar informações sobre assuntos inerentes a suas atribuições*” (CRFB, art. 58, § 2º, III). Além disso, o RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007), embora preveja num primeiro momento a possibilidade de qualquer das comissões da Casa convocar Secretários de Estado ou autoridades equivalentes (art. 175, *caput*), também prevê que o requerimento de convocação se sujeita a deliberação do plenário, sem ressaltar a possibilidade de aprovação exclusiva no âmbito das comissões, conforme art. 45, parágrafo único, II, c/c art. 175, § 1º, do RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007). Porém, entende-se que a competência de convocar secretários estaduais e autoridades equivalentes remanesce às comissões da ALE/GO, por se tratar de norma atinente à organização dos Poderes e, portanto, de reprodução obrigatória pelos Estados-membros, além de haver a previsão expressa no art. 9º da CE/GO.

Casa⁸⁸; b) realizar audiências públicas com entidades da sociedade civil; c) receber petições, reclamações, representações ou queixas de qualquer pessoa, contra atos ou omissões das autoridades ou entidades públicas; d) solicitar depoimento de qualquer autoridade ou cidadão; e) apreciar programas de obras, planos estaduais, regionais e setoriais de desenvolvimento e, sobre eles, emitir parecer.

Destaca-se, no âmbito das Comissões, uma em particular, à qual a Constituição atribui a relevante função de emitir parecer nas peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA), que no caso do Congresso Nacional é a Comissão Mista de Deputados e Senadores, prevista no art. 166, § 1º, da CRFB e regulamentada pela Resolução nº 01/2006 do Congresso Nacional. No âmbito da ALE/GO, a cabeça do § 1º do art. 111 da CE/GO simplesmente se refere a uma “Comissão permanente da Assembleia Legislativa”, que segundo disposições regimentais é a CTFO, conforme arts. 45, III, e 163 a 166, do Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás – RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007).

Essa competência possui estreita afinidade com a transparência sobre incentivos fiscais e renúncias de receitas no processo legislativo orçamentário, seja pela própria estimativa de receita ou pela fiscalização e controle quanto ao demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita, que deve integrar o Anexo de Metas Fiscais do projeto de LDO (LRF, art. 4º, § 2º, V), ou ainda quanto ao demonstrativo regionalizado do efeito de incentivos fiscais sobre as receitas, que deve integrar a LOA (CRFB, art. 165, § 6º; CE/GO, art. 110, § 6º).

Ainda, nos termos do art. 72 da CRFB e do art. 27 CE/GO, aquela Comissão, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados, de subsídios não aprovados, ou de irregularidades de qualquer natureza, pode solicitar à autoridade responsável a prestação dos esclarecimentos necessários, no prazo de 5 (cinco) dias, sob pena de referida Comissão solicitar ao Tribunal de Contas competente pronunciamento conclusivo sobre a matéria⁸⁹; e, entendendo o Tribunal irregular a despesa, a

⁸⁸ Apesar da autorização constitucional e de seu emprego em âmbito nacional, com amparo no art. 24, II, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (BRASIL, 2021) e no art. 91 do Regimento Interno do Senado Federal (BRASIL, 2018d), e da reprodução genérica dessa cláusula no art. 45, parágrafo único, I, RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007), não existe qualquer previsão regimental específica para apreciação em caráter terminativo de proposições no âmbito das comissões da ALE/GO, de forma que toda e qualquer propositura deve ser aprovada em plenário.

⁸⁹ Registre-se que há outras divergências em relação aos prazos previstos nos textos constitucionais federal e estadual. Com efeito, em relação ao prazo para esclarecimentos, o art. 72, *caput*, da CRFB prevê simplesmente “cinco dias”, a revelar, na ausência de previsão expressa em sentido contrário, que se trata de dias corridos, ao passo que o art. 27, *caput*, da CE/GO menciona expressamente “cinco dias úteis”. De outro lado, sobre o prazo para manifestação conclusiva do TCU, o art. 72, § 1º, da CRFB menciona “trinta dias”, a indicar também que se trata de dias corridos, ao passo que o art. 27, § 1º, da CE/GO se refere a “quinze dias úteis”. Apesar da divergência entre referidos prazos e/ou forma de contagem na CRFB e na CE/GO, não se adentra no debate sobre eventual inconstitucionalidade das normas estaduais mencionadas, por extrapolar o escopo desta pesquisa.

mesma Comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Poder Legislativo competente sua sustação.

Mais especificamente sobre a CTFO, registre-se que esta possui os seguintes campos temáticos, áreas de atuação e competências, conforme art. 45, III, do RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007): a) proposições e assuntos, inclusive os da competência de outras comissões, que concorram para aumentar ou diminuir tanto a despesa quanto a receita pública; b) matérias financeiras, contábeis, tributárias e orçamentárias do Estado; c) acompanhamento e fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das Entidades da Administração Direta e Indireta; d) parecer sobre tomada de contas do Governador do Estado e das entidades da administração indireta, na forma dos arts. 156 a 159 do RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007); e) planos e programas de desenvolvimento estadual ou microrregional, projetos de retificação da lei orçamentária e os referentes à abertura de crédito, após o exame pelas demais Comissões Técnicas, dos programas que lhes disserem respeito; f) requisição de informações, relatórios, balanços e inspeções sobre as contas de órgãos e entidades da administração estadual, nos termos da legislação vigente, com vistas ao cumprimento do processo de fiscalização; e g) interpor representações e recursos das decisões do Tribunal de Contas, solicitando a sustação de contrato impugnado ou outras providências a cargo do Legislativo.

A CTFO realiza suas reuniões ordinárias às 14h, nas quartas-feiras, na Sala Deputado Solon Amaral da ALE/GO, mas também pode realizar reuniões extraordinárias, assim como qualquer outra comissão, a requerimento de seu Presidente ou de um terço dos respectivos membros, conforme art. 31, II, § 2º, e art. 65, II, ambos do RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007). Além disso, conta com o assessoramento da Procuradoria da Assembleia Legislativa, com auxílio da Seção de Assessoramento Temático e de servidores da Casa (RI-ALE/GO, art. 46).

Importante destacar que o TCE/GO, como órgão com atribuição constitucional de auxiliar a ALE/GO no exercício do controle externo, deve especial deferência às solicitações emanadas dessa última. Com efeito, nos termos do art. 228 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), compete ao TCE/GO:

a) realizar por solicitação da Assembleia Legislativa, de sua comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias previstas nos arts. 85 da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás – LO-TCE/GO e 225 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008);

b) prestar as informações solicitadas pela Assembleia Legislativa ou por qualquer de suas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre os resultados de auditorias e inspeções realizadas;

c) emitir, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data do recebimento da solicitação, pronunciamento conclusivo sobre matéria que seja submetida à sua apreciação pela comissão permanente da Assembleia Legislativa, com competência fiscalizadora, a que se refere a constituição estadual;

d) emitir parecer, quando solicitado pela Assembleia Legislativa, sobre ajustes de empréstimos ou operações de crédito a serem celebrados pelo Governo do Estado, bem como sobre o resultado da fiscalização da aplicação dos recursos deles resultantes;

e) auditar, por solicitação da comissão referida na alínea “c”, retro, ou de comissão técnica, projetos e programas autorizados na Lei Orçamentária Anual, avaliando os seus resultados quanto à eficácia, eficiência, economicidade e efetividade. Entende-se que, quando se refere à Comissão da ALE/GO, as solicitações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas cabem precipuamente à CTFO.

Ainda, o prazo para atendimento das solicitações é de 30 (trinta) dias, contados da data do recebimento da solicitação, exceto se outro for fixado por mútuo entendimento manifestado entre o órgão solicitante e a Presidência do TCE/GO; no entanto, inspeções e auditorias não se sujeitam àquele prazo, por consistirem em procedimentos que demandam maiores diligências e, por isso, geralmente mais morosos (RI-TCE/GO, art. 228, parágrafo único).

Assim, são competentes para solicitar ao TCE/GO a prestação de informações, pronunciamento ou parecer e a realização de inspeções e auditorias, conforme art. 229 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008): a) Presidente da Assembleia Legislativa; b) Presidentes de Comissões da Assembleia Legislativa, quando por estas aprovadas.

Cumprе destacar, ainda, que a solicitação que implicar a realização de inspeções e auditorias deve ser, via protocolo, distribuída ao Conselheiro Relator, nos termos dos arts. 48 da LO-TCE/GO e 94 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), e, ainda, de ato normativo específico (RI-TCE/GO, art. 230). Em se tratando de auditoria, o Conselheiro Relator submeterá à deliberação do Plenário sua aprovação e inclusão no plano de fiscalização do Tribunal ou, conforme o caso, autorização para que seja realizada de forma isolada, fora do plano de fiscalização (RI-TCE/GO, art. 230, parágrafo único).

De outro lado, embora não acentuado pela doutrina administrativista, pode-se reconhecer que a própria atividade legislativa em si, ainda que fora do processo orçamentário, pode assumir importante viés de controle externo da Administração Pública. Nesse sentido, o STF reconheceu a constitucionalidade da Lei nº 11.521/2000 do Estado do Rio Grande do Sul, que obriga o respectivo governo estadual a divulgar na imprensa oficial e na internet dados relativos a contratos de obras públicas. Naquela assentada, o STF assim se pronunciou:

Ação direta de inconstitucionalidade. **Lei nº 11.521/2000 do Estado do Rio Grande do Sul**. Obrigação do Governo de divulgar na imprensa oficial e na internet dados relativos a contratos de obras públicas. Ausência de vício formal e material. **Princípio da publicidade e da transparência. Fiscalização. Constitucionalidade.**

[...].

3. A legislação estadual inspira-se no princípio da publicidade, na sua vertente mais específica, a da transparência dos atos do Poder Público. Enquadra-se, portanto, nesse contexto de aprimoramento da necessária transparência das atividades administrativas, reafirmando e cumprindo o princípio constitucional da publicidade da administração pública (art. 37, caput, CF/88).

4. É legítimo que o Poder Legislativo, no exercício do controle externo da administração pública, o qual lhe foi outorgado expressamente pelo poder constituinte, implemente medidas de aprimoramento da sua fiscalização, desde que respeitadas as demais balizas da Carta Constitucional, fato que ora se verifica.

[...]. (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 2.444/RS, Rel. Dias Toffoli, j. em 06/11/2014, grifou-se).

Nesse ínterim, pode-se mencionar que a atividade legislativa compreende, basicamente, a apresentação e/ou deliberação de emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, decretos legislativos e resoluções⁹⁰ (CRFB, art. 59; CE/GO, art. 18). Além dessas, de fundamento constitucional, o art. 111, *caput*, do RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007) prevê também como proposições passíveis de apresentação e/ou deliberação pelos Deputados Estaduais goianos os requerimentos, as emendas e os pareceres de comissão.

Além disso, Correia Neto (2015, p. 243) acentua que o Poder Legislativo apresenta papel destacado no que tange ao controle dos incentivos fiscais, seja porque constitui exigência constitucional para concessão destes a existência de lei em sentido estrito, e específica, a prever determinado incentivo (CRFB, art. 150, § 6º), seja por ser, o legislador, o principal destinatário das normas que disciplinam a questão dos incentivos fiscais e renúncia de receitas, notadamente o art. 14 da LRF. Assim, “essas e outras previsões dão corpo ao controle parlamentar que deverá se realizar sobre os incentivos fiscais, tanto no processo de criação por lei, quanto, posteriormente, na fiscalização da execução das leis de incentivo e dos impactos orçamentários implicados” (CORREIA NETO, 2015, p. 243).

No âmbito da ALE/GO, um PL que verse sobre incentivos fiscais pode tramitar pela Comissão de Constituição, Justiça e Redação – CCJR, para aferir os aspectos constitucional, jurídico, legal, regimental, de técnica legislativa e redação, e pela CTFO, por concorrer para

⁹⁰ O art. 59, V, da CRFB prevê, ainda, as medidas provisórias, as quais, contudo, não são previstas na CE/GO.

aumentar ou diminuir a receita pública, nos termos do art. 45, II, “a”, e III, “a”, do RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007).

É possível, entretanto, seja apreciado em caráter substitutivo pela Comissão Mista, que consiste na reunião de 3 (três) ou mais comissões, com a participação obrigatória da CCJR, da CTFO e da Comissão de Mérito à qual compete opinar sobre a matéria (RI-ALE/GO, art. 39, *caput*), nos casos de matérias de iniciativa parlamentar avocadas regimentalmente e matérias em regime de urgência (RI-ALE/GO, art. 41, *caput*). Encerrado o trâmite nas comissões competentes da Casa, inicia-se a fase de deliberação plenária, com 2 (dois) turnos de discussão e votação (RI-ALE/GO, arts. 125 a 134).

Cumpre destacar que, “além do papel de criar e revogar as leis que estabelecem incentivos fiscais, cabe ainda ao Poder Legislativo a função de fiscalizar e controlar a aplicação dessas mesmas leis, também no que se refere às repercussões orçamentário-financeiras” (CORREIA NETO, 2015, p. 252). Isso porque se faz necessário um controle permanente dos incentivos fiscais no que se refere à proporcionalidade, ou seja, um controle *a posteriori* ou “de sucesso”, sobretudo dos incentivos fiscais concedidos por prazo indeterminado (ASSIS, 2020, p. 230).

É o Poder Legislativo também que possui condições de exercer com mais propriedade o denominado “controle de vigência ou temporal” dos incentivos fiscais (CORREIA NETO, 2015, p. 229-235), embora possa haver algum espaço para atuação do Poder Executivo, quando assim o permitir o legislador. Essa modalidade de controle pode ser exercida basicamente por uma ou mais das seguintes formas: a) estabelecimentos de prazos gerais e automáticos para o término da vigência dos incentivos fiscais concedidos; b) a criação de procedimentos periódicos de revisão e revogação dos incentivos fiscais previamente concedidos por prazo indeterminado; e c) a previsão de vigência temporária, sob pena de invalidade ou ineficácia, a todas as leis que concedem incentivos fiscais (CORREIA NETO, 2015, p. 230). Com efeito:

Qualquer que seja a solução adotada, é certo que o controle efetivo da concessão e aplicação dos benefícios fiscais passa pela criação de mecanismos jurídicos que impeçam sua perpetuação indiscriminada, seja pelo estabelecimento de prazos máximos, obrigatórios ou dispositivos, seja pela obrigatoriedade de sua revisão periódica, no âmbito do Poder Legislativo. (CORREIA NETO, 2015, p. 234)

De todos os instrumentos e características do controle parlamentar mencionados, seja aqueles de índole eminentemente política desvinculados de leis em sentido estrito, seja no tocante ao processo legislativo orçamentário, seja ainda pela competência legislativa em geral,

pode-se concluir que o Poder Legislativo assume posição de destaque no ciclo de políticas públicas, porquanto tem o potencial de atuar desde a percepção e definição de problemas até a posterior avaliação e controle. Essa conclusão não é afastada – pelo contrário, é até mesmo acentuada – quanto ao controle de incentivos fiscais e de renúncia de receitas tributárias, pelas próprias especificidades da matéria.

Não obstante a relevância do controle parlamentar – o que se afigura indiscutível – não se pode ignorar que possui limitações práticas. Uma delas é que a ausência de informações que embasem as proposições dessa natureza, ou a divergência entre diferentes escolas e orientações na área econômica, pode deixar o legislador num campo de incertezas, problema a ser resolvido no sentido de se admitir ampla margem de prognóstico legislativo; o que não implica conferir carta-branca ao legislador para fazer o que bem entender, sob pena de a justificação do benefício limitar-se a mero jogo retórico ou “chute” e restaria, portanto, demasiadamente fragilizada (ASSIS, 2020, p. 228-230).

Outra limitação apontada pela literatura, ao se referir ao Congresso Nacional, consiste na conhecida “regra da maioria”, visto que a maioria toma por base um critério político-partidário ao invés do critério ideológico, o que permite a um governante praticamente não ser fiscalizado caso detenha em sua base a maioria dos Deputados e Senadores com assento na respectiva Casa Legislativa (ASSIS e COELHO, 2017, p. 565), o que se explica, ao menos em parte, pelo conhecido fenômeno do “presidencialismo de coalizão” (ABRANCHES, 1988). *Mutatis mutandis*, esse mesmo raciocínio pode ser aplicado, ao menos em tese, aos demais níveis de governo, inclusive ao Estado de Goiás.

Portanto, o Poder Legislativo dispõe de uma série de instrumentos para o controle parlamentar de incentivos fiscais e renúncia de receitas tributárias, até pela posição destacada que ocupa no ciclo de políticas públicas, o que permite, ao menos em tese, uma atuação bastante ampla nessa matéria, embora haja limitações práticas capazes de neutralizar ou até mesmo inibir essa atuação.

4.2.2 Controle externo: Tribunal de Contas

O *múnus* de controle externo, titularizado pelo Poder Legislativo, é exercido com auxílio do Tribunal de Contas, por expressa dicção constitucional (CRFB, art. 70, *caput*, e 71, *caput*; CE/GO, art. 25, § 1º).

O termo “auxílio” tem causado intenso debate doutrinário sobre a natureza jurídica das Cortes de Contas no Brasil. Ao analisar a relação entre o TCU e o Congresso Nacional, a

doutrina apresenta basicamente 2 (duas) visões sobre essa questão, a saber, o TCU como órgão do Congresso Nacional ou o TCU como órgão autônomo e independente (LIMA, 2018, p. 141-142), apesar de haver autores que preferem não adentrar explicitamente nessa discussão (MELLO, 2015, p. 971-974; DI PIETRO, 2019, p. 1.651-1.654).

Luiz Henrique Lima (2018, p. 142), ao discorrer em linhas gerais sobre o tema, menciona os principais argumentos em favor da primeira corrente doutrinária: a) o TCU encontra-se posicionado topograficamente no capítulo do Poder Legislativo; b) na LRF, os gastos com pessoal dos Tribunais de Contas são incluídos nos limites do Poder Legislativo do ente que integram (art. 20); c) nas LOA's, as dotações para os Tribunais de Contas estão inseridas no orçamento do Poder Legislativo do ente que integram. Como adeptos dessa posição, de considerar o TCU como órgão integrante do Congresso Nacional, podem-se destacar, dentre outros, José dos Santos Carvalho Filho (2017, p. 564-565) e Lucas Rocha Furtado (2013, p. 889).

Em seguida, Luiz Henrique Lima (2018, p. 142), ao mencionar os principais argumentos em favor da segunda corrente doutrinária, afirma que os Tribunais de Contas fiscalizam todos os Poderes; não têm subordinação a nenhum Poder; suas decisões não podem ser reformadas (apenas anuladas); e possuem iniciativa legislativa e autonomia administrativa. Pode-se destacar ainda o fato de não serem mencionados expressamente como órgãos do Congresso Nacional no art. 44 da CRFB, dentre outros argumentos.

Essa última posição, de considerar o TCU como órgão autônomo e independente do Congresso Nacional, é defendida por parcela expressiva de autores (BRITTO, 2002 e 2005; JUSTEN FILHO, 2013, p. 1206; LIMA, 2018, p. 142; OLIVEIRA, 2018, p. 853; MEDAUAR, 2018, p. 387; MOREIRA NETO, 2001).

O próprio STF já destacou, em mais de uma oportunidade, que as Cortes de Contas não se subordinam por qualquer vínculo hierárquico ao Poder Legislativo nem constituem mero órgão de assessoramento técnico deste (STF, ADI nºs 1.140-5/RR e 4.190/RS). Esse parece ser o entendimento dominante sobre o tema e é também o adotado neste Relatório Final de Pesquisa.

Registre-se que todas as ponderações supra podem ser igualmente adotadas em relação à natureza jurídica do TCE/GO, como órgão autônomo e independente no âmbito do controle externo do Estado de Goiás, não subordinado à ALE/GO, seja em razão de não haver alteração substancial na CE/GO sobre essa questão, seja em razão da regra de simetria imposta expressamente pelo art. 75, *caput*, da CRFB.

Assentada a natureza jurídica dos Tribunais de Contas, observa-se que estes possuem diversas competências constitucionais (CRFB, art. 71; CE/GO, art. 26), que correspondem a múltiplas funções, de natureza distintas, conforme aponta Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2019, p. 1.652-1.654):

- a) *fiscalizatória financeira*⁹¹, que se expressa na apreciação, para fins de registro, da legalidade dos atos de admissão de pessoal e das concessões de aposentadorias, reformas e pensões (CRFB, art. 71, III; CE/GO, art. 26, III)⁹², na realização de inspeções e auditorias (CRFB, art. 71, IV; CE/GO, art. 26, IV), ou ainda na fiscalização da aplicação de quaisquer recursos repassados pelo Estado a outros entes federados (CRFB, art. 71, VI; CE/GO, art. 26, V);
- b) *consultiva (ou opinativa)*, ao emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Chefe do Poder Executivo (CRFB, art. 71, I; CE/GO, art. 26, I);
- c) *informativa*, ao prestar informações ao Poder Legislativo competente ou às respectivas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas (CRFB, art. 71, VII; CE/GO, art. 26, VI);
- d) *julgadora*, ao “julgar”⁹³ as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário (CRFB, art. 71, II; CE/GO, art. 26, II);
- e) *sancionatória (ou sancionadora)*, ao aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei (CRFB, art. 71, VIII; CE/GO, art. 26, VII);
- f) *corretiva*, ao assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade, e sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado ou contrato, neste último caso se verificada inércia dos Poderes Executivo e Legislativo (CRFB, art. 71, IX e X c/c § 2º; CE/GO,

⁹¹ Entende-se que o adjetivo “financeira”, empregado pela autora, com a devida vênia, não se revela adequado por restringir indevidamente o âmbito de atuação da Cortes de Contas no *múnus* do controle externo, visto que este também deve levar em consideração os âmbitos contábil, orçamentário, operacional e patrimonial, sobretudo quando se tem em mira as funções de inspeção e auditoria.

⁹² Luiz Henrique Lima (2018) considera essa hipótese como manifestação do exercício da função julgadora e não fiscalizadora.

⁹³ Apesar de o texto constitucional se referir expressamente ao verbo “julgar”, não se trata de função jurisdicional propriamente dita, visto que as decisões dos Tribunais de Contas sujeitam-se à apreciação do Poder Judiciário se provocado a tanto (JUSTEN FILHO, 2013, p. 1.206 e 1.211).

art. 26, VIII c/c § 2º);

- g) *ouvidoria*, ao receber denúncia de irregularidades ou ilegalidades, feita pelos órgãos de controle interno ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato (CRFB, art. 74, §§ 1º e 2º; CE/GO, art. 29, §§ 1º e 2º).

Luiz Henrique Lima (2018, p. 140-141) alude ainda à função normativa do TCU, com base no art. 3º da LOTCU, que traduz o poder regulamentar do órgão, embora não possua competência para produzir normas jurídicas autônomas por não ser dotado de poderes legiferantes (JUSTEN FILHO, 2013, p. 1.205).

É previsto ao TCU também o dever de representar, ao Poder competente, sobre irregularidades ou abusos apurados (CRFB, art. 71, XI; CE/GO), embora a doutrina não seja clara quanto à categoria em que essa competência deva ser enquadrada, talvez no âmbito da função fiscalizatória (ou fiscalizadora). Apesar de não prevista expressamente no art. 26 da CE/GO, essa atribuição também compete ao TCE/GO por expressa disposição legal e regimental (LO-TCE/GO, art. 1º, XXIV; RI-TCE/GO, art. 2º, XXV).

No que tange ao controle dos incentivos fiscais e renúncias de receita, Correia Neto (2015, p. 256-262) destaca que a atuação fiscalizatória do TCU se materializa principalmente por meio das funções: a) julgadora, em relação às contas dos sujeitos responsáveis pela administração de renúncias fiscais; e b) fiscalizatória (ou fiscalizadora), por meio da fiscalização e acompanhamento acerca da observância dos requisitos constitucionais e legais aplicáveis em cada caso.

Pode-se mencionar também a função consultiva ou opinativa, por meio da emissão de parecer referente às contas do Chefe do Poder Executivo, embora o julgamento caiba ao Poder Legislativo competente, e talvez outras funções ainda. Contudo, para fins de delimitação material do objeto deste Relatório Final de Pesquisa, concentra-se a análise na função fiscalizatória (ou fiscalizadora) do Tribunal de Contas.

No intuito de orientar essa atuação fiscalizatória, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) publicou a Resolução nº 06/2016, que aprova dezenas diretrizes para as auditorias relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”, cuja diretriz de nº 12 declara expressa e solenemente o compromisso dos Tribunais de Contas brasileiros de fiscalizar a receita e as renúncias de receita públicas concedidas pelos órgãos fiscalizados, por meio de processos de auditorias operacionais, financeiras e de conformidade, dentre outros instrumentos de fiscalização.

No âmbito do TCU, a atuação fiscalizatória quanto à renúncia de receitas é regulada pelo art. 257 do RI-TCU (BRASIL, 2020d), o qual estabelece basicamente que esta será feita,

preferentemente: a) mediante auditorias, inspeções ou acompanhamentos; b) nos órgãos supervisores, bancos operadores e fundos que tenham atribuição administrativa de conceder, gerenciar ou utilizar os recursos decorrentes das aludidas renúncias. Ainda, o parágrafo único do mencionado artigo prevê que essa fiscalização terá como objetivo, entre outros, verificar a legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade das ações dos órgãos e entidades retro mencionados, bem como o real benefício socioeconômico dessas renúncias. Assim, “a ação fiscalizadora recai precipuamente sobre o Poder Público e vela não só pela regularidade da atividade financeira do Estado, senão também pelo seu aperfeiçoamento” (CORREIA NETO, 2015, p. 258).

No âmbito do TCE/GO, este pode, no exercício de suas atribuições, realizar, por iniciativa própria, inspeções e auditorias ou outro procedimento de fiscalização, de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial com vistas a verificar a legalidade, a legitimidade, a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade de atos, contratos e fatos administrativos, inclusive os de concessão de incentivos fiscais (LO-TCE/GO, art. 85; RI-TCE/GO, art. 225, *caput*).

Ainda, o art. 283 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) dispõe sobre a fiscalização da arrecadação da receita de modo geral, e o art. 284 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) especificamente sobre aquela relativa à renúncia de receita. O *caput* e o § 1º desse último artigo praticamente reproduzem as disposições supra mencionadas do art. 257 do RI-TCU (BRASIL, 2020d), com os seguintes acréscimos:

a) menção expressa a “agência de fomento”, ao lado dos demais órgãos sujeitos à fiscalização do TCE/GO, numa referência clara à GOIÁSFOMENTO, sociedade de economia mista estadual de capital fechado (RI-TCE/GO, art. 284, *caput*);

b) aferição quanto ao cumprimento do art. 14 da LRF, ao lado dos demais objetivos da fiscalização a cargo do TCE/GO (RI-TCE/GO, art. 284, § 1º, II).

A seguir, destacam-se brevemente os contornos regimentais dos 3 (três) principais instrumentos preferenciais, segundo o art. 283 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), para a fiscalização da renúncia de receitas (auditorias, inspeções e acompanhamentos).

O primeiro deles, a auditoria, nos termos do art. 239 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), consiste no instrumento de fiscalização utilizado pelo TCE/GO, em cumprimento ao plano de fiscalização, para: a) examinar a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário,

patrimonial e operacional; b) avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados⁹⁴, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos praticados.

Nos termos do art. 240 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), as auditorias devem ser: a) programadas, incluídas no plano anual de fiscalização, de programação geral; b) especiais, cuja realização depende ou não da ocorrência de situações específicas, não previstas no plano anual de fiscalização; e c) de irregularidades, quando se evidenciar a ocorrência de fatos ou a prática de atos que, configurando ilícito administrativo ou de outra natureza, causem dano ao erário ou ao patrimônio público.

As auditorias devem ser realizadas por equipe multidisciplinar, de forma integrada, de forma a abranger as ações dos órgãos e entidades sob a jurisdição do TCE/GO e as daqueles responsáveis pela guarda de dinheiros, bens e valores públicos; a composição da equipe multidisciplinar deve atender também, quanto à habilitação profissional, à natureza do objeto a ser auditado em relação a pelo menos um de seus membros (RI-TCE/GO, art. 240, §§ 1º e 2º).

A inspeção, por sua vez, consiste no instrumento de fiscalização, independente de programação, que pode ser rotineira ou eventual, utilizado pelo TCE/GO para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade de fatos da administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, bem como para subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro (RI-TCE/GO, art. 241).

Por último, o acompanhamento, nos termos do art. 242 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), visando verificar o cumprimento do plano de fiscalização, constitui o instrumento de fiscalização utilizado para: a) examinar, ao longo de um período predeterminado, a legalidade e legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do TCE/GO, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; b) avaliar, ao longo de um período predeterminado, o desempenho dos órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do TCE/GO, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.

Ainda, conforme art. 243 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), as atividades dos órgãos e entidades jurisdicionados ao TCE/GO devem ser acompanhadas de forma seletiva e concomitante, mediante informações obtidas: a) diretamente em publicações oficiais, como leis

⁹⁴ Utiliza-se, aqui e nas ocorrências posteriores, o termo “jurisdição” e suas derivações, em fidelidade ao respectivo dispositivo regimental, apesar de os Tribunais de Contas não exercerem jurisdição propriamente dita, como já afirmado em nota anterior.

relativas a PPA, LDO e LOA; b) mediante consulta a sistemas informatizados adotados pela administração pública estadual; c) por meio de expedientes, documentos e informações solicitados pelo TCE/GO ou colocados à sua disposição; d) por intermédio de representações do TCE/GO junto aos jurisdicionados, de visitas técnicas, participações em eventos promovidos por órgãos e entidades da administração pública; e e) mediante denúncias e representações.

De outro lado, ao se analisar a estrutura organizacional do TCE/GO, percebe-se que a respectiva atividade de fiscalização é colocada a cargo da Gerência de Fiscalização, vinculada à Secretaria de Controle Externo. Com efeito, da Resolução Normativa nº 09/2012-GO (GOIÁS, 2012b, p. 53-54), alterada pela Resolução Normativa nº 07/2015-GO (GOIÁS, 2015), inferem-se as diversas atribuições gerais de competência daquela Gerência, *in verbis*:

SECRETARIA DE CONTROLE EXTERNO (SCE_x)

5. GERÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO

Compete à Gerência de Fiscalização:

- participar da elaboração do Plano Anual de Fiscalização, de responsabilidade da Secretaria de Controle Externo;
- realizar fiscalização ou avaliação, por meio de acompanhamento, levantamento, inspeção e auditoria;
- planejar, coordenar e controlar as fiscalizações relativas à sua área de especialização, inclusive orientando e supervisionando as demais equipes envolvidas;
- instruir, para apreciação do Tribunal, os processos referentes às fiscalizações sob responsabilidade da gerência;
- realizar pesquisas e desenvolver métodos, técnicas e padrões para trabalhos de fiscalização e de avaliação de programas de governo, juntamente com as demais gerências de controle externo;
- representar ao Relator quando tomar conhecimento de irregularidade ou ilegalidade que possa ocasionar dano ou prejuízo à administração pública;
- participar, quando solicitado, da promoção de seminários e eventos junto aos servidores do Tribunal e jurisdicionados para estabelecer boas práticas referentes às atribuições da gerência;
- participar da realização de trabalhos de fiscalização que envolvam equipes multidisciplinares;
- promover intercâmbio de informações e contribuir para o aprimoramento da atuação conjunta do Tribunal com outros órgãos e entidades relacionados ao controle da gestão pública;
- desenvolver outras atividades inerentes à sua finalidade. [grifou-se]

Observe-se também que o art. 70 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) dispensa de manifestação prévia do Ministério Público de Contas de Goiás – MPC/GO⁹⁵ os processos

⁹⁵ O MPC/GO, órgão com assento constitucional (CRFB, art. 73, § 3º; CE/GO, art. 28, § 7º), encontra-se disciplinado principalmente nos arts. 28 a 34 da LO-TCE/GO e nos arts. 62 a 74 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), sem prejuízo de outros dispositivos constitucionais, legais e normativos que prevejam de maneira esparsa algum outro aspecto relacionado ao órgão.

referentes a instrumentos de fiscalização, tais como levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos, embora o parágrafo único daquele artigo não exima a presença de Procurador de Contas nas sessões do Plenário ou das Câmaras. De outro lado, a oitiva do órgão se faz necessária nos processos de tomada ou prestação de contas (RI-TCE/GO, art. 63, I, “a”). Assim, ao menos em relação aos instrumentos de fiscalização relativos a renúncia de receitas, a emissão de parecer prévio pelo MPC/GO pode nem mesmo ocorrer.

Sem embargo da importância do controle a cargo dos Tribunais de Contas, uma de suas principais limitações consiste justamente no fato de se referir apenas à fase de execução da política pública, visto que as fases iniciais desta (percepção e definição de problemas, montagem da agenda, formulação de políticas e tomada de decisão política) acabam sendo consideradas como matéria exclusiva da política, impregnada de alto grau de discricionariedade administrativa; outra, “na necessidade de limitar o trabalho do tribunal aos procedimentos com maior risco de existência das irregularidades” (ASSIS e COELHO, 2017, p. 567-568).

Essas argutas observações e as preocupações que carregam, embora endereçadas originalmente ao controle do TCU em matéria de políticas públicas, podem muito bem ser transpostas para o âmbito do controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas no âmbito do Estado de Goiás pelo TCE/GO, visto que presentes, em síntese, os mesmos pressupostos.

Por fim, registre-se que o *caput* do art. 350 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) veda o fornecimento de cópia de peças ou documentos constantes de processo pendente de apreciação pelos órgãos deliberativos do TCE/GO à pessoa que não seja parte na relação processual, ressalvada a previsão contida em lei; e, na hipótese dessa ressalva, o pedido, além de constar a identificação precisa da pessoa solicitante ou autoridade requisitante, deverá ser motivado, contemplando os motivos de fato e de direito (RI-TCE/GO, art. 350, parágrafo único).

Assim, processos de auditoria, inspeção, acompanhamento e outros procedimentos fiscalizatórios ainda não concluídos, inclusive em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas, submetem-se a esse regramento quanto a sua publicidade, embora seja praxe do TCE/GO divulgar na respectiva página de consulta processual a tramitação do processo e, após concluído, as principais peças, como os relatórios, votos, acórdãos e manifestações do Ministério Público Especial de Contas e das unidades técnicas do Tribunal.

4.2.3 Controle interno: Controladoria-Geral

Após enumerar os âmbitos nos quais a fiscalização deve operar e seus respectivos aspectos, o texto constitucional menciona expressamente a necessidade de participação do

“sistema de controle interno de cada Poder” (CRFB, art. 70, *caput*; CE/GO, art. 25, *caput*), visto que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter cada qual seu sistema de controle interno, de forma integrada (CRFB, art. 74, *caput*; CE/GO, art. 29, *caput*).

Percebe-se, assim, que “o controle interno é distribuído nos vários segmentos do serviço público, envolvendo desde o menor nível de chefia até o administrador principal, posto que todas as atividades desenvolvidas pela administração pública devem ser devidamente controladas” (GLOCK, 2015, p. 28). De acordo com Marçal Justen Filho (2013, p. 1.188):

O controle interno da atividade administrativa é o dever-poder imposto ao próprio Poder de promover a verificação permanente e contínua da legalidade e da oportunidade da atuação administrativa própria, visando a prevenir ou eliminar defeitos ou a aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias a tanto.

No âmbito federal, conforme art. 74 da CRFB, o controle interno possui a finalidade de: a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; b) 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; c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. As mesmas finalidades são descritas para o controle interno no âmbito do Estado de Goiás, apenas com as adaptações de referências da União ao Estado (CE/GO, art. 29).

Em relação a essa última previsão, de apoio ao controle externo, importante destacar também que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas competente, sob pena de responsabilidade solidária (CRFB, art. 74, § 1º; CE/GO, art. 29, § 1º).

Devido a essas relevantes atribuições, o órgão de controle interno deve ser posicionado em lugar de destaque na estrutura administrativa, acima do nível dos órgãos auditados, conforme aponta Renato Santos Chaves (2010, p. 23-24):

A auditoria interna, enquanto função de assessoramento da alta Administração Pública, deve localizar-se no nível máximo, acima dos demais órgãos gestores (Departamentos, Secretarias, Gerências, Ministérios), a fim de preservar sua autonomia profissional e efetuar as recomendações para a correção dos desvios com maior independência. No passado recente, o serviço de auditoria interna estava atrelado aos órgãos fazendários, no mesmo nível das unidades auditadas. Mas, atualmente, o

setor público percebeu a importância da autonomia das auditorias internas e as posicionou no nível máximo da estrutura da administração.

Para José Osvaldo Glock (2015), o controle interno se consolida como relevante instrumento de gestão quando prioriza seu caráter preventivo, suas ações são exercidas em caráter permanente e se volta à correção de desvios em relação aos parâmetros previamente estabelecidos. Ainda, o autor traça um modelo de efetividade do controle interno que se constitui a partir da observância dos seguintes requisitos:

- a) descentralização das ações e respectiva integração ao processo de gestão;
- b) visão sistêmica, por meio do estabelecimento de procedimentos de controle aplicáveis para cada macrofunção ou macroprocesso organizacional;
- c) pontos de controle, que são os aspectos identificados como relevantes a merecer a atuação do controle;
- d) avaliação de riscos, consistente na identificação dos eventos de risco com o objetivo de priorizar a definição de procedimentos de controle para os respectivos eventos, risco esse baseado em fatores como a ameaça, a probabilidade, o impacto, a incerteza e a ação alternativa;
- e) procedimentos de controle, materializados em manuais de rotinas e procedimentos operacionais, instruções normativas e/ou outras normas internas, cuja efetividade, porém, depende de sua execução sistemática com frequência e de maneira uniforme; e, por fim
- f) monitoramento, mediante a instituição de indicadores para mensurar o grau de adesão aos procedimentos de controle, de modo a permitir a formação de série histórica para identificar o que precisa ser fortalecido ou readequado.

Paulo César de Sousa Batista e Dimona Albuquerque Arraes Freire (2017), após trazerem breve panorama acerca da trajetória do controle interno na administração pública brasileira, em especial no âmbito federal, afirmam que o controle interno possui relevante vertente preventiva, pela qual se busca antecipar-se à conclusão do ato com o objetivo de, ao final, trazer segurança a quem o pratica ou por ele se responsabiliza, e ainda evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades.

Em se tratando de controle sobre incentivos fiscais e renúncia de receita, tem-se presente a necessidade de atuação do controle interno do Poder Executivo sobretudo em razão da competência para avaliar “a execução dos programas de governo”, bem como comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal e da “aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado” (CRFB, art. 74, I e II; CE/GO, art. 29, I e II).

No âmbito federal, o órgão incumbido desse controle é a CGU, criada com esse nome originalmente como órgão integrante da Presidência da República (Lei nº 10.683/2003, arts. 1º, § 3º, I, 17 a 20), alçada anos mais tarde ao *status* de Ministério sob o nome de Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (Medida Provisória nº 726/2016), depois renomeado para Ministério da Transparência, Fiscalização e CGU (Lei nº 13.341/2016), no inciso X do art. 25 da Lei nº 10.683/2003. Esse último diploma legal foi revogado pela Lei nº 13.502/2017, que o renomeou novamente para Ministério da Transparência e CGU (arts. 21, XXII, e 66 a 88). Por fim, aquele diploma legal foi também revogado pela Lei nº 18.844/2019, que retornou à antiga denominação do órgão como CGU (art. 19, XVI e 51 a 53).

Desde seu primeiro regimento interno, encontra-se prevista como atribuição da CGU “realizar atividades de auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas”, conforme arts. 21, XVII, e 40, X, do primeiro Regimento Interno da Controladoria-Geral da União instituído pela Portaria nº 570/2007 – RI-CGU/2007 (BRASIL, 2007). Essa previsão se manteve nos regimentos internos posteriores (BRASIL, 2017a e 2019), embora com ligeira variação de redação e de unidades administrativas competentes para essa função (RI-CGU/2017, arts. 47, XVII, 56, IX; RI-CGU/2019, arts. 26, XVI, e 31, II, “d”).

No Estado de Goiás, a criação e a estruturação da CGE/GO devem ser analisadas à luz de 2 (dois) principais diplomas legais sucessivos, a saber, as Leis nºs 17.257/2011 e 20.491/2019, cada qual alterada por diversas leis e regulamentada por diferentes decretos, e a primeira atualmente revogada pela última.

A Lei nº 17.257/2011, a qual trazia a organização administrativa do Poder Executivo estadual, criou a CGE/GO como órgão integrante da Governadoria (art. 2º, VI, “a”), dentro da estrutura da administração direta (art. 3º, I, “a”, item nº 5 e, posteriormente, nº 3, por força da Lei nº 18.746/2014-GO), cujo chefe ostentava a qualidade de Secretário de Estado (art. 5º, I, “e” e posteriormente “k” e “z.e”, por força, respectivamente, das Leis nºs 18.746/2014-GO e 20.417/2019-GO). Ainda, o Secretário-Chefe da CGE/GO era previsto como membro nato do Conselho Superior de Governo (Lei nº 17.257/2011, art. 18, § 1º, IV).

Como campos de atuação da CGE/GO, eram previstos a adoção de providências à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria, ao incremento da transparência da gestão

no âmbito da administração pública estadual (Lei nº 17.257/2011-GO, art. 7º, I, “e”, na redação conferida pela Lei nº 20.417/2019-GO).⁹⁶

O § 4º do art. 7º da Lei nº 17.257/2011-GO – incluído pela Lei nº 19.265/2016-GO⁹⁷ – passou a prever o dever da CGE/GO de publicar anualmente seu plano de auditoria para vigência no exercício subsequente, com a adoção de critérios como a representatividade no volume de gastos governamentais, histórico de fiscalização por órgão ou entidade, análise da relevância do objeto e de sua modalidade de contratação (dispensas/inexigibilidades), registro das prestações de contas, reincidências de impropriedades e irregularidades, cruzamento de informações existentes em base de dados e publicações na imprensa oficial.

A Lei nº 17.257/2011-GO foi regulamentada pelo Decreto nº 7.396/2011-GO, que aprovava o Regulamento da CGE/GO, o qual atribuía à Superintendência Central de Controle Interno a função de “realizar atividades de auditoria sobre a gestão dos recursos públicos estaduais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas”, bem como “comprovar a regularidade dos atos, fatos e procedimentos que resultem em renúncia de receitas sob os critérios da legalidade, impessoalidade, moralidade, razoabilidade e efetividade” (art. 8º, XVII e XXVII).

O Regimento Interno da CGE/GO, aprovado pela Portaria nº 74/2014 (GOIÁS, 2014a), também reproduziu essas competências no rol de atribuições da aludida Superintendência (art. 15, VII e XXVII), porém trouxe maior nível de detalhamento, ao distribuí-las em diferentes gerências, a saber, Gerência de Auditoria – Área Social – GEAS⁹⁸ (art. 16, II, c/c 18, VII), Gerência de Auditoria – Área Econômica – GEAE⁹⁹ (art. 16, § 1º, I,

⁹⁶ Na redação originária da Lei nº 17.257/2011-GO, o texto iniciava com “assistência ao Governador no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público [...]”; com o advento da Lei nº 20.417/2019-GO, essa expressão foi substituída simplesmente por “adoção de providências”.

⁹⁷ Referida Lei também acrescentou os §§ 5º e 6º ao art. 7º da Lei nº 17.257/2011-GO, os quais, porém, não serão citados nem reproduzidos por não guardarem pertinência direta com o objeto deste Relatório Final de Pesquisa.

⁹⁸ A GEAS atuava na fiscalização dos seguintes órgãos: a) Secretaria de Estado de Cidadania e Trabalho; b) Secretaria de Estado da Educação; c) Secretaria de Estado da Saúde; d) Secretaria de Estado de Políticas para Mulheres e Promoção da Igualdade Racial; e) Secretaria de Estado da Segurança Pública; f) Delegacia-Geral da Polícia Civil; g) Polícia Militar; h) Corpo de Bombeiros Militar; i) Secretaria de Estado da Cultura; j) Secretaria de Estado da Administração Penitenciária e Justiça; k) IPASGO - Instituto de Assistência dos Servidores Públicos do Estado de Goiás; l) Agência Goiana de Comunicação - AGEKOM; m) Agência Goiana de Esporte e Lazer; n) Universidade Estadual de Goiás; o) GOIASPREV – Goiás Previdência.

⁹⁹ A GEAE atuava na fiscalização dos seguintes órgãos: a) Governadoria do Estado; b) Secretaria de Estado da Casa Civil; c) Gabinete Militar; d) Controladoria-Geral do Estado; e) Procuradoria-Geral do Estado; f) Defensoria Pública do Estado de Goiás; g) Secretaria de Estado de Articulação Institucional; h) Vice-Governadoria; i) Secretaria de Estado da Fazenda; j) Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento; k) Secretaria de Estado de Indústria e Comércio; l) Secretaria de Estado de Agricultura, Pecuária e Irrigação; m) Departamento Estadual de Trânsito - DETRAN; n) Junta Comercial do Estado de Goiás - JUCEG; o) Goiás Turismo - Agência Goiana de Turismo; p) Agência Goiana de Defesa Agropecuária; q) Agência Goiana de Regulação, Controle e Fiscalização de Serviços Públicos- AGR; r) Metrobus Transporte Coletivo S.A.; s) Indústria Química do Estado de Goiás -

c/c 19, VII e XXXII, “a” e “b”) e Gerência de Auditoria de Infraestrutura – GEIN¹⁰⁰ (art. 16, § 1º, III, c/c 19, VII), conforme a respectiva área de atuação (art. 16, *caput*). Assim, enquanto vigeu essa regulamentação, a atuação da CGE/GO por meio de auditorias em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas deveria ocorrer de forma descentralizada, nesses 3 (três) diferentes órgãos.

Anos mais tarde, já após significativa mudança de governo, a Lei nº 20.491/2019-GO trouxe nova organização administrativa ao Poder Executivo estadual e revogou integralmente a Lei nº 17.257/2011-GO. A nova Lei manteve a CGE/GO como órgão de assessoramento ao Governador do Estado, ao lado do Conselho de Governo e da Procuradoria-Geral do Estado (art. 2º, § 1º, III), bem como o *status* de Secretário de Estado ao Chefe da CGE/GO (art. 4º, V). Não obstante, a Lei nº 20.820/2020-GO revogou o inciso I do art. 3º da Lei nº 20.491/2019-GO para suprimir a CGE/GO da estrutura da administração direta. Ainda, a CGE/GO continuou integrando o agora Conselho de Governo, órgão colegiado ao qual compete assessorar o Governador do Estado na formulação de diretrizes de ação governamental (Lei nº 20.491/2019-GO, art. 11).

Conforme o art. 17 da Lei nº 20.491/2019-GO, compete à CGE/GO: a) a adoção das providências necessárias à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública estadual; b) a decisão preliminar acerca de representações ou denúncias fundamentadas que receber, com indicação das providências cabíveis; c) a instauração de procedimentos e processos administrativos a seu cargo, constituindo comissões, e a requisição de instauração daqueles injustificadamente retardados pela autoridade responsável; d) o acompanhamento de procedimentos e processos administrativos em curso, cujo objeto esteja entre aqueles mencionados na alínea “a”, retro, em órgãos ou entidades da administração pública estadual; e) a realização de inspeções e avocação de procedimentos e processos em curso na administração pública estadual, para exame de sua regularidade, bem como a proposição de providências ou

IQUEGO; t) Companhia de Distritos Industriais de Goiás-GOIASINDUSTRIAL; u) Companhia de Investimentos e Parecerias do Estado de Goiás - GOIÁS PARCERIAS; v) Agência de Fomento de Goiás S.A. - GOIÁSFOMENTO; x) CELG - Companhia Energética do Estado de Goiás; y) Companhia de Abastecimento do Estado de Goiás - CEASA; w) SANEAGO - Saneamento do Estado de Goiás S.A.; z) Agência Goiana de Assistência Técnica, Extensão Rural e Pesquisa Agropecuária – EMATER.

¹⁰⁰ A GEIN atuava na fiscalização dos seguintes órgãos: a) Secretaria de Estado de Ciência e Tecnologia; b) Secretaria de Estado do Meio Ambiente e dos Recursos Hídricos; c) Secretaria de Estado de Infraestrutura, Cidades e Assuntos Metropolitanos; d) Agência Goiana de Desenvolvimento Regional – AGDR; e) Agência Goiana de Transportes e Obras - AGETOP; f) Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Goiás – FAPEG.

correção de falhas; e f) a orientação, o apoio e o acompanhamento dos órgãos e das entidades na implementação do Programa de Compliance Público.

De forma inovadora em relação ao diploma anterior, previu-se que as Assessorias de Controle Interno, as Corregedorias Setoriais e as Ouvidorias Setoriais são tecnicamente subordinadas à Controladoria-Geral do Estado e seus titulares serão servidores ocupantes de cargo de provimento efetivo (Lei nº 20.491/2019-GO, art. 17, parágrafo único)¹⁰¹. Ainda, diversos cargos da CGE/GO foram previstos em lei como de ocupação preferencial por titulares de cargo de provimento efetivo (Lei nº 20.491/2019-GO, art. 68, I)¹⁰².

A Lei nº 20.491/2019-GO foi regulamentada pelo Decreto nº 9.543/2019-GO, o qual revogou expressamente o Decreto nº 7.396/2011-GO e a Portaria nº 74/2014-GO (GOIÁS, 2014a), que traziam respectivamente o Regulamento e o Regimento Interno da CGE/GO. O novo regulamento atribuiu à Subcontroladoria de Controle Interno e Correição a função de supervisionar as atividades de inspeção da renúncia de receitas e da dívida pública (art. 15, II, “e”), bem como à respectiva Gerência de Auditoria de Programas de Governo a atribuição de realizar auditorias em renúncias de receita (art. 19, I, “c”).

Registre-se, ainda, a recente Lei nº 20.986/2021-GO, que dispõe sobre a organização, as funções e a carreira específica da CGE/GO e também sobre os Sistemas de Controle Interno, de Ouvidoria e de Correição. Por ser importante marco legal, este foi denominado Lei Orgânica da Controladoria-Geral do Estado de Goiás – LO-CGE/GO, a primeira em Goiás para o controle interno estadual.

Conforme art. 23 daquela Lei, a carreira específica da CGE/GO é constituída pelo cargo efetivo de Gestor de Finanças e Controle (ingresso, atribuições específicas, remuneração

¹⁰¹ A redação original da Lei nº 17.257/2011-GO não previa qualquer exigência nesse sentido. Por força da Lei nº 20.417/2019-GO (apelidada de “1ª Reforma Administrativa” do Governo Ronaldo Caiado), o § 1º do art. 7º daquela primeira Lei foi alterado para prever que as Assessorias de Controle Interno, embora distribuídas ao longo da estrutura organizacional das mais variadas pastas, seriam subordinadas tecnicamente à CGE/GO e o provimento do cargo de Chefe dessa unidade administrativa seria privativo de ocupantes do cargo de Gestor de Finanças e Controle, integrante do Quadro Permanente de Pessoal da CGE/GO, disciplinado pela Lei nº 18.441/2014-GO. De forma ainda mais contundente, o art. 17, parágrafo único, da Lei nº 20.491/2019-GO estendeu às Corregedorias Setoriais e às Ouvidorias Setoriais a exigência de que os respectivos titulares também fossem ocupantes de cargo efetivo, embora sem qualquer referência a cargo ou carreira específica.

¹⁰² Lei nº 20.491/2019-GO, art. 68. Sem exclusão de outras hipóteses legais, são preferencialmente de servidor ocupante de cargo de provimento efetivo ou titular de emprego público permanente, devendo sempre ser considerados os demais requisitos exigidos em Lei: I – no âmbito da Controladoria-Geral do Estado: a) a Superintendência de Auditoria; b) a Superintendência de Inspeção; c) a Superintendência de Correição Administrativa; d) a Gerência de Auditoria em Compliance; e) a Gerência de Auditoria de Monitoramento; f) a Gerência de Auditoria de Programas de Governo; g) a Gerência de Inspeção de Contas; h) a Gerência de Inspeção Preventiva e de Fiscalização; i) a Gerência de Inspeção de Pessoal; j) a Gerência de Resolução Consensual de Conflitos; k) a Gerência de Acompanhamento de Processo Disciplinar; l) a Gerência de Processo Administrativo de Responsabilização de Fornecedores; m) a Gerência de Supervisão do Sistema de Correição; n) a Gerência de Ouvidoria; o) a Assessoria de Inteligência em Controle Interno. [...].

e progressão vertical dos ocupantes dos respectivos cargos seguem regidos pelas Leis nºs 16.921/2010-GO e nº 18.441/2014-GO).

Sem embargo da importância do controle interno – que é inegável – este também padece da mesma limitação anteriormente mencionada em relação aos Tribunais de Contas, qual seja, a de que seu controle de políticas públicas se resume, na maioria das vezes, à fase de execução, visto que as fases iniciais da política pública (percepção e definição de problemas, montagem da agenda, formulação de políticas e tomada de decisão política) acabam sendo consideradas como matéria exclusiva da política, impregnada de alto grau de discricionariedade administrativa (ASSIS e COELHO, 2017, p. 562-563).

Ao se referir ao controle efetuado pela CGU, Assis e Coelho (2017, p. 562-563), com apoio em Marcos Nóbrega (2011), ainda arrolam as seguintes limitações à atuação desse órgão federal: a) dimensão continental do Brasil, que obriga à utilização de controle do tipo *police patrol*, isto é, por amostragem em relação ao que deve ser auditado¹⁰³; b) baixa capacidade de *enforcement*, visto que quando detectados problemas relevantes na administração esses achados devem ser reportados ao Chefe do Poder Executivo, o qual nem sempre possui interesse em adotar as medidas corretivas; c) utilização da CGU como “instituição álibi”, ao determinar que se apurem as denúncias e escândalos verificados, mas com o real objetivo de permitir o esquecimento do assunto pela população com o passar do tempo e a demora das apurações.

Essas argutas observações e as preocupações que carregam, embora endereçadas originalmente ao controle da CGU em matéria de políticas públicas, podem muito bem ser transpostas para o âmbito do controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas no âmbito do Estado de Goiás pela CGE/GO, visto que presentes, em síntese, os mesmos pressupostos.

Por fim, registre-se que o art. 7º, VII, “b”, da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI) assegura a qualquer cidadão o direito de obter informação relativa ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo. Contudo, o art. 4º, IV, da Lei nº 18.025/2013-GO vedou o acesso a essas informações enquanto os respectivos processos não estiverem concluídos.

Assim, a CGE/GO deve divulgar ou, no mínimo, conceder acesso aos resultados das auditorias já concluídas, inclusive em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas; e, se

¹⁰³ Em Goiás não é diferente. O Decreto nº 7.396/2011-GO, que trouxe o regulamento da CGE/GO o qual vigorou por quase 10 (dez) anos, previa em seu art. 29 que, para a correta elaboração do Plano Anual de Auditoria, o Secretário de Estado-Chefe da CGE/GO estabeleceria os critérios de seleção dos órgãos e as entidades, públicos ou privados a serem auditados, considerando a materialidade, relevância, os riscos envolvidos e a condição estratégica, admitida inclusive a sistemática de sorteio público para seleção dos referidos órgãos ou entidades. Apesar de o atual regulamento não trazer qualquer previsão nesse sentido (Decreto nº 9.543/2019-GO), entende-se que o mesmo problema persiste.

houver algum dado sigiloso, basta ocultar a parte sob sigilo (Lei nº 12.527/2011-GO, art. 7º, § 2º) ou, ainda, anonimizar os dados antes de sua divulgação em transparência ativa (Lei nº 14.129/2021, art. 36), mormente após a LC nº 187/2021.

4.3 Transparência em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS¹⁰⁴

A efetividade da atuação controladora das instituições competentes depende também de uma segunda premissa, a saber, transparência e acesso às informações necessárias a esse controle; e, nesse aspecto, revela-se de suma importância entender os principais desafios e avanços verificados nessa matéria. Abordam-se, a seguir, tanto a transparência exigida pelos dispositivos constitucionais e legais pertinentes como aquela relativa aos beneficiários de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

4.3.1 Princípio da publicidade e transparência fiscal

A publicidade constitui princípio constitucional explícito a orientar toda a atividade administrativa (CRFB, art. 37, *caput*), segundo o qual “os atos da Administração devem merecer a mais ampla divulgação possível entre os administrados, e isso porque constitui fundamento do princípio propiciar-lhes a possibilidade de controlar a legitimidade da conduta dos agentes administrativos” (CARVALHO FILHO, 2017, p. 51). Uma das vertentes da publicidade consiste na “ação administrativa *ex officio* de divulgação de informações de interesse público” (CARVALHO FILHO, 2017, p. 51), conhecida como transparência ativa.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2008, p. 203-204), a transparência fiscal constitui “princípio de legitimação”, porquanto sinaliza que a atividade financeira do Estado deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, da abertura e da simplicidade; surge como princípio ético-jurídico no contexto político e econômico do Estado Subsidiário, da Sociedade de Risco e da globalização. Ainda de acordo com Torres (2008, p. 203-204), trata-se do “melhor princípio para superar as ambivalências da sociedade de risco, notadamente a insegurança jurídica, bem como para superar os riscos fiscais como descontrole orçamentário, gestão fiscal irresponsável, corrupção de agentes do Estado etc”.

Com maior razão de ser, no âmbito fiscal a transparência pode ser considerada também um princípio constitucional, o que se afigura evidente da conjugação dos §§ 5º e 6º do art. 150

¹⁰⁴ Uma exposição sintetizada deste tópico, com adaptações, foi publicada na forma de artigo por este pesquisador (LOLLI, 2022).

da CRFB, segundo os quais “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços” (o que foi densificado com a Lei nº 12.741/2012); e, mais especificamente no que tange a incentivos fiscais, a necessidade de lei específica para amplo conhecimento e debate com os representantes da sociedade acerca das normas concessivas desses incentivos (CRFB, art. 150, § 6º).

Além disso, a ação planejada e transparente constitui um dos pressupostos da responsabilidade na gestão fiscal, além de haver a previsão legal de que aos instrumentos de transparência da gestão fiscal, dentre eles as peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA), deve ser conferida ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público, bem como em tempo real a informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira (LRF, art. 1º, § 1º, 48, *caput* c/c § 1º, II).

Ainda, “A transparência fiscal, considerada inclusive como princípio constitucional, encontra aplicação não só nas despesas públicas, mas também na atividade financeira de arrecadação de receitas” (VIEIRA, 2013, p. 407). Assim, entende-se que os incentivos fiscais¹⁰⁵ devem ser instituídos de acordo com as premissas da transparência pública, na sua acepção ampla, para evitar o risco de concessão de incentivos com característica de privilégio ou favorecimento a determinados grupos ou pessoas (SEVEGNANI, 2020).

A fim de conferir maior transparência ao tema em voga, o art. 165, § 6º, da CRFB determina que o PLOA seja acompanhado de “demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”¹⁰⁶, o que se pode denominar de “controle de transparência” (CORREIA NETO, 2015, p. 224-229), embora esta não deva se resumir ao cumprimento daquele dispositivo constitucional. Referida determinação vem reforçada pela remissão contida no inciso II do art. 5º da LRF, que também exige junto com referido documento a apresentação das “medidas de compensação a renúncias de receita”.

De acordo com Correia Neto (2015, p. 224-25), mencionada determinação não constitui um requisito em si para a validade dos incentivos fiscais, visto que seu objetivo consiste em apresentar dados, em anexo do PLOA de caráter estritamente informativo, para

¹⁰⁵ Embora a autora restrinja o objeto de sua pesquisa à categoria de “isenções fiscais”, ela mesma admite que suas conclusões podem ser estendidas também às demais espécies de incentivos fiscais, perspectiva mais ampla que se adota neste Relatório Final de Pesquisa para fins de uma contextualização inicial da discussão.

¹⁰⁶ Para fins metodológicos e de convenção com o leitor, em reforço a nota anterior, adota-se neste tópico a expressão “incentivos fiscais” como gênero a contemplar isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária referidos no dispositivo constitucional, embora cada uma dessas categorias possua nuances jurídicas próprias. Por razões de corte metodológico, deixa-se de fazer qualquer abordagem sobre os benefícios de natureza financeira e creditícia, apesar de estarem previstos no mesmo dispositivo constitucional.

orientar o debate parlamentar. Contudo, no intuito de conferir maior densidade à transparência, há quem defenda que referido demonstrativo deveria “discriminar o montante de receita renunciado com cada benefício fiscal” (HENRIQUES, 2010, p. 118).

No intuito de cumprir mencionados dispositivos constitucional e legal, quanto aos incentivos fiscais, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB vem publicando anualmente os demonstrativos que acompanham o PLOA¹⁰⁷, desde o PLOA 1989, então denominado de “Orçamento de incentivos fiscais”. Esse foi o primeiro demonstrativo, elaborado em 1988, pouco antes da CRFB, embora não indicado no respectivo documento claramente o mês (possivelmente em junho).

Após algumas variações em sua denominação, o documento foi intitulado “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários)”, referente ao PLOA 2004, nomenclatura mantida até o PLOA 2008. A partir do PLOA 2009, o demonstrativo passou a ser denominado simplesmente “Demonstrativo dos Gastos Tributários”, seguido do ano correspondente.

O Demonstrativo dos Gastos Tributários – DGT, de forma geral, apresenta o marco legal, o conceito de gastos tributários, esclarecimentos metodológicos e outras informações pertinentes, além de dezenas de quadros demonstrativos, em número variado conforme o ano correspondente, que apresentam outros detalhamentos¹⁰⁸.

Conforme esclarecimento constante do DGT PLOA 2022, nos Quadros I a X discriminam-se os valores por função orçamentária e por tributo, consolidados por região geográfica do país e comparados com os valores do Produto Interno Bruto – PIB e da Receita Administrada pela Receita Federal; nos Quadros XI a XXV, os valores da renúncia por tributo e por modalidade de gasto, nos Quadros XXVI a XXX, outras previsões de identificação, inclusões, exclusões e prorrogações. Os quadros do respectivo DGT do anexo correspondente do PLOA 2022 representam substancial incremento na transparência em matéria de incentivos fiscais (BRASIL, 2021d, p. 108-181).

Apesar do inegável avanço, o DGT não é isento de críticas. A União Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, na Nota Técnica nº 21 (UNAFISCO, 2021), aponta que referido demonstrativo não contempla a renúncia decorrente de: a) isenção do

¹⁰⁷ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Dados Abertos e Estudos. ReceitaData. Renúncia Fiscal. Gastos Tributários – Previsões PLOA. Gastos Tributários. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>>. Acesso em 29 dez. 2021.

¹⁰⁸ Até o DGT PLOA 2019, tratava-se de um único demonstrativo com todas as informações; a partir do DGT PLOA 2020, os quadros passaram a constituir documento autônomo em forma de planilha eletrônica.

imposto sobre a renda dos lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica, instituída pelo art. 10 da Lei nº 9.249/1995; b) parcelamentos especiais; e c) omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no inciso VII do art. 153 da CRFB.

De outro lado e com similar propósito, o Anexo de Metas Fiscais do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias – PLDO deve conter, dentre outras informações, o “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita” (LRF, art. 4º, § 2º, V). Contudo, em estudo sobre a renúncia de receitas de ICMS no Brasil (2014), realizado com base nas LDO’s dos Estados-membros, já se apontava falta de transparência nessa matéria, notadamente em razão da ausência de padronização mínima quanto à divulgação das informações sobre o tema, de publicação do valor bruto das renúncias nas respectivas LDO’s por parte de alguns Estados-membros, dentre outras questões.

O estudo ainda aponta que as 2 (duas) maiores economias do país – os Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro – adotavam conceitos e procedimentos diversos para a estimativa da renúncia de receita de ICMS, com prejuízo à comparabilidade entre os distintos entes federados. Pertinente transcrever os seguintes excertos da aludida pesquisa:

Se muito já se publica, por outro lado, muito se peca em termos de compreensão e comparação entre atos e números. É completa a falta de padronização na divulgação das leis de diretrizes e de seus conteúdos. Cada estado divulga os instrumentos por um órgão diferente, porém, a falta de harmonização mais relevante respeita ao conteúdo. Em particular, no caso da renúncia, nem todos os estados a estão apresentando, mesmo depois de editada a LRF. Ademais, não é possível saber se os estados que estimam a renúncia seguem uma metodologia minimante próxima.

Ainda que se pondere que o país é uma Federação com ampla autonomia administrativa (o que lhes dá o direito de divulgar suas contas e atos como bem desejarem), seria interessante haver uma padronização mínima, ainda que por recomendação [...] por algum órgão de caráter nacional, federal ou colegiado. Alternativa, talvez ainda melhor para esse contexto institucional, seria um órgão nacional reunir em único portal, como o de transparência do próprio governo federal, os atalhos para se localizar no portal de cada estado uma determinada informação [...].

Embora tenha havido algum avanço de lá para cá, pode-se afirmar que até hoje essa realidade persiste em ampla medida, porquanto cada Estado-membro possui sua própria metodologia para o cálculo da respectiva renúncia de receita tributária de ICMS sem que haja qualquer diretriz nacional, de modo que se revela ainda bastante tímido – para não dizer inexistente – o controle sobre os critérios utilizados em relação ao que foi e o que poderia ser contabilizado e divulgado nesse tocante por cada ente federado. Além disso, a falta de

centralização dessas informações num portal nacional de acesso público continua sem qualquer concretização, como já apontado citado estudo.

Com efeito, a previsão legal acerca da instituição do PNTT pela LC nº 160/2017 (art. 3º, II, § 6º) revelou-se, na prática, verdadeiro estelionato com o contribuinte e a sociedade em geral. Isso porque, apesar dessa nomenclatura, a parte final da cláusula 7ª do Convênio ICMS nº 190 (BRASIL, 2017b) – que regulamentou referida LC – previu que o acesso a referido Portal seria reservado “às administrações tributárias dos Estados e do Distrito Federal”, em franca violação ao princípio constitucional da publicidade e da transparência fiscal, além de afrontar a própria redação da LC nº 160/2017, que não permite essa interpretação, fruto exclusivamente de nítido abuso do poder regulamentar do CONFAZ.

Em resposta a pedido de acesso à informação formulado por este pesquisador em 02/08/2021 ao Ministério da Economia, este respondeu que “O Conselho deliberou e autorizou a Secretaria-Executiva do CONFAZ – SE/CONFAZ – a dar publicidade somente aos Certificados de Registro e Depósitos expedidos na forma do § 3º da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 190/17, que são disponibilizados no site do CONFAZ”¹⁰⁹.

Trata-se, porém, de certificados genéricos emitidos para cada ente federado que realizou o depósito dos atos legais e normativos que concederam ou alteraram os incentivos fiscais em vigor, os quais nem sequer especificam precisamente os atos a que se refere, tampouco permite acesso a planilhas eletrônicas, ofícios e processos referidos no teor de cada certificado.

A literatura aponta, há anos, que vários Estados-membros concedem “incentivos fiscais de gaveta”, isto é, entabulados diretamente com os sujeitos beneficiados, por meio de Termos de Acordos de Regime Especiais e documentos similares, a gerar uma proliferação de regimes especiais de tributação à margem da lei, em afronta aos princípios da legalidade e da transparência (HABER NETO, 2018, p. 158; VIEIRA, 2013, p. 181).

Embora atualmente haja o dever de registro e depósito do ente federado junto ao CONFAZ, a falta de transparência do órgão em relação às disposições da LC nº 160/2017, em razão da restrição de acesso ao mencionado Portal Nacional, impede qualquer verificação minimamente séria sobre se essa situação denunciada pela literatura permanece ainda ou não, bem como de verificar efetivamente a que título são concedidos e fruídos incentivos fiscais por pessoas jurídicas beneficiárias nos diferentes entes federados.

¹⁰⁹ Essa disponibilização ocorre no sítio eletrônico do CONFAZ em “Legislação” e “Certificado Registro/Depósito CV ICMS 190/17”. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17-1>>. Acesso em 29 dez. 2021.

Ainda em 2011, a Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul lançou o movimento classista “Por Transparência na Concessão de Benefícios Fiscais”, em que, por meio do Ofício nº 320/2011¹¹⁰, endereçado à Secretaria da Fazenda daquele Estado, realizaram-se uma série de questionamentos para que a pasta os respondesse formalmente à entidade, como acerca dos resultados socioeconômicos propiciados à sociedade em razão dos incentivos fiscais, dos indicadores de melhoria da qualidade de vida das pessoas, da receita corrente líquida anual potencial do Estado num contexto hipotético de supressão dos incentivos fiscais, da relação de empresas que mais se beneficiaram dos incentivos fiscais nos últimos 10 (dez) anos, do número de contribuintes beneficiados em 2010 etc (VIEIRA, 2013, p. 182-183).

Mais recentemente, também por iniciativa de entidades de classe, foram criados portais para demonstração, em tempo real, do volume de incentivos fiscais concedidos por entes da federação a empresas e informações complementares a respeito do tema visando a maior cidadania fiscal, a saber: a) o “Privilegiômetro Tributário”¹¹¹, criado pela UNAFISCO, visando a divulgar os números relativos aos incentivos federais; e o b) “Incentivômetro”¹¹², da Associação dos Auditores Fiscais da Receita Estadual do Rio Grande do Sul (Afisvec), com o objetivo de divulgar os números referentes a incentivos concedidos pelo respectivo Estado.

Essas iniciativas seguem a mesma lógica do já conhecido “Impostômetro”, criado e/ou apoiado pela Associação Comercial de São Paulo, Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo (FACESP), Federação do Comércio de Bens e de Serviços do Estado do Rio Grande do Sul (Fecomércio-RS) e Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), conforme se infere da página eletrônica da primeira associação mencionada¹¹³.

Portanto, apesar dos avanços já experimentados, persistem ainda diversos desafios à transparência num sentido “macro” em matéria de incentivos fiscais de ICMS, notadamente a ausência de: a) critérios ou diretrizes nacionais para o cálculo das renúncias de receitas estaduais; b) verdadeiro portal nacional da transparência tributária (com amplo acesso ao público); c) disponibilização e inteligibilidade de dados sobre a questão em transparência ativa; e d) cumprimento (ou cumprimento insuficiente), por parte de alguns entes federados, dos

¹¹⁰ Na página eletrônica da referida Associação, contudo, não foi localizado o inteiro teor do aludido ofício nem o teor de eventual resposta recebida, embora haja notícias genéricas sobre essa pauta defendida pela entidade.

¹¹¹ UNAFISCO NACIONAL. Privilegiômetro Tributário. Disponível em: <https://privilegiometrotributario.org.br/index.php?option=com_content&view=featured&Itemid=101>. Acesso em 29 dez. 2021.

¹¹² ASSOCIAÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA ESTADUAL DO RS (AFISVEC). Incentivômetro. Disponível em: <<https://afisvec.org.br/incentivometro/>>. Acesso em 29 dez. 2021.

¹¹³ ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. Impostômetro. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/home>>. Acesso em 29 dez. 2021.

dispositivos constitucionais e legais que preveem os instrumentos de gestão fiscal transparente retro mencionados (LDO e LOA).

4.3.2 Transparência quanto aos beneficiários de incentivos fiscais e o manto do “sigilo fiscal”

Se diversos foram e continuam sendo os óbices à efetivação da transparência, num contexto mais amplo, em matéria de incentivos fiscais de ICMS, o cenário ficava ainda mais nebuloso quando se almejava o conhecimento de dados em nível de contribuinte, como valores por eles fruídos em determinado período de tempo, termos de acordo de regime especial e instrumentos congêneres por eles firmados com o poder público para fazer jus ao incentivo, relatórios de fiscalização elaborados pela autoridade competente, contrapartidas às quais se comprometeram as empresas beneficiárias, dentre outros.

Isso porque a SRFB e os órgãos fazendários dos Estados-membros vinham aplicando o sigilo fiscal previsto no *caput* do art. 198 do CTN a essas e outras informações relativas a incentivos fiscais quando pertinentes a determinado(s) beneficiário(s), por entender que referidas informações possuíam a aptidão de revelar a situação econômica e financeira dos contribuintes, o que impediria sua divulgação fora das estritas hipóteses previstas no § 1º do art. 198 do CTN. Acredita-se que o receio de responsabilização civil, criminal e administrativa deva ter contribuído para essa visão mais “conservadora” por parte das autoridades fazendárias.

Pesquisa realizada nos Estados do Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo avaliou como baixo o grau de transparência desses Estados-membros quanto à divulgação, seja em transparência ativa, seja em transparência passiva, de informações referentes a incentivos fiscais (PINHO *et al.*, 2017).

Utilizaram-se como instrumentos desse estudo pedidos de acesso à informação encaminhados aos respectivos entes federados, nos respectivos portais de transparência, nos meses de abril e junho de 2016, com detalhes sobre os programas de incentivo e dados individualizados por pessoa jurídica beneficiária. Um dos argumentos¹¹⁴ para a negativa de acesso às informações solicitadas foi justamente o sigilo fiscal (CTN, art. 198).

¹¹⁴ Outro argumento para a negativa de acesso foi a alegação de que a prestação das informações solicitadas demandaria trabalhos adicionais de análise, interpretação ou consolidação de dados e informações, com base em leis e/ou atos infralegais dos Estados pesquisados que reproduziam o disposto no art. 13, III, do Decreto nº 7.724/2012.

Registre-se que essa interpretação restritiva acerca do sigilo fiscal, praticada pelas autoridades fazendárias estaduais, acabou recentemente encontrando algum eco em decisões, em sua maioria monocráticas, de ministros do STF, notadamente em pedidos de suspensão de liminar ou de segurança, embora a questão não tenha passado por uma análise mais criteriosa e aprofundada pelo plenário daquela Corte.

Em recente decisão, o Ministro Dias Toffoli, então Presidente, deferiu suspensão de liminar concedida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que, em ação popular, determinara à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais que disponibilizasse o acesso ao autor da demanda, no prazo de 6 (seis) meses, a diversas informações pormenorizadas sobre benefícios financeiros e fiscais concedidos nos últimos 5 (cinco) anos pelo ente federado (SL nº 1.296/MG).

Embora outros fundamentos tenham sido ventilados para também afastar o pedido formulado pelo autor popular, ventilou-se na decisão que o respectivo atendimento seria potencialmente lesivo ao dever de sigilo da fazenda mineira no trato de informações econômicas e financeiras individualizadas de contribuintes.

Em outra decisão, o Ministro Dias Toffoli, então Presidente, indeferiu pedido de suspensão de segurança formulado pelo Tribunal de Contas do Estado do Maranhão (TCE/MA) contra decisão liminar proferida em mandado de segurança impetrado pelo Estado do Maranhão junto ao Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão (TJMA), a qual, por sua vez, suspendera parte de decisão do TCE/MA (SS nº 5.247/MA).

A parte da decisão que havia sido suspensa no *writ* impetrado originariamente no TJMA determinava à Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão que exibisse dados relativos a valores lançados de ofício por cada contribuinte e o valor de renúncias fiscais individualizadas, com a identificação de empresas beneficiadas; ainda, a decisão do TJMA ressaltou a possibilidade de retificar a requisição administrativa e solicitar do órgão fazendário o compartilhamento dos dados mediante ocultação da identidade dos sujeitos passivos.

Embora sem adentrar no mérito da discussão, o fato é que a decisão judicial do TJMA suspendeu o acesso do TCE/MA às informações solicitadas por entender que a ocultação da identidade dos sujeitos passivos já seria suficiente ao exercício das funções de controle externo da Corte de Contas estadual, embora estivesse implícito na decisão que o atendimento ao pleito do TCE/MA implicaria indevida afronta ao sigilo fiscal dos contribuintes.

Poucos tributaristas, de modo geral, esforçaram-se em desenvolver uma nova leitura, constitucionalmente adequada, ao instituto do sigilo fiscal para afastar sua aplicação em matéria

de incentivos fiscais de ICMS, dado o nítido caráter de gasto público que ostenta e a necessidade de controle nessa questão pelos órgãos competentes e pela sociedade em geral.

A exegese antes exposta, de considerar as informações pertinentes a incentivos fiscais como protegidas por sigilo fiscal, na forma do *caput* do art. 198 do CTN, inclusive com a negativa de acesso direto pelas instituições controladoras competentes, já vinha dando sinais de desgaste e enfraquecimento, apesar de historicamente ter prevalecido, inclusive em âmbito federal.

Assim, ao longo pelo menos dos últimos 10 (dez) anos, 2 (duas) propostas principais começaram a despontar para remover, ainda que parcialmente, o manto do sigilo fiscal sobre dados relativos a incentivos fiscais dos contribuintes individualmente considerados: a) ampliação das hipóteses de compartilhamento desses dados, sobretudo com instituições de controle; b) exclusão daquelas informações da proteção do sigilo fiscal, de modo a conferir, como regra, ampla publicidade e transparência àqueles dados.

Ambas as propostas eram cogitadas tanto por meio de uma nova hermenêutica do conceito de sigilo fiscal como de uma nova ordem legal a reger o assunto, sobretudo, nesse último caso, por meio de alteração do art. 198 do CTN.

4.3.2.1 Inoponibilidade do sigilo fiscal às instituições controladoras

A primeira alternativa que se construiu consiste na possibilidade de ampliação das hipóteses de compartilhamento dos dados relativos a incentivos fiscais, ainda que fora daquelas estritamente previstas no § 1º do art. 198 e do art. 199 do CTN, sobretudo com as instituições de controle. Adriana Caetano e Gilberto Souza Nogueira (2020) argumentam que essa proposta também poderia se efetivar por força de uma nova hermenêutica ou uma nova ordem legal.

Nesse contexto, a nova ordem legal passaria a existir com a inclusão de um inciso no § 1º do art. 198 do CTN para permitir expressamente que o TCU, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e o órgão de controle interno do Poder Executivo (hoje a CGU) tivessem acesso àquelas informações (CAETANO e NOGUEIRA, 2020, p. 72).

A nova hermenêutica, por sua vez, seria no sentido de permitir o compartilhamento de informação protegida por sigilo fiscal com órgãos de controle legalmente autorizados, o que não poderia ser considerado divulgação, “mas apenas transferência de informação sigilosa, cujo sigilo será mantido pelo destinatário” (CAETANO e NOGUEIRA, 2020, p. 71)¹¹⁵. É justamente

¹¹⁵ Discorda-se dos autores quando, ao tratar da nova hermenêutica, aludem à necessidade de utilização suplementar das regras sobre classificação de informações previstas na Lei nº 12.527/2011, porquanto esta, de

sobre esse aspecto que se verificou uma evolução inicial sobre o tema, nos meios normativo, legislativo e também jurisprudencial.¹¹⁶

O primeiro ato normativo, em nível federal, que permitiu o compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal foi o Decreto nº 10.209/2020, que dispõe sobre a requisição de informações e documentos e sobre o compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal. Referido decreto resultou de reuniões entre TCU, CGU e representantes do Ministério da Economia ao longo de 2019, com objetivo de equacionar o impasse entre a necessidade de acesso à informação para a auditoria financeira e o respeito ao sigilo fiscal (CAETANO e NOGUEIRA, 2020, p. 73).

Aludido decreto assume o propósito declarado de “regulamentar”, dentre outros, o art. 198 do CTN para fins de compartilhamento de dados e de informações, inclusive aqueles protegidos por sigilo fiscal. Em suma, permite que o Ministério da Economia forneça à CGU os dados e as informações necessários para a realização dos seus trabalhos ou atividades, inclusive aqueles protegidos pelo sigilo fiscal previsto no art. 198 do CTN, nas condições estabelecidas no próprio decreto (arts. 2º a 8º); e prevê também a aplicação de suas disposições às requisições e às solicitações efetuadas pelo TCU (art. 9º).

Embora o ato normativo em questão possua contexto de aplicação mais amplo, para toda e qualquer informação protegida por sigilo fiscal, revela-se evidente que poderia ser utilizado como fundamento para que as instituições controladoras competentes tivessem acesso às informações necessárias à fiscalização dos incentivos fiscais e renúncia de receitas, inclusive em nível de pessoa jurídica beneficiária.

Apesar desse inegável o avanço, este ainda se revelara insuficiente, notadamente por não ter sido incluída qualquer disposição a assegurar o mesmo tratamento às Casas do Congresso Nacional e respectivas comissões técnicas competentes, visto que a titularidade do controle externo pertence ao Poder Legislativo (CRFB, art. 70, *caput*).

acordo com o respectivo art. 25, não exclui as demais hipóteses legais de sigilo, que continuam regidas pela legislação correspondente, como o sigilo fiscal (CTN, art. 198).

¹¹⁶ Este pesquisador, forte nas premissas acima mencionadas, submeteu enunciado à I Jornada de Direito Tributário do CJE, aprovado preliminarmente para fins de discussão no evento, com o seguinte teor: “É lícito o acesso direto, pelo órgão de controle interno do Poder Executivo e pelo Tribunal de Contas respectivos, a informações detalhadas individualmente por pessoas jurídicas sobre incentivos fiscais de ICMS a elas concedidos ou por elas fruídos, respectivos termos de acordo de regime especial com a fazenda pública e outros documentos e dados pertinentes para fins de auditoria e controle, observado o disposto no § 2º do art. 198 do CTN”. Contudo, referido evento, que estava marcado originariamente para meados de 2020, foi suspenso devido à pandemia da COVID-19, por prazo indeterminado, ainda sem perspectiva de nova data até julho de 2022. Porém, entende-se que, após a alteração do art. 198 do CTN pela LC nº 187/2021, essa proposta de enunciado perdeu em grande parte sua utilidade prática por, em tese, já estar contemplado na alteração legal mencionada.

Outra deficiência é que o art. 3º, § 1º, IV, do Decreto nº 10.209/2020 determina o uso restrito das informações obtidas nos termos do mencionado ato normativo ao fim específico de realização de auditoria ou de inspeção de dados, de processos ou de controles operacionais da administração tributária e aduaneira, da gestão fiscal ou na análise de demonstrações financeiras da União, sem ressaltar expressamente a possibilidade de representação a outros órgãos ou autoridades competentes para apurar infrações decorrentes das referidas informações.

Recentemente, outra inovação, de caráter legislativo, veio a agregar força nesse debate em prol do compartilhamento de informações, a saber, a Lei nº 14.129/2021, que dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública. De acordo com o art. 3º, IX, da referida Lei constitui princípio e diretriz do governo digital e da eficiência pública, dentre outros:

Art. 3º. [...].

[...].

IX – a atuação integrada entre os órgãos e as entidades envolvidos na prestação e no controle dos serviços públicos, com o compartilhamento de dados pessoais em ambiente seguro quando for indispensável para a prestação do serviço, nos termos da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais), e, quando couber, com a transferência de sigilo, nos termos do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.

Trata-se de mais uma iniciativa que visa a aquilatar a proteção decorrente do sigilo fiscal com a necessidade de obtenção das informações necessárias a atuação dos órgãos e entidades envolvidos na prestação e, diz a lei de modo expresso, controle dos serviços públicos. Instituições controladoras, portanto, devem receber as informações protegidas por sigilo fiscal com a transferência desse sigilo, para o regular desempenho de suas atribuições constitucionais.

No âmbito jurisprudencial, registre-se, inicialmente, que o STF assegurou ao TCU o acesso a contratos vultosos celebrados entre o frigorífico Friboi/JBS e o BNDES. O frigorífico apontava violação ao sigilo bancário e empresarial, o qual foi rejeitado ao argumento de constituir prerrogativa constitucional do TCU o acesso a informações relativas a operações financiadas com recursos públicos, mormente de entidades de direito privado da Administração Indireta submetidas a seu controle financeiro, como é o caso do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDS (MS nº 33.340/DF).¹¹⁷

¹¹⁷ Embora a leitura do precedente se refira diversas vezes a controle social, entende-se que esse precedente não aponta inequivocamente no sentido de que as informações relativas a contratos e operações financeiras com o BNDS sejam de natureza pública, não submetidos a qualquer sigilo, e, dessa forma, passíveis de acesso por qualquer cidadão. O que se decidiu, conforme se infere do próprio dispositivo do voto do relator, é que “inexiste garantia de sigilo oponível ao TCU em relação a operações bancárias financiadas com recursos de origem pública”.

Ressalte-se também que o STF ao apreciar a questão da transferência às autoridades fazendárias do denominado “sigilo bancário” – no julgamento conjunto, em 24/02/2016, das ADI’s nºs 2.390/DF, 2.386/DF, 2.397/DF e 2.859/DF – reconheceu a possibilidade de acesso direto pela fazenda pública dos entes federados a dados protegidos por aquela espécie de sigilo, na forma dos arts. 5º e 6º da LC nº 105/2001, cuja constitucionalidade foi reconhecida, nos seguintes termos:

[...].

4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresse, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espreque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa tarefa.

[...].

Na mesma assentada, o STF julgou o RE 601.314/SP, submetido ao rito da repercussão geral. Na alínea “a” do Tema nº 225 ficou consignado expressamente que o art. 6º da LC nº 105/2001 “não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

Ainda, em mais recente decisão, o STF assegurou o acesso do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE/MT) a informações fiscais referentes às exportações ocorridas no período de 2013 a 2016, inclusive relativas a contribuintes individualizados, para fins de

Desse modo, a discussão sobre a necessidade de plena transparência daquelas informações para toda a sociedade não foi objeto de deliberação, embora vários fundamentos expostos na decisão em comentário sirvam também para justificá-la.

auditoria (MC na SS nº 5.203/MT). Aqui, diferentemente dos precedentes anteriores, tratava-se genuinamente de sigilo fiscal e, possivelmente, seja o primeiro julgado da Corte a relativizar referido sigilo fora das hipóteses estritas do art. 198, § 1º, do CTN, embora prolatada em sede de cognição sumária.

Inicialmente, a Ministra Cármen Lúcia, então Presidente, em decisão datada de 25/09/2017, suspendera decisão da Corte de Justiça local que, em mandado de segurança impetrado pelo TCE/MT, havia deferido liminar para lhe assegurar referido acesso. Porém, em decisão datada de 09/10/2019, o novo Presidente, Ministro Dias Toffoli revogou mencionada decisão – citando a orientação do plenário da Corte no caso do denominado “sigilo bancário” supra referido – ao fundamento de que dados pertinentes a contribuintes, mesmo que sigilosos, podem ser compartilhados com órgãos de fiscalização, “os quais, no exercício de suas atribuições, podem tomar as medidas que entender cabíveis, sempre resguardando o sigilo dos dados assim compartilhados”. Essa decisão restou mantida pelo plenário do STF em sede de agravo regimental, na assentada de 27/03/2020.

Andressa Guimarães Torquato-Fernandes (2016, p. 356-358) expõe que fiscalizar a renúncia de receitas impõe diálogo constante dos órgãos de controle com as secretarias de receita dos entes federados, os quais, porém, têm negado acesso a essas informações por supostamente estarem protegidas por sigilo fiscal. Porém, a autora denuncia – ao se referir ao controle interno, embora suas considerações também sirvam para outras instituições controladoras – ser essencial:

[...] que os órgãos de controle interno tenham à sua disposição meios para acessar as informações que entenderem necessárias ao bom desempenho das suas atividades fiscalizatórias. Por exemplo, deve estar ao seu alcance obter dados sobre o nome do beneficiado, CPF/CNPJ, total de valores renunciados pelo ente público, quais tributos foram renunciados ou o prazo de duração (se houver sido estipulado).

De outro lado, a diretriz nº 15, “d”, da Resolução nº 06/2016 da ATRICON prevê que, no exercício do controle sobre as renúncias de receita, cabe aos Tribunais de Contas do país “regulamentar o envio de documentos e informações pelos jurisdicionados, inclusive das protegidas por sigilo fiscal, com prazos e regras definidos, de forma a possibilitar o exercício pleno e tempestivo da fiscalização”.

Desse modo, entende-se que os Tribunais de Contas e os órgãos de controle interno foram as instituições que mais avançaram inicialmente nessa discussão, embora num passado

relativamente recente, notadamente a partir dos precedentes citados do STF e do Decreto nº 10.209/2020.

Parece se afigurar indene de dúvidas que essas instituições, de feição eminentemente técnica – de “*accountability* horizontal asignada”, na terminologia de O’Donnell (2004, p. 22) – devam ter acesso irrestrito às informações mais detalhadas possíveis sobre incentivos fiscais, inclusive ao nível de contribuintes específicos, para que possam exercer o *múnus* constitucional que pesa sobre aqueles órgãos (CRFB, art. 70, *caput*).

Trazendo essa discussão para o âmbito estadual, percebe-se que a legislação que rege a atuação específica do TCE/GO e da CGE/GO assegura como prerrogativas dessas instituições e de seus servidores o acesso aos dados e informações necessárias ao desempenho de suas atribuições, ainda que protegidas por alguma espécie de sigilo.

Com efeito, a LO-TCE/GO, de 2007, em seu art. 95 assegura ao servidor que exercer funções específicas de controle externo no TCE/GO, quando credenciado pelo Presidente do Tribunal, ou por delegação deste, pelos dirigentes das unidades técnicas do Tribunal, para desempenhar funções de fiscalização, são asseguradas as seguintes prerrogativas:

- a) livre ingresso em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal;
- b) acesso irrestrito a todos os processos, documentos e informações necessários à realização de seu trabalho, inclusive a sistemas eletrônicos de processamento de dados, que não poderão ser sonegados, sob qualquer pretexto; e
- c) competência para requerer, nos termos do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), aos responsáveis pelos órgãos e entidades, os processos, documentos e informações necessários à ação fiscalizadora, fixando prazo para atendimento. O art. 93, I e II, da LO-TCE/GO também reforça essas garantias.

O RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) reproduz essas prerrogativas, com alguns acréscimos e alterações (arts. 5º, 243 e 248). Especificamente no âmbito da fiscalização das renúncias de receita, seu art. 285, *caput*, prevê que o TCE/GO terá irrestrito acesso às fontes de informações existentes em órgãos e entidades da administração estadual, inclusive a sistemas de processamento de dados.

Em qualquer caso, o servidor deve “guardar sigilo sobre dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções e pertinentes aos assuntos sob sua fiscalização, utilizando-os exclusivamente para elaboração de pareceres e relatórios destinados à chefia imediata” (LO-TCE/GO, art. 38, IV; RI-TCE/GO, art. 79, IV).

A LO-CGE/GO, de 2021, por sua vez, também avançou nessa questão, ao assegurar o acesso às informações de que necessita para o controle sem comprometer eventual sigilo presente, nos seguintes termos:

Art. 9º. [...].

[...].

§ 1º [...].

XIII – ter acesso a todos os documentos e informações necessários ao exercício de suas funções, inclusive aos sistemas eletrônicos de processamento e aos bancos de dados dos órgãos e das entidades da administração pública estadual, observadas, em quaisquer hipóteses, as regras de transferência¹¹⁸ de sigilo previstas em legislação específica.

[...].

§ 3º Na ocorrência de negativa no fornecimento de dados ou informações, ou na apresentação extemporânea de documentos, autuados ou não, processos, atos negociais ou quaisquer outros que solicitar ou lhe devam ser submetidos para fiscalização, a CGE poderá comunicar o fato, imediata e formalmente, ao Chefe do Poder Executivo, com o pedido de providência.

Ainda, referida Lei traz esse acesso aos documentos e informações necessários ao exercício de suas funções como prerrogativa dos ocupantes da carreira específica de Gestor de Finanças e Controle (art. 26, III), o qual deve “guardar sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos a que tiver acesso e os utilizará, exclusivamente, para o exercício de suas atribuições, sob pena de responsabilidade” (art. 26, § 3º).

Contudo, pouco ou quase nada se discute em relação ao acesso a informações protegidas por sigilo fiscal pelo Poder Legislativo para além das requisições no âmbito de CPI’s, em relação às quais já se sedimentou orientação, pela própria SRFB, de que possuem essa prerrogativa, desde que observados alguns pressupostos¹¹⁹.

Geralmente essa discussão tende a não avançar por uma série de receios, tanto por parte da academia como das autoridades fazendárias, sobretudo em razão do caráter político do

¹¹⁸ A redação desse dispositivo deixa mais clara a possibilidade de “transferência de sigilo”, expressão que se reputa mais adequada e que se encontra ausente: a) no inciso III do art. 26 da LO-CGE/GO, que menciona “observadas, em quaisquer hipóteses, o sigilo legal e, se for possível, as de sua transferência, previstas em legislação específica”, como se a transferência do sigilo nem sempre seja possível; b) no art. 2º, § 1º, XIII, do Decreto nº 9.543/2019-GO, o qual se limita a mencionar “observadas [...] as regras de sigilo legal previstas na legislação”. O Apêndice D deste Relatório Final de Pesquisa busca alterar o dispositivo legal mencionado na alínea “a”, retro, para deixar mais clara a obrigatoriedade de transferência das informações sigilosas, com o resguardo do sigilo.

¹¹⁹ De acordo com o Manual Eletrônico do Sigilo Fiscal da SRFB (BRASIL, 2020c), o atendimento a requisições de CPI’s de Assembleias Legislativas e da Câmara Legislativa do Distrito Federal reclamam a presença concomitante dos seguintes requisitos: 1) o requerimento para a quebra do sigilo deve estar adequadamente fundamentado; 2) os fatos investigados devem estar relacionados ao quadro de competências do Estado-Membro ou do Distrito Federal; 3) a necessidade da prévia deliberação plenária da CPI; e 4) a excepcionalidade do acesso às informações, que deve se restringir ao exame pelos integrantes da CPI e pelos titulares dos dados levantados.

controle legislativo e da preocupação de que as informações venham a ser objeto de indevida divulgação sem que se possa responsabilizar o parlamentar.

Ainda, entende-se que a ausência de uma rotina ou padronização quanto ao controle e avaliação de políticas públicas por parte do Poder Legislativo (inclusive em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas, como não poderia ser diferente) acaba criando essa sensação de que aquele Poder não possui competência para acessar dados protegidos por quaisquer espécies de sigilo.

Não se ignora que essas questões, de fato, merecem a preocupação da academia, porém não podem servir de argumentos para afastar, por completo, toda e qualquer possibilidade de acesso, pelo Poder Legislativo, mais especificamente por suas comissões competentes em matéria financeira e orçamentária, para o exercício do controle externo. Afinal, o Poder Legislativo é o titular desse controle, com o qual os demais órgãos técnicos (Tribunal de Contas e controle interno) devem inequivocamente colaborar.

Em reforço argumentativo, registre-se que o art. 117 da Resolução nº 01/2006 do Congresso Nacional prevê que à Comissão Mista de Deputados e Senadores prevista no § 1º do art. 166 da CRFB, no exercício da atribuição de controle externo, aplica-se, no que couber, o disposto na Lei nº 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU); cujo art. 42, por sua vez, prevê como prerrogativa do TCU o acesso a todo e qualquer processo, documento ou informação para fins de inspeção e/ou auditoria, sob pena de multa prevista na mesma Lei. E, como titular do controle externo, entende-se que não poderia ser diferente.

No âmbito estadual, o RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007) não contém qualquer previsão similar, embora isso não seja imprescindível, visto que a possibilidade de acesso a informações protegidas por sigilo fiscal, embora não seja comum, decorre da previsão constitucional expressa que posiciona a ALE/GO como titular do controle externo da Administração Pública (CE/GO, art. 25, *caput*). Não obstante, considera-se oportuno e conveniente uma regulamentação interna mais precisa para conferir maior segurança ao titular dessas informações.

Portanto, a partir desse amplo panorama legislativo, normativo e jurisprudencial, entende-se que às instituições incumbidas constitucionalmente do controle financeiro e orçamentário, previstos no art. 70 da CRFB e no art. 25 da CE/GO, não pode ser oposto o sigilo fiscal, e sim realizada a transferência de eventual sigilo na forma do § 2º do art. 198 do CTN, para o cumprimento de suas atribuições constitucionais, resguardado o dever de manutenção desse sigilo; perspectiva que, por si só, já teria o potencial de incrementar significativamente o controle exercido por mencionadas instituições.

4.3.2.2 *Afastamento absoluto do sigilo fiscal em matéria de incentivos fiscais*

Estudiosos – notadamente fora da academia tributarista – já defendiam a necessidade de uma nova exegese no sentido de afastar a proteção decorrente do sigilo fiscal das informações relativas a incentivos fiscais em geral, de modo a torná-las públicas para amplo conhecimento da sociedade, como gasto público que é.

Uma dessas propostas preconizava que a expressão “informação obtida em razão do ofício”, constante do art. 198 do CTN, deveria ser interpretada no sentido de que as informações cobertas por sigilo fiscal seriam apenas aquelas “[...] conseguidas, alcançadas, conquistadas pela Fazenda Pública ou por seus servidores por meio de pedido, notificação ou fiscalização de contribuintes” (ZUNGMAN, 2014, p. 112), o que não alcançaria aquelas produzidas pela própria Administração Pública a respeito de determinados contribuintes, isto é, aquelas geradas no âmbito da relação de Direito Público entre Administração Pública e contribuinte (ZUNGMAN, 2014, p. 113).

Outro argumento no sentido da necessidade de ampla publicidade, como regra, dos dados relativos a incentivos fiscais consiste na aproximação destes com o conceito de renúncia de receitas, o que os traduziria em informações revestidas de interesse público:

[...] em regra, as informações sobre os incentivos fiscais devem ser de conhecimento de todos. Há, aqui, nítido interesse público incidente no sentido de que cada um do povo possa saber sobre um tema que é de interesse da coletividade, v.g., ligado ao tema de despesas públicas (no caso, à renúncia de receitas). Esse é, ao nosso sentir, um assunto de estrita ligação com a necessidade de transparência e de controle social do exercício da atividade pública. (HEINEN, 2015, p. 231-232)

No mesmo sentido, Andressa Guimarães Torquato-Fernandes (2016, p. 359) afirma que as informações sobre benefícios fiscais nada possuem de sigilosas; ao contrário, devem obrigatoriamente ser divulgadas a toda a sociedade, por se tratar de disposição de recursos públicos.

Entende-se que essa proposta, de considerar como públicas em regra as informações sobre incentivos fiscais, é a que melhor corresponde a uma análise constitucionalmente adequada do instituto, à luz do princípio da publicidade e da transparência fiscal (CRFB, arts. 5º, XXXIII, 37, *caput* c/c § 3º, II, 150, §§ 5º e 6º).¹²⁰

¹²⁰ Este pesquisador, forte nas premissas acima mencionadas, submeteu enunciado à I Jornada de Direito Tributário

Porém, entende-se que, em razão da ausência de um respaldo mais firme do STF sobre o assunto, inclusive com insinuações em sentido contrário, autoridades fazendárias continuaram adotando uma interpretação mais restrita sobre o assunto com receio de sofrerem responsabilização devido à divulgação das informações detalhadas sobre incentivos fiscais de ICMS sobre contribuintes individualmente considerados.

No intuito de conferir maior segurança jurídica para todos (fisco, cidadão, Judiciário e beneficiários de incentivos fiscais), cogitou-se de uma nova ordem legal sobre o tema, de modo superar o óbice do sigilo fiscal pela via legislativa. É o que defendia a própria SRFB, conforme Parecer nº 37/2020 da Assessoria Especial do órgão a recurso de 1ª instância interposto por este pesquisador no âmbito de pedido de acesso à informação (protocolo nº 03006002777202007), aprovado pela autoridade superior em março de 2020¹²¹.

Na ocasião, a SRFB informou o envio ao Congresso Nacional, pelo Presidente da República, do PLC nº 280/2016 para alteração do art. 198 do CTN, a fim de permitir expressamente a divulgação de informações individualizadas por contribuinte relativamente a incentivos fiscais, mas que enquanto não fosse publicada lei resultante do respectivo processo legislativo não haveria autorização legal para sua divulgação, sob as penas da lei, de natureza cível, disciplinar e criminal. Essa e outras propostas anteriores permaneceram sem deliberação no Congresso Nacional¹²².

Na sequência, sobreveio a EC nº 109, de 15/03/2021, que determinou a divulgação irrestrita dos resultados da avaliação periódica obrigatória acerca dos impactos econômicosociais dos incentivos ou benefícios de natureza tributária, financeira ou creditícia (art. 4º, § 4º, II). A preocupação do constituinte derivado com a divulgação dos resultados também sinalizou para que houvesse maior transparência nessa matéria.

Ainda que o texto da referida emenda constitucional não tenha se referido explicitamente à divulgação de informações em nível de contribuinte, entende-se que essa

do CJF, aprovado preliminarmente para fins de discussão no evento, com o seguinte teor: “Informações e dados relativos a incentivos fiscais de ICMS, concedidos a pessoas jurídicas ou por elas fruídos, não se submetem ao sigilo fiscal previsto no *caput* do art. 198 do CTN; consequentemente, devem ser fornecidos a qualquer interessado (transparência passiva), nos termos da Lei de Acesso à Informação, e também podem ser objeto de divulgação no Portal da Transparência do ente federado (transparência ativa)”. Contudo, referido evento, que estava marcado originariamente para o período de 19 a 21/08/2020, foi suspenso devido à pandemia da COVID-19, por prazo indeterminado, sem perspectiva de nova data até julho de 2022. Porém, entende-se que, após a alteração do art. 198 do CTN pela LC nº 187/2021, essa proposta de enunciado perdeu em grande parte sua utilidade prática por, em tese, já estar contemplado na alteração legal mencionada.

¹²¹ Cópia do pedido original formulado por este pesquisador, do aludido parecer e da ratificação da autoridade superior, seguem como anexos ao final do presente Relatório Final de Pesquisa.

¹²² Há também o PLC nº 188/2014, do Senador Randolfe Rodrigues, sem prejuízo de outras propostas legislativas sobre o mesmo tema.

possibilidade já se encontrava implícita no texto constitucional, porquanto este não determinou que a avaliação periódica deveria envolver necessariamente dados agregados por segmentos econômicos ou outros critérios mais generalizantes.

Na sequência, sobreveio a Lei nº 14.129, de 31/03/2021, que dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o aumento da eficiência da administração pública, especialmente por meio da desburocratização, da inovação, da transformação digital e da participação do cidadão, cujo art. 29, § 2º, XII, trouxe previsão destinada a incrementar a transparência, inclusive ativa, nessa matéria:

Art. 29. Os dados disponibilizados pelos prestadores de serviços públicos, bem como qualquer informação de transparência ativa, são de livre utilização pela sociedade, observados os princípios dispostos no art. 6º da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais).

[...].

§ 2º Sem prejuízo da legislação em vigor, os órgãos e as entidades previstos no art. 2º desta Lei deverão divulgar na internet:

[...].

XII – as concessões de recursos financeiros ou as renúncias de receitas para pessoas físicas ou jurídicas, com vistas ao desenvolvimento político, econômico, social e cultural, incluída a divulgação dos valores recebidos, da contrapartida e dos objetivos a serem alcançados por meio da utilização desses recursos e, no caso das renúncias individualizadas, dos dados dos beneficiários.

[...].

Porém, até o primeiro semestre de 2022 não se verificou o cumprimento desse dispositivo pelo governo federal. Quanto aos entes subnacionais, registre-se que, por expressa previsão do inciso III do art. 2º da Lei nº 14.129/2021, esta só se aplica a eles se adotarem os comandos dessa Lei por meio de atos normativos próprios.

Contudo, apesar dessas limitações, entende-se que o dispositivo retro transcrito teve pelo menos um mérito até o momento: esclarecer, mediante interpretação autêntica do legislador, que as informações sobre renúncias de receitas não se submetem a sigilo fiscal, posto que há determinação legal de sua divulgação ao menos em âmbito federal. E se é constitucional à União fazer essa divulgação, não há razão para também não o ser no âmbito dos entes subnacionais que, embora ainda não obrigados, pretendam fazê-la.

Ainda, após todo esse cenário de profundas e rápidas alterações legislativas, normativas e jurisprudenciais, foi aprovado o PLC nº 184/2019, que resultou na LC nº 187/2021, publicada em 17/12, cujo art. 45 alterou a redação do art. 198 do CTN com o propósito de excepcionar do sigilo fiscal informações relativas a “incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica”.

Referida alteração legislativa vem em boa hora e afasta expressamente o principal fundamento reiteradamente suscitado pelas autoridades fazendárias para negar acesso a informações detalhadas em nível de contribuinte nessa matéria, o sigilo fiscal, que já havia sido afastado ao menos implicitamente pela EC nº 109/2021 e pela Lei nº 14.129/2021. Embora a alteração legislativa tenha alcance muito maior que os incentivos fiscais de ICMS, a estes inequivocamente também se aplica, que são o objeto deste Relatório Final de Pesquisa.

Entende-se, contudo, que remanesce discussão no tocante à proteção de dados de incentivos e renúncias concedidos a pessoas físicas, visto que embora o art. 29, § 2º, XII, da Lei nº 14.129/2021 determine a publicação também em relação a elas, a nova redação trazida ao CTN pela LC nº 187/2021 não mencionou as pessoas físicas como excepcionadas do sigilo fiscal. Ainda, a discussão pode ganhar contornos ainda mais relevantes em face da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD).

Porém, voltando-se à situação das pessoas jurídicas, a interpretação equivocada que se conferia ao sigilo fiscal nas hipóteses mencionadas no novel art. 198, § 3º, IV, do CTN consistia em grave distorção criada pelo Direito Tributário, numa leitura dissociada do Direito Financeiro, da Ciência das Finanças e da abordagem sobre políticas públicas em geral, e que, repita-se, tributaristas em geral pouco se esforçaram em combater.

Agora, curiosamente, a questão foi devidamente equacionada pelo legislador na fonte do problema, o próprio Direito Tributário, mediante alteração do art. 198 do CTN, embora se entenda que mesmo antes da referida alteração legal a publicidade e a transparência já deveriam ser a regra nessa matéria.

Importante destacar que a inovação legal não obriga a divulgação, em transparência ativa, mas permite sua publicação pela autoridade fazendária competente, além de esta ser obrigada, a partir de agora, a fornecer informações sobre a matéria a qualquer cidadão via transparência passiva, na forma da legislação de acesso à informação, o que já constitui substancial avanço.

Entende-se, ainda, que após a LC nº 187/2021 o Decreto nº 10.209/2020 perdeu sua utilidade prática em relação àquelas informações que agora passam a ser expressamente reconhecidas pelo legislador federal como passíveis de ampla divulgação, como no caso de incentivos fiscais.

Portanto, após anos de prevalência de uma interpretação nitidamente equivocada acerca do sigilo fiscal em matéria de incentivos fiscais de ICMS, sobreveio a LC nº 187/2021 com o propósito de afastar referido sigilo dessa matéria, de modo a permitir expressamente a divulgação dessas informações em nível de contribuinte, além da própria previsão do art. 29, §

2º, XII, da Lei nº 14.129/2021, no sentido da obrigação de promover transparência ativa nessa matéria em âmbito federal; inovações legislativas essas que representam substancial incremento na transparência sobre essa questão, em benefício da atuação das instituições controladoras e da própria sociedade.

4.4 Interação e diálogo interno e interinstitucional com vistas a uma atuação articulada

A terceira premissa para a efetividade da atuação controladora sobre os incentivos fiscais e renúncia de receitas consiste na imprescindibilidade de articulação interinstitucional entre Poder Legislativo, Tribunal de Contas e Controladoria-Geral, instituições incumbidas expressamente de realizar esse controle nos termos do art. 70, *caput*, da CRFB, bem como a articulação entre as unidades internas de cada uma das referidas instituições¹²³.

Primeiramente, trazem-se algumas considerações gerais sobre o problema da ausência de articulação na administração pública em geral e, depois, avança-se para conhecer se e como as instituições controladoras no Estado de Goiás estão caminhando para superá-lo.

4.4.1 Articulação interna e interinstitucional: um novo paradigma para a função controladora

Ao tratar dos desafios à formulação de políticas públicas racionais, Thomas Dye (2009, p. 113) já afirmava que “a natureza fragmentária da formulação de políticas nas grandes organizações torna difícil coordenar a formulação de decisões de forma tal que a contribuição de todos os vários especialistas se faça sentir no ponto de decisão”.

Não por outro motivo, de longa data o Decreto-lei nº 200/1967 prevê que “As atividades da Administração Federal e, especialmente, a execução dos planos e programas de governo, serão objeto de permanente coordenação” (art. 8º, *caput*). Essa coordenação “será exercida em todos os níveis da administração, mediante a atuação das chefias individuais, a realização sistemática de reuniões com a participação das chefias subordinadas e a instituição e funcionamento de comissões de coordenação em cada nível administrativo” (art. 8º, § 1º).

O art. 9º do aludido Decreto-Lei acentua essa preocupação quanto à prestação

¹²³ Este Relatório Final de Pesquisa se debruça com maior profundidade sobre a articulação interinstitucional, mas aborda também a articulação entre as unidades internas das mencionadas instituições, embora de forma incipiente em relação a essa última, quando vislumbrados elementos para tanto, sobretudo nos Capítulos 5, 6 e 7, relativos à pesquisa empírica.

integrada de serviços públicos federais na mesma área geográfica, a impor, sempre que possível, a realização de convênios com órgãos estaduais e municipais que exercem atividades idênticas ou, no mínimo, coordenação com estes, para evitar dispersão de esforços e de investimentos.

Vê-se, portanto, que a preocupação com a ausência ou fragilidade de coordenação administrativa não é recente; existe “Desde que os serviços públicos se tornaram especializados e diferenciados em agências e setores” (KEAST, BROWN e MANDELL, 2002, p. 315). Trata-se, porém, de problema que continua bastante atual.

Mencione-se, por exemplo, que a Proposta de Emenda Constitucional nº 32/2020 (apelada de “Reforma Administrativa”), em sua redação original, pretendia inserir expressamente, no *caput* do art. 37 da CRFB, a “coordenação” como um dos princípios da Administração Pública, ao lado dos já existentes, além de outros princípios que pretende incluir (BRASIL, 2020a). Contudo, por meio de emenda supressiva saneadora na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania da Câmara dos Deputados, o termo “coordenação” foi retirado do texto, junto com as demais categorias que se pretendiam inicialmente incluir como princípios.

Segundo o voto do Deputado Darci de Matos (BRASIL, 2020b), relator da aludida Reforma Administrativa, que se tornou o parecer daquela Comissão:

a) a inclusão de novas categorias como princípios poderia gerar interpretações múltiplas e completamente divergentes, o que certamente ensejaria a atuação do STF para se pronunciar sobre sua efetiva aplicabilidade em situações, por exemplo, de improbidade administrativa, visto que a violação a princípio pode configurar ato ímprobo (Lei nº 8.429/1992, art. 11, *caput*);

b) as categorias que se pretendiam acrescentar (inclusive “coordenação”) não possuem densidade normativa suficiente a caracterizá-las como princípios, os quais devem se diferenciar de meros objetivos ou propósitos;

c) ante sua vagueza conceitual, a inclusão desses “novos princípios” certamente causaria prejuízo à segurança jurídica, direito fundamental.

Sem adentrar no acerto ou desacerto dessas ponderações trazidas pelo relator¹²⁴, entende-se que, positivada ou não, a articulação interinstitucional deve ser cada vez mais

¹²⁴ Entende-se que a positivação da coordenação como princípio da Administração Pública era um dos poucos aspectos louváveis da aludida proposta legislativa, que foi e continua sendo tão criticável em diversos outros aspectos. Todas as críticas feitas pelo relator aos chamados “novos princípios”, sintetizadas neste Relatório Final de Pesquisa, foram feitas também há mais de 20 (vinte) anos, por ocasião da EC nº 19/1998 (Reforma Gerencial), em relação ao princípio da eficiência, cuja juridicidade e densidade normativa hoje é praticamente inquestionável entre os juristas.

buscada e incentivada pela Administração Pública. Com efeito, o recentíssimo § 16 do art. 37 da CRFB, incluído pela EC nº 109/2021, traz uma sinalização, ainda que tímida, nesse sentido, ao prever expressamente que os órgãos e entidades da administração pública devem realizar avaliação das políticas públicas individual ou “conjuntamente”.

Embora o Decreto-Lei nº 200/1967 e a PEC nº 32/2020 tenham empregado o termo “coordenação”, para fins de acordo semântico com o leitor utiliza-se preferencialmente neste Relatório Final de Pesquisa o termo “articulação”, como gênero e sinônimo de integração horizontal, que pode compreender especialmente 3 (três) espécies distintas, a saber, cooperação, coordenação e colaboração, embora ainda outras categorias pudessem ser mencionadas (KEAST, BROWN e MANDELL, 2012, p. 315).

Apesar de não haver uma definição *a priori* das categorias retro citadas, utiliza-se a classificação acima para definir a cooperação como o nível mais baixo de articulação, sem requerer muito esforço ou perda de autonomia; a coordenação, como nível intermediário, com caráter muito instrumental, que exige trabalho conjunto, objetivos pré-estabelecidos e frequentemente externos ao grupo e mecanismos mais estruturados; e, por fim, a colaboração, como nível mais avançado, que consiste num processo mais intenso, a exigir vínculos e recursos muito mais estreitos e até mesmo uma diminuição dos limites entre as agências, com níveis mais elevados de contribuição, compromisso e esforço (KEAST, BROWN e MANDELL, 2012, p. 321-324).

Infelizmente, a ausência de articulação interinstitucional não se resume à formulação de políticas públicas, como afirmava Dye (2009), mas também ao respectivo monitoramento, avaliação e controle por parte das instituições competentes, que padecem do mesmo problema; afinal, “O controle da Administração Pública brasileira é eminentemente fragmentado, marcado pela existência simultânea de diversas instâncias de controle, sem que haja qualquer mecanismo de coordenação entre elas” (PEREIRA, 2018, p. 34).

Guillermo O'Donnell (2004, p. 28) vai ainda mais longe ao afirmar que qualquer visão que afirme unilateralmente a proeminência de uma só dimensão de controle não será muito efetiva, visto que é nas interações entre as 3 (três) dimensões do que ele denomina “accountability” que se pode encontrar uma das chaves para melhorar a qualidade da democracia na América Latina¹²⁵. O autor se refere às interações entre a “accountability” vertical (controle realizado pelos eleitores, mediante eleições periódicas), horizontal (aquele realizado pelos Poderes e agências estatais especializadas) e societal (que se aproxima do que

¹²⁵ Embora o foco do estudo de O'Donnell (2004) seja a América Latina, suas lições podem ser aplicadas também para outros países, em especial nessa temática.

conhecemos no Brasil como controle social).

Há tempo que o modelo centralizado e hierarquizado de controle – assim como de Administração Pública – no qual as instituições controladoras exercem suas funções de forma praticamente incomunicável umas com as outras, já deu sinais de que necessita de urgente reformulação. Nenhuma instituição consegue, por mais bem intencionada que seja, por exemplo, combater a corrupção sozinha; essa percepção levou, inclusive, à recomendação de criar-se um sistema nacional de combate à corrupção, com a articulação de diversos órgãos:

Entre as conclusões da CPMI dos Correios, em 2006, recomendou-se o fortalecimento das instituições que combatem a corrupção no país e a articulação de um sistema nacional de controle, coordenado pelo TCU, envolvendo as Cortes de Contas estaduais e municipais, o controle interno, a Polícia Federal, a Receita Federal, o Banco Central etc. (LIMA, 2018, p. 59)

Maria Paula Dallari Bucci (2019, p. 819), ao tratar da vertente do controle como um dos campos epistêmicos a atrair a pesquisa em Direito e Políticas Públicas, acentua que a interdisciplinaridade e o imbricamento da atividade acadêmica com o exercício profissional devem orientar “a construção de estratégias convergentes e coordenadas de controle pelos vários órgãos com competência sobre a matéria, para efeitos de escala ampla, o que é traço característico das políticas públicas”.

A coexistência de instituições controladoras diversas atuando sobre o mesmo objeto carrega, naturalmente, o potencial risco de retrabalho, perda de recursos públicos e de eficiência em escala, além de insegurança jurídica. Isso pode ser visualizado, apenas para citar um exemplo relativamente recente, na discussão sobre a competência para celebrar acordos de leniência, nos termos da Lei nº 12.843/2013 (Lei Anticorrupção), em que a falta de clareza sobre os limites da atuação da CGU, TCU e Ministério Público Federal acabou criando um cenário de competitividade para firmar esses acordos, ao ponto até de, por vezes, alguns desses órgãos questionar juridicamente os acordos firmados pelos demais (CRISTÓVAM, DEMIKOSKI, e PINHEIRO, 2020).

A atuação de múltiplas instituições de controle ou punitivas sobre o mesmo agente e o mesmo fato, inclusive, a despertou a atenção do legislador, ao positivar o § 3º do art. 22 da LINDB, acrescido pela Lei nº 13.655/2018, segundo o qual as sanções aplicadas ao agente devem ser levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato. Embora não referido explicitamente no texto, é implícito – porém inequívoco – que se descortina aqui o problema de várias sanções aplicadas por diferentes instituições sobre o mesmo agente e fato, a merecer o devido temperamento legislativo.

Assim, numa sociedade extremamente complexa como a atual, com problemas cada vez mais sofisticados, recursos humanos e financeiros mais escassos, o controle da Administração Pública não pode prescindir de uma atuação articulada entre essas diferentes instituições que o exercem, e em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receita não poderia ser diferente.

Em reforço, a diretriz nº 15, “i”, da Resolução nº 06/2016 da ATRICON prevê que na fiscalização da receita e da renúncia de receita os Tribunais de Contas se comprometem a “atuar cooperativamente com outras instituições de controle, dentro de suas competências institucionais, promovendo o intercâmbio de boas práticas, informações e documentos e o apoio técnico, visando ao cumprimento dos regramentos constitucionais e legais relativos à matéria”.

Essa articulação interinstitucional pode ocorrer por meio dos denominados ajustes colaborativos, como convênios, acordos ou termos de cooperação e instrumentos congêneres, o que Paulo Modesto (2013, p. 12) denomina de “autovinculação bilateral”, baseada na consensualidade administrativa, fruto de movimento mundialmente conhecido como “administração concertada”, “administração consensual”, “contratualização da administração pública”, que somente no Brasil, segundo o autor, ainda causa perplexidade (MODESTO, 2013, p. 12-17), embora esse fenômeno já esteja bem mais assimilado também por aqui.

O art. 116, *caput*, da Lei nº 8.666/1993 – ainda vigente, conforme arts. 191 e 193, II, da Lei nº 14.133/2021 – prevê que se aplicam as disposições dessa Lei, no que couber, aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração. Prevê, ainda, que a celebração de convênio, acordo ou ajuste pelos órgãos ou entidades da Administração Pública depende de prévia aprovação de competente plano de trabalho proposto pela organização interessada, o qual deve conter, no mínimo¹²⁶, as seguintes informações: a) identificação do objeto a ser executado; b) metas a serem atingidas; c) etapas ou fases de execução; d) previsão de início e fim da execução do objeto, bem assim da conclusão das etapas ou fases programadas. Ainda, “assinado o convênio, a entidade ou órgão repassador dará ciência do mesmo à Assembléia Legislativa ou à Câmara Municipal respectiva” (Lei nº 8.666/1993, art. 116, § 2º).

Interessante observar que o art. 184 da Lei nº 14.133/2021 (Nova Lei de Licitações e

¹²⁶ Os incisos IV, V e VII do § 1º do art. 116 da Lei nº 8.666/1993 trazem outras exigências não mencionadas no corpo do texto por serem aplicáveis apenas quando houver repasses de recursos financeiros, a saber, respectivamente: a) plano de aplicação dos recursos financeiros; b) cronograma de desembolso; e c) se o ajuste compreender obra ou serviço de engenharia, comprovação de que os recursos próprios para complementar a execução do objeto estão devidamente assegurados, salvo se o custo total do empreendimento recair sobre a entidade ou órgão descentralizador.

Contratos Administrativos) simplesmente dispõe que se aplicam as disposições dessa Lei, no que couber e na ausência de norma específica, aos convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração Pública, na forma estabelecida em regulamento do Poder Executivo federal.

Em outras palavras, a nova Lei suprimiu a previsão de requisitos mínimos para formalização de ajustes colaborativos e relegou essa e outras questões a regulamento do Chefe do Poder Executivo federal. Essa alteração parece ter o objetivo de conferir maior flexibilidade na regulação daqueles ajustes, embora fosse no mínimo conveniente e oportuno que a nova Lei continuasse a prever requisitos mínimos, sob pena de não haver parâmetros mínimos vigentes para todo o território nacional, veiculado em norma geral sobre o tema, e não mero ato infralegal (até agora não editado, repita-se).

De qualquer forma, o fato é que a celebração de instrumentos de natureza colaborativa entre instituições controladoras e sua efetiva execução tem o potencial de incrementar substancialmente o controle exercido por essas instituições, e em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas essa constatação se afigura ainda mais evidente.

Cite-se recente exemplo oriundo do Estado de Santa Catarina, bastante ilustrativo em vários aspectos, notadamente sobre a importância desses instrumentos e sua coercibilidade, algo de que muitos ainda duvidam. Não se trata propriamente de uma colaboração entre as diferentes instituições controladoras, mas entre uma destas e o Poder Executivo.

Naquele Estado, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) firmou com o Poder Executivo estadual o Acordo de Cooperação Técnica nº 03/2019, cujo objeto consiste na adoção de medidas capazes de contribuir para o aperfeiçoamento do controle e da gestão pública e de mecanismos para facilitação do acesso a dados e informações próprias ou custodiadas pelos partícipes, de modo a possibilitar ao TCE/SC o exercício das respectivas competências e atribuições constitucionais e legais; e ao Poder Executivo, o aperfeiçoamento dos controles sobre a arrecadação de receitas e a realização de despesas (SANTA CATARINA, 2019b). De forma similar, o Ministério Público de Contas de Santa Catarina (MPC/SC) firmou o Acordo de Cooperação Técnica nº 23/2019, praticamente com as mesmas cláusulas (SANTA CATARINA, 2019a).

Uma das cláusulas desses instrumentos prevê o dever de disponibilização, pelo Poder Executivo daquele Estado-membro, de acesso a informações detalhadas dos benefícios fiscais concedidos, em especial a identificação dos beneficiários e dos benefícios, o enquadramento legal, o prazo de fruição, o valor mensal da renúncia e, quando for o caso, as obrigações dos beneficiários (cláusula segunda, inciso V). A cláusula sexta prevê o dever de os servidores do

TCE/SC e do MPC/SC garantirem o sigilo das informações compartilhadas por intermédio do acordo, utilizando-as apenas no exercício de suas competências legais, sob pena de responsabilização civil, penal e administrativa caso constatada a utilização indevida.

Ante a reiteração de descumprimento do Acordo de Cooperação Técnica nº 23/2019, o MPC/SC impetrou o MS nº 5043025-37.2020.8.24.0000 no Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina e teve a liminar deferida em março de 2021 para determinar, sob pena de multa, o cumprimento integral de todas as condições fixadas no referido Acordo (SANTA CATARINA, 2021a). No mês seguinte, o órgão impetrante noticiou em sua página oficial a realização de reunião virtual pela Secretaria da Fazenda para viabilizar o cumprimento da liminar. Trata-se, sem dúvida, de conquista histórica para o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas não só daquele Estado, mas relevante precedente para todo o país e singularmente para todos os MPC's.

Assim, embora relevante que cada instituição controladora exerça suas competências constitucionais e legais e tenham acesso às informações necessárias, um controle efetivo e constitucionalmente adequado nessa matéria precisa avançar também rumo a uma maior articulação entre referidas instituições, notadamente aquelas previstas no art. 70, *caput*, da CRFB, correspondente ao art. 25, *caput*, da CE/GO, e os instrumentos de natureza colaborativa podem se constituir em relevantes mecanismos para essa finalidade, inclusive em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receita.

Pelos mesmos fundamentos, a própria articulação interna entre as unidades administrativas que compõem cada instituição de controle também se revela de suma importância, porque a ausência ou insuficiência de cooperação, coordenação e colaboração dentro da mesma instituição pode refletir, no plano interno, os mesmos problemas já mencionados decorrentes da ausência ou da insuficiência de articulação entre diferentes instituições controladoras.

Assim, convém que gerências, superintendências, diretorias, seções e outras unidades administrativas também desempenhem suas atividades com diálogo e interação recíprocos entre si e com instituições externas, a depender do objeto e amplitude das respectivas atuações.

Portanto, considera-se a articulação, tanto interna como interinstitucional, um dos importantes pilares de um controle constitucionalmente adequado, a ser buscado pelas instituições de controle interno e externo previstas no texto constitucional.

4.4.2 Articulação interinstitucional: experiências das instituições goianas de controle interno e externo previstas no art. 25, *caput*, da CE/GO

Não obstante, em Goiás a Lei nº 17.928/2012-GO prevê longa disciplina acerca dos convênios, em caráter suplementar à legislação federal, com fulcro no arts. 22, XXVII, e 24, § 2º, da CRFB. O art. 55 daquela Lei prevê que os convênios se distinguem dos contratos pelos seguintes traços principais e característicos: a) igualdade jurídica dos partícipes; b) não persecução da lucratividade; c) possibilidade de denúncia unilateral por qualquer dos partícipes, na forma prevista no ajuste; e d) diversificação da cooperação oferecida por cada partícipe.

Ainda, o art. 57 da Lei nº 17.928/2012-GO traz as seguintes exigências adicionais em relação ao § 1º do art. 116 da Lei nº 8.666/1993: a) justificativa, contendo a caracterização dos interesses recíprocos, a relação entre a proposta apresentada, os objetivos a serem alcançados, a indicação do público-alvo, do problema a ser solucionado e dos resultados esperados, além de informações relativas à capacidade técnica e gerencial do proponente para execução do objeto (inciso I); b) que as etapas ou fases de execução sejam discriminadas com a especificação das ações, item por item (inciso IV); c) data e assinaturas do conveniente e aprovação do concedente (inciso IX).

Feitos esses esclarecimentos, cumpre conhecer eventual desenho normativo específico à formulação de ajustes colaborativos por parte das instituições controladoras do Estado de Goiás analisadas e destacar brevemente alguns dos respectivos instrumentos firmados¹²⁷.

O TCE/GO pode “celebrar termo de cooperação técnica para utilização de cadastro de pessoas físicas e jurídicas, com vistas à obtenção de domicílio fiscal atualizado, para fins de citação e intimação, no âmbito de sua competência” (LO-TCE/GO, art. 7º, X, RI-TCE/GO, art. 10, X). Ainda, compete ao Plenário da Corte¹²⁸ “proposta de acordo de cooperação técnica, objetivando o intercâmbio de informações que visem o aperfeiçoamento dos sistemas de controle e fiscalização, conforme previsto no inciso X do art. 10 deste Regimento” (RI-TCE/GO, art. 14, XIV).

Contudo, a possibilidade de o TCE/GO firmar termos de cooperação técnica não se restringe à utilização de cadastros com vistas à obtenção de domicílio fiscal atualizado, como

¹²⁷ Esclareça-se que foi fixada como data de consulta dos ajustes colaborativos nos portais eletrônicos próprios de cada instituição a data de 21/07/2021. Assim, é com base na situação encontrada nessa data que se formulam os apontamentos e críticas mencionados adiante.

¹²⁸ O dispositivo transcrito não prevê qualquer verbo para refletir qual seria a ação do Plenário do TCE/GO a respeito, se “receber”, “apreciar”, “julgar”, “ratificar”, “homologar” as propostas de acordo de cooperação técnica e outros ajustes, a revelar atecnia manifesta que merece ser prontamente sanada para maior clareza do texto.

impropriamente sugerido nos dispositivos legal e normativo retro mencionados, mas sim para qualquer objetivo que venha a aprimorar os processos de fiscalização e controle do Tribunal, conforme resta mais claramente previsto no art. 137 da LO-TCE/GO – reproduzido, em essência, no art. 371 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) – que assim prevê:

Art. 137. O Tribunal de Contas poderá firmar acordo de cooperação com os tribunais de contas de todo o País, com tribunais nacionais e entidades congêneres internacionais, com outros órgãos e entidades da administração pública e, ainda, com entidades civis, objetivando o intercâmbio de informações que visem ao aperfeiçoamento dos sistemas de controle e de fiscalização, o treinamento e o aperfeiçoamento de pessoal e o desenvolvimento de ações conjuntas de fiscalização quando envolverem o mesmo órgão ou entidade repassadora, ou aplicadora dos recursos públicos, observadas a jurisdição e a competência específica de cada participante.

A prática corrobora essa interpretação. Com efeito, verifica-se que o TCE/GO já firmou diversos ajustes de cooperação técnica com vistas ao fortalecimento de sua atividade-fim de controle da Administração Pública. Esses ajustes ora são denominados de “acordos”, ora de “termos”, a exemplo dos firmados com a CGE/GO:

- a) Termo de Cooperação Técnica nº 01/2016, com vigência de 60 (sessenta) meses a partir da assinatura (30/11/2016), tendo por objeto estabelecer a cooperação técnica entre os órgãos com vistas a promover o desenvolvimento de ações articuladas e estratégicas de intercâmbios, experiências e tecnologias, voltadas à área de atuação das organizações, bem como a realização de ações conjuntas que permitam o alcance de melhores índices de eficiência, eficácia e efetividade dos controle interno e externo no âmbito do Estado de Goiás (GOIÁS, 2016a);
- b) Acordo de Cooperação Técnica nº 02/2018, firmado em 03/04/2018 e vigente desde sua publicação até dezembro de 2018, tendo por objeto a integração de trabalhos e o uso dos equipamentos de topografia e do laboratório de solos e pavimentos do TCE/GO, de modo a otimizar os trabalhos de inspeção de auditoria de obras públicas, referente aos trabalhos de levantamentos topográficos e à realização de extração e tratamento de amostras de solo e pavimentos (GOIÁS, 2018a).

Quanto à CGE/GO, não havia na Lei nº 17.257/2011-GO como também continua não havendo nas Lei nº 20.491/2019-GO, nem ainda nos respectivos regulamentos, uma previsão legal e/ou normativa muito clara nesse aspecto. Também a LO-CGE/GO nada explicitou nesse tocante. Porém, entende-se que a Lei nº 8.666/1993 e a Lei nº 17.928/2012-GO, além do próprio princípio constitucional da eficiência (CRFB, art. 37), já sejam suficientes para conferir

legitimidade à celebração de instrumentos colaborativos pela CGE/GO.

Com efeito, encontram-se na página oficial¹²⁹ da CGE/GO a relação de diversos Termos de Cooperação, a exemplo daqueles firmados com os seguintes órgãos:

- a) MPE/GO, com vigência de 60 (sessenta) meses a partir de 18/09/2018, com o objetivo de promover o desenvolvimento de ações articuladas e estratégicas para intercâmbio de informações, experiências e tecnologias, voltadas à áreas de atuação dos partícipes, bem como a realização de ações conjuntas com vistas a melhor eficiência, eficácia e efetividade das atividades empreendidas (GOIÁS, 2018b);
- b) Controladoria-Geral do Município de Goiânia, com vigência de 60 (sessenta) meses a partir de 19/03/2019, para cessão do Sistema de Gestão de Trilhas de Auditoria (SGTA), sistema esse cuja cessão vem sendo objeto de termos de cooperação com diversos outros órgãos, a exemplo do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás – TCM/GO, a CGE/MG, TCE/MA, TCE/SC e outros (GOIÁS, 2019c).

Quanto à ALE/GO, a despeito de previsão constitucional, legal e/ou normativa específica, valem as mesmas observações relativas à CGE/GO quanto ao fundamento e à possibilidade de firmar ajustes colaborativos. Em consulta ao respectivo Portal da Transparência, em 21/07/2021, havia menção de 66 (sessenta e seis) ajustes colaborativos publicados, porém nenhum com o TCE/GO e/ou a CGE/GO. Também não foi encontrado qualquer ajuste visando a fortalecer a ALE/GO em seu mister de titular do controle externo, embora haja diversos convênios importantes em relação a suas atividades-meio.¹³⁰

Desse modo, percebe-se que as instituições goianas controladoras mencionadas do Estado de Goiás vêm buscando formalizar ajustes de natureza colaborativa com os mais

¹²⁹ A referência é à seguinte página eletrônica da CGE/GO: <<https://www.controladoria.go.gov.br/acesso-a-informacao/2-institucional/99-termos-acordos-parcerias.html>>. Registre-se que essa página só apresentava, até meados de 2021, a relação de Termos de Cooperação, com algumas informações básicas sobre eles, mas não disponibilizava os respectivos conteúdos na íntegra. Porém, em nova consulta na fase de revisão pós-banca deste Relatório Final de Pesquisa, constatou-se que essa limitação foi corrigida, de modo que desde pelo menos julho de 2022 a íntegra dos instrumentos passou a ser lá disponibilizada. Porém, considerando ainda referido marco temporal, persiste uma deficiência no portal da CGE/GO, visto que não estão centralizados numa mesma página todos os ajustes formalizados pelo órgão, a exemplo do Termo de Cooperação Técnica nº 01/2016 firmado com o TCE/GO (GOIÁS, 2016a), que, em consulta realizada em julho de 2022, encontrava-se solta numa página da web sem que, quem acesse diretamente a página inicial da CGE/GO, consiga encontrar mencionado ajuste navegando normalmente pela página do órgão.

¹³⁰ Porém, acredita-se que o Portal da Transparência da ALE/GO esteja desatualizado quanto a esse aspecto, porque no portal de convênios do TCE/GO foi possível encontrar o Acordo de Cooperação Técnica firmado entre os órgãos em abril de 2019, com vigência por 60 (sessenta) meses, com o objetivo de estabelecer a cooperação técnico-científica e cultural e o intercâmbio de conhecimento, informações e experiências, visando à formação, ao aperfeiçoamento e a especialização técnica de recursos humanos, bem como o desenvolvimento institucional, mediante a implementação de ações programadas, projetos e atividades complementares de interesse comum entre as mencionadas instituições, bem como compartilhamento de bancos de dados de interesse institucional dos partícipes envolvidos. No portal de convênios do TCE/GO, ao selecionar como conveniente a ALE/GO, o único ajuste disponibilizado foi o Acordo de Cooperação Técnica descrito.

variados objetos, entre si e também com outros órgãos ou entidades. Porém, alguns problemas se afiguram presentes, notadamente: a) a falhas quanto à transparência ativa desses instrumentos, notadamente no âmbito da CGE/GO e da ALE/GO; b) ausência de qualquer ajuste com o objetivo de fortalecer a atividade controladora da ALE/GO (CE/GO, art. 25, *caput*), à exceção do Acordo de Cooperação Técnica nº 02/2019; e c) ausência de ajuste específico para fortalecimento da atuação de quaisquer das 3 (três) instituições objeto desta pesquisa (CGE/GO, ALE/GO e TCE/GO) relativamente ao controle de incentivos fiscais e renúncia de receita.

Importante destacar, por fim, que a articulação entre as instituições de controle não pressupõe necessariamente a celebração de ajustes de natureza colaborativo, uma vez que pode ocorrer também mediante ajustes informais, não documentados em acordos bilaterais, pelos quais as instituições prestem mútua colaboração, no âmbito das respectivas competências e atividades ordinárias, visando a atingir um objetivo em comum.

Portanto, apesar dos diversos esforços já empreendidos, há um longo caminho a percorrer com vistas a maior articulação interinstitucional não só no âmbito dos órgãos formuladores políticas públicas, mas também das instituições controladoras, inclusive em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receita.

5 PESQUISA EMPÍRICA – ANÁLISE DOS RESULTADOS REFERENTES AO CONTROLE INTERNO (CGE/GO)

Inicialmente, registre-se que os dados apresentados a seguir e as respectivas análises se baseiam, além da análise da legislação organizacional da CGE/GO: a) nas respostas e nos documentos fornecidos formalmente pelo órgão em resposta a manifestações protocolizadas eletronicamente na plataforma da Ouvidoria-Geral do Estado de Goiás, a maioria delas pedidos de acesso à informação; e b) nos dados disponibilizados em transparência ativa pela CGE/GO.

Ressalte-se que, para conhecer com maior profundidade a atuação controladora da CGE/GO e coletar mais dados e sugestões pertinentes ao objeto deste Relatório Final de Pesquisa, este pesquisador planejou realizar entrevistas com os respectivos servidores e, inclusive, obteve autorização do órgão na etapa de formalização do processo junto ao CEP/UFG.

Contudo, no momento do contato com a direção e os servidores da CGE/GO, estes não atenderam à solicitação para realizar entrevista nos moldes exigidos pelo CEP/UFG, o que constitui um dos limitadores em relação aos resultados encontrados, como se pode observar da comparação da análise empreendida sobre a CGE/GO com aquela empreendida quanto às demais instituições controladoras em que alguns dos respectivos servidores participaram desta pesquisa. Assim, a CGE/GO foi a única instituição controladora a não ter nenhum participante entrevistado para os fins deste Relatório Final de Pesquisa.

5.1 Desenho institucional, estrutura interna e planos anuais de auditoria/control

Importa conhecer, inicialmente, o desenho institucional e a estrutura interna da GE/GO e respectivos planos anuais de auditoria/control relativamente à matéria em exame.

5.1.1 Desenho institucional e estrutura interna

Conforme organograma atualmente publicado na página eletrônica da própria CGE/GO e regulamento do órgão (Decreto nº 9.543/2019-GO), as respectivas unidades internas responsáveis por trabalhos de auditoria e respectivo monitoramento em matéria de incentivos fiscais de ICMS em Goiás são as Gerências de Auditoria de Programas de Governo e a de Auditoria de Monitoramento, vinculadas à Superintendência de Auditoria e esta última, por sua

vez, subordinada à Subcontroladoria de Controle Interno e Correição, penúltimo grau hierárquico dentro da atual estrutura orgânica da CGE/GO.

Referidas gerências são os órgãos de execução, localizados “na ponta” do sistema estadual de controle interno do Poder Executivo, a primeira responsável por realizar auditorias em matéria de renúncia de receita e a segunda responsável por monitorar o cumprimento dos apontamentos constantes dessas auditorias pelos órgãos fiscalizados (Decreto nº 9.543/2019-GO, arts. 18, I e V, e 19, I, “c”).

Verifica-se, assim, que não há uma unidade própria e especializada para o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, visto que as auditorias realizadas nessa matéria se somam aos demais trabalhos de controle realizados por referidos órgãos no âmbito do gasto direto do Estado de Goiás. Aliás, como já demonstrado na parte teórica deste Relatório Final de Pesquisa, desde a instituição da CGE/GO esta não conta com unidade própria e especializada para a fiscalização nessa matéria.

Assim, um primeiro passo para incrementar a atuação controladora da CGE/GO nesse tocante seria institucionalizar uma gerência de auditoria especificamente para cuidar da renúncia de receita, com o aporte de recursos humanos e materiais necessários, tendo em vista a materialidade dos recursos envolvidos, a especificidade e complexidade da legislação goiana sobre incentivos fiscais, o elevado número de empresas beneficiárias, tudo a demonstrar a necessidade de maior especialização e constância na fiscalização dessa matéria.

5.1.2 Planos de Anuais de Auditoria/Planos Operacionais de Ações de Controle

De acordo com o § 4º do art. 7º da Lei nº 17.257/2011, que disciplinava a organização administrativa do Poder Executivo, a CGE/GO deveria publicar anualmente seu plano de auditoria para vigência no exercício subsequente, tendo como critérios a representatividade no volume de gastos governamentais, histórico de fiscalização por órgão ou entidade, análise da relevância do objeto e de sua modalidade de contratação (dispensas/inexigibilidades), registro das prestações de contas, reincidências de impropriedades e irregularidades, cruzamento de informações existentes em base de dados e publicações na imprensa oficial.

Essa obrigação também era prevista no art. 53 da Portaria nº 74/2014-GO (GOIÁS, 2014a), que instituíu o Regimento Interno da CGE/GO (hoje derogado pelo Decreto nº 9.543/2019-GO), o qual apontava que a seleção dos órgãos e entidades, públicas ou privadas, a serem auditadas, deveriam considerar critérios como materialidade, relevância, riscos envolvidos e condição estratégica.

O primeiro Plano Anual de Auditoria foi publicado por meio da Instrução Normativa (IN) nº 35, de 09/05/2016, para vigência no próprio exercício de 2016, e não contemplou qualquer trabalho em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

O Plano Anual de Fiscalização para 2017 foi publicado por meio da IN nº 38/2016, porém não foi possível analisar as atividades previstas no referido plano porque o anexo em que são descritas não foi publicado pela CGE/GO. Mesmo após este pesquisador ter apontado essa falha na transparência ativa do órgão e solicitar a publicação dos anexos faltantes (protocolo nº 2021.1011.002016-44, de 11/10/2021), a CGE/GO só corrigiu o erro em relação aos planos referentes a 2018 e 2019, isto é, somente os planos relativos a esses 2 (dois) exercícios tiveram seus anexos publicados.

No Plano Anual de Fiscalização para 2018, publicado por meio da IN nº 48/2017, previu-se a realização de fiscalização em benefícios fiscais, com a emissão de relatório de inspeção, pela então Gerência de Auditoria Governamental (GAG) sobre a então Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Científico e Tecnológico, Agricultura, Pecuária e Irrigação do Estado de Goiás – SED; SEFAZ e GOIÁSFOMENTO. Embora tivesse sido prevista uma meta física¹³¹ de 20 (vinte), nesse ano só foi realizado e concluído um único trabalho, que resultou no Relatório de Inspeção nº 11/2018 – SEI GEAG.

No Plano Anual de Fiscalização para 2019, publicado por meio da IN nº 54/2018, previu-se igualmente a realização de fiscalização em benefícios fiscais sobre os mesmos órgãos (SED, SEFAZ e GOIASFOMENTO), acrescido da referência a ÓRGÃOS/ENTIDADES, porém com meta física de apenas 2 (dois). Nesse ano é que começaram efetivamente os primeiros processos de auditoria governamental nessa área.

A partir de 2020, o plano teve sua denominação significativamente alterada para Plano Operacional das Ações de Controle (POAC). O POAC 2020 afirma que tem como objetivo “o Monitoramento Total dos recursos orçamentários e outras formas de execução de recursos (inclusive incentivos fiscais, renúncias, captações)” e seu Anexo IV, pertinente à Gerência de Auditoria de Programas de Governo, aponta a necessidade de redução dos incentivos fiscais.

O item 7.2 desse Anexo IV, que contém o plano de execução para 2020, prevê como objetivo “avaliar aspectos de conformidade necessários para a fruição dos benefícios dos Programas FOMENTAR e PRODUZIR”, com escopo de “auditar as todas as empresas (595) beneficiárias dos Programas”, com entrega de Informe de Auditoria (IA) contendo os resultados da análise e recomendações de melhorias e de ações corretivas.

¹³¹ O documento não esclarece o que seria a meta física, se o número de processos, de órgãos, de empresas ou programas de benefícios auditados.

Para essa função, foram designados 3 (três) servidores, com previsão de 960 (novecentas e sessenta) horas úteis de trabalho ao longo do exercício para tal mister, com tempo médio de execução de 2.280¹³² e no total de uma ação de controle a realizar.

De fato, diversos processos de auditoria foram instaurados em 2019 sobre o programa PRODUIR, o que se pode considerar certo avanço, porém até 26/10/2021 ainda não havia nenhuma auditoria concluída.

O POAC 2021 e seu Anexo IV, pertinente à Gerência de Auditoria de Programas de Governo, por sua vez, previu como ação e objeto a realização de Auditoria de Monitoramento sobre os Programas PRODUIR e FOMENTAR, tipificada como essencial, com o objetivo de monitorar as ações propostas nas Solicitações de Ações Corretivas (SAC's) e nos Informativos de Ação de Controle (IAC's), com estimativa de 3 (três) servidores e um total de 400 (quatrocentas) horas úteis e 41 (quarenta e uma) ações de controle a realizar. Referido POAC ainda menciona que a seleção dos programas FOMENTAR e PRODUIR se deve à materialidade dos recursos, aproximadamente 30% (trinta por cento) da renúncia estadual¹³³.

Portanto, verifica-se que somente a partir de 2018 é que a CGE/GO passou a contemplar em seus Planos Anuais de Fiscalização, posteriormente denominados POAC's, auditorias sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, e somente a partir de 2019 a executar auditorias específicas e de forma mais sistematizada nessa matéria, embora ainda restrito aos programas FOMENTAR e PRODUIR.

5.2 Atuação institucional

O primeiro critério para analisar a efetividade da atuação da CGE/GO em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em Goiás refere-se à atuação institucional do órgão, o que implica conhecer os trabalhos realizados pelo órgão e aqueles ainda em andamento nessa matéria.

Em resposta aos primeiros pedidos de acesso à informação formulados por este pesquisador via Ouvidoria-Geral do Estado de Goiás (protocolo n°s 2020.0315.181740-70 e 2020.0602.214214-96), a CGE/GO afirmou que os trabalhos mais recentes realizados em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS foram os seguintes:

¹³² O documento não esclarece se o número seria referente a horas, dias ou outro critério temporal, embora o mais provável é que a referência seja a horas.

¹³³ Não obstante, pelo critério da materialidade o crédito outorgado é que deveria ser objeto de fiscalização, por representar praticamente o dobro do volume de renúncias fiscais em relação aos Programas FOMENTAR e PRODUIR.

- a) Mapeamento do Programa PRODUIR (processo nº 201711867000330);
- b) Relatório de Inspeção nº 11/2018 – SEI GEAG (processo nº 201811867000397)
- c) Informe de Auditoria nº 1/2019 – CGE/GO (processo nº 201911867000325);
- d) Informe de Auditoria nº 2/2019 – CGE/GO (processo nº 201911867000882);
- e) Informe de Auditoria nº 3/2019 – CGE/GO (processo nº 201911867000325);
- f) Informe de Auditoria nº 1/2020 – CGE/GO (processo nº 201911867001962);
- g) Monitoramento das determinações do Tribunal de Contas do Estado de Goiás nas contas do Governador do exercício de 2018 apresentadas em 2019 (processo nº 201917604005616);
- h) Informes de Auditoria nº 2/2020, nº 3/2020, nº 4/2020 e nº 5/2020–CGE/GO (processos nºs 20201186700082, 202011867000478, 202011867000479 e 202011867000769).

No último pedido de acesso à informação formulado por este pesquisador (protocolo nº 2021.1008.002839-48, em 08/10/2021), a CGE/GO, em resposta prestada em 26/10/2021, informou ainda a instauração de outros processos de auditoria sobre o tema (cada qual com seu próprio informe de auditoria gerado): 202011867000772, 202011867000899, 202011867000939, 202011867001134, 202011867001223, 202011867001264, 202011867001265, 202011867001520, 202011867001668, 202011867001669 e 202111867001366.

Mesmo tendo sido solicitado por este pesquisador, nos primeiros pedidos de acesso à informação, a menção a eventuais trabalhos anteriores, a partir de 2014 no primeiro pedido (protocolo nº 2020.0315.181740-70) e a partir de 2000 no segundo pedido (protocolo nº 2020.0602.214214-96), a CGE/GO não informou qualquer trabalho anterior ao “Mapeamento do Programa Produzir” (2017), o que parece indicar que este se trata efetivamente do primeiro trabalho realizado pelo órgão, ou ao menos do primeiro trabalho conhecido pelo próprio órgão.

Outra evidência dessa constatação é que referido trabalho consiste em mero “mapeamento” do PRODUIR, o que indica ser fortemente improvável a existência de trabalhos de fiscalização mais aprofundados sem antes conhecer minimamente sobre a estrutura e o funcionamento do aludido programa. Assim, somente se identificaram processos instaurados a partir de 2017 para a presente análise.

Portanto, o universo de processos de inspeções e auditorias analisados nesta pesquisa são aqueles instaurados pela CGE/GO nessa matéria no período de 2014 a 26/10/2021, embora o primeiro processo identificado tenha sido instaurado apenas em 2017, sem qualquer indicativo de que tenha havido um trabalho anterior.

5.2.1 Mapeamento do Programa PRODUZIR (2017)

O primeiro trabalho mencionado da CGE/GO foi a inspeção para “Mapeamento do Programa Produzir” (processo nº 201711867000330), com o objetivo de realizar mapeamento detalhado do processo de concessão do benefício do Programa PRODUZIR. No processo correspondente consta anexado o Fluxo (Mapeamento) do Programa aprovado pela então Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Científico e Tecnológico e de Agricultura, Pecuária e Irrigação – SED. Da análise do respectivo processo, infere-se o seguinte:

a) foi instaurado pela Portaria nº 60/2017-CGE/GAB, de 07/06/2017, que designou 3 (três) servidores para compor grupo de trabalho (GT), a fim de realizarem auditoria para mapeamento do Programa PRODUZIR e do Crédito Especial para Investimento;

b) pelo Despacho nº 594/2017-GT, constatou-se a complexidade do programa PRODUZIR, que envolvia 4 (quatro) instâncias e a necessidade de reunião com os membros de todos os órgãos/entidades/comissão envolvidos, razão porque foi excluído o mapeamento do Crédito Especial para Investimento, a fim de que este fosse feito em outro momento e em autos apartados;

c) pela Portaria nº 72/2017-CGE/GAB, o prazo para relatório preliminar foi prorrogado até 07/08/2017, prazo esse prorrogado por mais 30 (trinta) dias nos termos do Despacho nº 647/17-GT aprovado pela Superintendente Central de Controle Interno da CGE/GO;

d) em 14/08/2017, o grupo de trabalho realizou reunião com os órgãos envolvidos, a qual contou com 15 (quinze) participantes, inclusive gestoras e o então Secretário-Chefe da CGE/GO;

e) após, a CGE/GO elaborou o fluxo do Programa PRODUZIR, armazenado em CD no processo físico, e transcrito em partes na resposta digital fornecida pela CGE/GO, fluxo esse validado em 22/07/2017 pela Superintendente Central de Controle Interno da CGE/GO, que ratificou o Despacho nº 740/2017-GT, de 2 (dois) dias antes.

Apesar de relevante, causa espécie que somente em 2017 a CGE/GO tenha se preocupado em conhecer efetivamente como funcionava o programa PRODUZIR, então existente há quase 2 (duas) décadas, instituído que foi pela Lei nº 13.591/2020-GO. A natureza da inspeção supra revela ainda mais nitidamente que antes dela pouco ou nada se fez em matéria de controle de renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS pela CGE/GO, porque nem

sequer havia conhecimento por parte do órgão sobre as questões mais elementares desse programa.

5.2.2 Relatório nº 11/2018 SEI GEAG – 14660 (2018)

O segundo trabalho mencionado da CGE/GO foi uma inspeção, cujo processo foi gerado em 14/02/2018 e tramitou, basicamente, na Superintendência de Auditoria e na Gerência de Auditoria de Programas de Governo da CGE/GO, a segunda vinculada à primeira, e concluída totalmente em 08/11/2018 (processo nº 201811867000397).

A inspeção foi realizada na SED, na SEFAZ e na GOIÁSFOMENTO e resultou no Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660, decorrente da Ordem de Serviço nº 08/2018, para proceder ao levantamento de informações constantes de 16 (dezesseis) processos relativos à fruição do benefício PRODUZIR por determinada empresa beneficiária, do período de 2002 a 2017. A ideia era auxiliar na definição de escopo e subsidiar posterior trabalho de inspeção a ser realizado no Programa PRODUZIR.

A identificação da empresa e de valores foi omitida pela CGE/GO a este pesquisador, por entender o órgão pela necessidade de preservar essa informação em sigilo, nos termos da Lei nº 18.025/2013-GO e da Instrução Normativa nº 1.455/20 do Gabinete da Secretaria de Economia (GOIÁS, 2020b). Após análise da equipe da CGE/GO, foram apontados os seguintes achados de inspeção:

a) concessão indevida do benefício do PRODUZIR à empresa, visto que a legislação vigente na época exigia como um dos requisitos a protocolização de projeto de implantação em no máximo 6 (seis) meses da inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado (Decreto nº 5.265/2000, art. 6º, II e III¹³⁴), mas no caso decorreram mais de 2 (dois) anos entre a inscrição e o protocolo do projeto;

b) projeto sem detalhamento dos investimentos (com exceção das máquinas e equipamentos), visto que no projeto de viabilidade econômico-financeira da empresa consta apenas a indicação do valor dos investimentos fixos, em descumprimento à legislação do programa que exigia também “a relação detalhada do processo produtivo e do investimento fixo

¹³⁴ Essa exigência foi sendo sucessivamente flexibilizada pelos Decretos nºs 5.567/2002-GO e 8.284/2014-GO, de forma que hoje independe a data de inscrição no cadastro, basta que a empresa não tenha realizado operação com produto de fabricação própria, desde que no curso de seus primeiros 12 (doze) meses de atividade.

programado, informando o custo e a capacidade de produção individual e do conjunto” (Decreto nº 5.265/2000, art. 6º, § 2º, IV, “c”¹³⁵);

c) aproveitamento, pela auditoria de investimentos, do excedente das contas relativas às obras civis e máquinas/equipamentos para contas que não foram apresentadas ou para as quais foram apresentados insuficientes investimentos, sem qualquer previsão para esse aproveitamento na legislação do programa;

d) valor projetado de ICMS substancialmente superior ao valor que efetivamente foi gerado, isto é, da análise do projeto referente ao período de 11 (onze) anos de fruição do benefício o ICMS gerado foi o equivalente a apenas 25,78% (vinte e cinco vírgula setenta e oito por cento) do ICMS projetado, a demonstrar análise superficial do projeto pela então SIC. Destacou-se ainda que o ICMS superestimado apresentado pela empresa no projeto resultou na concessão a maior do valor do benefício e que a não concretização do projeto pode ter sido um dos fatores que levou a empresa a solicitar a diminuição do número de empregos diretos e indiretos a serem gerados;

e) apesar da existência de um sistema digital, denominado Sistema de Informação Financeira (SIF/SED), este foi implantado apenas em 2016 e mesmo assim não contempla todas as fases/etapas do PRODUIR, além de não abranger todos os órgãos/entidades responsáveis pelo programa, o que prejudica a comunicação entre os órgãos envolvidos na operacionalização do benefício e traz prejuízo ao controle de todas as etapas do programa;

f) falhas na instrução processual, como a existência de folhas com indicação “sem efeito” ou “substituída”, folhas sem numeração, falhas documentais (ausência de documentos necessários para compreensão e comprovação de informações em processos, inserção parcial de documentos, documentos de mesma numeração, porém de conteúdos diferentes, ausência de documento em via original), processos autuados desrespeitando a ordem cronológica dos fatos e divergência de informações entre documentos apensados no mesmo processo;

g) ausência de transparência referente às normativas do PRODUIR, visto que não se encontravam em sua totalidade disponibilizadas para consulta nos sítios da SED, SEFAZ e GOIÁS FOMENTO, tampouco relativas a todo o período de vigência do programa.

Apesar das justificativas apresentadas pelos órgãos envolvidos (SED, SEFAZ e GOIÁS FOMENTO), a CGE/GO não acatou as respectivas justificativas e encaminhou o relatório, datado de 26/09/2018, para conhecimento e providências necessárias junto aos mencionados órgãos.

¹³⁵ Esse requisito foi substituído por outras exigências, na forma da redação atual da alínea “c” do inciso IV do § 2º do art. 21 do Decreto nº 5.265/2002-GO, conferida pelo Decreto nº 6.979/2009-GO.

A CGE/GO destacou também a incidência do art. 86, §§ 1º e 2º, do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), que basicamente preveem a obrigação do dirigente dos órgãos fiscalizados de dar ciência ao TCE/GO, em 5 (cinco) dias, acerca do relatório do órgão de controle interno e, em 30 (trinta) dias, acerca das providências adotadas.

Apesar da inegável importância dos achados da CGE/GO acima mencionados, verifica-se a existência de alguns fatores limitadores à efetividade da respectiva atuação controladora, tais como:

a) realização da inspeção compreendendo praticamente 15 (quinze) anos de fruição do benefício, de modo que as diversas falhas encontradas perduram por diversos anos, devido à ausência de acompanhamento regular e constante pelo órgão de controle interno, na forma de inspeções/auditorias concomitantes ou, no mínimo, com periodicidade inferior;

b) a própria CGE/GO admite que as diversas falhas processuais, notadamente relacionadas à falta de documentos disponibilizados, pode ter sido um fator limitador ao respectivo trabalho, visto que além dos 16 (dezesseis) processos analisados constatou-se a existência de diversos outros que nem sequer foram localizados pela SED, de modo a prejudicar o conhecimento de todo o histórico de fruição do benefício por parte da empresa;

c) a análise se limitou a aferir a regularidade procedimental e processual dos órgãos envolvidos na operacionalização do benefício e os requisitos especificamente exigidos na legislação do programa, principalmente aqueles previstos no respectivo regulamento, sem fazer qualquer exame quanto aos requisitos gerais para concessão de incentivos fiscais previstos na CRFB e em outras leis, tampouco análise quanto aos resultados do incentivo. Assim, não houve verificação quanto ao cumprimento de importantes requisitos gerais como regularidade previdenciária (CRFB, art. 195, § 3º), regularidade ambiental (CE/GO, art. 132, § 4º) e regularidade social (CE/GO, art. 136, § 2º) da empresa beneficiária¹³⁶.

Além disso, a ausência de abertura de servidores para realizar as entrevistas planejadas nesta pesquisa também limitou o aprofundamento de outros aspectos que poderiam ter sido explorados, visto que este pesquisador não teve acesso à íntegra do processo da CGE/GO, apenas ao respectivo relatório conclusivo da inspeção realizada e, ainda assim, com omissão da identificação da empresa e de diversos valores considerados sigilosos. Ainda, seria pertinente

¹³⁶ Quanto a esse último ponto, observa-se que a CGE/GO, no relatório analisado, baseia seus achados na maior parte das vezes em dispositivos infralegais, mesmo que haja correspondência na lei, o que parece indicar uma tendência, talvez decorrente da própria formação da equipe de auditoria, a priorizar a análise com base em atos regulamentares, com abordagem secundária – quando existente – da lei; não se encontrou nenhuma menção sequer à CRFB no mencionado relatório.

averiguar se houve monitoramento da CGE/GO juntos aos órgãos inspecionados para verificar se de fato as irregularidades apontadas foram corrigidas.

Desse modo, aspectos relevantes como a autoridade que determinou a realização da auditoria, se os órgãos fiscalizados efetivamente cumpriram todas as recomendações constantes do aludido relatório, dentre outras, não puderam ser aprofundados.

5.2.3 Auditorias instauradas a partir de 2019

5.2.3.1 Sistemática geral dos trabalhos

A partir de 2019, a CGE/GO passou por mudanças, como a nomeação de novo Secretário de Estado Chefe para o órgão – decorrente da eleição de novo Chefe do Poder Executivo em 2018 – seguido de diversas reestruturações administrativas, alterações legais e normativas, em especial: a) o novo Regulamento Geral da CGE/GO (Decreto nº 9.543/2019-GO); b) novas normativas sobre ações de controle da CGE/GO, como a Portaria nº 165/2019-GO (GOIÁS, 2019d), sucedida pela Portaria nº 40/2021-GO (GOIÁS, 2021b), que revogou a primeira; e, mais recentemente c) a respectiva Lei Orgânica (Lei nº 20.986/2021-GO).

Destacam-se, do art. 6º do Anexo Único da Portaria nº 165/2019-GO (GOIÁS, 2019d), os seguintes documentos de ação de controle de auditoria ou de inspeção, para o que aqui interessa:

Art. 6º Podem ser emitidos os seguintes documentos de ação de controle de auditoria ou de inspeção:

[...].

II – Solicitação de Ação Corretiva – SAC: documento emitido a qualquer tempo pelo Secretário-Chefe da CGE destinado a dar ciência à autoridade máxima dos órgãos ou entidades sob exame acerca de fatos ou situações potencialmente lesivas ao interesse público e que requeiram a adoção imediata de providências corretivas ou preventivas. Caso o dirigente dos órgãos ou entidades não adote as medidas solicitadas ou não apresente justificativas adequadas, caberá à CGE representar o fato às instâncias cabíveis;

IV – Informativo de Ação de Controle – IAC: documento emitido a qualquer tempo pelo Secretário-Chefe da CGE, com vistas a dar conhecimento aos gestores das unidades sob exame acerca da síntese das constatações registradas pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno, de modo a que se proceda a adoção das medidas recomendadas;

[...].

VI – Informe de Auditoria – IA: documento emitido a qualquer tempo pela equipe de auditoria no decurso dos trabalhos, para registro dos resultados das auditorias baseadas em risco, auditoria de monitoramento e auditoria de programas de governo, com vistas a emissão de SAC ou IAC, devendo ser

disponibilizado no SEI e em sistema informatizado pelos responsáveis da ação de controle; e

VII – Relatório Executivo da Ação de Controle – REAC: síntese dos resultados das Ações de Controle elaborado pela Gerência de Monitoramento e aprovado pelas instâncias superiores da CGE, contendo a indicação dos documentos que o fundamentam, a síntese das constatações e das recomendações relevantes da ação de controle.

§ 1º As ações de controle poderão resultar na proposta de expedição de SAC ou de IAC, a serem aprovadas pelas instâncias hierárquicas superiores.

[...]. [grifou-se]

A partir de 2019, a CGE/GO começou, pela primeira vez, a realizar auditorias em matéria de incentivos fiscais de ICMS, com emissão de IA's, seguidos da eventual expedição de SAC's e/ou IAC's, seguido de monitoramento e, depois, de REAC.

Segundo informado na resposta inicial do protocolo nº 2020.0315.181740-70, prestada em 27/03/2020, e também na resposta do protocolo nº 2020.0602.214214-96, prestada em 29/06/2020, encontra-se em andamento a análise gradativa de todas as empresas beneficiárias do PRODUIR, e dessas análises serão emitidos IA's por grupos de empresas analisadas. Ainda, segundo a primeira resposta mencionada:

Os Informes de Auditoria emitidos são apresentados aos responsáveis em reunião presencial e enviados via SEI em processo específico. Nessa mesma oportunidade, a Controladoria apresenta os documentos: Solicitação de Ação Corretiva (SAC) com as recomendações que demandam uma ação corretiva imediata e Informativo de Ação de Controle (IAC) para as recomendações que tratam de melhoria da gestão e que demandam um maior prazo para o atendimento, para o IAC a Pasta pode firmar um Plano de Ação com a Controladoria com o planejamento para o atendimento das recomendações.

[...].

A Controladoria conta com a Gerência de Monitoramento, que por meio de sistema informatizado acompanha a execução das medidas corretivas e das ações de melhorias que o órgão adotará como medida para atender as recomendações propostas pela auditoria. [grifou-se]

Ainda, segundo esclarecimentos complementares prestados em 05/05/2020, após recurso administrativo deste pesquisador no protocolo nº 2020.0315.181740-70, os IA's não são os documentos finais da auditoria, e sim relatórios preliminares que iniciam uma fase de contraditório e monitoramento junto aos órgãos fiscalizados, os quais, uma vez cientes desses informes, podem apresentar justificativas e documentos capazes, em tese, de elidir, modificar ou até acarretar outros desdobramentos nas ações ou recomendações inicialmente emitidas.

Após a lavratura do respectivo IA, a auditoria ainda não está concluída, o que só ocorre com a conclusão do processo de monitoramento pela gerência própria, que gera a emissão do

REAC, com as informações aptas a publicação no Portal da Transparência do Estado de Goiás, na forma do art. 7º, VII, “b”, da Lei nº 12.527/2011, art. 6º, § 1º, I, do Decreto nº 7.904/2013-GO e do art. 25 da Portaria nº 165/2019-GO (GOIÁS, 2019d), correspondente ao art. 26 do Anexo Único da Portaria nº 40/2021-GO (GOIÁS, 2021b).

Embora a Portaria nº 165/2019 (GOIÁS, 2019d), com base na qual foram tecidos os comentários supra delineados, tenha sido revogada e sucedida pela Portaria nº 40/2021-GO (GOIÁS, 2021b), não houve alterações substanciais quanto aos aspectos acima destacados.

Feitos esses esclarecimentos preliminares, registre-se que em 2019 a CGE/GO instaurou 4 (quatro) processos de auditorias sobre incentivos fiscais de ICMS, a saber, os processos nºs 201911867000325, 201911867000882, 201911867001962 e 201917604005616.

Este pesquisador não obteve acesso à íntegra dos informes nem relatórios respectivos, tampouco dos processos que os originaram, e sim apenas a informações resumidas fornecidas pela própria CGE/GO em relação a esses processos, além de outras que podem ser extraídas da consulta pública à tramitação dos processos SEI. Ainda, em relação aos 2 (dois) primeiros processos, é possível verificar pontos importantes desses trabalhos da CGE/GO no Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 197-210).

5.2.3.2 Síntese dos trabalhos

O primeiro processo (nº 201911867000325), gerado em 15/02/2019, teve como objetivo verificar aspectos relacionados à operacionalização e aos resultados do PRODUIR, e resultou nos IA's nºs 1/2019 e 3/2019.

Esses informes forneceram relevantes subsídios aos trabalhos da CPI dos Incentivos Fiscais, mais especificamente para o item 6.2.2 do respectivo Relatório Final (GOIÁS, 2020a, p. 197-210), no qual sintetizados os achados da CGE/GO apurados até o momento do fornecimento dos referidos informes à CPI, em meados de 2019. Assim, as considerações realizadas nas linhas seguintes têm por base o que consta a respeito dos mencionados informes da CGE/GO no Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 197-210).

Vários dos achados já estavam presentes no Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660, inspeção anteriormente analisada, como projetos de viabilidade econômico-financeira não suficientemente detalhados, valor projetado de ICMS substancialmente superior ao efetivamente gerado, falhas na instrução processual, necessidade de implantação de sistema informatizado para maior efetividade do controle e ausência de transparência das normas aplicáveis. Contudo, novos achados foram destacados nos novos informes, a saber:

a) empresas com crédito tributário inscrito em dívida ativa usufruindo o benefício do PRODUIR, em contrariedade à legislação de regência (Lei nº 13.591/2000-GO, art. 24, § 1º, I, e 24-A; Decreto nº 5.265/2000-GO, art. 43, § 6º), achado esse reforçado pela CPI;

b) ausência de fiscalização quanto à subvenção para investimento, em descumprimento ao § 1º do art. 1º da Lei nº 13.436/1998-GO, inciso VII do art. 20 da Lei nº 13.591/2000-GO e art. 4º da Lei nº 15.518/2006-GO, achado com base no qual a CPI entendeu poderia haver reflexos inclusive na seara penal (Lei nº 8.137/1990, art. 2º, IV);

c) previsão, na legislação do PRODUIR, de fatores de desconto que não estão em consonância com os objetivos do programa, isto é, sem pertinência com o desenvolvimento industrial e a geração de emprego e renda no Estado de Goiás, o que ensejou pela CGE/GO recomendação para alteração da legislação e reiterado pela CPI.

O segundo processo (nº 201911867000882), gerado em 24/04/2019, teve como objetivo levantar informações de impacto socioeconômico em programas de incentivos fiscais e de renúncia de receita no Estado de Goiás e em outros entes da federação, e resultou no IA nº 2/2019. Trata-se do único informe da CGE/GO, publicado até 2021, com uma análise de mérito quanto ao custo/benefício daqueles incentivos, cujas conclusões foram as seguintes:

1. Os benefícios fiscais concedidos pelo estado de Goiás via LDO'S estão muito acima dos padrões de outros estados. Dados da FEBRAFIT colocam Goiás como o segundo que mais renuncia ICMS em relação à receita do imposto (só perde para Amazonas). O valor que deixou de ser arrecadado de ICMS em 2018 como resultado de novos benefícios ou de incentivos concedidos anteriormente perfaz 49,9%;
2. Comparação com outros Estados: desde o início dos anos 2000, o volume de benefícios é elevadíssimo e o desempenho do Estado não é destaque entre as demais UF's. Goiás foi apenas o 13º em crescimento do PIB e 8º em Valor de Transformação Industrial. Por fim, a participação nacional era de 2,6% e passou para 2,9%.
3. Comparação com outros Estados: o volume de benefícios é elevadíssimo e o desempenho do Estado não é destaque entre as demais UF's. Desde 2002 Goiás foi apenas o 13º em crescimento do PIB e 8º em Valor de Transformação Industrial. Desde os anos 1990, Goiás é a 9ª economia entre as UF's;
4. A taxa de crescimento do valor de transformação da indústria goiana teve tendência decrescente nos anos 2000 e o setor industrial perdeu participação na economia estadual;
5. O objetivo do programa de reduzir as desigualdades regionais não foi alcançado, até então. A concentração regional é notável, tanto dos benefícios concedidos quanto dos empregos existentes;
6. Os benefícios concedidos em projetos pelo PRODUIR e FOMENTAR perfazem 2,6 vezes o PIB de 2018 e os valores em fruição (R\$ 132,6 bilhões) 25,1%;

7. O benefício concedido para o período médio previsto para utilização pelas empresas (16,6 anos) perfaz o valor de R\$ 71.518,36 por emprego/ano ou R\$ 5.989,86/mês (rendimento médio em Goiás é de R\$ 2.466,59);
8. Em projetos aprovados, os benefícios concedidos são, na média, de R\$ 71.518,36 por emprego/ano ou R\$ 5.989,86/mês. De forma global, mais de R\$ 500 bilhões em benefícios concedidos ou, de outra maneira, 2,6 vezes o PIB de 2018. Ainda, os valores em fruição são da ordem de R\$ 132,6 bilhões ou 66% do PIB;
9. As informações de investimentos comprovados pelas empresas nos programas são muito frágeis e não é possível fazer qualquer inferência sobre eles;
10. Entre as cinco maiores participações em benefícios há preponderância das destilarias e do setor automotivo. Junto com a atividade de produtos de metal abarcam 53,7% do total;
11. O Crédito outorgado também é concentrado em poucas atividades econômicas;
12. As atividades que tem participação acima de 5% dos empregos são, em sua grande maioria, também, atividade com boa agregação de valor. Exceção é a atividade automobilística, que é a segunda que mais recebe benefício e é apenas a 11ª em geração de empregos diretos e a 19ª em recolhimento de ICMS. Ou ainda, As cinco maiores atividades em participação de benefícios, na sua maioria, também são as boas agregadoras de valor;
13. Tem-se 38,1% dos empregos concentrados em 3 atividades: fabricação de álcool, fabricação de produtos de metal, abate de suínos, aves e outros pequenos animais. A maioria do emprego efetivo (52,1%) ocorre em apenas duas regiões imediatas (conforme IBGE) Goiânia e Anápolis. Apenas 5 municípios detêm 52% dos empregos - Senador Canedo, Anápolis, Rio Verde, Aparecida de Goiânia e Goiânia ou, ainda, 15 municípios dos 246 com 75%;
14. Tem-se 38,1% dos empregos concentrados em 3 atividades: fabricação de álcool, fabricação de produtos de metal, abate de suínos, aves e outros pequenos animais. A maioria do emprego efetivo (52,1%) ocorre em apenas duas regiões: Goiânia e Anápolis. 5 municípios detêm 52% dos empregos - Senador Canedo, Anápolis, Rio Verde, Aparecida de Goiânia e Goiânia ou, ainda, 15 municípios dos 246 com 75%;
15. Nas atividades econômicas que mais empregam nota-se que não há um padrão de desempenho. Ou seja, hora o desempenho é melhor das empresas que estão nos programas, hora das que estão fora dele. De modo geral, o desempenho na manutenção dos empregos parece não ter diferença entre estar ou não nos programas PRODUIR/FOMENTAR;
16. A média de recolhimento de ICMS em relação ao faturamento das empresas nos programas perfaz 2,67%;
17. O ICMS financiado em 2018 foi de R\$ 2,6 bilhões e o Crédito Outorgado (dedução de imposto a pagar) foi de R\$493,9milhões;
18. A média anual de renúncia fiscal efetiva foi de R\$ 2,4 bilhões e o total renunciado R\$16,7 bilhões nos últimos 7 anos;
19. O valor da relação entre a renúncia fiscal e estoque de empregos nos programas tem média de R\$ 19.944,31 ou R\$ 1.662,03 mensais (rendimento médio de R\$ 2.466,59 em 2017);
20. Com as empresas nos programas, a média de ICMS renunciado foi de R\$ 2,4 bilhões/ano. Isso perfaz o custo de R\$ 19.944,31 por emprego/ano ou R\$ 1.662,03 mensais (rendimento médio em Goiás foi de R\$ 2.466,59 em 2017);

21. As empresas tinham participação de 10% na arrecadação total estadual de ICMS em 2006 e, em 2018, 12,41%. Ou seja, não houve variação significativa;
22. Há algumas atividades incentivadas que a arrecadação total dela diminuiu entre 2006 e 2018;
23. Na média, as compras feitas pelas empresas que usufruem dos programas fiscais foram 54,8% externas (fora do Estado) e 45,2% internas;
24. O estado concede incentivos para aumentar a sua competitividade, mas sem avaliar os impactos os programas, mesmo que de forma agregada;
25. Não se obedece ao prazo limite de benefícios concedidos. Ou, ainda, não há prazo limite para usufruir dos benefícios;
26. A renúncia fiscal de ICMS possui como motivação a atração ou a manutenção de empresas em seu território, e não uma política pública com motivação econômica justificável, transparente e com avaliação prévia de seus efeitos.
27. Outros órgãos governamentais do estado de Goiás têm dificuldade de ter acesso às informações dos programas de maneira detalhada.
28. Há outras atividades econômicas que merecem maior atenção dos incentivos do que algumas já postas. Essas outras atividades, na sua maioria, agregam mais valor à economia estadual.
29. No ano de 2018 as empresas nos programas recolheram R\$ 1,9 bilhões de ICMS;
30. A falta de transparência desses programas acaba por minar o benefício potencial que tais políticas possam ter para a sociedade.

Esse informe forneceu importantes subsídios ao Capítulo 11 do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 459-534), embora este não tenha sido muito claro quanto a essa referência específica. Esse trabalho da CGE/GO foi apresentado, no Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 459-534), em cotejo com o último estudo que havia sido publicado pelo IMB/GO até então (GOIÁS, 2019d), os quais chegaram a conclusões bastante próximas sobre o impacto socioeconômicos dos programas de incentivos fiscais goianos.

Por sua vez, o terceiro e o quarto processos foram os seguintes: a) processo nº 201911867001962, gerado em 04/10/2019, do qual resultou o IA nº 1/2020, com o objetivo de verificar os resultados alcançados pelas empresas beneficiárias do FOMENTAR; b) processo nº 201917604005616, gerado em 20/12/2019, que trata do monitoramento das determinações do TCE/GO nas contas do Governador do exercício de 2018, apresentadas em 2019, com o objetivo de acompanhar as providências adotadas em atendimento às determinações do TCE/GO acerca da contabilização das contas relativas ao movimento financeiro dos programas FOMENTAR e PRODUZIR. Porém, não foram fornecidos os informes dessas auditorias, nem se encontrou qualquer referência deles em outros trabalhos, razão pela qual não há maiores elementos para análise até o momento.

Ainda, registre-se que, de acordo com a resposta inicial do protocolo nº 2020.0315.181740-70, prestada em 27/03/2020, referente aos processos de auditoria

instaurados em 2019, naquela data as SAC's e os IAC's não concluídos ainda estavam sendo “[...] analisados pela Pasta requerida e respondidos apresentando justificativas e as medidas adotadas para sanar as irregularidades, bem como, a apresentação de um Plano de Ação das providências para as demandas de médio e longo prazo”.

De todos os processos instaurados desde 2019 pela CGE/GO, este pesquisador não teve acesso à íntegra de nenhum IA ou REAC, tampouco dos respectivos processos, em razão de estarem ainda em trâmite nas datas das solicitações efetuadas, conforme será mais bem exposto no tópico seguinte.

Porém, a CGE/GO vem disponibilizando em transparência ativa resumos dos trabalhos já concluídos, dos quais já se infere haver diversas irregularidades na gestão do FOMENTAR e PRODUIR, inclusive com a necessidade de suspensão de algumas empresas dos programas, de cobrar destas valores devido à inadimplência quanto a requisitos etc, embora não seja possível afirmar nesse momento, em razão da ausência de mais informações, se as falhas encontradas estão sendo de fato corrigidas; e os valores, objeto de cobrança adequadamente.

Portanto, a partir dos elementos até agora levantados é possível antever, ao menos em parte, a permanência dos achados desta pesquisa verificados em relação ao Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660 e possivelmente a descoberta de outros, embora a ausência de fornecimento da íntegra de processos e de documentos de ação de controle, bem como a ausência de abertura de servidores da CGE/GO para realização de entrevistas, tenham limitado a análise quanto a esses aspectos nesta pesquisa.

5.3 Acesso à informação, sigilo fiscal e transparência das ações de controle

O segundo critério para analisar a efetividade da atuação da CGE/GO em matéria de controle de incentivos fiscais de ICMS em Goiás consiste em saber se o órgão obtém as informações necessárias para sua atividade controladora, inclusive quanto a informações eventualmente consideradas protegidas por sigilo fiscal, ou se documentos e informações são sonegados pelos órgãos envolvidos na operacionalização dos programas de incentivos fiscais, além da transparência quanto às ações de controle desenvolvidas pela CGE/GO.

5.3.1 Acesso à informação

Inicialmente, em resposta prestada em 27/03/2020 a pedido de acesso à informação formulado por este pesquisador (protocolo nº 2020.0315.181740-70), por meio do Despacho nº

30/2020-GEAPG-14660, a CGE/GO afirmou que “todos os órgãos envolvidos se mostram bem disponíveis para fornecer os documentos e informações, buscam sempre atender as requisições da Controladoria no prazo, no entanto, a Secretaria da Economia não pode fornecer alguns dados, tendo em vista que são informações protegidas pelo sigilo fiscal”.

Por considerar genérica a resposta, interpôs-se recurso administrativo nos termos da LAI para obtenção de esclarecimentos complementares, que foram prestados em 30/04/2020 por meio do Despacho nº 101/2020-SUPAUD-05459.

Com efeito, em relação à afirmação de que todos os órgãos envolvidos sempre se mostram solícitos em atender às solicitações de informações e documentos, esta deve ser vista com reservas, visto que os itens 2, 3, 4.5 e 4.6 do Relatório nº 11/2018 SEI GEAG – 14660, já analisado, apontam que:

a) houve a necessidade de reiteração de pedidos por parte da CGE/GO, ante a ausência de manifestação tempestiva dos órgãos ou entidades fiscalizados;

b) devido à desorganização e falta de sistema informatizado para controle dos programas pelos órgãos envolvidos na operacionalização do PRODUIR, vários processos e documentos não foram encontrados e, por conseguinte, tampouco fornecidos para exame da CGE/GO ou o foram com diversas evidências de falhas procedimentais e processuais que comprometeram o próprio escopo da inspeção realizada.

Portanto, com base no Relatório nº 11/2018 SEI GEAG – 14660, único cuja íntegra foi fornecida a este pesquisador (ainda que com tarjamento quanto à identificação da empresa inspecionada), infere-se que o potencial da atuação controladora da CGE/GO foi sobremaneira limitado naquele trabalho de específico, em razão da falta de disponibilização de processos e documentos essenciais à atuação controladora do órgão, situação essa que pode ter ocorrido também em outros trabalhos de fiscalização posteriormente realizados.

5.3.2 Sigilo fiscal

De outro lado, em relação à afirmação da CGE/GO de que “a Secretaria da Economia não pode fornecer alguns dados, tendo em vista que são informações protegidas pelo sigilo fiscal”, essa resposta já nasce enviesada porque parte da premissa de que a negativa de acesso pela SEE se afigura legítima em vez de informar simplesmente a ocorrência da negativa.

Este pesquisador, em seu recurso administrativo, solicitou esclarecimentos adicionais sobre quais documentos a CGE/GO solicitou e teve acesso negado pela pasta. Sobre esse questionamento específico, a CGE/GO respondeu, em 05/05/2020, o seguinte:

Em relação ao questionamento esta Controladoria comunica que **a CGE solicitou, por e-mail, cópia (em meio eletrônico) dos Documentos de Arrecadação Estadual (DAREs) e comprovantes de pagamento relativos aos valores das parcelas do ICMS não financiado e do saldo devedor, desde o início da fruição do benefício por cada empresa referente a um conjunto de empresas**, sendo negado pela Secretaria de Economia o atendimento, com fundamento que as informações estariam protegidas por sigilo fiscal.

Diante da negativa da Secretaria da Economia, esta Controladoria-Geral formalizou, por meio do Processo n.º 201911867000658, justifica e reiterou o pedido das informações, sendo novamente noticiada da impossibilidade de acesso aos dados, com fundamento no art. 2º, da Instrução de Serviço Nº 002/12-GSF, de 15 de maio de 2012[3].

Como medida de buscar a obtenção das informações necessárias ao desenvolvimento do trabalho de auditoria, **a Controladoria-Geral do Estado encaminhou [sic] o processo n.º 201911867000658 à Procuradoria-Geral do Estado e aguarda a manifestação daquela Especializada acerca da matéria**. Em decorrência, sobressai o impedimento da divulgação dos documentos e informações relacionadas a negativa da informação, sendo que não há uma decisão definitiva sobre o assunto, conforme expresso no art. 17 da Lei 18.025/2013.

Tendo em vista essa resposta, este pesquisador efetuou pedido de acesso à informação à PGE/GO (protocolo nº 2020.0718.234815-66), a fim de conhecer a orientação do órgão quanto à solicitação encaminhada pela CGE/GO e requerer a íntegra do mencionado processo SEI nº 201911867000658. Em resposta, prestada em 07/08/2020, em documento firmado pela Corregedora-Auxiliar da PGE/GO, Cláudia Pimenta Figueiredo Falcão, o pedido de acesso à íntegra do processo foi indeferido pelas seguintes razões:

a) referido processo se referia a auditoria em trâmite na CGE/GO, situação que se amoldava à vedação de fornecimento de acesso prevista no art. 4º, IV, da Lei nº 13.025/2013-GO e no art. 56, I, “d”, da IN nº 008/2017 da então Secretaria de Estado de Planejamento de Goiás – SEGPLAN¹³⁷;

b) muito embora não constem dos autos informações acobertadas por sigilo fiscal ou bancário, consta, por exemplo, o rol de empresas fiscalizadas pela CGE/GO, titulares das informações que se pretende obter, o que, por si só, já atrairia proteção legal e o sigilo mencionado.

Chama a atenção principalmente a interpretação mencionada na alínea “b”, supra, no sentido de que o mero rol de empresas sujeitos à fiscalização da CGE/GO já seria informação protegida por sigilo fiscal e, portanto, impassível de fornecimento. Não obstante, na mesma

¹³⁷ A antiga SEGPLAN passou-se a denominar Secretaria de Estado de Administração (SEAD) na atual organização administrativa do Estado de Goiás (Lei nº 20.491/2019-GO, arts. 3º, II, e 19), mas como visto a referida instrução normativa continua em vigor e sendo aplicada pelos órgãos do Estado.

resposta foi fornecido o inteiro teor do Despacho nº 1165/2019-GAB, “proferido por este Órgão de Cúpula da PGE nos autos referido processo 201911867000658 (8169246), como manifestação jurídica conclusiva na consulta então enredada”.

Da análise do Despacho nº 1165/2019-GAB, infere-se do respectivo relatório que a CGE/GO questionou a negativa de acesso da SEE, mormente em face da decisão proferida pelo STF na ADI nº 2.390/DF, que relativizou o sigilo bancário em relação ao fisco, e que o mesmo entendimento deveria ser aplicado analogicamente à CGE/GO, em face do dever fundamental de pagar tributos, alicerçado na ideia de justiça e solidariedade social. Contudo, a orientação contida no documento é de que a decisão do STF não versou sobre sigilo fiscal, que a solicitação da CGE/GO não se encontrava amparada pelo art. 198 do CTN e afirmou ser possível, em tese, obter as informações solicitadas junto à SIC.

Este pesquisador insistiu, em sede recursal administrativa, na solicitação de cópia integral do processo e dos demais pareceres, despachos e manifestações da PGE em relação a solicitações realizadas pela CGE em matéria de incentivos fiscais de ICMS, além de questionar o porquê da ausência de data no Despacho nº 1165/2019-GAB fornecido na resposta anterior.

Em resposta prestada em 14/09/2020, a Subprocuradora-Geral de Assuntos Administrativos da PGE/GO, Luciana B. B. e Souza de Rezende, manteve o indeferimento do pleito recursal e informou que não foi localizada nenhuma informação nos sistemas internos do órgão acerca de solicitações formuladas pela CGE/GO em matéria de incentivos fiscais de ICMS, de 2014 a 2018.

Em relação à solicitação formulada em 2019, nos autos do processo SEI nº 201911867000658, a mesma Subprocuradora afirmou não se tratar de documento oficial emitido pela PGE/GO, porquanto “ausente assinatura do expediente pela Procuradora-Geral do Estado, tendo sido um equívoco a sua divulgação, eis que, por um lapso, não se atentou à ausência de adoção da minuta pela titular desta Pasta”.

Este pesquisador protocolizou novo pedido de acesso à informação à PGE/GO em 1º/02/2021 para solicitar o acesso aos autos (protocolo nº 2021.0201.160753-43), cuja resposta, prestada em 25/02/2021, manteve a anterior ao argumento de permanecer o mesmo contexto fático de não conclusão da auditoria pela CGE/GO.

Em terceiro pedido de acesso à informação à PGE/GO sobre o assunto (protocolo nº 2021.0201.161657-52), solicitou-se cópia digitalizada do processo SEI nº 201900013001502, inclusive do Parecer nº 051/2019 PTR (7882059), Despacho nº 1058/2019 GAB (7984578) e de todas as outras manifestações da PGE/GO naqueles autos, que foram referidas no apócrifo Despacho nº 1165/2019-GAB.

Ao examinar a íntegra das manifestações supra referidas e do aludido processo, constata-se que a orientação da PGE/GO de longa data (pelo menos desde 2009) é de que o Poder Executivo não pode fornecer dados protegidos por sigilo fiscal ao MPGO nem ao TCE/GO, sob pena de incorrer em ilícito administrativo, criminal e civil (CTN, art. 198), embora os questionamentos naqueles autos não fossem relativos especificamente a incentivos fiscais de ICMS.

Assim, apesar da alegação de que o apócrifo Despacho nº 1165/2019-GAB, fornecido na resposta do protocolo nº 2020.0718.234815-66, não constitui manifestação formal da titular da PGE/GO nos autos do processo SEI nº 201911867000658, contém orientação compatível com todo o histórico, de mais de década, de manifestações do órgão acerca da interpretação restritiva acerca do sigilo fiscal e sua transferência a outros órgãos, consoante interpretação literal do art. 198, § 1º, II, do CTN.

Por fim, num quarto pedido de acesso à informação (protocolo nº 2021.0715.164113-36), protocolizado em 15/07/2021, solicitou-se novamente cópia integral do processo SEI nº 201911867000658, mas agora endereçado à própria CGE/GO. Entendeu-se por formular novo pedido na expectativa de que a auditoria já estivesse concluída, porém a negativa foi mantida em todas as instâncias administrativas, até a 3ª instância pelo próprio titular da CGE/GO, o qual apenas ressaltou na parte dispositiva da respectiva decisão que, concluído o processo preparatório de decisão governamental, o acesso às informações deve ser garantido.

Com efeito, a falta de disponibilização da íntegra do processo impede a formulação de conclusões mais assertivas, mas por ora já é possível inferir que, desde 26/03/2019, quando gerado o processo SEI nº 201911867000658, até pelo menos outubro de 2021 não houvera resposta formal da PGE/GO acerca da solicitação específica de acesso aos documentos formulada pela CGE/GO; a despeito do confuso episódio da disponibilização da minuta apócrifa e sem data do Despacho nº 1165/2019-GAB, o qual, apesar de supostamente não ter sido exarado formalmente no processo, coincide com a interpretação da PGE/GO em outros casos sobre sigilo fiscal. Assim, recomenda-se que pesquisas futuras se debrucem sobre a participação da PGE/GO em matéria de controle dos incentivos fiscais de ICMS, até porque o teor de suas orientações tem amplo potencial de influenciar a atuação dos demais órgãos, como a CGE/GO e a SEE.

Além disso, este pesquisador formalizou outro pedido de acesso à informação, em 02/06/2020, à CGE/GO para saber se o órgão conhece quem são os maiores beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás por determinado exercício ou consegue obter esses dados junto à SEE (protocolo nº 2020.0602.214214-96). Em resposta, prestada em

29/06/2020, o órgão informou que “está definindo com a ECONOMIA, a publicação dessas informações, que ainda não foram repassadas porque eles alegam sigilo fiscal”.

Indagado no mesmo pedido se a CGE/GO já realizou alguma auditoria em matéria de incentivos fiscais de ICMS das espécies previstas no RCTE/GO, isto é, crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção, o órgão de controle interno reiterou que seus trabalhos têm se limitado aos programas FOMENTAR e PRODUZIR.

Em outras palavras, o crédito outorgado, justamente a espécie de incentivo mais representativa no total do volume de receita renunciada anualmente, encontra-se fora do campo de análise da CGE/GO, o mesmo ocorrendo em relação às demais espécies mencionadas, pelo simples motivo de que a SEE não fornece as informações e os dados necessários para os trabalhos de inspeção e auditoria pelo órgão central de controle interno do Poder Executivo.

Em suma, a CGE/GO desconhecia, ao menos até meados de 2020, quem eram os maiores beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás, considerando todas as espécies de incentivos, e vem atuando de forma muito limitada, praticamente restrita ao universo dos programas mais antigos (FOMENTAR e PRODUZIR)

Ainda, mesmo em relação a esses programas, o acesso à informação tem se verificado insuficiente, como admite a própria CGE/GO no Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660 e em razão da ausência de aval da PGE/GO ao compartilhamento de dados entre a SEE e a CGE/GO, conforme evidenciado nas respostas aos diversos pedidos de acesso à informação nos quais solicitada a íntegra do processo SEI nº 201911867000658.

Apesar das inovações legais trazidas em âmbito federal pelo Decreto nº 10.209/2020 e pela Lei nº 14.129/2021, e em âmbito estadual pela LO-CGE/GO, referentes à possibilidade de transferência do sigilo ao órgão de controle interno quando necessário para viabilizar a execução das respectivas atividades de auditoria, não se verificaram avanços concretos em relação ao tema no Estado de Goiás até 2021.

Esse problema não era uma exclusividade do Estado de Goiás. Com efeito, em pedido de acesso à informação (protocolo nº 00480000244202170), formulado em 08/10/2021 por este pesquisador à Controladoria-Geral do Distrito Federal, esta, em resposta prestada em 18/10/2021, afirmou que nos casos em que solicitou informações detalhadas em nível de contribuinte, “como volume de incentivos recebidos, eventuais projetos das empresas beneficiárias e outros necessários para aferição de eventuais contrapartidas”, também houve negativa de acesso com base no sigilo fiscal.

Diante dessa constatação, este pesquisador protocolizou, em 13/11/2021, sugestão à CGE/GO, sob o nº 2021.1113.231558-33, com proposta de minuta de decreto similar ao

Decreto nº 10.209/2020 adotado em âmbito federal, com alguns ajustes pertinentes para incrementar a atuação controladora do órgão, cuja íntegra do texto encontra-se, com pontuais ajustes, no Apêndice B. Em resposta, prestada em 14/12/2021, o Superintendente de Auditoria da CGE/GO agradeceu pela sugestão encaminhada e informou que o tema seria analisado.

Dias depois, em 17/12/2021, foi publicada a LC nº 187/2021, cujo art. 45 afastou a proteção do sigilo fiscal sobre as informações pertinentes a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica, mediante introdução do inciso IV ao § 3º do art. 198 do CTN.

Assim, entende-se que a partir desse novo marco legal a CGE/GO deve começar a ter acesso mais detalhado e facilitado a informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, inclusive em nível de contribuinte, para incrementar sua atividade controladora, sem prejuízo de buscar uma regulamentação mais próxima àquela do Decreto nº 10.209/2020 para obter informações protegidas por sigilo fiscal indispensáveis aos respectivos trabalhos, nos termos do Apêndice B.

Como singela sugestão nesse tocante, recomenda-se também a alteração da Lei nº 20.986/2021 para explicitar ainda mais o dever de todos os órgãos do Poder Executivo fornecer dados e informações à CGE/GO quando demandados para fins da atividade controladora do órgão, ainda que sigilosas, nesse último caso com adoção das cautelas necessárias à transferência do sigilo, conforme proposta apresentada no Apêndice D deste Relatório Final de Pesquisa.

Portanto, entende-se que a atuação controladora da CGE/GO até 2021 encontrava-se sobremaneira limitada em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, devido à interpretação restritiva do instituto do sigilo fiscal que a SEE, seguindo orientação da PGE/GO, impunha ao órgão central de controle interno do Poder Executivo, mas que após a LC nº 187/2021 e da Lei nº 21.242/2022-GO a CGE/GO deve envidar esforços para incrementar a transparência sobre os programas, valores e beneficiários de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, bem como conhecer e controlar periódica e sistematicamente os maiores programas e/ou beneficiários desses incentivos em Goiás, sem prejuízo de adotar uma ação controladora também sobre outros beneficiários e programas.

5.3.3 Transparência das ações de controle

A transparência das ações de controle desenvolvidas pela CGE/GO nessa matéria apresenta diversas limitações, tanto quanto aos trabalhos em andamento como em relação àqueles já desenvolvidos.

No que tange aos trabalhos em andamento, há vedação expressa no inciso IV do art. 4º da Lei nº 18.025/2013 para o fornecimento de informação relativamente a inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, bem como procedimentos de fiscalização, dentre outros, enquanto não concluídos.

Trata-se de óbice legal inexistente na Lei nº 12.527/2011, que embora mencione o direito de acesso ao “resultado” desses trabalhos (art. 7º, VII, “b”), não proíbe peremptoriamente que informações relativas a trabalhos em andamento sejam fornecidas. Assim, entende-se que pouco se avançará na transparência quanto aos trabalhos em andamento enquanto não alterada a Lei nº 18.025/2013-GO para suprimir aquela vedação taxativa constante do inciso IV do art. 4º e para determinar a publicação, ou ao menos possibilitar o fornecimento, de informações e documentos referentes às etapas já concluídas.

No tocante aos trabalhos já desenvolvidos, o art. 6º, § 1º, I e IV, do Decreto nº 7.904/2013-GO determina a publicação dos “resultados conclusivos de inspeções e auditorias realizadas, bem como prestação de contas de convênios celebrados, inclusive com informações sobre as entidades privadas inadimplentes”.

Porém, a CGE/GO vem emprestado uma interpretação no mínimo “tacanha” a esse dispositivo normativo, no sentido de disponibilizar em transparência ativa apenas um “resumo” com a suposta apresentação dos resultados de suas auditorias e inspeções, sem publicar a íntegra dos relatórios finais correspondentes. Referidos resumos ainda não contêm assinatura de qualquer autoridade.

Referente ao primeiro processo concluído pela CGE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS (processo nº 201711867000330: Mapeamento do PRODUIR), foi publicado em transparência ativa a íntegra do fluxograma¹³⁸ e, mediante pedido de acesso à informação (transparência passiva), também à íntegra do processo respectivo.

Porém, em relação ao segundo processo concluído pelo órgão nessa matéria (processo nº 201811867000397: Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660), o relatório final, que contém

¹³⁸ GOIÁS TRANSPARENTE. Institucional. Relatórios Diversos. *Portaria nº 60/2017-CGE/GAB - Ordem de Serviço* nº 2017.0607.173740-51-CGE. Disponível em: <http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/images/conte%C3%BAdo_do_CD_-_fluxo_do_Produzir.png>. Acesso em 09 jan. 2022.

31 (trinta e uma páginas) não foi publicado em transparência ativa; este pesquisador só o obteve mediante pedido de acesso à informação (transparência passiva) e ainda com tarjas sobre dados de identificação da empresa com fundamento, quanto a esse tarjamento, no inciso II do art. 4º da Instrução Normativa nº 1.455/2020¹³⁹ (GOIÁS, 2020b), conforme informado no protocolo nº 2020.0315.181740-70¹⁴⁰.

Mesmo este pesquisador tendo solicitado expressamente à CGE/GO que esta publicasse a íntegra do relatório final do processo nº 201811867000397 no Portal da Transparência (processo nº 2021.1011.002016-44, de 11/10/2021), o órgão se limitou a responder que este pesquisador já havia recebido em pedido de acesso à informação anterior a íntegra do mencionado relatório e que o resumo deste já estava publicado no mencionado Portal¹⁴¹. Referido resumo consiste, especificamente sobre esse trabalho, num documento em formato word de 4 (quatro) páginas, desprovido de qualquer assinatura ou mesmo identificação de quem o elaborou.

Assim, considera-se descumprido o inciso I do § 1º do Decreto nº 7.904/2013-GO ao não ser publicado em transparência ativa o relatório final do processo nº 201811867000397, independente da discussão relativa ao tarjamento da empresa objeto da inspeção¹⁴²; e esse descumprimento não se refere especificamente a esse caso, por se tratar da interpretação restritiva que a CGE/GO confere, em regra, a seus demais trabalhos de controle, tendo em vista que em consulta a vários deles, em dezembro de 2021, havia só publicação de “resumos”¹⁴³.

¹³⁹ Referido dispositivo considera protegidas por sigilo fiscal “as informações relativas a operações, rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial, ainda que obtidas de acordo com o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001”.

¹⁴⁰ Apesar da resposta inicial do protocolo nº 2020.0315.181740-70, prestada em 27/03/2020, no sentido de que “assim que os trabalhos forem concluídos [auditorias então em andamento na CGE/GO sobre os programas FOMENTAR e PRODUIR], os resultados serão disponibilizados no portal da Transparência Goiás, de acordo com o Decreto nº 7.904/2013 (regulamentou a Lei nº 18.025/2013) [...]”, naquela data já estavam concluídos os processos nºs 201711867000330 e 201811867000397 (“Mapeamento do PRODUIR” e Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660) e não foi informado que quaisquer deles já estivesse publicado em transparência ativa; ainda, a íntegra do primeiro processo e o relatório final tarjado referente ao segundo só foram disponibilizados ao autor após recurso administrativo interposto no âmbito daquele protocolo em 05/05/2020. Assim, é possível que os documentos disponibilizados em transparência ativa referente a esses processos só o tenham sido após essa data, embora este pesquisador não possa afirmar efetivamente esse fato, por não lhe ser possível saber a data em que foram incluídos efetivamente no sistema para fins de publicação no Portal da Transparência.

¹⁴¹ GOIÁS TRANSPARENTE. Institucional. Resultados das Inspeções e Auditorias Realizadas. *Ordem de Serviço nº 8/2018 – Órgãos/Entidade: Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Científico e Tecnológico e de Agricultura, Pecuária e Irrigação (SED), Secretaria de Estado da Fazenda (Sefaz) e Agência de Fomento de Goiás (Goiasfomento)*. Disponível em: <<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/institucional/resultados-das-inspecoes-e-auditorias-realizadas/inspecao/156>>. Acesso em 09 jan. 2022.

¹⁴² Na pior das hipóteses, a CGE/GO deveria disponibilizar em transparência ativa o relatório final com o tarjamento parcial, nos moldes fornecidos este pesquisador.

¹⁴³ GOIÁS TRANSPARENTE. Institucional. Resultados das Inspeções e Auditorias Realizadas. Disponível em: <<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/institucional/resultados-das-inspecoes-e-auditorias-realizadas>>. Acesso em 09 jan. 2022.

Quanto aos demais processos de auditoria, a maioria daqueles instaurados a partir de 2019 ainda se encontravam em andamento até outubro de 2021, a atrair a vedação antes mencionada (Lei nº 18.025/2013-GO, art. 4º, IV).

Porém, importante destacar que, segundo dispositivo de normativa interna da própria CGE/GO – art. 26¹⁴⁴ do Anexo Único da Portaria nº 40/2021-GO (GOIÁS, 2021b) – os resultados das ações de controle, após a emissão do REAC, devem ser publicados em transparência ativa no sitio eletrônico da CGE, após terem sido encaminhados aos dirigentes máximos das unidades auditadas, observado o disposto na Lei nº 18.025/2013-GO e no Decreto nº 7.904/2013-GO que a regulamenta.

Ressalte-se que o dispositivo supracitado se refere à publicação dos “resultados das ações de controle, após a emissão do REAC”, o que deve ser compreendido no sentido de que cada REAC deve ser divulgado assim que encaminhado aos dirigentes máximos das unidades auditadas, ainda que haja outros REAC’s pendentes de emissão numa mesma auditoria.

Porém, não é esse o entendimento que a CGE/GO vem emprestando a seu próprio ato normativo. Em pedido de acesso à informação (protocolo nº 2021.1008.002839-48), formulado por este pesquisador em 08/10/2021 visando a obter cópia dos REAC’s e IA’s já emitidos até o momento em relação aos processos de auditoria instaurados a partir de 2019, a CGE/GO, em resposta prestada em 26/10/2021, só forneceu cópia do IA nº 02/2019 e justificou a impossibilidade de fornecimento dos demais documentos solicitados por ainda estarem em andamento os processos de auditoria correspondentes.

Segundo a mesma resposta da CGE/GO, “a auditoria só é considerada concluída no momento em que o monitoramento relativo a todas as SACs e IACs for devidamente concluído, com a emissão do Informe de Auditoria de Monitoramento e a publicação dos respectivos REACs”. Assim, mesmo com dezenas de REAC’s já emitidos em processos relativos a SAC’s e IAC’s (nºs 201911867002618, 202011867000524, 202011867000524, 202011867000574, 202011867000638, 202011867000813, 202011867000894, 202011867000896, 202011867001047, 202011867001048, 202011867001052, 202011867001172, 202011867001431, 202011867001840, 202011867001841, 202011867001568, 202011867001569 e 202011867001715), estes não foram fornecidos a este pesquisador, por serem pertinentes a auditorias diversas (na data da resposta nenhuma outra havia sido concluída).

¹⁴⁴ Essa determinação já constava, com pequenas variações redacionais, do art. 25 do Anexo Único da Portaria nº 165/2019 (GOIÁS, 2019d), revogada pela Portaria nº 40/2021 (GOIÁS, 2021b).

Somente foram publicados em transparência ativa pela CGE/GO, até 06/11/2021 (data da última consulta), resumos¹⁴⁵ ainda mais enxutos que aqueles divulgados referentes a auditorias e inspeções concluídas pelo órgão até 2018; ainda, esses “novos resumos”, aparentemente relativos a REAC’s já concluídos, não permitem uma compreensão adequada de todo o trabalho realizado pela CGE/GO. Assim, sem a divulgação ou o fornecimento, quando solicitado, da íntegra dos IA’s ou dos REAC’s correspondentes, revela-se temerário fazer qualquer juízo de valor, positivo ou negativo, acerca da atuação controladora da CGE/GO.

Registre-se que em novembro de 2021 a CGE/GO passou a publicar SAC’s e IAC’s em transparência ativa, porém devido ao caráter extremamente resumido desses documentos, alguns dos quais também tarjados em relação aos dados passíveis de identificação de empresas, também não se revela possível compreender de forma mais ampla o trabalho do órgão a partir desses documentos.

Portanto, entende-se que a CGE/GO deve aprimorar a transparência de suas ações de controle mediante a respectiva publicação integral quanto aos trabalhos já concluídos, inclusive dos REAC’s já emitidos (ainda que de auditorias ainda em andamento) e com identificação das pessoas jurídicas objeto da auditoria, visto que após a LC nº 187/2021 a proteção do sigilo fiscal sobre essas informações deixou expressamente de existir; sem prejuízo da pertinência de alteração legislativa da Lei nº 18.025/2013-GO para permitir a divulgação ou, ao menos, o fornecimento de informações e documentos referentes a trabalhos em andamento.

5.4 Articulação interna e interinstitucional

O terceiro critério para analisar a efetividade da atuação da CGE/GO consiste em conhecer, ainda que em linhas gerais, se e como ocorreu ou vem ocorrendo a articulação interna do órgão e deste com demais instituições de controle objeto deste Relatório Final de Pesquisa (TCE/GO e ALE/GO), para o controle dos incentivos fiscais de ICMS em Goiás.

Em relação ao TCE/GO, a resposta inicial da CGE/GO no protocolo nº 2020.0315.181740-70, prestada em 27/03/2020, destaca que todos os resultados dos trabalhos concluídos são enviados àquela Corte de Contas trimestralmente, em cumprimento aos arts. 85 e 86, *caput*, do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), por meio de sistema informatizado denominado “Informa-TCE”, no qual as informações oriundas dos trabalhos da CGE/GO são inseridas.

¹⁴⁵ GOIÁS TRANSPARENTE. Institucional. Resultados das Inspeções e Auditorias Realizadas. Disponível em: <<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/institucional/resultados-das-inspecoes-e-auditorias-realizadas>>. Acesso em 09 jan. 2022.

Porém, no item 6.4.1.1 o TCE/GO ofereceu outra narrativa sobre essa questão, para o qual se remete o leitor.

Ainda, apesar de ambas as instituições (CGE/GO e TCE/GO) terem firmado Termos de Cooperação Técnica (nºs 01/2016 e 002/2018), já mencionadas no item 4.4.2 deste Relatório Final de Pesquisa, não foi possível identificar elementos no sentido de terem estreitado diálogo interinstitucional de forma mais intensa nessa matéria.

Em relação às demais instituições de controle, após recurso administrativo interposto por este pesquisador a CGE/GO prestou, em 05/05/2020, os seguintes esclarecimentos complementares:

Ainda, por demanda, durante a execução dos trabalhos, foram enviados alguns documentos emitidos pela CGE para a Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, Ministério Público do Estado de Goiás, a fim de subsidiar trabalhos desses órgãos de controle externo.

Ressalta-se que **por solicitação do Presidente da Comissão Parlamentar de Inquérito, instaurada no âmbito da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, o servidor** [...] desta Controladoria, foi designado¹⁴⁶ para auxiliar o referido Colegiado nos trabalhos em relação aos Incentivos Fiscais, nos termos dos Ofício n.º 018/2019-CPI (9151288), bem como no Ofício nº 050/2019 - HA (8909722) do relator da CPI Dep. Humberto Aidar, insertos no Processo n.º 201911867001819.

Em relação à ALE/GO, registre-se que por ocasião da CPI dos Incentivos Fiscais da ALEGO a CGE/GO lhe forneceu cópia dos IA's nºs 1/2019 e 3/2019, que contribuíram para a redação do item 6.2.2 e do Capítulo 11 do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 197-210). Apesar de se tratar de meros informes e não de REAC, eram os principais documentos emitidos pela CGE/GO na época da CPI e isso não retira o mérito nem dos apontamentos da CGE/GO tampouco da leitura e da aplicação destes pela CPI.

Utilizando-se da técnica do Relato de Experiência, este pesquisador, na condição de um dos procuradores que assessoraram a CPI dos Incentivos Fiscais, informa que houve ainda uma reunião virtual em 11/05/2020, a pedido da direção da própria CGE/GO, na qual também esteve presente para elucidar os principais pontos do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a) aos servidores do órgão, porém depois desse momento não foi formalizado outro contato com a CGE/GO para desenvolvimento de trabalhos conjuntos ou trocas de expertises, exceto para tentar viabilizar a realização das entrevistas para esta pesquisa; as quais, ao final, não foram concedidas.

¹⁴⁶ Referida designação ocorreu por meio do Ofício nº 1.299/2019-CGE, de 23 de setembro, conforme fl. 208 dos autos da CPI.

Contudo, não foram remetidos os resultados dos processos nºs 201711867000330 e 201811867000397 (“Mapeamento do PRODUIR” e Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660), ainda que se tratassem de trabalhos de inspeção, mais embrionários em relação àqueles efetivamente encaminhados. Além disso, não obstante a elogiável aproximação entre a CGE/GO e a ALE/GO durante os trabalhos da CPI, não se identificou qualquer estreitamento ou trabalho conjunto nem antes nem após a entrega do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a).

5.5 Síntese dos resultados sobre o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS pela CGE/GO

Após todas as análises realizadas, convém sintetizar, a seguir, os principais achados da CGE/GO, para fins de sistematização do conhecimento adquirido e construído a partir dos dados analisados:

1. Quanto à **atuação da CGE/GO**, inclusive quanto ao respectivo desenho institucional, estrutura interna e planos anuais de auditoria/controle:
 - 1.1 Quanto ao desenho institucional e estrutura interna, registre-se que desde a criação da CGE/GO (Lei nº 17.257/2011-GO) nunca houve uma unidade própria e especializada para o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, visto que os trabalhos de fiscalização realizados nessa matéria se somam aos demais trabalhos de controle realizados pelo órgão no âmbito do gasto direto do Estado de Goiás;
 - 1.2 Em relação a planos anuais de auditoria/controle, o primeiro documento nesse sentido elaborado pela CGE/GO foi publicado apenas em maio de 2016 e com vigência para o mesmo exercício, intitulado Plano Anual de Auditoria, renomeado para Plano Anual de Fiscalização para os exercícios de 2017, 2018, 2019 e novamente renomeado para POAC a partir de 2020. Apenas a partir do Plano Anual de Fiscalização para 2018 é que foi prevista a fiscalização em matéria de “benefícios fiscais”, o que foi mantido e ampliado nos planos subsequentes, porém de forma circunscrita aos programas FOMENTAR e PRODUIR, que correspondem a cerca de apenas 30% (trinta por cento) da renúncia de receitas estaduais;
 - 1.3 Acerca dos trabalhos de fiscalização desenvolvidos pela CGE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas, pode-se afirmar que:
 - 1.3.1 Até 2016 não há evidência de realização de qualquer trabalho da CGE/GO nessa matéria;

- 1.3.2 Em 2017 é que a CGE/GO iniciou um mapeamento do programa PRODUIR, programa vigente há quase duas décadas na época (Lei nº 13.591/2000-GO);
 - 1.3.3 Em 2018 a CGE/GO realizou o primeiro trabalho de fiscalização propriamente dito nessa matéria, em relação a uma empresa beneficiária do PRODUIR, no qual houve diversos achados de irregularidades, apesar das limitações reconhecidas pela própria CGE/GO à realização de um trabalho mais profundo;
 - 1.3.4 A partir de 2019, houve diversas mudanças no arcabouço legal e normativo que rege a atividade controladora da CGE/GO visando à melhoria de sua atuação em geral, além de que esta iniciou, de forma mais sistemática, auditorias sobre todas as empresas beneficiárias dos programas FOMENTAR e PRODUIR, trabalhos esses que se encontravam em andamento até 2021, e no curso dos quais foram confirmadas as irregularidades detectadas em 2018 e encontradas outras;
 - 1.3.5 Dos informes de auditoria a que este pesquisador teve acesso (indiretamente, via Relatório Final da CPI) e informações disponibilizadas em transparência ativa pela CGE/GO:
 - 1.3.5.1 Apenas um IA consistiu em estudo de impacto socioeconômico sobre os programas de incentivos fiscais e de renúncia de receita no Estado de Goiás (IA nº 2/2019), o qual também apontou diversas limitações e falhas estruturais nos programas FOMENTAR e PRODUIR para o alcance dos resultados esperados;
 - 1.3.5.2 os demais trabalhos se limitam a auditorias de conformidade dos programas FOMENTAR e PRODUIR, com análise mais voltadas ao cumprimento dos requisitos previstos na legislação estadual específica dos programas, sem evidência de verificação quanto ao cumprimento de importantes requisitos gerais como regularidade previdenciária (CRFB, art. 195, § 3º), regularidade ambiental (CE/GO, art. 132, § 4º) e regularidade social (CE/GO, art. 136, § 2º) das empresas beneficiárias.
2. No tocante ao **acesso à informação, sigilo fiscal e transparência das ações de controle**:
- 2.1 No tocante ao acesso à informação para realização de seus trabalhos, apesar de a CGE/GO ter respondido genericamente que os órgãos fiscalizados sempre

demonstram interesse em colaborar, a simples leitura do Relatório nº 11/2018 SEI GEAG – 14660 (único cuja íntegra foi fornecida a este pesquisador) revela que o potencial da atuação controladora da CGE/GO foi sobremaneira limitado naquele trabalho específico, em razão da falta de disponibilização de processos e documentos essenciais à atuação controladora do órgão, situação essa que pode ter ocorrido também em outros trabalhos de fiscalização posteriormente realizados;

2.2 Quanto ao sigilo fiscal, verifica-se que este limitou sobremaneira a atuação controladora da CGE/GO até 2021 em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, devido à interpretação restritiva do instituto do sigilo fiscal que a SEE, seguindo orientação da PGE/GO, impunha ao órgão central de controle interno do Poder Executivo. Como decorrência dessa interpretação restritiva, a CGE/GO:

2.2.1 Não teve acesso a informações mais detalhadas como:

2.2.1.1 As empresas que mais fruem incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás, independentemente dos programas em que estão inscritas, e respectivos valores, em ordem decrescente, para fins de planejamento estratégico das atividades de controle conforme a materialidade dos recursos envolvidos;

2.2.1.2 Valores e empresas beneficiárias de crédito outorgado (justamente a espécie de renúncia de receitas mais representativa no Estado de Goiás, e que não contou com nenhuma auditoria realizada), tampouco de redução de base de cálculo e de isenção;

2.2.2 Acabou limitando sua atuação controladora a empresas beneficiárias dos programas FOMENTAR e PRODUZIR, ante a interpretação da SEE de que estes constituem benefícios financeiros e não tributários, apesar de esses programas representarem cerca de apenas 30% (trinta por cento) do montante de renúncia de receitas estaduais;

2.2.3 Deve reforçar sua atuação no sentido de incrementar a transparência sobre os programas, valores e beneficiários de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, bem como conhecer e controlar periódica e sistematicamente os maiores programas e/ou beneficiários desses incentivos em Goiás, sem prejuízo de adotar uma ação controladora também sobre outros beneficiários e programas, notadamente após a LC nº 187/2021 e a Lei nº 21.242/2022-GO;

2.3 No tocante à transparência das ações de controle, também se verificaram algumas limitações em relação a trabalhos:

2.3.1 Em andamento, ante a invocação do inciso IV do art. 4º da Lei nº 18.025/2013-GO¹⁴⁷, inclusive para negar acesso, quando solicitado, a REAC's já concluídos de auditorias ainda em andamento, interpretação que viola até o disposto no art. 26 do Anexo Único da Portaria nº 40/2021-GO da própria CGE/GO (GOIÁS, 2021b), na visão deste pesquisador; e

2.3.2 Finalizados, ante a disponibilização em transparência ativa apenas de resumos dos trabalhos já concluídos (com raras exceções), o que revela descumprimento do inciso I do § 1º do art. 6º do Decreto nº 7.904/2013-GO, cuja exegese aponta no sentido da publicação integral do documento.

3. Em relação à **articulação interna e interinstitucional**:

3.1 A ausência de participação de servidores da CGE/GO das entrevistas de pesquisa impossibilitou por completo formar qualquer juízo de valor sobre a articulação interna no âmbito do órgão, isto é, entre as diferentes unidades administrativas que compõem a CGE/GO;

3.2 Os dados levantados não permitem concluir haver, ou mesmo que tenha havido, atuação articulada da CGE/GO com o TCE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, nem quanto ao envio trimestral dos trabalhos concluídos pela primeira ao segundo, conforme preceituam os arts. 85 e 86, *caput*, do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008);

3.3 Não há evidências de que tenha havido qualquer articulação da CGE/GO com a ALE/GO até 2018 nessa matéria.

3.3.1 A partir de 2019, houve aproximação entre referidas instituições em decorrência da CPI dos Incentivos Fiscais, quando houve cooperação direta da CGE/GO mediante disponibilização de servidor para auxiliar nos trabalhos da CPI e compartilhamento de trabalhos em andamento na CGE/GO, na época, com os trabalhos da referida Comissão;

3.3.2 Ainda, em 11/05/2021 houve, a pedido de servidores da CGE/GO, reunião destes com procuradores da ALE/GO que assessoraram os trabalhos da CPI visando a prestar esclarecimentos gerais acerca do teor do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a).

¹⁴⁷ A disponibilização/divulgação dos REAC's já emitidos, na visão deste pesquisador, não viola o inciso IV do art. 4º da Lei nº 18.025/2013-GO.

6 PESQUISA EMPÍRICA – ANÁLISE DOS RESULTADOS SOBRE O CONTROLE EXTERNO A CARGO DO TCE/GO

A segunda instituição objeto de análise consiste no TCE/GO, que tem a função de auxiliar a ALE/GO em sua missão de controle externo. O principal objeto de análise, aqui, é a estrutura administrativa do TCE/GO e respectivos trabalhos relativos a instrumentos de fiscalização, já realizados ou em andamento.

Para tanto, realizou-se análise documental de todos os processos de fiscalização instaurados pelo TCE/GO entre 2010 e 2017. Além disso, foram obtidas informações primárias, coletadas em entrevistas semiestruturadas realizadas entre outubro e novembro de 2021 (entrevistados A, B, C, D e E); e secundárias, mediante a realização de diversos pedidos de acesso à informação por meio do portal próprio do TCE/GO ao longo dos anos de 2020 e 2021 (nºs 495, 514, 528, 529, 554, 555, 559, 563, 607, 608, 609, 638, 639 e 643), além de outras disponibilizadas na página eletrônica oficial do órgão em transparência ativa.

6.1 Desenho institucional, estrutura interna e planos de fiscalização

Aqui, serão analisados: a) o desenho institucional e a estrutura interna do TCE/GO, inclusive de pessoal, para promover trabalhos de fiscalização em geral e também em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS; b) a disciplina referente aos planos de fiscalização e documentos aprovados desde 2014, e em que medida contemplaram alguma previsão sobre a temática em estudo.

6.1.1 Desenho institucional e estrutura interna

No tocante ao desenho institucional e estrutura interna do TCE/GO, abordam-se os principais gargalos de efetividade encontrados internamente no Tribunal, como a carência de pessoal efetivo, aprovado em concurso público, para realização da atividade-fim de controle, e a breve descrição sobre os principais órgãos com potencial de atuação, de alguma forma, na atividade-fim do TCE/GO, como a Secretaria de Controle Externo, a Gerência de Fiscalização, o MPC/GO, a Auditoria e, por fim, a questão do monitoramento das decisões da Corte.

6.1.1.1 Carência de pessoal efetivo concursado para a atividade-fim de controle

Um dos principais gargalos para a efetividade da atuação do TCE/GO de uma forma geral, senão o maior, destacado pela maioria dos entrevistados, consiste na carência de pessoal efetivo concursado para a atividade-fim de controle e fiscalização no órgão.

Na coleta de dados feita por entrevistas semiestruturadas, conforme metodologia já explicada em tópico próprio, o entrevistado A afirmou que o excesso de cargos comissionados na estrutura administrativa do TCE/GO prejudica tanto a imagem como o desempenho das atribuições do Tribunal. Segundo ele, mais da metade do quadro de pessoal da Corte ainda é composta por servidores comissionados, muitos dos quais lotados, inclusive, nos órgãos de fiscalização, relacionados diretamente às atividades-fim do TCE/GO.

Ainda segundo o mesmo entrevistado, o TCE/GO, ao longo de seus quase 70 (setenta) anos de existência, realizou apenas 2 (dois) concursos públicos para o MPC/GO e Conselheiro Substituto e outros 2 (dois) para técnico e analista de controle externo. Ponderou, ainda, que muitos dos servidores estáveis do Tribunal não são efetivos, mas apenas estabilizados e integrantes de quadros suplementares e/ou transitórios por conta do art. 19 do ADCT/CRFB; assim, concluiu que apenas cerca de 20% (vinte por cento) a 30% (trinta por cento) dos cargos do TCE/GO são ocupados por servidores efetivos, aprovados em concurso público e que isso traz prejuízos à atuação da Corte¹⁴⁸.

O entrevistado B também mencionou que, na sua percepção, há em geral carência de pessoal no TCE/GO para sua atividade-fim. O entrevistado E também reconheceu a necessidade de maior profissionalização de pessoal no âmbito do TCE/GO e nomeação de mais servidores efetivos concursados, embora reconheça que muito já se avançou nos últimos 10 (dez) anos.

Não obstante, em fevereiro de 2021 o TCE/GO encaminhou PL à ALE/GO – processo nº 2021004047 (GOIÁS, 2021a) – que restou aprovado em menos de 1 (um) mês naquela Casa Legislativa e se tornou a Lei nº 20.989/2021-GO, que dentre outras disposições transforma 55 (cinquenta e cinco) cargos de provimento efetivo de níveis médio e superior (Técnico e Analista de Controle Externo) em 24 (vinte e quatro) cargos de provimento em comissão constantes do Anexo I da referida Lei. Na prática, extinguíram-se cargos efetivos e criaram-se novos cargos comissionados. Segundo a exposição de motivos constante desse PL, em síntese:

¹⁴⁸ De acordo com as informações disponibilizadas no portal do próprio TCE/GO, a Corte realizou apenas os seguintes concursos: a) em 2008, para auditor e procurador; b) em 2009, para Analista e Técnico; c) em 2014, para Analista de Controle Externo. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br/concursos>>. Acesso em 14 nov. 2021. Embora não mencionado na página oficial do TCE/GO, sabe-se também da existência de um certame anterior, realizado em 1999, para o cargo de procurador do MPC/GO, que foi o primeiro concurso para o cargo. Por fim, registre-se que, em 2022, posteriormente à entrevista concedida pelo entrevistado A, foi publicado edital para novo certame, abordado ao final deste tópico.

a) o quadro de Técnico de Controle Externo era constituído de 80 (oitenta) cargos, mas apenas 25 (vinte e cinco) encontravam-se providos, de forma que a extinção de 40 (quarenta) cargos não traria prejuízos à atuação do TCE/GO, notadamente porque a especialização e a tecnologia da informação esvaziaram e muito as funções subalternas afetas às atribuições do aludido cargo, de modo a restar ainda 15 (quinze) cargos para eventual provimento;

b) o quadro de Analista de Controle Externo era constituído de 350 (trezentos e cinquenta) cargos, mas havia 124 (cento e vinte e quatro) vagos, de modo que a extinção de 15 (quinze) cargos naquele momento se fazia necessário ante a vedação de realizar concurso, além de apontar “carência de pessoal para levar adiante as muitas frentes de fiscalização (inspeção e auditoria) sobrestadas, justamente, por falta de mão-de-obra”.

Contudo, desconhece-se qualquer vedação para realizar concursos públicos em Goiás; ao contrário, recentemente o STF afirmou que o mero ingresso no RRF previsto na LC nº 159/2017 não impede a realização e nomeação de aprovados em certame público. Também não se entende o argumento relativo à carência de pessoal, que é admitida expressamente na exposição de motivos, no sentido diametralmente oposto ao que efetivamente realizado (redução de cargos efetivos relacionados à atividade-fim do TCE/GO).

Ainda, segundo a exposição de motivos, o “sacrifício” de 15 (quinze) cargos de Analista de Controle Externo nesse momento seria recompensando “com o resultado da fiscalização em breve espaço de tempo, após a aprovação da proposta e com o recrutamento e provimento desses cargos a serem criados, observadas as necessárias qualificações técnicas (pré-requisito) para cada cargo”. Em outras palavras, prometeu-se maior efetividade com a extinção de cargos efetivos e o desempenho das respectivas atividades por assessores comissionados, o que se revela bastante questionável, para dizer o mínimo.

Nesse contexto, a Associação Nacional dos Auditores de Controle Externo dos Tribunais de Contas do Brasil protocolizou, em 30/08/2021, a ADI nº 6.988/GO perante o STF para questionar a constitucionalidade da Lei nº 20.989/2021 e para tanto aponta tanto vícios formais (ofensa à regra da colegialidade, visto que o PL foi assinado apenas pelo presidente do TCE/GO) como materiais (ofensa ao princípio da proporcionalidade e à regra do concurso público – CRFB, art. 37, II e V). Porém, o processo foi extinto por questões formais¹⁴⁹ e transitou em julgado em 11/05/2022.

Ainda, o Procurador-Geral da República protocolizou, em 23/06/2021, a ADI nº 6.918/GO perante o STF para questionar a constitucionalidade do art. 30 e do Anexo VII da Lei

¹⁴⁹ O motivo da extinção foi a ausência de juntada de “cópias dos atos normativos impugnados, nos termos do art. 3º, par. único, e art. 4º da Lei n.º 9.868/99 c/c art. 321, parágrafo único, do CPC”.

nº 15.222/2005¹⁵⁰, os quais, na redação que lhes foi conferida pelas Leis nº 16.466/2009-GO e 19.362/2016-GO, preveem a manutenção de quadro suplementar composto de 167 (cento e sessenta e sete) servidores comissionados na estrutura de pessoal do TCE/GO, o que foi considerado ofensivo aos mesmos princípios e regras constitucionais.¹⁵¹

Em 2019, a partir de representação formulada acerca do suposto desempenho, por servidores exclusivamente comissionados, de funções de fiscalização próprias da atividade-fim de controle (processo nº 201300047002336), o TCE/GO, no Acórdão nº 534/2019, julgou parcialmente procedente mencionada representação no sentido de estabelecer ser:

“possível e legal a presença de servidores comissionados, dentre os quais se incluem o do Quadro Suplementar, desempenhando atividades de assessoramento, inclusive na área-fim deste Egrégio Tribunal, desde que não figurem, de per si, como autores e subscritores de documentos técnicos, sem a participação do superior hierárquico” (GOIÁS, 2019e).

Em novembro de 2021, o Conselho Superior do MPE/GO deu provimento a recurso do MPC/GO, nos autos do Inquérito Civil Público nº 201800063759¹⁵² para determinar à 89ª Promotoria de Justiça da Comarca de Goiânia o prosseguimento das investigações sobre a existência de servidores comissionados em desvio de função, realizando atividades típicas de cargos efetivos, de modo a rejeitar o arquivamento determinado inicialmente por mencionada promotoria (GOIÁS, 2021c), fato também amplamente noticiado na imprensa (BONIN, 2021).

Além de confessar carência de pessoal na própria exposição de motivos do PL antes mencionado, a Presidência do TCE/GO, no Memorando nº 1.034, de 09/11/2021, novamente reconhece haver carência de pessoal ao indeferir o recurso interposto por este pesquisador, na plataforma eletrônica de Serviço de Informação ao Cidadão do TCE/GO, contra a negativa da Secretaria de Controle Externo em fornecer dados solicitados no protocolo nº 638, de 09/11/2021, nos seguintes termos:

[...].

4. Com razão a Unidade Técnica, **o pedido, embora com lastro na Lei de Acesso à Informação**, se enquadra nas hipóteses previstas no art. 13, incisos I e II, do Decreto de nº 7.724/2012, que regulamenta a Lei nº 12.527/2011, hipótese que, para o seu atendimento, se possível, acabaria inviabilizando o

¹⁵⁰ Referida Lei institui o Plano de Carreira e o Quadro Permanente dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado de Goiás

¹⁵¹ A última movimentação consultada por este pesquisador data de 20/09/2021 (conclusão do processo ao relator após manifestação da Procuradoria-Geral da República pela procedência do pedido nos termos da petição inicial).

¹⁵² A consulta à respectiva tramitação processual pode ser realizada por meio do Sistema ATENA CIDADÃO, mediante a digitação do número do processo, a partir do seguinte link: <https://www.mpggo.mp.br/atena_cidadao/>. Acesso em 30 nov. 2021.

exercício da própria fiscalização da execução orçamentária da gestão pública a cargo deste TCE/GO, pois **absorveria, por um grande período de tempo, considerável força de trabalho, já reduzida, de técnicos que exercem a atividade de controle e de fiscalização no âmbito deste Sodalício.**
[...]. [grifou-se]

Embora se discorde do primeiro fundamento mencionado – no sentido de que o pedido de acesso à informação formulado por este pesquisador se enquadraria nas exceções que permitem a negativa da resposta por supostamente demandar grande período de tempo para atendimento, justificativa com a qual não se coaduna este pesquisador – há a menção explícita ao final da resposta de que a força de trabalho de técnicos que exercem atividade de controle e fiscalização é reduzida, o que só vem a corroborar a assertiva de diversos entrevistados ouvidos nesta pesquisa e os demais elementos de convicção já apresentados.

Em consonância com todos os elementos supra mencionados, registre-se que o próprio TCE/GO previu a realização de concurso público para 40 (quarenta) cargos de Analista de Controle Externo para o exercício de 2022, conforme alterações aos anexos da LDO 2022 efetivadas pela Lei nº 21.224/2021-GO, de 29 de dezembro do mesmo.

Somente em 22/07/2022 o TCE/GO publicou edital¹⁵³ para provimento de 35 (trinta e cinco) cargos de Analista de Controle Externo, sendo 25 (vinte e cinco) da especialidade de Controle Externo e outros 10 (dez) referentes a outras especialidades (contabilidade, tecnologia da informação e engenharia), sendo este o terceiro¹⁵⁴ concurso do órgão para esses cargos em toda a história do Tribunal (GOIÁS, 2022a).

Tendo em vista que havia 124 (cento e vinte e quatro) cargos vagos de Analista de Controle Externo em fevereiro de 2021, quando enviado à ALE/GO a propositura que resultou na Lei nº 20.989/2021-GO, conforme informado pela própria Presidência do TCE/GO, entende-se que a realização do concurso deflagrado em 2022 ainda estará longe de suprir adequadamente a demanda de pessoal para as atividade-fim daquele Tribunal.

Nas entrevistas com servidores do TCE/GO com atuação na matéria objeto desta pesquisa, o único a não mencionar explicitamente a carência de pessoal foi o entrevistado D, segundo o qual as equipes técnicas fazem seu trabalho da melhor forma possível e que a decisão acerca de realizar concurso e nomear mais servidores efetivos é da alçada da Presidência,

¹⁵³ Embora a publicação do referido edital tenha ocorrido posteriormente à data da defesa deste Relatório Final de Pesquisa (17/06/2022), optou-se por, na versão final deste, mencionar aquele fato superveniente por ter sido detectado na fase de ajustes pós-banca.

¹⁵⁴ Para tanto, desconsideraram-se como referência os concursos para auditor substituto de conselheiro e procurador de contas realizados em 1999 e 2008, cargos de atribuições e responsabilidades substancialmente diversas. Consideraram-se como referências, apenas, os certames para Analista e Técnico em 2009 e o para Analista de Controle Externo em 2014.

consoante as prioridades estratégicas do TCE/GO, embora tenha reconhecido que nos últimos anos diversos servidores se aposentaram no Tribunal. A interpretação deste pesquisador acerca da fala do entrevistado é de que existe um viés, tanto no sentido de defender o trabalho da equipe técnica, quanto no sentido de não entrar em assuntos que seriam sensíveis ao alto comando do TCE/GO. Pese a isso, a fala não afirma a desnecessidade de incremento de pessoal concursado; ao contrário, deixa entrever, por inferência, que há uma diminuição de pessoal concursado disponível para os misteres de controle, nos últimos anos.

Portanto, à luz das entrevistas realizadas junto aos entrevistados, das manifestações da própria Presidência do TCE/GO, dos recentes questionamentos sobre a estrutura de pessoal do Tribunal junto ao STF e ao MPE/GO, e a própria publicação de edital de concurso público para Analista de Controle Externo em 2022, infere-se haver significativa carência de pessoal na atividade-fim do TCE/GO, problema estrutural com potencial de afetar os trabalhos de fiscalização em geral, inclusive em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

6.1.1.2 Estrutura de fiscalização

Dentro da estrutura organizacional do TCE/GO – delineada na respectiva Resolução nº 09/2012-GO (GOIÁS, 2012b) e no organograma disponibilizado no Portal da Transparência do órgão¹⁵⁵ – abordam-se brevemente a estrutura de fiscalização, o MPC/GO e outros órgãos que podem ter, em tese, alguma participação no controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

À Secretaria de Controle Externo, subordinada diretamente à Presidência do TCE/GO, compete “gerenciar a área técnico-executiva de controle externo, com o objetivo de prestar apoio e assessoramento às deliberações do Tribunal”. Em outras palavras, é a Secretaria responsável pelo cumprimento da atividade-fim do Tribunal (CE/GO, arts. 25 e 26).

Referida Secretaria divide-se atualmente em 4 (quatro) Gerências (Controle de Atos de Pessoal; Controle de Contas; Controle de Obras e Serviços de Engenharia; e Fiscalização). Assim, os trabalhos de fiscalização relativos à atividade-fim do TCE/GO que não se relacionem com uma das matérias específicas tratadas nas demais gerências, são desenvolvidos pela Gerência de Fiscalização, inclusive as relativas a incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, informação confirmada pelos entrevistados em geral.

¹⁵⁵ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE GOIÁS. Home. Governança, Planejamento e Gestão. Organograma. Disponível em: <<https://www.tce.go.gov.br/Instituicao/EstruturaOrganizacional>>. Acesso em 24 nov. 2021.

De acordo com o entrevistado C:

a) dentro da Gerência de Fiscalização há 7 (sete) áreas, cada uma responsável por fiscalizar um conjunto de órgãos ou entidades, consoante a divisão definida para cada conselheiro, que fica responsável por uma área;

b) os trabalhos de fiscalização promovidos por determinada área possuem sempre a supervisão de um conselheiro relator;

c) as equipes de cada área contam com um servidor que atua como supervisor e a quantidade de servidores varia conforme o número e a natureza dos órgãos ou entidades fiscalizados, em média de 4 a 7 (sete) servidores integrantes de cada equipe;

d) na sua percepção, há carência de pessoal técnico, de forma geral, na Gerência de Fiscalização, o que limita a capacidade de realizar auditorias e outros trabalhos de fiscalização;

e) na área em que atua e com o número de servidores da equipe que integra, a equipe consegue realizar no máximo 2 (dois) trabalhos de fiscalização por semestre, se um deles ainda for de menor complexidade;

f) o ideal seria sua área conseguir produzir no mínimo 3 (três) trabalhos de fiscalização por semestre, mas que para isso ocorrer estima que sua equipe precisaria contar com no mínimo mais 3 (três) servidores;

g) há cerca de 5 (cinco) anos o TCE/GO sofre com essa carência de pessoal.

O entrevistado D informou, ainda, que as equipes de fiscalização, além de realizar o trabalho original, também realizam a respectiva instrução técnica, que antes era realizado por outro setor vinculado à Secretaria de Controle Externo.

Ainda, os entrevistados C e D relataram que, dentro da Gerência de Fiscalização, existe uma área responsável pela SIC e GOIÁSFOMENTO, e outra área responsável pela SEE (antiga SEFAZ), mas que: a) desconhecem trabalhos de fiscalização realizados pela área da antiga SEFAZ; b) os trabalhos de fiscalização no âmbito do FOMENTAR e/ou PRODUZIR dos quais têm conhecimento foram promovidos pela área da SIC, sem a participação da equipe da área competente sobre a antiga SEFAZ, embora a equipe responsável pela SIC também tenha se debruçado sobre a antiga SEFAZ por estar essa pasta envolvida também na operacionalização daqueles programas mediante emissão de TARE.

Do quanto exposto, extrai-se que o TCE/GO não possui em sua estrutura uma gerência responsável especificamente pelo controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas, tampouco uma área específica dentro da gerência de fiscalização que se ocupe especificamente dessa matéria, à vista até mesmo da divisão interna da Gerência de Fiscalização, por pastas governamentais e não necessariamente por matéria.

Esse achado, por si só, parece relevante e passível de ser encarado como falha de desenho institucional e falha procedural, tendo em vista que, segundo os dados trazidos neste Relatório Final de Pesquisa, o Gasto Público com incentivos fiscais de ICMS em Goiás é da ordem aproximada de 30% (trinta por cento) a 40% (quarenta por cento) do orçamento estadual; montante que, por si, só justifica e torna necessário o desenho de uma estrutura específica e adequada para o controle desse gasto no TCE/GO.

Importante destacar que houve a instituição da 6ª Divisão de Fiscalização¹⁵⁶ no TCE/GO pela Lei nº 15.689/2006-GO, com a finalidade de acompanhar, fiscalizar e controlar a receita do Estado de Goiás (art. 1º, *caput*), mediante acompanhamento permanente das receitas públicas e o exercício de todas as ações necessárias a evidenciar o desempenho da arrecadação em relação à instituição, previsão, renúncia, fiscalização e recebimento das receitas tributárias e de contribuições (art. 1º, parágrafo único). Previu-se, ainda, que o TCE/GO enviaria à ALE/GO, trimestralmente, a contar do início de cada gestão financeira, relatório de acompanhamento da receita do Estado, com análise crítica do desempenho (art. 3º).

Quanto à estrutura organizacional da referida Divisão, previu-se a criação de 4 (quatro) cargos em comissão, sendo um deles o de Diretor, para atender às atividades da nova unidade técnica, cujas normas e procedimentos de atuação seriam estabelecidos por ato normativo do TCE/GO (art. 1º, § 2º, e art. 2º).

O entrevistado A destacou que a criação da 6ª Divisão de Fiscalização foi inspirada no exemplo do TCE/RJ¹⁵⁷, que primeiro estruturou um órgão específico para o controle das receitas públicas, mas pontuou que:

a) após algum tempo de funcionamento, a 6ª Divisão de Fiscalização do TCE/GO parou de desenvolver trabalhos de fiscalização, porque os servidores nela lotados foram realocados para outras unidades do Tribunal e não lhe foi assegurada estrutura necessária para realização de suas atividades, até chegar ao ponto em que foi formalmente extinta a estrutura organizacional do TCE/GO por lei, mais especificamente o art. 14 da Lei nº 19.362/2016-GO¹⁵⁸;

b) o volume de renúncia de receitas no Estado de Goiás, na casa dos bilhões de reais anualmente, denota materialidade suficiente a justificar a instituição de órgão de fiscalização

¹⁵⁶ Antes da Resolução Normativa nº 09/2012-GO (GOIÁS, 2012b), a estrutura de controle era dividida em Divisões de Fiscalização e não em Gerências como ocorre atualmente.

¹⁵⁷ A criação de um setor especializado na estrutura do TCE/RJ para fiscalizar e acompanhar a arrecadação de receitas pela Administração Pública, desde 2003, é considerada uma boa prática pela ATRICON. Disponível em: <<https://boaspraticas.atricon.org.br/auditoria-da-receita-e-da-renuncia-de-receita/>>. Acesso em 28 nov. 2021.

¹⁵⁸ Foi esse dispositivo que revogou a Lei nº 15.689/2006-GO, que por sua vez criara a 6ª Divisão de Fiscalização.

específico para essa modalidade especial de controle e, por isso, considerou um erro tanto a “desidratação administrativa” como a posterior extinção da 6ª Divisão de Fiscalização e a ausência de recriação de órgão similar no âmbito do TCE/GO.

No Parecer nº 878, de 19/08/2015, do MPC/GO, exarado no processo nº 201000047003394, afirma-se que desde 2011 a extinta 6ª Divisão de Fiscalização não realizara mais qualquer trabalho relevante no TCE/GO; de fato, na análise de todos os processos de fiscalização levantados, nenhum trabalho foi identificado de autoria daquele extinto órgão após referido marco temporal.

O entrevistado B também mencionou que, na sua percepção, a principal prioridade para o TCE/GO aperfeiçoar sua atuação controladora nessa matéria seria estruturar uma equipe própria e em caráter permanente para realizar trabalhos de fiscalização sobre a receita pública e talvez outra ainda mais específica para fiscalizar apenas incentivos fiscais e renúncia de receitas, à vista da expressiva materialidade dos recursos envolvidos, como existem equipes na Gerência de Fiscalização responsáveis em matéria de educação e saúde.

De outro lado, o entrevistado D entendeu que o serviço da área técnica é realizado regulamente, à vista de diversos trabalhos de fiscalização já desenvolvidos sobre o tema nos últimos 10 (dez) anos, e que novos trabalhos não foram produzidos porque entende que a área técnica deve aguardar o posicionamento final do TCE/GO no processo nº 201700047002530, correspondente à última auditoria realizada no âmbito do FOMENTAR e PRODUIR.

Porém, a despeito da realização de diversos trabalhos de fiscalização, diversos gargalos de inefetividade foram constatados na análise documental dos respectivos processos, tais como fiscalização focada principalmente sobre os programas FOMENTAR e PRODUIR, preponderância de um controle meramente formal, ausência de fiscalização sistemática e contínua dos recursos renunciados a cada exercício, tempo excessivo de tramitação dos processos, dentre outros, conforme demonstrado com mais propriedade no item 6.2 deste Relatório Final de Pesquisa.

Portanto, entende-se que uma das medidas para aprimoramento da atuação controladora do TCE/GO sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS seria a estruturação de órgão ou equipe própria para fiscalização dessa matéria, preferencialmente uma unidade em nível de gerência junto à Secretaria de Controle Externo ou, pelo menos, mais uma equipe na Gerência de Fiscalização, independentemente dos órgãos a serem fiscalizados; assim, denota-se a ausência de especialização do Tribunal nessa matéria, que é tratada apenas como um dos muitos temas sujeitos à atuação do TCE/GO, fator que compromete a efetividade do respectivo controle nesse tocante.

6.1.1.3 MPC/GO, Auditoria e Monitoramento

Além da Gerência de Fiscalização, que seria a unidade técnica responsável pela fiscalização direta, também podem ter alguma participação no processo de controle, dentre outras unidades internas do TCE/GO, o MPC/GO, o Serviço de Suporte à Qualidade e Efetividade do Controle Externo e a Auditoria.

Quanto ao MPC/GO, como já visto, sua oitiva não é obrigatória nos processos de instrumentos de fiscalização (RI-TCE/GO, art. 70) e, ainda quando ocorre, sua função é meramente opinativa; ainda, embora regimentalmente não haja a obrigatoriedade desse encaminhamento, o relator possui a faculdade de fazê-lo, o que ocorreu em algumas situações nessa temática.

O entrevistado E afirmou que o MPC/GO possui diversas limitações em sua atuação em geral, tais como:

- a) inexistência, em geral, de um bom relacionamento do MPC/GO com os conselheiros do TCE/GO, que não aprovam boa parte das iniciativas tomadas pelos procuradores de contas;
- b) ausência de publicação do regimento interno do MPC/GO pelos conselheiros do TCE/GO, embora já aprovado pelo Colégio de Procuradores de Contas¹⁵⁹, o que impede uma estruturação mais formal do primeiro;
- c) um exemplo concreto de prejuízo sofrido na atuação do MPC/GO em decorrência da ausência de publicação daquele Regimento consiste na respectiva previsão de inquérito público de contas no âmbito daquele órgão, similar ao inquérito civil público que há no âmbito do MPE/GO, o que permitiria uma atuação mais formal e estruturada, mas que acaba não sendo realidade;
- d) em função desses e outros fatores, o poder requisitório do MPC/GO em relação a órgãos externos ao TCE/GO por vezes acaba não sendo tão efetivo, visto que alguns órgãos atendem, outros não, e em caso de negativa sempre há o receio de judicializar e sobrevir uma decisão judicial desfavorável, além da dificuldade de reunir elementos de prova robustos para

¹⁵⁹ Na página eletrônica oficial do MPC/GO, consta a informação de que o Regimento Interno do Ministério Público de Contas do Estado de Goiás aprovado em 01/12/2015, embora ainda não publicado, pelos motivos informados pelo participante. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br/ministerio-publico-de-contas/resolucoes>>. Acesso em 28 nov. 2018.

uma atuação mais efetiva em certos casos, o que acaba comprometendo a efetividade da atuação;

e) há sobrecarga de trabalho para os procuradores, cuja maior parte do tempo acaba sendo “consumido” para emissão de pareceres nos processos que ingressam no MPC/GO para manifestação, de modo a restar pouco tempo para outros estudos e para formulação de representações e denúncias.

Sobre esse último aspecto, registre-se que o MPC/GO conta atualmente com 5 (cinco) procuradores de contas e nunca chegou a ter seu quadro definitivamente completo; o último concurso realizado para o órgão foi em 2008.

Ainda, cumpre destacar que, com a Resolução Normativa nº 07/2015-GO (GOIÁS, 2015), foi instituído o Serviço de Monitoramento no âmbito da Secretaria de Controle Externo do TCE/GO, destinado basicamente a coordenar e executar o monitoramento das determinações e recomendações proferidas pelo Tribunal (arts. 4º, I, e 8º).

Posteriormente, a Resolução Normativa nº 11/2016-GO (GOIÁS, 2016b) definiu como monitoramento o “instrumento de fiscalização utilizado para verificar o cumprimento de toda e qualquer decisão expedida pelo Tribunal, que resulte em obrigações a serem cumpridas pelos jurisdicionados e para avaliar os resultados delas advindos” (art. 2º), embora caiba à unidade técnica, “antes de propor a realização do monitoramento, avaliar a relevância dos fatos envolvidos, bem como a conveniência e oportunidade de realizá-lo” (art. 11, parágrafo único).

Atualmente, o Serviço de Monitoramento, instituído pela Resolução Normativa nº 07/2015-GO (GOIÁS, 2015), é denominado Serviço de Suporte à Qualidade e Efetividade do Controle Externo, conforme Resolução nº 02/2018-GO (GOIÁS, 2018c), mantida a subordinação à Secretaria de Controle Externo.

Ainda, a Resolução Normativa nº 01/2021-GO (GOIÁS, 2021e) prevê que o controle e o acompanhamento das decisões que resultarem em aplicação de multa e/ou imputação de débitos, proferidas pelo TCE/GO, cabe ao Serviço de Controle das Deliberações, vinculado à Gerência de Comunicação e Controle, da Secretaria Geral.

Não foi possível distinguir, com clareza, as atribuições de cada um desses serviços e os entrevistados do TCE/GO em geral também não souberam detalhar os trabalhos realizados por aludidos órgãos, nem de forma geral, tampouco em matéria de controle de incentivos fiscais de ICMS. Os entrevistados B, C e D afirmaram, ainda, que o monitoramento das decisões e acórdãos do TCE/GO são realizados pelas próprias unidades técnicas que realizam o trabalho originário de fiscalização. Os entrevistados B e D também referiram que para demandas

específicas é comum a solicitação de informações do Serviço de Informações Estratégicas, também vinculado à Secretaria de Controle Externo.

Por fim, há também a Auditoria, integrada por auditores substitutos de conselheiros, aos quais competem se manifestar depois do MPC/GO, como etapa final da instrução, antes de o processo ser apreciado e julgado pelo TCE/GO (RI-TCE/GO, arts. 69 e 102, *caput*). Trata-se de manifestação também de caráter meramente opinativo.

Portanto, verifica-se que a participação do MPC/GO e da Auditoria nos processos de fiscalização limitam-se basicamente à emissão de pareceres de caráter meramente opinativo (e a participação do MPC/GO ainda é facultativa nesse tocante), bem como não foram encontradas evidências de atuação de outros órgãos no controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS (à exceção dos casos pontualmente mencionados no item 6.2 deste Relatório Final de Pesquisa).

6.1.2 Planos de Fiscalização

De acordo com a LO-TCE/GO, “as auditorias, acompanhamentos e monitoramentos obedecerão ao plano de fiscalização elaborado pela Presidência, em consulta aos Relatores das unidades jurisdicionadas, e aprovado pelo Plenário” (art. 94, *caput*); levantamentos e inspeções – exceto os de rotina realizados pela equipe técnica do TCE/GO lotada no órgão ou na entidade jurisdicionados – independem de programação no plano de fiscalização, e ocorrerão por determinação do Plenário, da Câmara ou do Relator (art. 94, § 2º). Outros aspectos do plano de fiscalização são disciplinados no art. 247 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008).

Até 2016, o plano de fiscalização tinha vigência anual; a partir de alteração regimental ocorrida em 2016, esse plano passou a ter vigência bianual, sendo o primeiro biênio o de 2017/2018, nos termos da nova redação do art. 247, *caput*, do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), com redação dada pela Resolução Normativa nº 012/2016-GO.

Dentre os critérios para inclusão de unidades da Administração Estadual no plano de fiscalização, encontram-se “a materialidade dos recursos, a relevância dos assuntos a serem abordados, a natureza e a importância sócio-econômica dos órgãos e entidades e programas de governo a serem fiscalizados” (RI-TCE/GO, art. 247, § 1º). O Plano de Fiscalização pode ser alterado, a qualquer tempo, em decorrência de fato superveniente, mediante aprovação do Plenário (RI-TCE/GO, art. 247, § 2º).

De acordo com o art. 247, § 3º, do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), a elaboração do plano de fiscalização obedece ao seguinte iter procedimental: a) a Secretaria de Controle Externo

elabora proposta de plano e a encaminha à Presidência; b) a Presidência, após consulta aos Relatores das unidades jurisdicionadas, submete a proposta ao Plenário até o dia 28 de fevereiro do primeiro ano de sua gestão; c) o Plenário aprova o plano. Uma vez aprovado o plano, as propostas de auditorias, acompanhamentos e monitoramentos que se enquadrarem nas diretrizes nele previstas devem ser submetidas à aprovação do Relator (RI-TCE/GO, art. 247, § 6º).

Ao analisar os planos de fiscalização publicados a partir de 2014, constata-se que:

- a) nos planos relativos aos anos de 2014 e 2015, não se verificou qualquer referência à fiscalização de incentivos fiscais ou renúncia de receitas de ICMS;
- b) no plano relativo ao ano de 2016, houve menção, no tópico 3.2.5, à recomendação da ATRICON quanto à garantia do controle concomitante no tocante aos atos e aos procedimentos relacionados à instituição, à arrecadação e à renúncia das receitas, ao lado de outros temas, bem como do “Acompanhamento da Receita” no tópico 3.3 do quadro demonstrativo do alinhamento de objetivos estratégicos e diretrizes da presidência com o macro plano de fiscalização;
- c) no plano relativo ao biênio de 2017/2018, previu-se que as unidades da Secretaria de Controle Externo (aqui especificamente a Gerência de Fiscalização) deveriam, nas propostas de trabalhos a serem apresentadas aos Conselheiros Relatores, contemplar, prioritariamente e no que couber, dentre outros objetos, “Atos e procedimentos relacionados à instituição, arrecadação e renúncia das receitas”, o que constou do “Objetivo 02.01 - Atuar de forma concomitante” na Diretriz 2 (implementação de medidas para fortalecimento da atividade de controle externo);
- d) no plano relativo ao biênio de 2019/2020, previu-se como Linha de Ação de Controle Externo nº 10 “Auditar a atuação governamental sob o aspecto de receitas públicas, com foco na responsabilidade da gestão fiscal”, com o objetivo estratégico de “Atuar de forma seletiva em áreas de risco e relevância sobre os jurisdicionados e objetos de fiscalização”;
- e) no plano relativo ao biênio de 2021/2022, previu-se, dentro do objetivo estratégico de “ampliar a influência do controle externo nos resultados da administração pública e no desempenho de políticas públicas específicas”, como vertente de atuação a realização de auditorias de conformidade e operacional, inspeções, acompanhamentos, levantamentos e monitoramentos em “atos e procedimentos relacionados à instituição, arrecadação e renúncia das receitas”.

Desse modo, percebe-se que apenas a partir de 2017 é que a preocupação com o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS começou a integrar os planos de

fiscalização do TCE/GO de forma mais explícita, embora diversos trabalhos anteriores tenham sido realizados ou estivessem àquela altura em andamento. Não obstante, ver-se-á que os trabalhos mais recentes sobre o tema foram instaurados justamente no ano de 2017, embora os planos posteriores (biênios 2019/2020 e 2021/2022) também hajam contemplado a temática e nada de novo tenha sido produzido desde aquele ano.

Nas entrevistas, este pesquisador indagou aos entrevistados se, na ótica deles, a mudança de gestão que ocorre a cada 2 (dois) anos no TCE/GO altera de maneira substancial o trabalho da Corte, no geral e em matéria de renúncia de receitas de incentivos fiscais de ICMS.

Os entrevistados A e E entenderam que sim, visto que a Presidência, de uma forma geral, detém muito poder na elaboração do plano, seja por prerrogativa regimental direta e específica, seja pela forte influência que potencialmente pode exercer sobre os cargos e funções estratégicos no TCE/GO, em especial o do titular da Secretaria de Controle Externo, a quem cabe primeiramente confeccionar o plano. O entrevistado A pontuou ainda que cada Presidência, de forma geral, também exerce grande influência na condução dos trabalhos administrativos, sobretudo em razão dos diversos cargos comissionados lotados nos mais diversos órgãos do TCE/GO, sujeitos à fidúcia do Presidente.

De outro lado, os entrevistados B, C e D pontuaram que não percebem alteração substancial e específica a cada mudança de Presidência na elaboração dos planos de fiscalização, visto que acabam prevalecendo os critérios técnicos na respectiva elaboração, inclusive mediante participação das unidades técnicas. O entrevistado D pontuou, inclusive, que várias propostas de matérias sugeridas pelas equipes técnicas do TCE/GO a serem contempladas nos planos de fiscalização efetivamente o foram. O entrevistado E, contudo, afirmou que o MPC/GO não é convidado a participar da elaboração dos planos de fiscalização.

Ainda, o entrevistado A ponderou que as diretrizes estabelecidas no plano de fiscalização, em geral, dizem muito sobre as prioridades do TCE/GO, porque quem afirma fiscalizar tudo não fiscaliza nada; assim, as atividades de fiscalização que não guardam pertinência no plano, embora também possam ser realizadas, são mais difíceis de ocorrer. O entrevistado B mencionou, como exemplo de trabalhos de fiscalização realizados sem estarem previstos no respectivo plano, aqueles realizados devido à pandemia da COVID-19.

Portanto, verifica-se que só em 2017 é que os planos de fiscalização começaram a indicar a necessidade de atenção maior à temática de renúncia de receitas, porém nenhum trabalho novo foi produzido desde então, de modo que a atuação do TCE/GO nessa matéria se resume aos trabalhos de fiscalização iniciados até aquela data (conforme demonstrado mais

claramente no tópico seguinte), a demonstrar uma baixa aderência dos planos de fiscalização na temática objeto desta pesquisa.

6.2 Atuação institucional

Sobre a atuação controladora do TCE/GO em geral, o entrevistado D afirmou que:

a) anos atrás, em geral, os órgãos fiscalizados viam com “maus olhos” as equipes de fiscalização do TCE/GO, o que embaraçava em certa medida a respectiva atuação fiscalizatória, mas que atualmente estão mais sensíveis à importância do Tribunal e o veem, em geral, como importante aliado e colaborador no aprimoramento da gestão pública; e

b) como sinal dessa mudança, em determinado processo (mais simples, não relativo a renúncia de receitas), ao ler as respostas do(s) órgão(s) fiscalizado(s) na fase de contraditório (instrução técnica), a equipe de fiscalização constatara que a maioria das recomendações/determinações exaradas pelo TCE/GO em auditoria já haviam sido implementadas/sanadas “voluntariamente”, o que dispensou a necessidade de prosseguimento do processo até deliberação final dos conselheiros.

Este pesquisador indagou, via LAI (protocolo nº 609, de 09/04/2021), a existência de alguma regulamentação acerca do controle de renúncia de receitas, porquanto o parágrafo único do art. 285 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) prevê que ato normativo específico regulamentará o disposto na Subseção X (Da Fiscalização da Arrecadação da Receita e da Renúncia de Receitas) da Seção IX (Da Fiscalização) do Título IV (Do exercício do controle externo) do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008).

Contudo, a Secretaria de Controle Externo, em 15/04/2021, respondeu negativamente, nos seguintes termos:

Em resposta ao pedido de informação 609, esta Secretaria tem a informar que não existe Normativo específico para fiscalização de arrecadação de receita e renúncia de despesas, todavia todas as fiscalizações são realizadas por meio dos instrumentos disponíveis, quais sejam, auditorias, inspeções, levantamentos, acompanhamentos e monitoramentos. Ressaltamos ainda que para a realização dos trabalhos o Tribunal de Contas do Estado de Goiás adota, por força normativa, RN 07/2019, as Normas Brasileiras de Auditoria Aplicadas ao Setor Público, especificamente quanto ao tem adotamos a NBASP 200 (ISSAI 200) PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE AUDITORIA FINANCEIRA, contendo padrões de auditoria reconhecidos internacionalmente. [grifou-se]

Trata-se da única informação em caráter geral que foi possível obter sobre a forma de execução dos instrumentos de fiscalização a cargo do TCE/GO, embora não tenham sido explicitados quaisquer fundamentos para a inexistência de uma regulamentação específica no TCE/GO como exigido pelo art. 285, parágrafo único, do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008). Assim, os instrumentos de fiscalização previstos regimentalmente para o TCE/GO exercer suas atribuições de controle externo são auditorias, inspeções, levantamentos, acompanhamentos e monitoramentos, como em qualquer outra área.

A CPI dos Incentivos Fiscais havia requisitado a relação dos trabalhos pertinentes ao tema e o TCE/GO informou na época, em abril de 2019, a existência de 8 (oito) trabalhos sobre o tema, àquela altura a metade já concluída e a outra metade ainda em andamento no Tribunal, conforme Ofício nº 118/2019 da Presidência, que encaminhou os Memorandos nºs 90 e 94/2019 da Secretaria de Controle Externo do TCE/GO à referida CPI.¹⁶⁰

Visando a buscar informações mais atualizadas – após o encerramento daquela CPI – este pesquisador formulou, via LAI (protocolo nº 495, de 05/05/2020), pedido sobre os trabalhos realizados e em andamento sobre incentivos fiscais de ICMS, e como resposta foi informado, em 19/05/2020, via Memorando nº 04/2020 da Secretaria de Controle Externo, a existência de apenas 3 (três).

Inconformado, formulou-se novo pedido (protocolo nº 528, de 16/08/2020), tendo-se obtido como resposta a mesma relação de processos informada por meio do Ofício nº 118/2019 da Presidência em resposta à CPI, embora alguns processos daquela relação tenham sofrido atualização em relação ao estágio da respectiva tramitação, inclusive alguns com julgamento definitivo, desde a última resposta da Secretaria de Controle Externo. Os entrevistados também afirmaram desconhecer a instauração de algum outro processo mais recente de fiscalização sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

Porém, compulsando os autos dos referidos processos e após a análise das principais peças processuais, percebeu-se a referência a outros processos correlatos, fora da relação informada pela Secretaria de Controle Externo. Assim, após cotejar todos esses elementos de informação, selecionou-se como amostra qualitativa o total de 12 (doze) processos¹⁶¹ de fiscalização instaurados de 2010 a 2021 pelo TCE/GO em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, a saber, processos nºs 201000047001551, 201000047003394, 201000047003496, 201300047004318, 201400047001174,

¹⁶⁰ Essa documentação oriunda do TCE/GO foi documentada às fls. 48/54 dos autos físicos da CPI.

¹⁶¹ O último dos processos foi instaurado em 2017 e alguns deles decorrem de representações anteriores a 2010.

201500047000049, 201500047001323, 201600047001440, 201600047001812, 201600047001813, 201700047002218 e 201700047002530¹⁶².¹⁶³

Esclareça-se que foram selecionados para análise aqui apenas processos referentes a inspeções, auditorias, levantamentos, acompanhamentos e monitoramentos. Assim, denúncias, representações e tomadas de contas especiais não serão abordadas, embora sejam consideradas regimentalmente processos de fiscalização (RI-TCE/GO, art. 99, II, “d” e “e”), sem prejuízo da possibilidade de serem mencionadas pontualmente quando pertinente à abordagem dos processos selecionados na amostra.

Registre-se não ser tarefa simples eleger um critério para analisar referidos processos. O critério cronológico, por exemplo, traz uma visão excessivamente fragmentada do trabalho do TCE/GO como um todo, além de geralmente haver grande lapso temporal entre a instauração e o julgamento pelo plenário, o que pode trazer certa confusão em relação ao trabalho mais “antigo” e mais “recente”.

Também possui falhas o critério quanto ao tipo de instrumento de fiscalização empregado (auditoria, inspeção, monitoramento etc), na medida em que por vezes um instrumento origina outro (exemplo: um levantamento dá origem a uma auditoria, ou uma auditoria é objeto de monitoramento), o que perpetua a fragmentariedade da compreensão.

Assim, procura-se inicialmente fazer uma abordagem mais geral sobre os principais gargalos encontrados nos processos de fiscalização instaurados pelo TCE/GO dentro da relação de processos supra, bem como fazer uma rápida menção aos acórdãos e processos considerados mais importantes, sem prejuízo da recomendação de um estudo mais exauriente que aborde em detalhes a atuação do TCE/GO em cada processo segundo certo marco temporal.

¹⁶² Embora o marco temporal tenha sido definido entre 2010 a 2021, o último trabalho de fiscalização digno de registro na amostra selecionada foi instaurado em 2017, a despeito de os planos de fiscalização posteriores autorizarem a instauração de novos trabalhos nessa matéria, o que não foi, contudo, realizado.

¹⁶³ Em resposta ao pedido de acesso à informação nº 643, de 21/11/2021, a Secretaria de Controle Externo do TCE/GO, no Memorando nº 537, de 02/12/2021, informou a existência, ainda, de processos mais antigos (nºs 17952484, 10619437, 11633042, 19050305, 10619437, 22873147, 200600047003028, 200800047000059). É possível, ainda, que haja outros processos fora da relação apresentada, visto que ao consultar o processo nº 200600047003028 verificou-se que este deu origem a outro mais recente, nº 201900047002757, não constante da relação apresentada em resposta ao referido protocolo. Além disso, o processo nº 20090004700395 é referido em decisões de processos posteriores, a exemplo dos Acórdão nºs 900 e 901, ambos de 07/03/2018, porém não há informações disponibilizados sobre referido processo na consulta pública do TCE/GO; este pesquisador solicitou esclarecimentos via LAI (protocolo nº 639, de 14/11/2021), porém o Serviço de Protocolo do próprio TCE/GO, em e-mail encaminhado em 22/11/2021, afirmou inexistir o mencionado processo. Assim, conhecer exatamente quais foram os processos de fiscalização instaurados pelo TCE/GO em matéria de renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS, inclusive FOMENTAR e PRODUIR, talvez seja um desafio para o próprio TCE/GO e exigiu do autor um exercício de “montar quebra-cabeça” para chegar-se à relação mais completa possível.

6.2.1 Principais gargalos na atuação do TCE/GO em processos de fiscalização na matéria

Conforme antes mencionado, apesar de existirem dezenas de processos instaurados pelo TCE/GO em matéria de fiscalização de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, a análise documental dos processos permitiu identificar vários gargalos que limitaram sobremaneira a efetividade da atuação controladora daquele órgão, doravante denominados simplesmente de “achados”.

O primeiro deles consiste na fiscalização historicamente voltada sobre os programas FOMENTAR e PRODUIR. Embora referidos programas sejam os mais comumente referidos pela literatura que se debruça sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em Goiás, não são os mais representativos em termos de volume de renúncia, posto ocupado pelo crédito outorgado, conforme destacado em outros tópicos deste Relatório Final de Pesquisa (tabelas 4 e 6 dos itens 3.2 e 7.2.3, respectivamente).

Identificou-se apenas um trabalho realizado sobre crédito outorgado, a espécie mais representativa de renúncia de receitas, concluído em 2010, relativamente a benefício dessa natureza concedido à empresa CAO Montadora de Veículos S/A no valor de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões), conforme processos nºs 200800047001396¹⁶⁴ (representação) e 201000047001551 (inspeção). Ainda, outras espécies de incentivos fiscais, como redução da base de cálculo e isenção, também não possuem qualquer trabalho de fiscalização desenvolvido, embora sejam menos representativos financeiramente.

O segundo achado consiste na preponderância de um controle meramente formal, mesmo nos programas FOMENTAR e PRODUIR, e ainda assim restrito quase que exclusivamente à discussão sobre os requisitos do art. 14 da LRF, a necessidade de lei específica (CRFB, art. 150, § 6º) e de prévio convênio autorizativo no âmbito do CONFAZ (CRFB, art. 155, § 2º, XII, “g”), requisitos específicos previstos na legislação goiana referente aos próprios programas, além das falhas de gestão e no controle destes pelas pastas envolvidas na respectiva operacionalização (SEFAZ, SIC e GOIÁSFOMENTO).

Desse modo, assim como verificado em relação à CGE/GO, não apareceram minimamente no radar do TCE/GO requisitos importantes mesmo numa perspectiva de controle formal, como a regularidade previdenciária (CRFB, art. 195, § 3º), ambiental (CE/GO, art. 132, § 4º) e social (CE/GO, art. 136, § 2º) das empresas beneficiárias.

¹⁶⁴ Este processo, embora anterior ao critério temporal de seleção, é mencionado rapidamente aqui apenas por ter sido a representação que deu origem ao processo de fiscalização propriamente dito em momento subsequente (nº 201000047001551).

Um controle material sobre a relação de custo/benefício dos incentivos concedidos revelou-se ainda mais distante. Houve uma inspeção sobre a empresa CAO A, em que analisado se a empresa cumprira as metas quanto a número de empregos gerados, volume de ICMS recolhido, dentre outros critérios estabelecidos (processos nºs 200800047001396 e 201000047001551).

Porém, nesse caso houve mera ratificação pelo TCE/GO das informações apresentadas pela empresa e pelas pastas envolvidas na operacionalização do incentivo para, ao final, entender que a empresa cumprira as contrapartidas pactuadas, sem um trabalho de caráter mais técnico e analítico sobre as informações prestadas.

Além disso, apesar de, bem ou mal, o TCE/GO ter se debruçado sobre as contrapartidas nesse caso, entende-se mais apropriado classificar esse trabalho dentro do controle jurídico-formal e não propriamente material dos incentivos, visto que o cumprimento das contrapartidas exigidas constitui obrigação da empresa.

Outro trabalho mais recente, aquele desenvolvido no processo nº 201700047002218, determinou a redução do volume de renúncia de receitas estaduais (Acórdãos nºs 5.005/2017 e 5.661/2017) e recomendou que a SEE realize controle mais efetivo sobre o mérito dessas renúncias (Acórdão nº 587/2021), conforme demonstrado mais detalhadamente no item 6.2.3 deste Relatório Final de Pesquisa.

O terceiro achado consiste na ausência de fiscalização sistemática e contínua dos recursos renunciados a cada exercício, visto que os diversos trabalhos de fiscalização surgiram geralmente como decorrência de representações ou trabalhos anteriores, mas não de uma rotina permanente e estruturada de controle nessa matéria com vistas a recuperar eventuais valores fruídos indevidamente a cada ano, o que seria indispensável para um controle realmente efetivo, tendo em vista o prazo decadencial para constituição do crédito tributário em caso de eventual desconformidade na fruição do incentivo fiscal pelo beneficiário (CTN, art. 174).

A partir de 2018, por exemplo, nenhum novo trabalho de fiscalização foi realizado, quando começou a haver publicidade maior nas peças orçamentárias acerca dos volumes de incentivos mais representativos em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS. E, mesmo antes, diversos processos instaurados acabaram perdendo seu objeto e sendo arquivados (v.g. processos nºs 22872147¹⁶⁵, 200900047003595¹⁶⁶, 201000047003394, 201000047003496, 201600047001812, dentre outros), em razão de alongada tramitação processual ou de o respectivo objeto ter sido contemplado em outro trabalho de fiscalização

¹⁶⁵ Vide nota anterior.

¹⁶⁶ Vide nota anterior

instaurado posteriormente (v.g. processo nº 201700047002530). Essa situação representa, no mínimo, dispêndio indevido de recursos humanos e materiais na atividade controladora do TCE/GO.

O quarto achado foi o tempo excessivo de tramitação dos processos de fiscalização, notadamente na Gerência de Fiscalização, embora esse problema não tenha sido verificado exclusivamente em relação a essa unidade do TCE/GO. Segundo o entrevistado D, os trabalhos e processos de fiscalização em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS tendem a ser mais complexos, demorados e a exigir a tramitação mais alongada, até mesmo pelo grande número de órgãos envolvidos na respectiva operacionalização e a exigência de contraditório em relação a cada um deles.

Registre-se como exemplo o processo nº 201000047003394, o qual, de acordo com as informações extraídas da consulta pública disponibilizada pelo próprio TCE/GO, permaneceu: a) 689 (seiscentos e oitenta e nove) dias na extinta 1ª Divisão de Fiscalização – Supervisão V, a partir de 20/05/2011; b) 595 (quinhentos e noventa e cinco) dias na Gerência de Fiscalização – Supervisão VI, a partir de 09/04/2013, já após a nova estruturação trazida pela Resolução Normativa nº 09/2012-GO (GOIÁS, 2012b); c) 153 (cento e cinquenta e três) dias na Gerência de Fiscalização – Supervisão I, a partir de 30/08/2016, já após o acórdão de mérito do TCE/GO. Após quase 6 (seis) anos de tramitação, nada houve de conclusivo, apenas a inclusão do monitoramento objeto do feito no Plano de Fiscalização 2016 para eventual realização futura (Acórdão nº 1.215/2016).

Esse problema persiste também nos processos mais recentes, dos quais se espera um resultado efetivo da Corte de Contas, a exemplo do processo nº 201700047002530, concernente à Auditoria de Regularidade nº 02/2018, a última realizada sobre a matéria no TCE/GO.

Inicialmente, os autos daquele processo permaneceram por 168 (cento e sessenta e oito) dias na Gerência de Fiscalização para elaboração do mencionado relatório de auditoria, a partir de sua entrada em 08/11/2017 nessa Gerência; é um prazo relativamente longo para conclusão de uma auditoria, mas que no caso de renúncia de receita acabou ocorrendo, pela complexidade inerente a um trabalho nessa área, conforme aludido pelo entrevistado D.

Anos mais tarde, na fase de instrução técnica, os autos foram encaminhados novamente à Gerência de Fiscalização, em 05/06/2019, e em 18/06/2019 encaminhados para a Supervisão VII daquela Gerência, porém o respectivo supervisor encaminhou o processo, em 15/09/2020, à Supervisão IV, por entender que a matéria seria mais afeta à competência dessa área de supervisão. Assim, de acordo com as informações extraídas da consulta pública disponibilizada pelo próprio TCE/GO, o processo permaneceu 455 (quatrocentos e cinquenta e cinco) dias na

Supervisão VII, a partir de 18/06/2019, um período “morto” que serviu apenas para se concluir que não seria competência da unidade interna que o recebeu analisar o processo; e, depois de encaminhado à unidade competente (Supervisão IV), permaneceram os autos mais 206 (duzentos e seis) dias nesta até que foi elaborado o relatório de instrução técnica.

Assim, é provável que o tempo excessivo de permanência dos processos na Gerência de Fiscalização seja decorrência da carência de pessoal antes mencionada, agravada pela ausência de uma equipe própria para o controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS e de impasses entre as próprias unidades internas dentro daquela Gerência, além de complexidades inerentes ao próprio controle nessa matéria, sobretudo o número de órgãos envolvidos, no caso do FOMENTAR e PRODUZIR, nos quais se concentraram quase todos os trabalhos de fiscalização promovidos pelo TCE/GO.

Outro fator que contribui para essa excessiva demora consiste no grande lapso temporal em que os processos permanecem no Serviço de Publicações e Comunicações (SERV-PUBLICA) para cumprir as diligências determinadas pelo relator, em parte corroborado pelo extrapolamento do prazo fixado pelo relator para manifestação dos órgãos envolvidos na operacionalização dos programas ou autoridades potencialmente afetadas por futura decisão.

Por exemplo, no processo nº 201700047002530, o relator exarou o Despacho nº 383/2018, pelo qual abriu vista para manifestação dos órgãos envolvidos na operacionalização do FOMENTAR e PRODUZIR, no prazo de 30 (trinta) dias, acerca do relatório da Auditoria de Regularidade nº 02/2018. O próprio relator afirma nesse despacho que havia um “emaranhado” de órgãos responsáveis e que deveriam ser ouvidos, conforme transcrito abaixo:

Os programas em questão envolvem um emaranhado de órgãos e secretarias do Estado de Goiás, englobando a Secretaria de Estado e Desenvolvimento, a Secretaria do Estado da Fazenda, a Secretaria de Gestão e Planejamento e a Agência de Fomento do Estado de Goiás.

Em análise proemia do processo de fiscalização em questão, vejo que se mostra necessário a oitiva dos órgãos elencados de modo a tomarem conhecimento do relatório, bem como contribuirão expondo suas realidades e visões, de modo que os programas FOMENTAR e PRODUZIR existam há demasiado período de tempo, com limitações, vantagens e desvantagens expostas no relatório de auditoria.

Assim, determino que seja realizada a citação dos representantes legais da (1) Secretaria de Estado e Desenvolvimento - SED, a (2) Secretaria do Estado da Fazenda - SEFAZ, a (3) Secretaria de Gestão e Planejamento – SEGPLAN e a (4) Agência de Fomento do Estado de Goiás – GOIASFOMENTO, para que tomem conhecimento dos autos, bem como apresentem no prazo de 30 (trinta) dias suas razões de defesa e justificativas, juntando a conseguinte documentação comprobatória de suas alegações. (fl. 178)

Embora não tenha constado do mencionado despacho referência ao dia nem ao mês em que proferido, consta da consulta pública ao andamento do processo que em 03/07/2018 os autos foram recebidos do gabinete do relator para cumprimento pelo SERV-PUBLICA.

Do Despacho nº 2.820/2018¹⁶⁷ emitido pelo SERV-PUBLICA (fl. 421), infere-se que a maioria das notificações foram recebidas pelas autoridades responsáveis em setembro de 2018 e as respectivas respostas aportaram em novembro do mesmo ano, sendo realizada a conclusão ao relator apenas em 11/12/2018. Assim, apesar do prazo de 30 (trinta) dias fixado pelo relator, muitas respostas extrapolaram esse prazo e, ao todo, decorreram 161 (cento e sessenta e um) dias até que os autos retornassem conclusos novamente ao gabinete do relator para análise.

A situação se repetiu na fase de instrução técnica. O relator, por meio do Despacho nº 318, datado de 14/09/2021, abriu vista às autoridades potencialmente afetadas para que, no prazo de 15 (quinze) dias, tomassem conhecimento da instrução técnica realizada (nº 15/2021) e exercessem o direito de resposta, porém esse trâmite demorou 100 (cem) dias até que o processo retornasse com a resposta para o gabinete do relator, conforme cálculo realizado pelo próprio sistema informatizado do TCE/GO.

Apenas da análise desse processo – que não reflete uma situação muito diferente dos demais analisados dentro da amostra selecionada – verifica-se que geralmente o processo permanece em poder do SERV-PUBLICA por um prazo superior a 5 (cinco) vezes aquele fixado pelo relator para o cumprimento da diligência determinada.

Por fim, o quinto e último achado consiste na discrepância entre o conteúdo das manifestações técnicas exaradas e o acórdão final prolatado pelo TCE/GO em alguns processos, isto é, embora a unidade técnica tenha encontrado achados de má gestão referente aos programas FOMENTAR e PRODUZIR, dificilmente tiveram alguma repercussão mais intensa nos acórdãos respectivos. Citem-se abaixo 3 (três) exemplos.

No primeiro deles, processo nº 201500047000049, instaurado em 19/01/2015, sob a relatoria do Conselheiro Edson Ferrari, estava em análise o Relatório de Auditoria de Regularidade nº 014/2014, realizado na SIC com o objetivo de analisar a legalidade da aplicação dos recursos do FOMENTAR e do FUNPRODUIR decorrentes de convênios celebrados com os municípios goianos de Cristalina, Santa Helena de Goiás, Pirenópolis, Paraúna e Nerópolis

¹⁶⁷ Mencionado despacho afirma que apenas uma resposta foi recebida intempestivamente. Porém, da comparação entre a data de recebimento do ofício e a de protocolo da resposta, infere-se que houve o transcurso de mais de 30 (trinta) dias, razão pela qual se desconhece o porquê de o SERV.-PÚBLICA ter certificado essas respostas como tempestivas.

destinados a aquisições de áreas para implantação de Distritos Industriais, e de desapropriações pelo Estado de Goiás, visando à ampliação do Distrito Agroindustrial de Anápolis e à abertura de estrada e respectiva faixa de servidão em Iporá.

O próprio relator destacou a existência de diversos achados no relatório de auditoria da unidade técnica, sintetizados e enumerados em seu voto:

[...].

14. Em conclusão, essa auditoria apresentou os seguintes achados: **01)** inexistência de previsão [sic] para aquisição de áreas nas leis de criação dos Fundos Especiais; **02)** comprometimento de recursos visando aquisições de áreas em desacordo com os PAA's 2004/2007 e 2008/2011 e Leis Orçamentárias Anuais; **03)** ausência de interesse recíproco dos partícipes, descaracterizando os convênios; **04)** omissão em dar conhecimento dos convênios ao Legislativo Estadual; **05)** carência de manifestação do Controle Interno do Poder Executivo; **06)** intempestividade nas publicações dos extratos de convênios no Diário Oficial do Estado; **07)** áreas avaliadas por profissional não habilitado; **08)** execução do objeto do ajuste em desacordo com o previsto no termo de convênio; **09)** contrapartida do conveniente economicamente imensurável; **10)** inobservância quanto à movimentação de recursos de convênios em conta específica; **11)** omissão quanto à devolução do saldo remanescente de convênios; **12)** ausência de prestação de contas dos convênios; **13)** omissão quanto à designação de responsável pelo controle, fiscalização e avaliação das despesas com convênios e desapropriações [sic].

15. Como se vê, são vários os achados: uns de natureza leve; outros, graves, como a ausência de prestação de contas. Entretanto, alguns foram sanados, conforme verificado pela Gerência de Fiscalização, embora a destempo. Em virtude da não totalidade do saneamento e do acolhimento parcial das justificativas, a Unidade Técnica sugeriu a aplicação de multa aos responsáveis.

[...].

Porém, o Acórdão nº 1.880, de 20/08/2020, reconheceu a prescrição da pretensão punitiva, conforme o *caput* e o inciso III do art. 107-A da LO-TCE/GO, e determinou o consequente arquivamento do feito, embora tenha determinado também o envio de cópia do inteiro teor do processo à SIC e à CGE/GO para, caso houvesse interesse desses órgãos, empreendessem, em sede de autotutela, a fiscalização e os procedimentos que entenderem convenientes acerca dos achados auditados.

A justificativa para a prescrição foi no sentido de que a auditoria mencionada abrangeu o período de 2006 a 2010, mas só foi executada em 2014 e, devido aos trâmites inerentes ao contraditório, completou-se a prescrição quinquenal durante a tramitação. Em seu voto, o próprio relator reconhece a necessidade de aperfeiçoamento de práticas e rotinas para que a ação do TCE/GO seja mais tempestiva e não ocorram episódios desse jaez novamente.

No processo nº 201500047001323, instaurado em 18/06/2015, sob a relatoria da Conselheira Carla Santillo, estava em análise o Relatório de Auditoria de Regularidade nº 004/2015, produzido por determinação da Portaria nº 263/2015, com objetivo de avaliar os aspectos legais e formais do PRODUZIR e foco na gestão de todo processo, com delimitação material aos incentivos concedidos a 2 (duas) empresas do setor automobilístico, no período de abrangência de 2004 a 2015.

Tanto a Instrução Técnica nº 02/2019 como a Manifestação Conclusiva da Auditoria nº 109, de 02/04/2019, da lavra de conselheiro substituto, opinaram por exarar recomendações a SED, SEFAZ e GOIÁSFOMENTO e, ainda, impor multa a 8 (oito) responsáveis, dentre eles uma pessoa jurídica (CAOA Montadora de Veículos S/A), com fundamento no inciso II do art. 112 da LO-TCE/GO. Porém, o Acórdão nº 3.365, de 13/11/2019, deixou de aplicar multa em razão da prescrição, no caso da CAOA, e também em razão de o TCE/GO ter discordado dos fundamentos apontados pela unidade técnica, em relação aos gestores.

No terceiro exemplo, processo nº 201300047004318, instaurado em 20/12/2013, sob a relatoria do Conselheiro Celmar Rech, estava em análise o Relatório de Auditoria de Regularidade nº 006/2014, realizada na SIC, por determinação da Portaria nº 640/2013, realizado pela Gerência de Fiscalização, com o objetivo de aprofundar conhecimentos acerca da sistemática de concessão dos benefícios do PRODUZIR, assim como para verificar os respectivos resultados.

Na Manifestação do Auditor nº 1.087, de 04/09/2017, opinou-se pela aplicação de multa a 5 (cinco) responsáveis, inabilitação para o exercício de funções públicas a um responsável, bem como se determinou à então SEFAZ que cobrasse das empresas beneficiárias o ICMS devido, além de outras providências.

Porém, o Acórdão nº 109, de 17/01/2018, não aplicou nenhuma multa nem inabilitação ao exercício de funções públicas; basicamente, apenas: a) determinou à gestão da antiga SED a elaboração de estudo para revisar a legislação do PRODUZIR, a fim de compatibilizá-la com a LC nº 160/2017 e no Convênio ICMS nº 190 (BRASIL, 2017b); b) deu conhecimento do aludido acórdão ao gabinete do Conselheiro Helder Valin, bem como à Secretaria de Controle Externo, para as providências que se fizessem necessárias no contexto da Auditoria de Regularidade, em curso¹⁶⁸, tendo como objeto as receitas decorrentes de incentivos fiscais concedidos por meio dos Programas PRODUZIR e FOMENTAR.

¹⁶⁸ Embora não referido expressamente, infere-se que se trata do processo nº 201700047002530, o único sob a relatoria daquele Conselheiro, na época, sobre a matéria.

Não se pretende afirmar, com esses exemplos do quinto e último achado, necessariamente, que a discrepância entre as conclusões da unidade técnica (e eventualmente também dos auditores substitutos de conselheiros) e os acórdãos finais prolatados pelo TCE/GO signifiquem que estes últimos estejam tecnicamente equivocados.

Porém, referida discrepância revela, no mínimo, problemas que impediram que os achados da unidade técnica tivessem a repercussão adequada nos acórdãos finais, no primeiro e no segundo caso devido ao trabalho tardio da equipe de fiscalização à luz do período objeto da auditoria, o que impediu qualquer responsabilização (processos nºs 201500047000049 e 201500047001323); no segundo caso, ainda, devido à ausência de achados de auditoria consistentes, segundo o TCE/GO e em especial a relatora; e, no terceiro caso (processo nº 201300047004318), ao fato de que os achados encontrados pela equipe de fiscalização do TCE/GO acabaram sendo ignorados para que fossem novamente analisados em outra auditoria mais ampla sobre o mesmo objeto (processo nº 201700047002530), de modo a causar perda de tempo e retrabalho.

Portanto, verifica-se a existência de uma série de limitações estruturais à atuação institucional de controle do TCE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS referente aos processos instaurados de 2010 a 2017, quando realizada a última auditoria de regularidade sobre os programas FOMENTAR e PRODUZIR, ainda em trâmite, o que exige um amadurecimento do órgão para que produza respostas finais mais consistentes e tempestivas para solução dos problemas encontrados.

A seguir, destacam-se os principais processos, dentro da amostra analisada, em que houve pronunciamento colegiado do TCE/GO no sentido da necessidade de alguma intervenção em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS ou que se proponha a tratar da questão de forma mais ampla, para uma análise mais aprofundada quanto ao que se tem de “melhor” em termos de processos em tramitação ou já concluídos pela Corte de Contas nessa matéria.

6.2.2 Análise do Processo nº 201500047001323 – ACOMPANHAMENTO/MONITORAMENTO

No processo nº 201500047001323, instaurado em 18/06/2015, sob a relatoria da Conselheira Carla Santillo, estava em análise o Relatório de Auditoria de Regularidade nº 004/2015, produzido por determinação da Portaria nº 263/2015, com objetivo de avaliar os

aspectos legais e formais do PRODUIR e foco na gestão de todo processo. A Manifestação Conclusiva da Auditoria nº 109, de 02/04/2019, opinou pela:

a) recomendação ao Secretário de Estado da SED para elaboração e apresentação ao TCE/GO de plano de ação para a implementação de mecanismos de planejamento e controle das ações do PRODUIR, devendo constar, no mínimo, as atividades a serem realizadas, os prazos necessários e os responsáveis por sua execução;

b) recomendação à SED, SEFAZ e GOIASFOMENTO de implementação de banco de dados unificado e informatizado, um dos itens necessários para garantir o efetivo planejamento e controle em relação ao programa PRODUIR; e

c) imposição de multa a 8 (oito) responsáveis, dentre eles uma pessoa jurídica (CAOA Montadora de Veículos S/A), com fundamento no inciso II do art. 112 da LO-TCE/GO.

Porém, o Acórdão nº 3.365, de 13/11/2019, embora nada tenha disposto sobre multa, determinou as seguintes providências:

I – **CONHECER** dos achados reportados no Relatório de Auditoria nº 004/2015, exceto quanto aos itens 2.2.1.2 e 2.2.2.3, em razão da ausência de elementos essenciais;

II – **DETERMINAR**, aos dos órgãos e entidades abaixo, para, doravante, nos benefícios futuros, a correção das impropriedades constatadas nos itens 2.2.1.1, 2.2.1.3, 2.2.1.4 e 2.2.2.1, do Relatório de Auditoria, a adoção das seguintes medidas saneadoras:

a) à **Secretaria de Estado da Indústria, Comércio e Serviços**, ao **Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUIR**, à **Secretaria de Estado da Economia** e à **Agência de Fomento de Goiás S.A. - GOIASFOMENTO**, que se abstenham de inverter as etapas para concessão de benefício do Programa PRODUIR, e implementem mecanismos para cumprir fielmente as disposições dos arts. 22 e 23 do seu Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 5.265/2000, segundo as quais a fruição do benefício somente se iniciará após o Termo de Acordo de Regime Especial – TARE, o qual dependerá de prévia celebração de contrato de financiamento com a GOIASFOMENTO e após o resultado da Auditoria Interna do PRODUIR que comprove a aplicação de investimentos, nos percentuais mínimos previstos no Regulamento e no projeto aprovado (itens 2.2.1.1 e 2.2.2.1 do Relatório de Auditoria/TCE-GO);

b) à **Superintendência de Controle e Fiscalização** e à **Auditoria Interna do Programa PRODUIR**, ambas vinculadas à Secretaria de Estado da Economia, que cumpram fielmente as disposições previstas no Decreto nº 5.265/2000, no que concerne às competências da Auditoria Interna, sobretudo quanto aos arts. 41 e 23, § 1º-D, do referido Regulamento, dentre as quais se encontram as auditorias de investimento e de quitação de financiamento (itens 2.2.1.3 e 2.2.1.4 do Relatório de Auditoria/TCE-GO);

III – **DETERMINAR** aos atuais gestores responsáveis abaixo indicados, com base nos critérios de auditoria operacional utilizados, para que efetivem, no **prazo de 180 dias**:

a) Ao **Presidente do Conselho Deliberativo do PRODUZIR** e ao **Secretário de Indústria, Comércio e Serviços**, para que elaborem e apresentem a este Tribunal de Contas **Plano de Ação** que contemplem as seguintes atividades:

1 - **implementação de mecanismos de planejamento, controle, monitoramento e avaliação dos resultados**, de forma a retroalimentar o processo de implementação do Programa Produzir, a fim de possibilitar o controle e monitoramento da eficácia das ações empreendidas, assim como a relação entre resultados pretendidos e obtidos e a capacidade do programa em relação ao fomento do setor industrial, devendo constar, no mínimo, para cada atividade a ser realizada no plano de ação, o prazo necessário e os responsáveis por sua execução (item 2.1.1 do Relatório de Auditoria/TCE-GO);

2 - **formalização dos procedimentos específicos relacionados à operacionalização do Produzir, fluxos de trabalho que disponham sobre as funções designadas a cada setor envolvido**, em consonância com a legislação aplicável, a fim de obter a melhoria na transparência, na qualidade e na confiabilidade das ações e atividades executadas no âmbito do Programa, além de **reavaliar o papel e atuação do Setor de Atração de Investimentos**, tendo em vista que ele não consta da estrutura da SED nem do Programa Produzir, devendo constar, no mínimo, para cada atividade a ser realizada no plano de ação, o prazo necessário e os responsáveis por sua execução (item 2.1.2 do Relatório de Auditoria/TCE-GO);

b) Ao **Presidente da GoiásFomento**, para que elabore e apresente a este Tribunal de Contas **Plano de Ação** com vistas a estruturar a unidade da agência responsável pela operacionalização do Produzir, munindo-a com a **quantidade de servidores aptos** à realização das atividades, de modo que a atuação seja tempestiva, especificamente em relação ao prazo de tramitação dos processos e realização das auditorias de quitação, devendo constar, no mínimo, para cada atividade a ser realizada no plano de ação, o prazo necessário e os responsáveis por sua execução (item 2.1.3 do Relatório de Auditoria/TCE-GO);

c) À **Secretária de Estado da Economia**, ao **Secretário de Estado de Indústria, Comércio e Serviços** e ao **Presidente da GoiásFomento**, a fim de garantir o efetivo planejamento e controle em relação ao programa PRODUZIR, para que elaborem e apresentem de forma conjunta a este Tribunal de Contas, **Planos de Ação** para instituição de um **banco de dados unificado e informatizado**, a fim de que todos os setores que atuam no Produzir passem a compartilhá-los de forma integrada, de modo a proporcionar segurança, confiabilidade e, conseqüentemente, o aprimoramento dos níveis decisórios, contribuindo para o planejamento, avaliação dos resultados e monitoramento do Programa (item 2.1.4 e 2.1.5 do Relatório de Auditoria);

IV – **Determinar** o monitoramento do item III desta decisão à **Controladoria-Geral do Estado**, no âmbito interno do Poder Executivo, e pela **Gerência de Controle de Contas**, deste Tribunal de Contas. [grifos do original]

Assim, infere-se que o acórdão retro fez determinações operacionais mais específicas e incisivas para os órgãos envolvidos na operacionalização do PRODUZIR, além de determinar o monitoramento da decisão tanto no âmbito da CGE/GO como do próprio TCE/GO.

Com efeito, a despeito de há anos o TCE/GO vir desenvolvendo trabalhos de fiscalização sobre os programas FOMENTAR e PRODUZIR, as recomendações da equipe

técnica não haviam sido contempladas expressamente em acórdãos anteriores. Por isso, referido acórdão pode ser considerado o primeiro que conteve determinações explícitas aos órgãos envolvidos na operacionalização do PRODUZIR, visando ao aperfeiçoamento da estrutura de governança desse programa.

O monitoramento referente a esse acórdão ainda se encontrava em tramitação até 2021, tanto no âmbito do TCE/GO como da CGE/GO, assim não foi possível até essa data reconhecer que referido acórdão já tenha sido cumprido e internalizado plenamente no âmbito das pastas responsáveis pela operacionalização dos programas.

6.2.3 Análise do Processo nº 201700047002218 –
ACOMPANHAMENTO/MONITORAMENTO

O processo nº 201700047002218, instaurado em 28/09/2017, sob a relatoria do Conselheiro Sebastião Tejota, tinha por objeto a fiscalização e o acompanhamento do TCE/GO sobre as renúncias de receitas estaduais referentes a 2017. Referido processo teve origem a partir do Parecer Prévio das Contas Anuais do Governador relativas ao exercício de 2016, que apresentou, dentre outras, as seguintes recomendações:

[...].

15) Incluir na elaboração do projeto de lei orçamentária, o impacto das receitas, renúncias, anistias, remissões, subsídios, isenções e benefícios de qualquer natureza, de forma mais aproximada possível, nos moldes do artigo 110, §6º, da Constituição Estadual;

16) Realizar estudos acerca dos melhores métodos de avaliação para as estimativas de renúncias de receitas, avaliando os impactos econômicos sociais;

[...] [grifou-se]

Por ostentar natureza inicial de acompanhamento em relação às contas anuais do governador, não houve atuação da Gerência de Fiscalização, e sim do Serviço de Contas do Governo do TCE/GO, cuja então chefe elaborou a Instrução Técnica nº 21, de 29/09/2017, a qual: a) apontou que o percentual de renúncia em relação à receita praticada em Goiás, para o exercício de 2016, superou aproximadamente 6 (seis) vezes a média percentual praticada nos Estados do Mato Grosso, Tocantins, Bahia, Minas Gerais e São Paulo (tabela 1 do item 1.6 deste Relatório Final de Pesquisa); b) sintetizou diversos achados de irregularidades e apontou recomendações e determinações; c) valeu-se do Relatório de Levantamento nº 001/2017, produzido no processo nº 201600047001813; e d) apresentou proposta de encaminhamento de

assinar prazo para o então Secretário da SEFAZ adequar os incentivos fiscais e renúncia de receitas aos dispositivos legais que regem a matéria.

Após referida Instrução Técnica, o relator, monocrática e cautelarmente, exarou o Despacho nº 1.107, de 02/10/2017, no qual se determinou ao titular da então SEFAZ a adoção, em até 30 (trinta) dias, de providências iniciais no sentido de:

[...].

a) Revisar a política de Renúncia de Receitas adotada no Estado de Goiás, avaliando os impactos econômicos e sociais, tendo em vista a discrepância entre os valores aqui praticados em comparação com diversos Estados da Federação;

b) Reduzir a Renúncia de Receita tributária total em, no mínimo, 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento), especialmente em cadeias produtivas que tenham menor risco econômico ao Estado, de modo que atenda a eficiência na arrecadação e manutenção dos empregos, sem que isso implique, na medida do possível, aumento de alíquotas de produtos;

c) Revogar ou modificar o ato concessivo ou reduzir o seu alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiros fiscais, nos termos estabelecidos e/ou permitidos pela Lei Complementar nº 160/2017;

d) Identificar, diminuir ou extinguir a renúncia de receita em setores que possuem grande volume de benefícios, nos segmentos de produtos supérfluos e artigos de luxo, bem como estabelecer mecanismos de controle que restrinjam a utilização cumulativa dos benefícios fiscais;

e) Intensificar as ações de fiscalização sobre os contribuintes que usufruem de incentivos ou benefícios fiscais do Estado, com vistas a evitar situações de fruição indevida dessas vantagens;

f) Adotar medidas concretas para obtenção do equilíbrio dos gastos com pessoal, observando os limites previstos na LRF e a LDO, abstendo-se de acrescentar quaisquer encargos na folha de pessoal até alcançar o resultado necessário.

[...].

Dias após, sem manifestação conclusiva de auditoria nem parecer do MPC/GO, referido Despacho foi ratificado pelo Acórdão nº 5.005, de 04/10/2017. Em seu voto, o relator ainda acresceu ao dispositivo a necessidade de observância da aferição e manutenção da regularidade fiscal por partes das empresas beneficiária de incentivos fiscais durante sua fruição, sob pena de revisão, nos termos do art. 95, § 2º, “b”, da Lei nº 8.212/1991 e suas alterações; esse adendo, contudo, não restou explicitado, ao menos não de forma clara, na parte dispositiva do aludido Acórdão plenário.

Posteriormente, após pedido do então titular da SEFAZ para redução do índice percentual previsto na alínea “b” do dispositivo, o plenário do TCE/GO exarou o Acórdão nº 5.661, de 29/11/2017, pelo qual conferida nova redação àquela alínea, nos seguintes termos:

[...].

b) Reduzir a Renúncia de Receita tributária total em, no mínimo, **9,00% (nove por cento)**, especialmente em cadeias produtivas que tenham menor risco econômico ao Estado, de modo que atenda a eficiência na arrecadação e manutenção dos empregos, sem que isso implique, na medida do possível, aumento de alíquotas de produtos, **condicionada à apresentação pela SEFAZ em 60 (sessenta) dias de um cronograma gradual e progressivo de redução da renúncia para os próximos 05 (cinco) anos, a alcançar os patamares adotados pela média nacional.**

[...].¹⁶⁹

Importante enfatizar que, embora o percentual inicial de redução tenha sido diminuído de 12,5% (doze e meio por cento) para 9% (nove por cento) – o que, numa primeira leitura, parece revelar a obrigação de reduzir menos o volume de renúncia de receitas – na prática foi determinado pelo TCE/GO uma redução muito maior que os 12,5% (doze e meio por cento) inicialmente previstos, se considerado o médio prazo.

Isso porque, “em troca” da redução de 3,5% (três vírgula cinco por cento) no curto prazo – que encerraria em novembro de 2017 – o TCE/GO impôs ao governo, como contrapartida, o dever de nos próximos 5 (cinco) anos reduzir o percentual de renúncia de receitas aos “patamares adotados pela média nacional”, o que implica, por conseguinte, uma redução muito maior ao longo do mencionado período, porquanto segundo os valores apurados para o exercício de 2016 o percentual praticado por Goiás superava em cerca de 6 (seis) vezes a média de alguns Estados-membros selecionados como amostra.

O fato é que o TCE/GO ingressou numa seara extremamente nebulosa com a prolação dos mencionados Acórdãos nº 5.005/2017 e 5.661/2017, ao determinar a redução do volume de incentivos fiscais em certo percentual, medida que adentra, em certa medida, no campo da discricionariedade técnica e política do Chefe do Poder Executivo, além de trazer dificuldades evidentes para sua mensuração. Entende-se que o TCE/GO dispunha de outros instrumentos jurídicos mais consistentes para exercer seu múnus de controle externo em vez de optar por determinar a redução do volume de receitas à “média nacional”.

O próprio TCE/GO não estabeleceu parâmetros claros para aferir o cumprimento daqueles julgados, porquanto ausente padrão nacional para mensuração da renúncia de receitas e até mesmo dentro de Goiás, visto que, conforme a fonte de informação consultada, pode haver discrepância. Como aferir o cumprimento dos aludidos julgados? Medir ano a ano o volume de renúncia de receitas de todas as unidades federadas, exceto Goiás, e comparar com o percentual

¹⁶⁹ O relator havia proposto em seu voto que, com a apresentação do aludido cronograma pela então SEFAZ, fosse entabulado Termo de Ajustamento de Gestão, porém essa parte não constou da parte dispositiva do Acórdão nº 5.661/2017.

deste? Qual fonte consultar (LDO's, sistemas de contabilidade etc)? O TCE/GO não estabeleceu claramente os critérios para aferir o efetivo cumprimento de seus próprios Acórdãos, sobretudo no que se refere à aludida redução percentual.

O entrevistado B destacou que: a) revela-se complexa a questão de comparar o valor de renúncia de receitas entre diferentes Estados-membros, porque não há um critério nacionalmente unificado acerca do cálculo dessa renúncia, de modo que cada ente federado procede de uma forma; b) Goiás pode estar aparentando renunciar mais do que outros Estados por ser mais transparente (ou abrangente) na composição do cálculo de renúncia, isto é, outros entes federados podem divulgar um valor de renúncia muito inferior ao efetivamente praticado, mas que não há como fazer um controle efetivo sobre essa questão justamente por não haver critérios nacionais que permitam essa comparabilidade.

O entrevistado A afirmou que, em sua concepção, a decisão de determinar a mera redução percentual do volume de renúncia de receitas não se embasou em qualquer critério científico e longe está de resolver o problema da ausência de controle dos incentivos fiscais.

A impressão que os Acórdãos nºs 5.005/2017 e 5.661/2017 passam é que, como nem Poder Executivo nem instituição controladora alguma estava sendo capaz de controlar efetivamente o alto volume de renúncia de receitas em Goiás, nem o próprio TCE/GO, este optou por determinar sua redução, sem atacar a raiz do problema, centrada na falta de gestão sobre esses incentivos e de responsabilização tempestiva.

Ante a notícia, nas Instruções Técnicas nºs 33 e 35/2018 do Serviço de Contas do Governo, de descumprimento dos Acórdãos nºs 5.005 e 5.661/2017, sobreveio o Acórdão nº 944, de 15/05/2019, pelo qual assinado prazo ao Chefe do Poder Executivo e ao titular da SEFAZ para comprovarem, no prazo de 15 (quinze) dias úteis, se até 31/12/2018 haviam cumprido aqueles 2 (dois) acórdãos, “com a expedição dos atos administrativos e/ou iniciativas de lei visando assegurar o efetivo decréscimo dos incentivos fiscais, com fundamento no art. 1º, inciso XIX da Lei n.º 16.168/07 e suas alterações, para vigência em 2019”, sob pena de multa em caso de reiterado descumprimento. Em outras palavras, o prazo inicial de novembro de 2017 foi prorrogado para 2018 por um acórdão de maio de 2019, embora o voto do relator, de novembro de 2018, já sugerisse essa medida.

Após esse acórdão, a Instrução Técnica nº 12, de 18/03/2020, do Serviço de Contas de Governo: a) acolheu as justificativas apresentadas pela Secretaria de Estado da Economia quanto à expedição dos atos administrativos e/ou iniciativas de lei visando assegurar a efetiva redução dos incentivos fiscais, tendo em vista a publicação do Decreto nº 9.369/2018-GO e das Leis nºs 20.367/2018-GO, 20.590/2019-GO, 20.654/2019-GO e nº 20.676/2019-GO; b)

recomendou à SEE a realização de avaliação periódica da política de renúncia de receitas e o desenvolvimento de modelo de apuração dos incentivos fiscais em Goiás; e c) propôs o arquivamento.

O MPC/GO, no Parecer nº 585-GPEL, de 14/07/2020:

a) ponderou sobre a necessidade de o TCE/GO apresentar o parâmetro a ser considerado para fins de verificar o cumprimento da determinação contida na alínea “b” do Acórdão n.º 5005/2017, com redação dada pelo Acórdão n.º 5661/2017, tendo em vista que os valores de renúncia de receitas são diversos conforme a fonte analisada e a ausência de parâmetro nacional sobre o tema, bem como o encaminhamento ao setor técnico competente para a devida certificação a respeito;

b) concordou com as recomendações da Instrução Técnica supra, mas discordou da proposta de arquivamento, porquanto ainda não evidenciado o cumprimento integral dos Acórdãos nºs 5.005/2017 e 5.661/2017, razão pela qual opinou pela elaboração de instrução técnica conclusiva acerca do cumprimento das determinações contidas nas alíneas “c”, “d”, “e” e “f” do Acórdão nº 5005/2017.

Na Manifestação do Conselheiro Substituto nº 748-GAHL, de 26/10/2020, este propôs: a) a conversão do processo em instrumento de Monitoramento para o quinquênio 2021/2026, para averiguar o cumprimento dos Acórdãos nºs 5.005/2017 e 5.661/2017; b) que a pasta competente demonstre o cumprimento de cada item específico das determinações exaradas nos aludidos Acórdãos; c) expedir as recomendações da Instrução Técnica nº 12, de 18/03/2020, do Serviço de Contas de Governo à SEE; d) sugerir que a SEE identifique as métricas estatuídas em todas as leis para a concessão de incentivos fiscais, valendo-se dos estudos econômicos e outras medidas correlatas.

Por fim, com base nas opiniões técnicas retro mencionadas, o Acórdão nº 587, de 11/02/2021, recomendou à SEE que:

[...].

1.1. Realize avaliação periódica da política de renúncia de receitas adotada no Estado de Goiás, para atendimento ao que dispõe o inciso V do art. 4º, inciso II do art. 5º e art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como critérios de economicidade, eficiência e eficácia das ações e o real benefício socioeconômico destas renúncias;

1.2. Desenvolva um modelo de apuração dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás, de modo a se permitir acompanhamento periódico da totalidade dos valores efetivamente renunciados no âmbito estadual, em todas as suas modalidades.

1.3. Identifique as métricas estatuídas em todas as leis para a concessão dos benefícios fiscais, valendo-se dos estudos econômicos eventualmente

apresentados e, não existindo tais estudos, que seja verificada a viabilidade de fazê-los. Ademais, no caso de haver omissão legislativa, que seja recomendada a necessária interveniência do Poder Executivo para, por meio de projetos de lei submetidos à ALEGO (circunstanciados com estudos econômicos), supra tais omissões com métricas legais, sem prejuízo de eventual obrigação acessória que permita a identificação do montante e dos beneficiários no contexto concessivo de cada benefício fiscal.

2. Determinar à Secretaria de Estado da Economia que, a partir das medidas que forem sendo adotadas, demonstre, anualmente, o cumprimento de cada item específico das determinações exaradas nos Acórdãos TCE/GO n.º 5005/2017 e n.º 5661/2017.

3. Em consonância com o propugnado pelo Parquet e pelo Conselheiro Substituto, determinar à Secretaria de Controle Externo a inclusão dos presentes autos e suas decisões no Plano de Fiscalização de 2021 a 2026, inserindo-o na matriz de risco, de modo a aferir a medição dos índices alcançados pelo Estado de Goiás, na redução dos incentivos fiscais, conforme determinado neste Plenário, pelos Acórdãos n.º 5661/2017 e n.º 5005/2017, em especial as alíneas “c”, “d”, “e” e “f” do Acórdão n.º 5005/2017. [...].

Referido Acórdão também determinou seu monitoramento pelo Serviço de Controle das Deliberações do TCE/GO. Em outras palavras, o cumprimento dos Acórdão nºs 5005/2017 e 5.661/2017 restou postergado para novo processo, autônomo, a ser incluído no Plano de Fiscalização de 2021 a 2026. O próprio TCE/GO, sem dispor de parâmetros claros para aferir o cumprimento daqueles Acórdãos, deve refletir nos próximos anos sobre a forma de resolver esse impasse por ele próprio criado.

Estranha-se, ainda, o fato de que nem o Acórdão nº 587/2021, nem as manifestações que lhe precederam (Serviço de Contas de Governo, MPC/GO, Manifestação do Conselheiro Substituto) tenham feito qualquer menção aos arts. 44, § 2º, e 45, III, da LC nº 138/2018-GO, os quais determinam que a Administração Tributária ateste anualmente os benefícios econômicos e sociais dos incentivos fiscais de ICMS em Goiás a partir dos parâmetros ali previstos. Mais estranhamento ainda é que o TCE/GO tenha, em pleno ano de 2021, exarado, mais uma vez, meras recomendações à SEE, quando desde 2018 são determinações taxativas previstas em lei.

Surtiria mais efeito o TCE/GO pedir informações sobre o cumprimento daqueles dispositivos legais e, verificado o descumprimento, aplicar as sanções cabíveis, do que apenas recomendar que o órgão faça o que já deveria estar fazendo há mais de 3 (três) anos, isso ainda sem considerar que, desde o Acórdão 5.280/2010, o TCE/GO já vem expedindo recomendações ao Poder Executivo sobre o controle de efetividade e de resultados nessa seara.

Portanto, entende-se que no processo nº 201700047002218 o TCE/GO também não avançou significativamente no controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS,

visto que após 4 (quatro) anos de tramitação não chegou a uma conclusão concreta, ao postergar a análise do cumprimento dos Acórdãos nºs 5.005/2017 e 5.661/2017 para o período de 2021 a 2026, em horizonte ainda mais distante, com critérios que nem o próprio TCE/GO sabe ao certo como aferir doravante.

6.2.4 Análise do Processo nº 201700047002530 – AUDITORIA

O processo nº 201700047002530, instaurado em 07/11/2017, sob a relatoria do Conselheiro Helder Valin, teve origem na Portaria nº 813/2017, que determinou a realização de auditoria de regularidade junto à então SEFAZ com o objetivo de certificar a conformidade e a legalidade da renúncia de receitas decorrente dos programas FOMENTAR e PRODUZIR, bem como estabelecer a sistematização e o monitoramento de decisões específicas do TCE/GO nessa área. Assim, o escopo da auditoria compreendeu as dimensões legais, técnicas e gerenciais daqueles programas, de forma sistematizada, além do monitoramento de 3 (três) decisões do TCE/GO, a saber, os Acórdãos nºs 1.471/2016, 5.801/2017 e 109/2018, e de consolidar os trabalhos anteriores já realizados pela equipe de fiscalização.

Para essa auditoria foram designados 3 (três) servidores, inclusive o supervisor da equipe, e mais um para assessoria, totalizando 4 (quatro) servidores no total, para realização em um prazo de aproximadamente 125 (cento e vinte e cinco) dias corridos. Importante destacar uma peculiaridade: um dos servidores designados era vinculado ao Serviço de Contas de Governo e os demais à Gerência de Fiscalização. Assim, o trabalho foi realizado, por determinação da própria portaria, em pareceria entre referidas unidades técnicas, de modo que a supervisão ficou a cargo do supervisor da área competente da Gerência de Fiscalização; e a orientação técnica e metodológica, da chefe do Serviço de Contas de Governo.

Como resultado, elaborou-se o Relatório de Auditoria de Regularidade nº 02/2018, atribuído conjuntamente ao Serviço de Contas de Governo – Supervisão I e à Gerência de Fiscalização. Trata-se do maior e mais recente processo de auditoria de regularidade sobre os programas FOMENTAR e PRODUZIR atualmente em trâmite no TCE/GO¹⁷⁰.

Referido relatório apontou como volume de recursos fiscalizados a expressiva cifra de R\$ 4.199.528.683,33 (quatro bilhões, cento e noventa e nove milhões, quinhentos e vinte e oito mil, seiscentos e oitenta e três reais e trinta e três centavos), consistente no somatório dos valores da renúncia de receita no âmbito daqueles programas, referentes aos anos 2016 e 2017

¹⁷⁰ O processo, até 14/09/2021, já contava 2.278 (duas mil duzentas e setenta e oito) laudas.

como período de abrangência. Consta ainda do mencionado relatório que a auditoria foi definida no Plano de Fiscalização para o biênio 2017/2018.

Foi com base no aludido relatório, que possui pouco mais de 100 (cem) laudas, que a CPI dos Incentivos Fiscais elaborou praticamente todo o tópico 6.2.1 do respectivo Relatório Final, o qual resume em aproximadamente 20 (vinte) laudas os achados de auditoria do TCE/GO sobre a matéria, que foram basicamente os seguintes: a) concessão de incentivos fiscais em desacordo com a legislação vigente; b) descumprimento dos aspectos orçamentários e fiscais nos atos de renúncia de receita; c) classificação indevida das receitas oriundas dos Programas PRODUIR e FOMENTAR; d) ausência de registro e evidenciação da renúncia de receita na contabilidade do Estado; e) descumprimento das obrigações contratuais de entrega de documentos e impunidade dos infratores; f) inadimplência dos pagamentos devidos e impunidade dos infratores; g) ausência de transparência e controle adequado quanto ao montante de benefícios concedidos; e h) ineficiência na execução dos programas.

Possivelmente, referida auditoria constitua a maior aposta do TCE/GO e, quiçá, das demais instituições controladoras no sentido de haver alguma contribuição mais efetiva e incisiva no controle de conformidade e regularidade dos programas FOMENTAR e PRODUIR. Contudo, este pesquisador vê com ceticismo essa hipótese, tendo em vista o histórico de decisões plenárias frágeis do TCE/GO acerca da matéria e a repetição, também aqui, de fatores limitantes à efetividade da atuação do Tribunal, tais como:

a) longo lapso temporal decorrido desde o período de apuração (2016/2017), o que aumenta e muito a chance de prescrição em relação a eventuais responsáveis pela má gestão dos aludidos programas;

b) inefetividade, a médio e longo prazo, das determinações e/ou recomendações a serem expedidas, tendo em vista as profundas mudanças políticas e administrativas ocorridas desde sua instauração, notadamente: b.1) a mudança de governo em 2019, inclusive do grupo político que se encontra no Poder, b.2) vários órgãos responsáveis pela operacionalização do FOMENTAR e do PRODUIR não o são mais ou tiveram sua nomenclatura e estrutura alteradas significativamente, b.3) o fato de referidos programas terem sido sucedidos pelo PROGÓIAS, ao qual diversas empresas do FOMENTAR e PRODUIR estão migrando, conforme amplamente noticiado na imprensa e incentivado pelo governo estadual;

c) superveniência da atuação da CGE/GO sobre os programas FOMENTAR e PRODUIR a partir de 2017 e, mais incisivamente, a partir de 2019, o que tende a neutralizar eventuais resultados positivos da auditoria realizada pelo TCE/GO, a menos que ambos os

órgãos de controle estejam trabalhando em conjunto e articuladamente para evitar retrabalho e dispêndio desnecessário de recursos materiais e humanos;

d) a prolação do Acórdão nº 3.365/2019 pelo próprio TCE/GO, que já traz diversos critérios para o aprimoramento da governança no programa PRODUZIR.

Portanto, o processo nº 201700047002530, que se propõe a auditar os programas FOMENTAR e PRODUZIR, também registra significativa demora capaz de comprometer sua efetividade, diante do longo lapso de tempo decorrido e, consequentemente, das profundas alterações políticas e administrativas ocorridas desde sua instauração.

6.3 Acesso à informação, sigilo fiscal e transparência das ações de controle

O segundo critério para analisar a efetividade da atuação do TCE/GO em matéria de controle de incentivos fiscais de ICMS em Goiás consiste em saber se o órgão obtém as informações necessárias para sua atividade controladora, inclusive quanto a informações eventualmente consideradas protegidas por sigilo fiscal, ou se documentos e informações são sonegados pelos órgãos envolvidos na operacionalização dos programas de incentivos fiscais, além da transparência quanto às ações de controle desenvolvidas pelo TCE/GO.

6.3.1 Acesso à informação e sigilo fiscal

6.3.1.1 Acesso a informações e documentos e o óbice do sigilo fiscal

O art. 1º, § 4º, da LO-TCE/GO assegura ao Tribunal amplo poder de investigação e as prerrogativas de requisitar e examinar, “diretamente ou por meio de seu corpo técnico, a qualquer tempo, todos os elementos necessários ao exercício de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado processo, documento ou informação, a qualquer pretexto, sob pena de responsabilidade”, prerrogativa essa que se aplica aos servidores investidos da atribuição de controle externo (LO-TCE/GO, art. 95, II).

Apesar desses dispositivos legais, da análise dos processos anteriormente citados e de entrevistas realizadas com servidores de unidades técnicas do órgão foi possível identificar pelo menos 3 (três) situações sobre a requisição de acesso a informações, dados e processos pelo TCE/GO que impediram uma atuação mais efetiva da instituição, a saber: a) o TCE/GO não fez valer sua prerrogativa requisitória; b) o TCE/GO até recebeu informações, mas estas não

embasaram ou foram indiferentes para o resultado final do acórdão; c) ao TCE/GO foi oposto sigilo fiscal e isso dificultou ou retardou em alguma medida sua atuação fiscalizatória.

Quanto à primeira situação mencionada, registre-se que o Acórdão nº 5.280/2010 do TCE/GO, que requisitou processos, documentos e informações aos órgãos estatais incumbidos da operacionalização do FOMENTAR e PRODUIR, *in verbis*:

[...].

B) Determinar ao Estado de Goiás, por meio dos Órgãos responsáveis pela gestão das receitas e despesas públicas, que:

B.1) apresente relatório de todos os contratos de benefício ou incentivo vigentes, âmbito do FOMENTAR e do PRODUIR, TARE's – Termos de Acordos de Regime Especial e protocolos de intenções;

B.2) apresente cópia (em meio físico ou eletrônico) de todos os contratos de benefício ou incentivo firmados de 2005 até os dias atuais, no âmbito do FOMENTAR e do PRODUIR, TARE's – Termos de Acordos de Regime Especial e protocolos de intenções;

B.3) apresente cópia (em meio físico ou eletrônico) dos resultados [sic] das Auditorias realizadas nas empresas beneficiadas entre os anos de até os dias atuais, Programas FOMENTAR e PRODUIR, como forma de certificar-se do cumprimento das metas;

B.4) apresente ao Egrégio Tribunal de Contas, quanto aos Programas FOMENTAR e PRODUIR, informações sobre quais servidores são responsáveis pelas Auditorias, como são realizadas e suas periodicidades;

B.5) fixe o prazo de 120 (cento e vinte) dias para cumprimento das determinações feitas, alertando os responsáveis que a negativa poderá configurar em sonegação de processo, nos termos do artigo 1º, § 4º, da Lei Orgânica.

C) À Secretaria Geral para oficial o Estado de Goiás, por meio das Secretarias de Estado da Indústria e Comércio e da Fazenda.

D) Ao Serviço de Comunicações para que altere a autuação dos autos para **MONITORAMENTO - 305**.

E) À 6ª Divisão de Fiscalização para custodiar os autos e promover o monitoramento das deliberações deste Acórdão.

[...].

Não obstante, após a desestruturação da 6ª Divisão de Fiscalização em 2011, o Acórdão supra citado não foi objeto de monitoramento e, em 2016, foi determinado o arquivamento do processo para inclusão no plano de fiscalização referente a 2016, o que resultou no processo de monitoramento nº 201600047001812. Este, por sua vez, foi também arquivado, por força do Acórdão nº 901, de 07/03/2018, porquanto entendido que teria havido perda superveniente do objeto em razão de existirem, na data desse julgamento, outros processos de fiscalização em trâmite no TCE/GO sobre o mesmo objeto.

Assim, não se encontrou evidência de que os documentos requisitados no Acórdão nº 5.280/2010 tenham sido fornecidos pelos órgãos competentes ao TCE/GO, e este também não fez valer efetivamente sua prerrogativa requisitória tendo em vista o final arquivamento.

Quanto à segunda situação mencionada, registre-se que no processo nº 201300047004318 – no qual se analisava o Relatório de Auditoria de Regularidade nº 006/2014 em relação ao PRODUIR – a auditoria requisitou informações sobre quais empresas receberam o benefício, quais seus ramos de atividade e de quanto foi o financiamento de cada uma, diligência essa expressa no Despacho nº 1, de 12/01/2017, ratificada pelo Despacho nº 19/2017 do Conselheiro relator, Celmar Rech.

Embora as informações tenham sido fornecidas pelo então titular da SED, a Manifestação do Auditor nº 1.087, de 04/09//2017, entendeu que o foram de forma incompleta e, por isso, pugnou pela aplicação da multa prevista no art. 112, V, da LO-TCE/GO àquele, embora, na visão deste pesquisador, motivo não havia para tal, porque foram fornecidas as informações solicitadas. Porém, essas informações não tiveram qualquer resultado útil ao processo em si, porquanto o Acórdão nº 109, de 17/01/2018, simplesmente se limitou a determinar – e de forma bastante genérica – a revisão da legislação do PRODUIR.

Quanto à terceira situação mencionada, há mais de 10 (dez) anos as unidades técnicas do TCE/GO têm enfrentado dificuldades de acesso a informações supostamente protegidas por sigilo fiscal no âmbito do controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas.

A extinta 6ª Divisão de Fiscalização, na Instrução Técnica nº 01/2010, já denunciara a oposição do sigilo fiscal pela antiga SEFAZ e o prejuízo daí decorrente aos processos de fiscalização a cargo daquela Divisão, *in verbis*:

[...] o TCE-GO detém não só o poder, mas tem o dever de fiscalizar a concessão de Incentivos Fiscais e as Renúncias de Receitas decorrentes desse ato praticado pelo Poder Executivo. Portanto, a 6ª DF tem encontrado dificuldades para analisar o processo de concessão dos incentivos, pelo fato de a SEFAZ-GO não permitir o acesso aos sistemas informatizados, necessários para obter dados dos Órgãos da Administração Direta, Indireta e Fundos Especiais, sob alegação de que tais informações acham-se cobertas pelo sigilo fiscal.

[...].

O montante do imposto recolhido pelo Contribuinte/Sujeito Passivo ao Tesouro Estadual, não pode ser considerado como informação sigilosa, pois já é Receita Pública do Estado e, nessa condição, deve ser controlada e acompanhada pelo TCE-GO. O impasse continua, e o TCE-GO admite ir à justiça para obter as informações das quais necessita para fiscalizar os Incentivos Fiscais.

A Procuradoria Geral do Estado (PGE), provocada pela SEFAZ-GO, emitiu parecer/recomendação por entender que a exposição de algumas informações requisitadas pelo TCE-GO infringe o art. 198 do CTN, que trata do sigilo fiscal e da proteção ao contribuinte.

O Procurador-Geral do Estado destacou que o Tribunal tem poderes para investigar, e não se nega a isso, mas certas informações são protegidas. Informou ainda que, o direito do TCE-GO investigar as Receitas Estaduais e

a proteção a informações sigilosas do Contribuinte/Sujeito Passivo são tensões na ordem jurídica que precisam ser conciliadas.

Percebe-se que o parecer da PGE é bastante superficial e não elucida o que são informações protegidas por sigilo fiscal e as que de fato não são. O mesmo erro foi cometido pela PGE do Rio de Janeiro em parecer com teor idêntico. [...].

Apesar da referência supra acerca da possibilidade de o TCE/GO socorrer-se do Judiciário para obter as informações das quais necessita para fiscalizar os incentivos fiscais, não se tem notícias da impetração de qualquer ação judicial nesse sentido pela Corte. Ao que tudo indica, o problema persistiu nos anos seguintes, já após a extinção daquela 6ª Divisão.

Com efeito, o entrevistado B referiu que, num trabalho de fiscalização para o qual havia sido designado, houve solicitação de informações específicas sobre beneficiários de incentivos fiscais à antiga SEFAZ ou à GOIÁSFOMENTO e foi oposto sigilo fiscal à equipe de fiscalização do TCE/GO. Afirmou, ainda, que como o objeto da auditoria não recaía especificamente sobre análise de pessoas jurídicas individualmente consideradas, o problema foi contornado após a interveniência do relator e o órgão forneceu as informações com rasuras sobre os dados supostamente sigilosos de modo a preservar o sigilo do contribuinte e que essa forma, para aquela auditoria específica, foi suficiente para o prosseguimento dos trabalhos.

O entrevistado C, por sua vez, também confirmou que a antiga SEFAZ sempre opunha sigilo fiscal quando a equipe de fiscalização demandava informações mais específicas e detalhadas em nível de contribuintes, e que era sempre necessária a intervenção do relator para resolver o impasse, o que trazia prejuízos aos trabalhos de fiscalização, notadamente em razão do atraso gerado para conclusão desses trabalhos. O entrevistado D também observou que sempre se fez necessária a interveniência do relator para superar o óbice do sigilo fiscal que era imposto à equipe de fiscalização do TCE/GO.

O entrevistado A referiu que acredita ter havido a oposição reiterada de sigilo fiscal por parte dos técnicos da SEFAZ, hoje SEE, pelo receio de serem responsabilizados, inclusive criminalmente, caso a interpretação do Poder Judiciário fosse distinta em caso de questionamento por parte das empresas cujos dados fossem compartilhados sem autorização judicial.

Assim, percebe-se que coexistiram diversos fatores que limitaram o acesso ou a utilização de informações, documentos e processos pelo TCE/GO, seja não fazer valer sua prerrogativa requisitória, seja a irrelevância de diversas informações obtidas para composição do acórdão final, seja ainda pela oposição de sigilo fiscal por órgãos envolvidos na operacionalização dos programas, sobretudo a antiga SEFAZ, atual SEE.

Registre-se também que, nos processos analisados, não havia evidência de que o TCE/GO sabia ou tenha procurado saber quais os maiores beneficiários de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em Goiás, independentemente da espécie de incentivo fruído, posto que limitou quase todos seus trabalhos de fiscalização ao âmbito dos programas FOMENTAR e PRODUZIR.

Agora, sobretudo após a LC nº 187/2021, entende-se que deve ser prioridade do TCE/GO pautar sua atuação controladora sobre as maiores beneficiárias e ter acesso a informações mais detalhadas sobre elas, e de posse dessas informações passar também a realizar controle material daqueles incentivos, a fim de otimizar a atuação controladora do órgão.

6.3.1.2 Acesso direto a bases de dados do Poder Executivo estadual

Importante destacar, ainda, que conforme o art. 285 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), no âmbito da fiscalização da renúncia de receitas, o TCE/GO terá irrestrito acesso às fontes de informações existentes em órgãos e entidades da administração estadual, inclusive a sistemas de processamento de dados, na forma de ato normativo específico.

Nesse sentido, a Resolução Normativa nº 14/2016-GO (GOIÁS, 2016c) dispunha sobre o sistema de recepção eletrônica de dados e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta do Estado de Goiás.

Basicamente, referido ato normativo estabelecia que todas as unidades gestoras do Estado de Goiás que utilizassem sistemas de informações contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais teriam seus dados e informações contemplados por aquela Resolução. Isto é, cada unidade gestora poderia enviar as informações e dados supra ao TCE/GO, mediante servidor responsável devidamente identificado, por meio do portal TCENet ou serviços de recepção de dados disponibilizados para o envio automático (arts. 2º, 3º e 4º).

Posteriormente, a Resolução Normativa nº 14/2016-GO (GOIÁS, 2016c) foi revogada pela Resolução Normativa nº 07/2020-GO (GOIÁS, 2020c), que passou a disciplinar o assunto. A nova normativa estabelece procedimentos e periodicidade para acesso, pelo TCE/GO, às bases de dados, sistemas e informações dos órgãos e entidades da Administração Pública estadual, inclusive das empresas públicas e das sociedades de economia mista, bem como das entidades privadas sem fins lucrativos que recebam recursos públicos do Orçamento Geral do Estado, que estejam armazenados em softwares proprietários ou de terceiros, no interesse do

controle externo. A principal inovação aqui, percebe-se, foi o acréscimo da referência às entidades privadas.

De acordo com o art. 3º da Resolução Normativa nº 07/2020-GO (GOIÁS, 2020c), o TCE/GO “requisitará o compartilhamento de bases de dados e informações diretamente ao titular do órgão ou entidade jurisdicionada ou ao representante legal da entidade privada sem fins lucrativos”.

As bases de dados e informações que serão recebidas das unidades jurisdicionadas para formação do universo de dados do controle externo do TCE/GO são aquelas previstas no Anexo Único da mencionada Resolução, a qual prevê bases de dados de apenas 3 (três) unidades jurisdicionadas, dentre elas a SEE. O entrevistado B informou que a partir de 2020 houve avanço significativo do TCE/GO no acesso direto às referidas bases de dados e informações, que antes exigiam a remessa específica de cada informação via processo SEI.

Porém, embora haja a previsão genérica das bases de dados “Contabilidade (SCG)” e “Previsão de Receita (SRP)”, há também a previsão de “Informações Cadastrais não protegidas por sigilo fiscal (Anexo único da IN nº 1455/2020-GSE)”; a sugerir, ante a interpretação restritiva de sigilo fiscal que se tinha antes da LC nº 187/2021, que informações detalhadas sobre incentivos fiscais de ICMS e respectivos valores, em nível de contribuinte, não estavam contemplados na mencionada resolução, apenas valores globais e agregados contidos, especificamente para o que interessa, no Sistema Geral de Contabilidade do Estado de Goiás.

Visando a esclarecer esse ponto, este pesquisador formulou pedido de acesso à informação, via LAI (protocolo nº 607, de 09/04/2021, antes, portanto, da LC nº 187/2021), sobre o cumprimento e o alcance da novel Resolução, e obteve a seguinte resposta da Secretaria de Controle Externo, em 15/04/2021:

Em relação ao disposto na RESOLUÇÃO N° 7/2020 tem sido cumprido regularmente, sendo que os órgãos oficiados declararam listas de sistemas de informação conforme exigido no Art. 9º. Quanto ao envio de dados requisitados, as atuais rotinas de recepção de informações do TCE incluem todas as bases de dados dos sistemas listados no ANEXO ÚNICO da referida resolução, cuja lista completa pode ser conferida no seguinte endereço: <https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=12544>. Dentre as bases listadas, apenas os dados relativos à Nota Fiscal Eletrônica ainda não foram efetivamente recepcionados por dificuldades técnicas do próprio TCE, que estão sendo resolvidas internamente, uma vez que o órgão responsável já disponibilizou as informações. **Especificamente quanto aos dados sobre os incentivos fiscais e renúncias de receitas, não foi especificado na norma mencionada, a princípio, o encaminhamento detalhado desses dados. Nos acessos disponibilizados ao TCE no sistema**

de Contabilidade (SCG) estão dispostos os valores totais anuais, no final de cada exercício. [grifou-se]

Segundo o entrevistado B, nem há como o TCE/GO ter acesso à base de dados sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas, porque nem os órgãos responsáveis pela respectiva operacionalização possuem um sistema informatizado próprio para seus controles internos.

O fato é que o TCE/GO não possui acesso direto à base de dados detalhada sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, que devem, por isso, ser objeto de requisições específicas; esse, possivelmente, constitua outro fator que compromete a celeridade de auditorias e de outros instrumentos de fiscalização nessa matéria, notadamente ante a ausência de sistema informatizado e a necessidade de obter esses dados sempre mediante requisição formal, obtenção essa por vezes retardada ou impedida com a oposição de sigilo fiscal ou a necessidade de tratamentos “manuais” dessas informações ou dados etc.

O entrevistado E informou que o MPC/GO: a) possui acesso a todos os documentos contidos nos processos que lhe são remetidos para manifestação, mas não possui acesso prévio nem concomitante ao das unidades técnicas, que geralmente tomam conhecimento primeiro; b) não possui acesso aos sistemas de que dispõem as unidades técnicas do TCE/GO nem a bases de dados do Poder Executivo, e que só por volta de 2019/2020 é que conseguiu acesso ao sistema SEI, que realiza gestão de informações, processos administrativos e documentos eletrônicos que possibilitam a produção, edição, assinatura, trâmite (andamento) e armazenamento de documentos no âmbito do Poder Executivo estadual.

Portanto, apesar dos avanços recentemente experimentados quanto ao acesso direto a bases de dados dos órgãos fiscalizados pelo TCE/GO, isso não tem ocorrido em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, demandando sempre requisições diretas que por vezes demoram meses até seu integral cumprimento, com o potencial de atraso e retardamento da apreciação pelo TCE/GO. Assim, entende que essa questão deveria ser objeto de equacionamento com prioridade pelo órgão para incrementar sua atuação controladora, em diálogo e articulação com a SEE e outras pastas.

Contudo, enquanto isso não ocorre, apresenta-se como sugestão ao TCE/GO que altere sua Resolução Normativa nº 07/2018-GO (GOIÁS, 2018c) para exigir maior nível de detalhamento de informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS na prestação de contas do governo estadual anualmente, inclusive com discriminação dos contribuintes beneficiários, respectivos valores e outras informações de interesse público consideradas relevantes para a atuação controladora, bem como o compartilhamento interno

dessas informações do Serviço de Contas de Governo com a Secretaria de Controle Externo e o MPC/GO, conforme minuta constante do Apêndice E deste Relatório Final de Pesquisa.

6.3.1.3 Regulamentação interna para o manuseio de informações sigilosas ou com restrição de acesso

De outro lado, o entrevistado A também destacou que: a) o TCE/GO não possui qualquer regulamentação interna sobre o manuseio de informações sigilosas eventualmente recebidas de outros órgãos para o exercício de sua missão institucional; b) em razão disso, possui até mesmo receio de trabalhar em processos que contenham informações sigilosas e relata que um dia recebeu informações dessa natureza, referente a processo em que atuava no TCE/GO, em simples envelope entregue por um “office boy”, visto que a Corte não desenvolvera até então qualquer forma de recepção e manuseio seguro das informações com chave de identificação, certificação, segurança etc.

Já o entrevistado D informou que, numa ocasião em que a equipe de fiscalização teve de receber informações protegidas por sigilo fiscal – em outro contexto diverso de incentivos fiscais – o órgão fiscalizado entregou as informações requisitadas mediante o envio de um link com acesso mediante login e senha e por prazo determinado, além de condicionar o respectivo fornecimento à assinatura de termo de confidencialidade pelo supervisor e respectiva equipe de fiscalização. Indagado por este pesquisador, o entrevistado D afirmou que foi o procedimento utilizado apenas por referido órgão fiscalizado, mas não que seja um padrão do TCE/GO.

Assim, essas versões fornecem evidências de que não havia, ao menos até 2021, um procedimento padrão ou regulamento interno uniforme para o manuseio de informações sigilosas ou com acesso restrito no âmbito do TCE/GO, visto que a forma de recebimento, em princípio, varia conforme o órgão fiscalizado.

O entrevistado E, por sua vez, informou que no âmbito federal considera importante o Decreto nº 10.209/2020 e que poderia haver alguma regulamentação similar no âmbito do Estado de Goiás, mas que considera em essência desnecessário porque a competência constitucional do TCE/GO já deveria fazer presumir o dever de fornecimento das informações, processos e documentos necessários pelos órgãos fiscalizados.

Embora a ausência de regulamento sobre acesso e manuseio a processos, documentos e/ou informações sigilosos ou com restrição de acesso não diminua nem retire a prerrogativa requisitória assegurada constitucionalmente ao TCE/GO, entende-se que a edição de regulamento sobre o tema se revela oportuna e conveniente, sobretudo por conferir maior

segurança jurídica aos membros e servidores do Tribunal que lidem com processos, documentos e/ou informações daquela natureza.

Como exemplo de regulamentação nesse tocante, cite-se a Instrução Normativa nº 5/2019 do TCE/RS, que dispõe sobre procedimentos para o recebimento, guarda, exame e utilização de informações, dados e documentos obtidos de pessoa física ou jurídica, órgão ou entidade da esfera estadual, no exercício do controle externo, protegidos por sigilo fiscal.

Segundo a justificativa para edição do ato normativo, o objetivo é “assegurar a preservação do sigilo com os mecanismos físicos e de tecnologia da informação necessários para tanto”, além de resguardar e dar segurança aos membros e servidores do TCE/RS “que, no estrito exercício de suas funções, mantiverem contato com documentos e informações sigilosos”. Trata-se de uma proposta a ser avaliada pelo TCE/GO também para conferir maior efetividade a sua atuação controladora, ainda que com as devidas adaptações conforme sua realidade organizacional.

Portanto, apesar da LC nº 187/2021, entende-se que se revela conveniente ao TCE/GO adotar normativa própria para o acesso e manuseio de informações sigilosas, em especial aquelas protegidas por sigilo fiscal ou bancário, que possam surgir nos processos de fiscalização em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas e outras matérias.¹⁷¹

6.3.2 Transparência das ações de controle

A publicidade dos processos em trâmite no TCE/GO possui algumas peculiaridades. A regra no TCE/GO é que o inteiro teor das peças e manifestações de processos em andamento, isto é, que ainda pendem de julgamento, são restritos às partes na relação processual, salvo exceção prevista em lei, conforme arts. 348 e 350 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008):

Art. 348. As partes poderão pedir vista ou cópia de peça, concernente a processo, bem como a juntada de documento, mediante expediente dirigido ao Relator, obedecidos os procedimentos previstos em ato normativo específico. [...].
 § 7º No caso de processo encerrado, exceto por apensamento a processo em aberto, caberá à Presidência do Tribunal decidir sobre os pedidos previstos no caput deste artigo. [...].

¹⁷¹ Em 28/04/2022 o TCE/GO aprovou a Resolução Administrativa nº 11/2022 (GOIÁS, 2022a), que dispõe sobre as diretrizes e normas gerais para Gestão da Segurança da Informação daquele Tribunal. Por fugir do marco temporal adotado para esta pesquisa e exigir estudo específico que extrapola o objeto e o cronograma desta pesquisa, recomenda-se que pesquisas futuras se debrucem sobre eventuais aperfeiçoamentos que essa normativa trouxe concretamente ao TCE/GO no intuito de superar as críticas apontadas ao longo deste tópico.

Art. 350. É vedado fornecer cópia de peças ou documentos constantes de processo pendente de apreciação pelos órgãos deliberativos do Tribunal de Contas do Estado, à pessoa que não seja parte na relação processual, ressalvada a previsão contida em lei.

Parágrafo único. Na hipótese ressalvada no caput deste artigo, o pedido, além de constar a identificação precisa da pessoa solicitante ou autoridade requisitante, deverá ser motivado, contemplando os motivos de fato e de direito.

A restrição do acesso às peças do processo antes de finalizada a apreciação pelos órgãos deliberativos do TCE/GO se coaduna com a regra posteriormente inserida no ordenamento goiano por meio do art. 4º, IV, da Lei nº 18.025/2013-GO¹⁷², o mesmo fundamento legal que a CGE/GO utiliza para negar acesso a processos em andamento. Porém, entende-se que essas restrições são de constitucionalidade, no mínimo, duvidosa, ante o princípio da publicidade processual como regra geral (CRFB, arts. 5º, XXXIII, 37, *caput*; CPC, arts. 15 e 189), independentemente da fase em que o processo se encontre.

Assim, entende-se que a interpretação constitucional mais adequada seja no sentido de que, salvo nos casos de sigilo legal, os atos e as peças processuais já documentados nos autos devem ser de livre acesso ao público, em transparência ativa, independentemente de anuência do relator, notadamente em processos de fiscalização a cargo do TCE/GO, nos quais se presume ainda mais o interesse público nas matérias sob apreciação da Corte de Contas.

De qualquer forma, não é a realidade atual no TCE/GO, o qual adota como praxe: a) manter fora da transparência ativa o conteúdo de qualquer peça processual antes do julgamento final do processo; b) uma vez apreciado e julgado o processo em definitivo pelo TCE/GO, o próprio Tribunal publica as principais peças, como acórdãos, votos, relatórios, despachos, manifestações da auditoria e da unidade técnica, pareceres do MPC/GO, dentre outros; c) em ambas as hipóteses – isto é, tanto antes como depois do julgamento – faculta-se ao relator, em juízo discricionário seu, conceder acesso a peças não disponibilizados na consulta pública ou mesmo à íntegra do processo.

Para fins de realização desta pesquisa, este pesquisador obteve acesso, com a anuência dos respectivos relatores ou da Presidência (nesse último caso quando arquivados), dos processos que compõem a amostra indicada no item 6.2 deste Relatório Final de Pesquisa¹⁷³, embora em momentos diversos, alguns já na fase final desta pesquisa.

¹⁷² Apesar da crítica à restrição de acesso a peças do processo ainda em trâmite no TCE/GO, a ressalva prevista na parte final do *caput* e no parágrafo único do art. 350 do RI-TCE/GO flexibiliza, ao menos em parte, a restrição prevista no inciso IV do art. 4º da Lei nº 18.025/2013-GO.

¹⁷³ Processos nºs 201000047001551, 201000047003394, 201000047003496, 201300047004318,

Portanto, recomenda-se ao TCE/GO que altere os arts. 348 e 350 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) para prever que sejam disponibilizadas na consulta pública todas as peças e manifestações processuais à medida que forem sendo documentadas nos autos, em consonância com os princípios da publicidade e transparência e ante o nítido interesse público envolvido.

6.4 Articulação interna e interinstitucional

O terceiro critério para analisar a efetividade da atuação do TCE/GO consiste em conhecer, ainda que em linhas gerais, se e como ocorreu ou vem ocorrendo a articulação interna do órgão e deste com demais instituições de controle objeto deste Relatório Final de Pesquisa (CGE/GO e ALE/GO), para o controle dos incentivos fiscais de ICMS em Goiás, e também internamente entre as unidades do próprio TCE/GO.

6.4.1 Articulação interinstitucional

6.4.1.1 Articulação com a CGE/GO

Em relação à CGE/GO, esta informou, em resposta a recurso interposto em pedido de acesso à informação (nº 2020.0315.181740-70), que mantém interação com o TCE/GO mediante o envio trimestral a este dos resultados de trabalhos concluídos pela CGE/GO, na forma dos arts. 85 e 86 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008).

Diante dessa informação, este pesquisador solicitou ao TCE/GO (protocolo nº 638, de 10/10/2021): a) cópia dos relatórios trimestrais recebidos pelo TCE/GO, oriundo da CGE/GO, desde 2017 (quando a CGE/GO iniciou sua atividade de controle sobre a matéria em exame); b) cópia dos documentos encaminhados ao TCE/GO pelos dirigentes dos órgãos ou entidades fiscalizados em relação às medidas corretivas no âmbito das inspeções/auditorias, na forma do § 2º do art. 86 do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008); e c) indicação das providências adotadas pelo TCE/GO em relação às inspeções e às auditorias da CGE/GO mencionadas em anexo¹⁷⁴, com indicação do número de eventuais processos instaurados nesta Corte de Contas, cópia das respectivas decisões finais e/ou acórdão etc.

201400047001174, 201500047000049, 201500047001323, 201600047001440, 201600047001812, 201600047001813, 201700047002218 e 201700047002530.

¹⁷⁴ Importante frisar, consoante já mencionado na alínea “c”, retro, que este pesquisador anexou, logo na abertura do protocolo, a relação encaminhada pela própria CGE/GO na resposta ao protocolo nº 2020.0602.214214-96, contendo os processos sobre o tema já executados ou em andamento nesse órgão.

Porém, a resposta da Secretaria de Controle Externo do TCE/GO surpreendeu negativamente, consoante se extrai do respectivo Memorando nº 466, de 25/10/2021:

[...].

3. Quanto o pedido de cópias dos “relatórios trimestrais recebidos pelo TCE/GO, oriundos da CGE/GO, desde 2017”, comunico a esta Ouvidoria que a CGE não encaminha as informações a este Tribunal de Contas condensadas em um único relatório trimestral. São enviadas, para conhecimento, as informações individualizadas relativas aos resultados dos processos de fiscalização realizados. O que demandaria uma pesquisa extensa, e, tendo em vista o volume de informações solicitadas (desde 2017), isso geraria um ônus excessivo para a equipe, o que poderia comprometer significativamente as funções rotineiras desta unidade. Por esse motivo, nos termos do art. 13, II, do Decreto nº 7.724/2012, entende-se pela inviabilidade operacional de atendimento do pleito. Ressalte-se que as informações sobre as fiscalizações realizadas pela CGE já foram atendidas por aquele órgão conforme Resposta nº 22/2020, em anexo.

4. Já no que diz respeito aos pedidos de “cópias dos documentos encaminhados ao TCE/GO pelos dirigentes dos órgãos ou entidades fiscalizados em relação às medidas corretivas no âmbito das inspeções/auditorias previstas no documento da CGE”, bem como da “indicação do número de eventuais processos instaurados nesta Corte de Contas em relação às inspeções e auditorias da CGE/GO”, noticio que o Tribunal de Contas não possui um banco de dados que possibilite a disponibilização das informações solicitadas, restando prejudicado, neste momento, o atendimento da demanda, conforme a Súmula CMRI nº 6/2015, todavia cabe ressaltar, por oportuno, que o Tribunal de Contas tem sempre buscado inovações tecnológicas que possibilitem o armazenamento de dados em meio eletrônico, bem como seu envio por meio da Rede Mundial de Computadores – Internet, agilizando os processos e garantindo efetividade, nos termos do disposto no art. 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal, de forma a possibilitar resposta célere e efetiva às demandas da sociedade civil, observados os princípios constitucionais aplicáveis à administração pública, em especial, da efetividade, da legalidade, da legitimidade, da economicidade, da eficiência e da eficácia.

5. Nesse sentido, vislumbrando a necessidade de tratamento mais tempestivo e efetivo dos dados enviados, foi desenvolvida uma plataforma específica para receber essas informações regimentalmente exigidas, denominada TCE-HUB. No entanto, a alimentação do sistema encontra-se no seu primeiro ano de utilização, sendo certo que em breve será possível atender os jurisdicionados e a sociedade de maneira mais satisfatória, por meio de informações acessíveis e sistematizadas.

Interposto recurso, este foi encaminhado pela ouvidoria à Presidência do TCE/GO, que basicamente ratificou as razões da Secretaria de Controle Externo e negou o pedido, consoante Memorando nº 1.034, de 09/11/2021.

Assim, essa questão se tornou ainda mais nebulosa, porque a informação anteriormente trazida pela CGE/GO, no sentido do encaminhamento trimestral dos trabalhos concluídos pelo órgão, não se confirmou, porquanto o TCE/GO afirmou haver o descumprimento de sua própria

norma regimental – que exige encaminhamento trimestral – pela CGE/GO nesse tocante. Também não foram fornecidas informações sobre as providências adotadas pelo TCE/GO em relação aos trabalhos da CGE/GO, nem se sabe exatamente quantos nem quais foram enviados¹⁷⁵.

Mesmo este pesquisador tendo anexado uma relação com os processos sobre os quais requeria informações – aproximadamente 10 (dez) processos – o TCE/GO considerou que o pedido foi “genérico e difuso”, nas palavras da Presidência do TCE/GO, ao desprover o recurso interposto, de modo que se manteve a negativa de resposta com fundamento na ausência de sistema informatizado e suposta inviabilidade operacional para atendimento da solicitação.

Por outro lado, no processo nº 201500047001323, o Acórdão nº 3.365, de 13/11/2019 – que exarou diversas determinações à SIC, ao CD/PRODUZIR, à SEE e à GOIASFOMENTO para o aprimoramento da gestão do PRODUZIR – determinou o monitoramento da referida deliberação à CGE/GO, no âmbito do Poder Executivo, sem prejuízo do monitoramento também pelo próprio TCE/GO. Contudo, não se pode afirmar que se tratar de autêntica articulação, porquanto decorrente de determinação do TCE/GO à CGE/GO, e não de disposição voluntária e espontânea das mencionadas instituições para desenvolver trabalho conjunto.

Ainda, a efetividade potencial desse acórdão tende a acabar se “diluindo” em meio à própria atuação da CGE/GO nessa matéria, visto que desde 2019 esta já vem fazendo auditorias de regularidade sobre as 595 (quinhentas e noventa e cinco) empresas inscritas nos programas FOMENTAR e PRODUZIR. Assim, a menos que haja uma efetiva articulação entre CGE/GO e TCE/GO, a partir das experiências e expertises institucionais de cada qual nessa matéria, revela-se possível que nenhum efeito concreto seja produzido decorrente especificamente do aludido acórdão do TCE/GO.

6.4.1.2 Articulação com a ALE/GO

No tocante à ALE/GO, em pedido de acesso à informação (protocolo nº 559, de 09/11/2020), este pesquisador solicitou o número de inspeções/auditorias e de pedidos de informações solicitados ao TCE/GO pela ALE/GO, no período de 2014 a 2019, nos termos dos arts. 2º, V e XIX, 109, I e II, 123, II, e 228, I e II, todos do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), bem

¹⁷⁵ Possivelmente, a CGE/GO não enviou ao TCE/GO nenhum REAC por adotar a interpretação restritiva, já criticada no item 5.3.3, de que seria necessário concluir toda a auditoria para publicar os respectivos resultados (ou sua síntese) em transparência ativa e, ato contínuo, encaminhar ao TCE/GO. Porém, a CGE/GO também não esclareceu por que nem os resultados dos trabalhos de 2017 e 2018 foram encaminhados ao TCE/GO na forma regimental, se já totalmente concluídos.

como indicação dos respectivos objetos e números dos processos originados neste Tribunal a partir das mencionadas solicitações, caso existentes. O objetivo era que fossem informadas todas as solicitações formuladas pela ALE/GO ao TCE/GO dentro do mencionado período e, depois, filtrar aquelas pertinentes a incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

Contudo, em resposta, a Secretaria de Controle Externo do TCE/GO, via Memorando nº 269, de 24/11/2020, informou ter repassado a demanda às gerências que lhe são vinculadas. Sobrevieram o Memorando nº 26, de 24/11/2020, da Gerência de Contas; o Memorando nº 56, de 20/11/2020, da Gerência de Fiscalização; o Memorando nº 61, de 20/11/2020, da Gerência de Atos de Pessoal; o Memorando nº 70, de 20/11/2020, da Gerência de Engenharia.

Algumas gerências, como a de contas e a de engenharia, até mencionaram solicitações encaminhadas pela ALE/GO, mas nenhuma relacionada à matéria em exame; outras, como a de Fiscalização e a de atos de pessoal, simplesmente mencionaram que não foi identificada, nos respectivos sistemas informatizados, qualquer solicitação oriunda da ALE/GO.

A fim de apurar essa conclusão, realizou-se novo pedido de acesso à informação (protocolo nº 608, de 09/04/2021), em que solicitado o número de inspeções/auditorias e de pedidos de informações solicitados ao TCE/GO pela ALE/GO, desde 2014, nos termos dos arts. 2º, V e XIX, 109, I e II, 123, II, e 228, I e II, todos do RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008), especificamente em matéria de renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS, bem como indicação dos respectivos objetos e números dos processos originados neste Tribunal a partir das mencionadas solicitações, caso existentes.

Porém, a Secretaria de Controle Externo, em 15/04/2021, respondeu que “não possui em seu banco de dados a relação de possíveis pedidos de inspeção/auditorias solicitados pela ALEGO desde 2014, motivo pelo qual não consegue informar sobre o quantitativo dessas solicitações”, informação que destoa daquela prestada no protocolo anterior, em que foi realizada consulta aos sistemas informatizados das gerências subordinadas e informada a existência ou não de solicitações da ALE/GO. Acredita-se que, no caso desse último pedido, bastaria encaminhar memorando à Gerência de Fiscalização, mas não foi isso que a Secretaria de Controle Externo do TCE/GO fez nessa oportunidade.

Não obstante, resta claro, notadamente da resposta ao primeiro pedido protocolizado (nº 559), que a ALE/GO tem deixado de exercer sua importante prerrogativa fiscalizatória de solicitar processos de fiscalização ao TCE/GO, aos quais o RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) atribui inclusive prioridade, o que seria salutar em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, devido à tramitação costumeiramente alongada.

Apesar disso, houve algumas situações de aproximação entre TCE/GO e ALE/GO, embora tímidas. A primeira foi a cessão de um servidor, pelo TCE/GO, para acompanhar as atividades da CPI dos Incentivos Fiscais em curso na ALE/GO.

No curso da CPI, sobreveio o Acórdão nº 944, de 15/05/2019, do TCE/GO – no processo nº 201700047002218, sob a relatoria do Conselheiro Sebastião Tejada – pelo qual fixado prazo ao Chefe do Poder Executivo e ao titular da antiga SEFAZ para comprovação da redução da renúncia de receitas estadual em pelo menos 9% (nove por cento), e no final do acórdão constou a determinação de envio de cópia ao MPE/GO e à ALE/GO, embora não tenha sido identificada nenhuma ação concreta desta última quanto ao mencionado Acórdão.

Ainda, pouco depois da prolação dos Acórdãos nºs 5.005/2017, 5.661/2017, 109/2018, 944/2019, 3.365/2019, todos do TCE/GO – os 2 (dois) últimos no curso da CPI – a ALE/GO aprovou pelo menos as seguintes leis que revisaram a legislação de incentivos fiscais em Goiás, a saber, as Leis nºs 20.367/2018-GO (restituição de incentivos fiscais nos termos da LC nº 160/2017 e Convênio ICMS nº 190/2017), 20.590/2019-GO (revisão do tratamento tributário a grupos econômicos), 20.654/2019-GO (revogação de leis que permitiam a venda de crédito moeda), 20.676/2019-GO (reformulação do benefício de crédito outorgado ao setor sucroalcooleiro) e 20.787/2020-GO (PROGOIÁS).

Porém, não é possível determinar uma relação de causalidade entre a publicação de mencionadas leis estaduais e a atuação do TCE/GO por meio de referidos acórdãos, embora estes possam ter contribuído em alguma medida no debate político que resultou na revisão parcial do ordenamento jurídico goiano; embora este pesquisador entenda que referidas leis decorreram mais de iniciativa da própria ALE/GO ou do Poder Executivo, conforme demonstrado com mais propriedade no item 7.2.2 deste Relatório Final de Pesquisa.

De outro lado, após a conclusão da CPI, o respectivo Relatório Final (GOIÁS, 2020a) até chegou a ser mencionado em algumas manifestações técnicas no âmbito do TCE/GO, como na Instrução Técnica Conclusiva nº 12, de 18/03/2020, no processo nº 201700047002218, sob relatoria do Conselheiro Sebastião Tejada; e também nos relatórios da unidade técnica nas prestações de contas do governador referente aos exercícios de 2019 e 2020.

Porém, foram menções genéricas mais relacionadas à ocorrência da CPI e à possibilidade de os achados desta nortear futuros trabalhos de fiscalização quanto aos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, porém não se verificou que de fato o TCE/GO tenha instaurado algum trabalho de fiscalização novo com base no Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a).

Portanto, embora possa ter havido uma aproximação entre o TCE/GO e a ALE/GO a partir de 2017 nessa matéria, após a publicação do aludido Relatório Final, em março de 2020, não se identificou qualquer articulação efetiva entre as mencionadas instituições nesse sentido.

6.4.1.3 Articulação interinstitucional na visão dos entrevistados

O entrevistado A afirmou que, na sua percepção, não há no Estado de Goiás um sistema de controle propriamente, mas sim órgãos de controle atuando isoladamente. O entrevistado B afirmou que no geral:

a) a interação com o MPE/GO e a ALE/GO costuma ser pontual e esporádica, geralmente se limitando a encaminhar decisões do TCE/GO que este considere ser de interesse daqueles outros órgãos;

b) acredita haver uma interação um pouco maior com a CGE/GO e que esta mantém com o TCE/GO termo(s) de cooperação técnica para determinados assuntos;

c) entende que há um espaço a ser explorado para maior articulação do TCE/GO, não só em âmbito estadual, mas também com o TCU e outros Tribunais de Contas.

Especificamente sobre o controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, o entrevistado B ainda afirmou que: a) em determinado trabalho de fiscalização de que participou, entrevistou servidores da CGE/GO para verificar a atuação desta junto aos demais órgãos envolvidos na operacionalização do FOMENTAR e PRODUZIR, mas foi verificado que não havia até então, e não acompanhou os trabalhos da CGE/GO iniciados depois daquela ocasião; b) da ALE/GO, o único trabalho de que tomou conhecimento foi o Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a), mas que o envolvimento maior do TCE/GO foi em participar da CPI mediante a disponibilização de servidor, assim não soube informar se referido Relatório tenha servido de subsídio para o plano de fiscalização seguinte ou algum trabalho concreto de fiscalização.

O entrevistado D informou que a equipe de fiscalização onde trabalha recebeu uma visita da CGE/GO para conhecer os trabalhos já realizados pelo TCE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, embora não tenha se recordado o ano em que isso ocorreu.

Portanto, infere-se que antes do início da CPI dos Incentivos Fiscais não é possível afirmar que tenha existido alguma articulação frutífera entre o TCE/GO e as demais instituições de controle (CGE/GO, ALE/GO e MPE/GO), e que a partir de 2019 começou a haver uma

interação maior entre referidas instituições, embora ainda haja enorme campo para avançar nessa questão.

6.4.2 Articulação interna

No tocante à articulação interna entre as unidades do TCE/GO, o entrevistado A afirmou que, na sua percepção, dentro do TCE/GO também não se verifica muita articulação entre as próprias unidades internas e que cada uma delas atua como se fosse uma “ilha” e que problemas pessoais também prejudicam maior interação, notadamente a relação do MPC/GO com os Conselheiros e demais servidores.

De outro lado, o entrevistado D comentou que observa em geral essa articulação entre as equipes técnicas do TCE/GO, tanto que a última auditoria em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS (processo nº 201700047002530) foi realizada em conjunto pela Gerência de Fiscalização e pelo Serviço de Contas de Governo.

O entrevistado B, por sua vez, comentou que não é comum que haja esse tipo de “parceria” entre referidas unidades técnicas para a realização de fiscalizações, até porque é a Gerência de Fiscalização a área competente para proceder a auditorias e outros trabalhos do gênero, mas que na ocasião foi necessária essa aproximação tendo em vista a ausência de servidores com formação em Contabilidade e em número suficiente na Gerência de Fiscalização para executar o trabalho.

O entrevistado D também comentou que diversos trabalhos de fiscalização são realizados por iniciativa de outras unidades internas do TCE/GO, a exemplo do próprio MPC/GO. Porém, o entrevistado E afirmou que, apesar de sempre representar internamente quando toma ciência de alguma irregularidade, acaba também representando externamente às demais instituições de controle porque, infelizmente, a seu ver, no âmbito interno as denúncias e representações acabam não surtindo o efeito esperado ou só surtem após a repercussão obtida no meio externo.

A partir da análise documental dos processos selecionados para a amostra, entende-se que a ausência de uma articulação interna mais intensa (que envolvesse talvez até os próprios Conselheiros) pode ter conduzido a uma das limitações mencionadas anteriormente neste Relatório Final de Pesquisa, isto é, dezenas de trabalhos de fiscalização tramitando simultaneamente em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, de modo a acarretar a perda de objeto de alguns para serem absorvidos por outros, com sobreposição de recursos humanos e materiais; assim, foram poucos os processos dos quais resultaram

efetivamente acórdãos com determinações concretas, a despeito da relativa grande quantidade de processos instaurados.

Portanto, infere-se a existência de diversos desafios à articulação interna entre as próprias unidades do TCE/GO, embora algumas iniciativas possam ser verificadas, como a atuação relativamente concertada na elaboração do plano de fiscalização (exceto em relação ao MPC/GO), as representações internas realizadas pelo MPC/GO (exceto quanto a sua efetividade prática) e a realização de trabalho conjunto entre a Gerência de Fiscalização e o Serviço de Contas de Governo no processo nº 201700047002530 (apesar de ter ocorrido fortemente influenciado pela necessidade, ante a carência de pessoal verificada no momento).

6.5 Outros achados decorrentes das entrevistas com os entrevistados do TCE/GO

O entrevistado B apresentou outra sugestão para o aprimoramento da atuação controladora em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas, a saber, realizar mais inspeções e de forma regular, e não somente auditorias esparsas, tendo em vista que as primeiras tendem a ser mais céleres e também colaborar no processo de fiscalização quanto a questões mais pontuais. Embora reconheça que as auditorias têm sua importância, evidentemente, devido ao longo período de tramitação destas no âmbito do TCE/GO muitas vezes se passam 4 (quatro) anos ou mais desde sua instauração, e a resposta da Corte acaba sendo intempestiva, com significativa perda de efetividade.

Com efeito, o grande lapso temporal decorrido desde a instauração das auditorias até os respectivos acórdãos finais do TCE/GO tem se revelado uma constante em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, e acredita-se que, além da insuficiência de pessoal, outro fator que acaba agravando esse quadro consiste no fato de os programas FOMENTAR e PRODUZIR – praticamente os únicos fiscalizados – serem operacionalizados por diversos órgãos, o que traz a necessidade que o contraditório contemple diversos gestores e responsáveis por cada uma das pastas em diferentes períodos de apuração, o que constitui peculiaridade determinante para o insucesso desse modelo de controle.

O entrevistado A mencionou que, na sua concepção, uma atuação mais efetiva do controle pelos Tribunais de Contas em geral passa pela rediscussão dos critérios e da forma de nomeação dos respectivos Conselheiros e a exigência de maior distanciamento entre os elementos técnico e político.

Em sentido similar, o entrevistado E afirmou que para maior efetividade faz-se necessário, além da maior profissionalização de pessoal, que: a) os Conselheiros utilizem de

forma mais firme suas prerrogativas, notadamente a de imputação de débitos e multas nos acórdãos que analisam trabalhos de fiscalização, inclusive em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS; b) haja a implantação de forma mais sistemática de monitoramentos das decisões do TCE/GO, que na sua percepção acontece ainda de forma bastante tímida no Tribunal.

Ainda, o entrevistado E destacou que não basta instaurar o processo de monitoramento, o que às vezes até ocorre, mas de cuidar para que efetivamente as determinações exaradas pelo TCE/GO sejam implantadas tempestivamente e que façam parte da nova rotina dos órgãos fiscalizados, de forma estruturada e contínua.

Especificamente em matéria de renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS, os entrevistados A e E destacaram que praticamente não há controle sobre o impacto e o atingimento de metas e resultados de interesse público, como geração de empregos, arrecadação de ICMS e outros, e que esse deveria ser o principal norte de atuação do TCE/GO em vez de um controle preponderantemente formal como ocorre atualmente.

6.6 Contas de Governo

Não constitui objeto desta pesquisa analisar os trabalhos do TCE/GO em sede de prestação de contas anuais do Chefe do Poder Executivo, formalizados por meio dos pareceres prévios a serem encaminhados à ALE/GO para a decisão final sobre aprovação ou rejeição (CE/GO, art. 26, I). Ademais, para conferir um breve histórico da atuação do TCE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, relativamente aos pareceres dos anos de 2014 a 2018, recomenda-se a leitura do item 3.3.1 do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 25-29). Não obstante, destacam-se as seguintes considerações trazidas pelo entrevistado B nesse tocante:

a) as contas anuais de governo devem ser apresentadas ao TCE/GO em observância ao disposto na Resolução Normativa nº 07/2018 (GOIÁS, 2018c), e um dos documentos obrigatórios previstos nesse ato normativo consta do item 6 do respectivo Anexo Único, sobre renúncia de receitas, nos seguintes termos:

Relatório da estimativa e realização da Renúncia de Receita, evidenciando o montante renunciado no exercício, detalhado por mês de referência, nome do benefício, estrutura CNAE e valor concedido, bem como as respectivas ações adotadas para compensar tais renúncias ou demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária. E, ainda,

demonstração dos resultados socioeconômicos dos benefícios concedidos e os métodos utilizados para o seu monitoramento e avaliação.

b) para fins de atendimento à exigência supra transcrita, atualmente a SEE encaminha um estudo técnico sobre os resultados socioeconômicos dos incentivos fiscais e também o estudo elaborado pelo IMB/GO, o que constitui importante avanço nessa questão;

c) a prestação de contas deve ser apresentada ao TCE/GO até meados de abril do exercício seguinte (CE/GO, art. 37, XI) e o respectivo parecer prévio deve ser elaborado em até 60 (sessenta) dias de seu recebimento, o que imprime um ritmo muito acelerado ao Serviço de Contas de Governo, que passa a se dedicar exclusiva e intensivamente para entregar o respectivo relatório, o que exige muito de seus servidores, inclusive aos finais de semana;

d) o Serviço de Contas de Governo possui apenas 3 (três) servidores, inclusive o chefe, mas tendo em vista o grande volume de trabalho e devido à carência de pessoal os servidores do Serviço de Contas dos Gestores são convocados a auxiliar na análise das contas de governo;

e) as fontes de informação a que a unidade técnica recorre são, além daquelas encaminhadas na prestação de contas anual do governo, o Portal da Transparência, o Sistema Geral de Contabilidade do Estado, as leis do ciclo orçamentário (PPA, LDO e LOA), o Balanço Geral do Estado e, mais recentemente, os relatórios do IMB/GO, que têm sido encaminhados na prestação de contas.

f) assim ainda que o órgão tivesse acesso a mais fontes de informação, dificilmente a análise seria mais aprofundada, tendo em vista que a limitação de pessoal impede uma análise mais aprofundada quanto ao conteúdo das contas, inclusive em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas;

g) para que os resultados de determinado trabalho de fiscalização sejam contemplados de forma mais incisiva na análise das contas de governo, é necessário que esse trabalho se refira ao mesmo exercício da prestação de contas objeto de análise e esteja finalizado até a elaboração do relatório técnico pelo Serviço de Contas de Governo, o que se revela praticamente impossível em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas, tendo em vista o grande período de tramitação dos trabalhos de fiscalização, notadamente auditorias;

h) fora do prazo acima aludido, outros trabalhos de fiscalização podem até ser contemplados na análise das contas de governo, mas em caráter meramente expositivo e para fins de contextualização e recomendações, mas sem potencial de ensejar rejeição ou ressalva das contas;

i) por conta dessas nuances, manteve contato com o servidor do TCE/GO designado para acompanhar a CPI dos Incentivos Fiscais mais próximo da época de publicar o respectivo Relatório Final (GOIÁS, 2020a), para verificar se havia algum fato específico relativo a 2019, mas como não encontrou acabou tecendo apenas considerações mais genéricas.

Portanto, no âmbito das contas anuais de governo, percebe-se que houve avanços, mas persistem diversos desafios para um exame mais acurado sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, notadamente a maior estruturação de pessoal e a dificuldade de sincronizar referida análise com outros trabalhos de fiscalização, além da proposta trazida no Apêndice E desta pesquisa para atualização da Resolução Normativa nº 07/2018 (GOIÁS, 2018c).

6.7 Nota atribuída pelos entrevistados à respectiva instituição

Por fim, quanto à atuação do TCE/GO em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, considerando todos os aspectos até agora discutidos, numa escala de 0 (zero) a 10 (dez), os entrevistados A e E atribuíram ao TCE/GO a nota 2 (dois); o entrevistado B, 7 (sete); e o entrevistado D, simplesmente mencionou “nota boa”.

6.8 Síntese dos resultados sobre o controle dos incentivos fiscais de ICMS pelo TCE/GO

Após todas as análises realizadas, convém sintetizar, a seguir, os principais achados do TCE/GO, para fins de sistematização do conhecimento adquirido e construído a partir dos dados analisados:

1. Quanto à **atuação do TCE/GO**, inclusive quanto ao respectivo desenho institucional, estrutura interna e planos anuais de auditoria/controle:
 - 1.1 No tocante ao desenho institucional e à estrutura interna, alguns gargalos foram verificados, como: a) a carência de pessoal efetivo concursado para a atividade-fim de controle, corroborada pela maioria dos entrevistados da pesquisa e também por documentos oficiais do próprio Tribunal; b) a ausência de uma gerência ou outra unidade técnica especificamente incumbida do controle sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, apesar da materialidade dos recursos envolvidos anualmente (houve, inclusive, a desativação de fato e posteriormente extinção formal da unidade técnica responsável pelo controle das receitas públicas no

TCE/GO, que possuía competência também para a fiscalização da renúncia de receitas).

1.2 Quanto aos planos de fiscalização, constatou-se serem estes os planos de atuação estratégica do TCE/GO ao longo de um biênio (até 2016 era em periodicidade anual), cuja construção se faz num processo coletivo envolvendo a Secretaria de Controle Externo, a Presidência e os Conselheiros; entrevistados também relataram que as unidades técnicas que trabalham na linha de frente dos trabalhos de fiscalização em geral são convidadas a encaminhar sugestões na época de elaboração do plano (com ressalva em relação ao MPC/GO segundo o entrevistado E).

1.2.1 Trata-se de instrumento autorizativo para realização de trabalhos de fiscalização nas áreas e objetos indicados no plano, embora seja admissível que outros trabalhos sejam realizados mesmo fora do plano e que outros que eram expressamente previstos neste nem cheguem efetivamente a serem realizados.

1.2.2 Em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, verifica-se que apenas a partir de 2016 é que esse tema começou a ser contemplado, em algum grau, nos planos de fiscalização do TCE/GO, embora em anos anteriores processos de fiscalização já tenham sido instaurados.

1.2.3 Embora nos planos de fiscalização para os biênios 2019/2020 e 2021/2022 estivesse previsto o tema “renúncia de receita”, a última auditoria do TCE/GO foi realizada em 2017, e até 2021 não havia sido julgada, a demonstrar baixa aderência dos planos de fiscalização quanto a essa matéria desde pelo menos 2018 no que tange à instauração de novos trabalhos.

1.3 Acerca dos trabalhos de fiscalização desenvolvidos pelo TCE/GO, selecionou-se para amostra qualitativa 12 (doze) processos de fiscalização instaurados de 2010 a 2017 em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS (alguns ainda decorrentes de representações anteriores a 2010 e outros com acórdãos proferidos até 2021), dos quais se podem destacar os seguintes achados:

1.3.1 Diversos gargalos à efetividade da atuação controladora do TCE/GO nessa matéria, notadamente: a) fiscalização focada principalmente sobre os programas FOMENTAR e PRODUZIR; b) outras espécies de incentivos fiscais como redução da base de cálculo e isenção sem qualquer trabalho de fiscalização, e um único trabalho sobre crédito outorgado, que é a espécie de

incentivo fiscais mais representativa no total do volume de renúncia de receitas estaduais; c) preponderância de um controle meramente formal, mesmo nos programas FOMENTAR e PRODUZIR; d) mesmo nos controles formais, ausência de fiscalização quanto a requisitos gerais como regularidade previdenciária (CRFB, art. 195, § 3º), regularidade ambiental (CE/GO, art. 132, § 4º) e regularidade social (CE/GO, art. 136, § 2º) das empresas beneficiárias; e) ausência de fiscalização sistemática e contínua dos recursos renunciados a cada exercício; e f) tempo excessivo de tramitação dos processos (em geral superior a quatro anos), em especial na Gerência de Fiscalização, embora esse problema também tenha sido verificado em outras unidades, a diminuir consideravelmente a eficácia das decisões do TCE/GO, ainda quando identificadas irregularidades;

1.3.2 De todos os processos analisados, entende-se que a atuação mais relevante do TCE/GO ocorreu ou ainda ocorre nos seguintes processos:

1.3.2.1 Processo nº 201500047001323: primeiro acórdão do TCE/GO a fazer determinações operacionais mais específicas e incisivas para os órgãos envolvidos na operacionalização do PRODUZIR, além de determinar o monitoramento da decisão tanto no âmbito da CGE/GO como do próprio TCE/GO, o que ainda se encontrava em andamento até 2021, contudo a atuação do TCE/GO nesse caso tende a se diluir nos próprios trabalhos realizados pela CGE/GO desde 2019.

1.3.2.2 Processo nº 201700047002218: houve a determinação ao Poder Executivo para reduzir as renúncias de receitas estaduais em 9% (nove por cento), além da apresentação pela SEFAZ de um cronograma gradual e progressivo de redução da renúncia para os próximos 05 (cinco) anos, a alcançar os patamares adotados pela média nacional, consoante Acórdãos nºs 5.005/2017 e 5.661/2017 do TCE/GO. Porém, após 4 (quatro) anos de tramitação o Tribunal não chegou a uma conclusão concreta e postergou a análise do cumprimento dos aludidos acórdãos para o período de 2021 a 2026, em horizonte ainda mais distante, com critérios que nem o próprio TCE/GO definira claramente até 2021.

1.3.2.3 Processo nº 201700047002530: trata-se da maior auditoria sobre os programas FOMENTAR e PRODUZIR, a qual, porém, ainda se encontrava em tramitação até 2021, com grande risco de perda da

efetividade de eventual decisão final, devido: a) à possibilidade de prescrição para aplicação de penalidades a eventuais responsáveis pela má gestão dos aludidos programas; b) às profundas mudanças políticas e administrativas ocorridas desde a instauração da auditoria (2017), em especial após 2019 com mudança de governo; c) à superveniência de atuação da CGE/GO sobre os aludidos programas e a prolação do Acórdão nº 3.365/2019 pelo próprio TCE/GO, que tendem a esvaziar o potencial de efetiva mudança no *status quo* que um acórdão do TCE/GO poderia implicar.

2. No tocante ao **acesso à informação, sigilo fiscal e transparência das ações de controle:**

2.1 Foram identificadas pelo menos 3 (três) situações sobre a requisição de acesso a informações, dados e processos pelo TCE/GO que impediram uma atuação mais efetiva da instituição, a saber: a) o TCE/GO não fez valer sua prerrogativa requisitória; b) o TCE/GO até recebeu informações, mas estas não embasaram ou foram indiferentes para o resultado final do acórdão; c) ao TCE/GO foi oposto sigilo fiscal e isso dificultou ou retardou em alguma medida sua atuação fiscalizatória.

2.2 Embora verificado avanço no acesso direto a bases de dados do Poder Executivo estadual, sobretudo a partir da Resolução Normativa nº 07/2020-GO (GOIÁS, 2020c), em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS isso ainda não acontece, até por não haver até 2021 um sistema informatizado mais sólido no âmbito do próprio Poder Executivo (o controle é realizado preponderantemente em planilhas excel e outros controles primários segundo alguns entrevistados).

2.3 Também se constatou: a) não haver até 2021 uma regulamentação interna para o manuseio de informações sigilosas ou com restrição de acesso, o que gerava insegurança e até receio em manusear informações sigilosas de acordo com um entrevistado; ou b) procedimentos diversos para recepção e tratamento dessas informações conforme o órgão fiscalizado. A existência de regulamento visando a conferir segurança aos servidores incumbidos do controle era providência importante e ainda continua sendo¹⁷⁶, embora a LC nº 187/2021 tenha explicitado o caráter público das informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas.

¹⁷⁶ Esta pesquisa não se debruçou especificamente sobre a Resolução Administrativa nº 11/2022 (GOIÁS, 2022b).

2.4 No tocante à transparência das ações de controle, verificou-se que o RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) também restringe o acesso a praticamente todos os atos processuais enquanto não concluído o julgamento do feito.

2.4.1 Embora também seja imposta pelo TCE/GO restrição temporária de acesso a documentos de processos em tramitação, à semelhança da CGE/GO, verifica-se maior grau de transparência ativa daquele em relação a esta, porquanto, uma vez julgado o feito, as principais peças processuais, como relatório e voto do relator, acórdão e manifestações técnicas são disponibilizados para consulta pública na página eletrônica do próprio Tribunal.

2.4.2 Mesmo nos casos de processos em tramitação, é possível obter cópia integral destes a critério do relator ou da Presidência, o que no caso desta pesquisa foi atendido, ainda que em alguns casos só ao final da pesquisa.

3. Em relação à **articulação interna e interinstitucional**:

3.1 No tocante à articulação do TCE/GO com as demais instituições de controle:

3.1.1 *CGE/GO (análise documental)*: a) não foi possível identificar as providências adotadas pelo TCE/GO a partir dos relatórios de trabalhos concluídos pela CGE/GO, nem mesmo o cumprimento por esta do encaminhamento trimestral desses trabalhos ao TCE/GO (RI-TCE/GO, arts. 85 e 86), o que contraria até mesmo informação da própria CGE/GO nesse tocante, a indicar a necessidade de aprofundamento dessa questão em outras pesquisas; b) o Acórdão nº 3.365/2019 do TCE/GO determinou seu monitoramento a cargo do TCE/GO e da CGE/GO, o que impõe a necessidade de efetiva articulação entre os órgãos para que a eficácia do aludido acórdão transcenda aquilo que ordinariamente já vinha sendo apurado nas auditorias da CGE/GO.

3.1.2 *ALE/GO (análise documental)*: a) não foram identificadas solicitações de inspeções/auditorias e de pedidos de informações pela ALE/GO ao TCE/GO, embora este não tenha sido conclusivo em sua resposta quando indagado especificamente em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS; b) houve a cessão de servidor do TCE/GO para auxiliar nos trabalhos da CPI dos Incentivos Fiscais que tramitou em 2019 e 2020 na ALE/GO; c) houve o encaminhamento do Acórdão nº 944/2019 do TCE/GO para conhecimento da ALE/GO, porém não se tem conhecimento de que esta

tenha adotado alguma providência específica a partir desse acórdão; d) a partir da prolação dos Acórdãos nºs 5.005/2017, 5.661/2017, 109/2018 e 944/2019, todos do TCE/GO, houve alterações na legislação sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, embora não seja possível estabelecer uma relação de causalidade direta entre a aprovação de referidas leis e a atuação do TCE/GO; e) não foram identificados novos trabalhos de fiscalização instaurados pelo TCE/GO a partir dos achados da CPI dos Incentivos Fiscais.

3.1.3 *Articulação interinstitucional na visão dos entrevistados*: as respostas dos entrevistados foram bastante diversificadas, mas a maioria concordou que embora o TCE/GO tenha avançado nessa questão é possível e recomendável haver maior articulação com as demais instituições objeto desta pesquisa e outras.

3.2 Quanto à articulação interna, houve tanto entrevistados que enxergaram a atuação das unidades internas do TCE/GO como “ilhas”, isto é, sem maior articulação entre si, como outros que destacaram algumas iniciativas de articulação. Porém, não se verificou em geral evidências de articulação entre as unidades internas do TCE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, principalmente por ter sido detectada na análise documental sobreposição de recursos humanos e materiais envolvidos na tramitação simultânea de diversos trabalhos de fiscalização sobre os mesmos assuntos, a acarretar inclusive perda de objeto em vários deles.

4. **Podem-se destacar as seguintes sugestões apresentadas pelos entrevistados para o aperfeiçoamento da atuação controladora do TCE/GO nessa matéria**: a) realizar mais inspeções e de forma regular, e não somente auditorias esparsas, até como forma de produzir trabalhos com resultados mais tempestivos; b) rediscutir os critérios e a forma de nomeação dos respectivos Conselheiros e a exigência de maior distanciamento entre os elementos técnico e político; c) promover maior profissionalização de pessoal; d) que os Conselheiros utilizem de forma mais firme suas prerrogativas, notadamente a de imputação de débitos e multas; e) implantação, de forma mais sistemática e efetiva, de monitoramentos das decisões; f) focar mais, as ações fiscalizatórias, no controle sobre o impacto e o atingimento de metas e resultados de interesse público, visto que hoje predomina um controle quase que exclusivamente formal.
5. Em relação às **contas de governo** (embora não tenham sido o objeto central desta pesquisa), também foram verificadas limitações à atuação da unidade técnica do

TCE/GO no controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, notadamente: a) o curto prazo e a baixa quantidade de servidores para análise; b) base de dados para análise praticamente restrita aos documentos encaminhados pelo Chefe do Poder Executivo e outros documentos extraídos de fontes públicas, o que até 2021 não permitia um conhecimento mais aprofundado sobre os beneficiários de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS; c) a necessidade de que um trabalho de fiscalização em andamento no TCE/GO, para que possa ser explorado de forma mais específica e aprofundada na análise sobre as contas de governo, seja relativo ao mesmo exercício da prestação de contas e concluído no mesmo exercício, algo praticamente inatingível, visto que as fiscalizações em geral demoram anos para serem concluídas.

7 PESQUISA EMPÍRICA – ANÁLISE DOS RESULTADOS REFERENTES AO CONTROLE EXTERNO A CARGO DA ALE/GO

A terceira instituição objeto de análise consiste na ALE/GO, que é titular do controle externo, auxiliado pelo TCE/GO nos termos do art. 25 da CE/GO. O principal objeto de análise, aqui, são os instrumentos que o constituinte outorga ao Poder Legislativo goiano para exercer seu múnus de legislar e fiscalizar, à luz da respectiva atuação institucional, da questão do sigilo fiscal e transparência das respectivas ações de controle e da articulação interna e interinstitucional.

Para tanto, levantaram-se informações primárias mediante entrevistas realizadas virtualmente entre 23/11 e 1º/12/2021 (entrevistados F, G e H), além da obtenção de informações secundárias mediante a realização de diversos pedidos de acesso à informação por meio do portal próprio da ALE/GO ao longo dos anos de 2020 e 2021 (nºs 202009214, 202009215, 202009216, 202010062, 202010261, 202010262, 202010263 e 202112011), e de informações colhidas diretamente com servidores da Casa e outras disponibilizadas na página eletrônica oficial do órgão.

Além disso, este pesquisador, na condição de um dos procuradores responsáveis pelo assessoramento jurídico da CPI dos Incentivos Fiscais que tramitou na ALE/GO, traz também seu Relato de Experiência quando pertinente à elucidação de pontos importantes para a compreensão do tema em discussão.

7.1 Desenho institucional e estrutura interna

Conforme a CE/GO e o RI-ALEGO (GOIÁS, 2007), o desenho institucional da ALE/GO, quanto a sua atividade-fim, pode ser sintetizado em 2 (dois) grandes níveis de órgãos parlamentares, a saber, o plenário e as Comissões.

Ainda, o *caput* do art. 46 do RI-ALEGO (GOIÁS, 2007) prevê que as comissões permanentes contarão com assistência jurídica a ser prestada pela Procuradoria da ALE/GO, com auxílio da Seção de Assessoramento Temático e de servidores da Casa.

Contudo, o trabalho da Procuradoria revela-se mais amplo e não se limita à assistência prestada às Comissões. Com efeito, o § 3º do art. 11 da CE/GO prevê que a representação judicial, o assessoramento no controle externo, a consultoria e o assessoramento técnico-jurídico do Poder Legislativo cabem à Procuradoria-Geral da ALE/GO, instituição permanente. Assim, embora o foco desta pesquisa seja o trabalho parlamentar em plenário e nas comissões

em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, a Procuradoria-Geral da ALE/GO, por sua posição estratégica como órgão de assessoramento do parlamento goiano, também recebe algumas considerações naquilo que este pesquisador considera pertinente e útil a esta pesquisa.

Não há previsão de planos anuais de fiscalização, de modo que atualmente as atividades parlamentares se orientam segundo a dinamicidade da agenda política dos deputados estaduais.

7.2 Atuação institucional

No tocante à atuação institucional da ALE/GO, analisaram-se os principais instrumentos de controle de que se valeu o Poder Legislativo goiano para exercer seu múnus de legislar e fiscalizar de 2014 a 2019¹⁷⁷ nessa matéria, como a CPI dos Incentivos Fiscais, LDO's, LOA's, aspectos pontuais sobre projetos de lei, decretos legislativos, requerimentos e audiências públicas, conforme demonstrado a seguir.

7.2.1 CPI dos Incentivos Fiscais

A CPI dos Incentivos Fiscais foi constituída, segundo o requerimento de sua criação firmado¹⁷⁸ em 19/02/2019, para “investigar irregularidades na concessão e na utilização de incentivos e benefícios fiscais e financeiros, incluindo-se créditos outorgados, no Estado de Goiás” (fls. 02/04¹⁷⁹). A CPI teve seus membros nomeados pelo Decreto Administrativo nº 2.965, de 13/03/2019, publicado nessa data no Diário da Assembleia (DA nº 13.051), conforme indicado na tabela abaixo:

PARTIDOS	TITULARES	PARTIDOS	SUPLENTES
MDB	Humberto Aidar	PTB	Henrique Arantes
PSDB	Talles Barreto	PSDB	Tião Caroço

¹⁷⁷ Como já destacado no capítulo 1 deste Relatório Final de Pesquisa, trata-se de um período indicativo, porque a depender do instrumento analisado esse período pode ser até maior ou, quando menor, por razões devidamente justificadas nesta pesquisa.

¹⁷⁸ O requerimento de criação da CPI foi subscrito por 23 (vinte e três) parlamentares, número significativamente maior que o quórum mínimo de 1/3 (um terço) constitucionalmente exigido, que na ALE/GO corresponde a 14 (catorze) parlamentares.

¹⁷⁹ Convenciona-se com o leitor que, quando se fizer referência às folhas dos autos da CPI, indicar-se-á a expressão “fl. ” ou “fls.” e, quando se referir a páginas do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a), indicar-se-á consoante o sistema autor-data para conferir a devida diferenciação.

PRP	Major Araújo	PSD	Lucas Calil
DEM	Álvaro Guimarães	SD	Thiago Albernaz
PROS	Vinícius Cerqueira	PP	Coronel Adailton

Tabela 5. Fonte: Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 9)

A CPI foi instalada na reunião de 14/03/2019, na qual restaram designados como Presidente e Relator, respectivamente, os Deputados Álvaro Guimarães e Humberto Aidar (Ata da 1ª Reunião Ordinária – fls. 23/24).

Tendo em vista o grande volume de documentos recebidos pela CPI, aliado ao fato de grande parte deles ter sido fornecida sob a condição de preservação do sigilo fiscal, na presente análise destacam-se os principais aspectos constantes do respectivo Relatório Final (GOIÁS, 2020a), que possui 13 (treze) capítulos, distribuídos ao longo de 567 (quinhentas e sessenta e sete) páginas. Considerando a extensão deste e para fins didáticos, propõe-se sua divisão em 5 (cinco) grandes partes estruturantes:

- a) Capítulos 1 e 4 (GOIÁS, 2020a, p. 1-79), revestidos de caráter mais introdutório em que abordada a constituição da CPI, seu objeto, panorama acerca do tema incentivos fiscais no Brasil e no Estado de Goiás e notas metodológicas da CPI sobre as fontes de informação a que teve acesso e também oitivas realizadas;
- b) Capítulos 5 e 6 (GOIÁS, 2020a, p. 80-225), o primeiro aborda o princípio da legalidade em matéria de incentivos fiscais e sua aplicação no Estado de Goiás e o segundo revela os principais achados do TCE/GO e da CGE/GO existentes até 2019 quando os trabalhos da CPI iniciaram, além de outros elaborados pela própria CPI, quanto aos Programas FOMENTAR e PRODUZIR;
- c) Capítulos 7 a 9 (GOIÁS, 2020a, p. 226-438), os quais abordam os créditos outorgados e indícios de descumprimento de requisitos gerais para concessão e fruição de incentivos fiscais de ICMS por parte de determinadas pessoas jurídicas;
- d) Capítulos 10 a 11 (GOIÁS, 2020a, p. 439-534), os quais abordam a necessidade de transparência e articulação interinstitucional e análise econômica dos resultados produzidos pela política goiana nessa matéria;
- e) Capítulos 12 e 13 (GOIÁS, 2020a, p. 535-567), o primeiro trata das principais conclusões da CPI e o segundo das principais providências e recomendações da CPI aos Poderes e órgãos constitucionais autônomos sobre a matéria.

Possivelmente a CPI dos Incentivos Fiscais da ALE/GO tenha sido a primeira CPI estadual instaurada e concluída especificamente sobre o tema no país. Também em 2019 teve

início na ALE/MT a CPI da Renúncia e da Sonegação Fiscal, mas em razão da pandemia da COVID-19 teve seus trabalhos paralisados por um tempo e sua vigência prorrogada várias vezes (G1, 2021), com relatório final entregue pela Comissão à Mesa Diretora daquela Casa de Leis em 12/07/2022¹⁸⁰ pendente deliberação final em plenário (CARVALHO, 2022).

Em dezembro de 2021, foi instaurada também a CPI dos Benefícios Fiscais na ALE/SP, porém com tramitação encerrada precocemente em 16/03/2022 (SÃO PAULO, 2022), sem realizar nenhuma convocação, praticamente frustrada quanto a seus objetivos, o que a oposição atribui a suposta sabotagem e esvaziamento da CPI pelos membros da base governista (LIMA, 2022; RODRIGUES, 2022).

Diferentemente da experiência desses outros Estados-membros, em Goiás os resultados do trabalho da respectiva CPI foram concluídos e publicados antes da pandemia da COVID-19. A seguir, abordam-se em síntese as principais contribuições de cada uma das partes do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a), seguida de considerações sobre eventual aplicação das recomendações nele contidas pelos demais Poderes e instituições controladoras.

7.2.1.1 Análise da primeira parte do Relatório Final da CPI (Capítulos 1 a 4)

Em relação ao Capítulo 1 dispensam-se maiores digressões, porquanto as informações sobre a constituição e os membros da CPI já foram mencionadas.

O Capítulo 2 registra que o objeto da CPI foi investigar possíveis irregularidades na concessão e na utilização de incentivos fiscais e financeiros, inclusive créditos outorgados, no Estado de Goiás. Nesse capítulo são descritos e explicados, para fins metodológicos, o que se entende em relação a cada um desses termos essenciais:

a) “irregularidades”, a envolver não só vícios de constitucionalidade e/ou legalidade, mas também de mérito (conveniência e oportunidade), embora a tônica dos trabalhos tenha recaído sobre o primeiro aspecto;

b) “concessão” e “utilização”, conforme a irregularidade esteja presente no ato inicial de concessão do benefício ou após ter sido concedido (fruição);

c) “incentivos fiscais do Estado de Goiás”, compreendidos aqui todos aqueles relacionados à competência tributária estadual (IPVA, ITCD e ICMS), mas que para otimizar os trabalhos da CPI foram delimitados no âmbito do ICMS, mais especificamente nos

¹⁸⁰ Apesar de a entrega do relatório final da mencionada CPI (12/07/2022) ter ocorrido posteriormente à banca examinadora deste trabalho (17/06/2022), optou-se por fazer essa atualização na versão final corrigida deste Relatório Final de Pesquisa.

programas tidos como de caráter financeiro pelo governo estadual (FOMENTAR e PRODUZIR) e crédito outorgado.

Ainda no Capítulo 2, descreve-se que o foco dos trabalhos, em razão de limitações materiais e temporais da CPI, foi o período de 2014 a 2018, sem prejuízo de eventuais observações pontuais relacionadas a intervalos anteriores de tempo. Porém, da atenta análise do relatório, infere-se que o critério temporal ficou relativizado, seja porque não foi realizada uma análise específica de cada empresa quanto à regularidade de sua fruição ao longo do período mencionado, seja porque o Relatório Final apresentou contribuições mais genéricas e estruturais para o aperfeiçoamento do controle nessa matéria. Isso ficou mais claramente definido no item 4.3 do Relatório Final:

Por fim, registre-se que **o escopo da CPI foi fazer um levantamento geral da sistemática de concessão e utilização dos incentivos fiscais no Estado de Goiás e irregularidades gerais**, sem focar empresas específicas, embora os resultados colhidos ao longo dos trabalhos possam trazer contribuições mais amplas a ensejar investigações mais direcionadas e específicas pelos órgãos competentes, conforme se encaminhará ao final neste relatório. (GOIÁS, 2020a, p. 79)

O Capítulo 3, por sua vez, traz amplo panorama acerca do tema incentivos fiscais no Brasil e no Estado de Goiás, como a guerra fiscal de ICMS no panorama nacional, a crise fiscal no cenário nacional atualmente; e, sobre os incentivos fiscais goianos, os principais desdobramentos recentes, como as determinações e recomendações do TCE/GO nos pareceres prévios de análise das contas de governo e os esforços e medidas adotados pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do MPE/GO.

Por fim, o Capítulo 4 discorre sobre a organização e a metodologia de trabalho da CPI quanto a informações e dados solicitados e recebidos, bem como sobre oitivas realizadas. Inicialmente, descrevem-se os poderes da CPI à luz da CRFB, CE/GO e do RI-ALEGO (GOIÁS, 2007) e, num segundo momento, os documentos e informações requisitados e recebidos. A CPI realizou 22 (vinte e duas) reuniões, inclusive a de instalação, entre 14/03/2019 e 09/12/2019, e a última (23ª) em 10/03/2020 especificamente para apresentar e votar o Relatório Final. Outros aspectos desse capítulo do Relatório Final são mencionados em tópicos específicos deste Relatório Final de Pesquisa.

7.2.1.2 Análise da segunda parte do Relatório Final da CPI (Capítulos 5 e 6)

O Capítulo 5 discorreu sobre o princípio da legalidade e sua aplicação no âmbito do Estado de Goiás, distorcida na ótica da CPI. A principal constatação aqui foi no sentido de que a lei ocupa um papel secundário no ordenamento jurídico goiano, porquanto revestida de mero caráter autorizativo, de modo que a decisão final acerca de conceder ou não conceder o incentivo era – e continua sendo – do Poder Executivo.

Nesse sentido, referido Capítulo aponta que vários decretos governamentais concederam ou ampliaram incentivos fiscais à margem de lei mediante inclusão de dispositivos no Anexo IX do RCTE/GO, alguns inclusive no curso da própria CPI; que alguns incentivos fiscais, mesmo que “autorizados” por lei, não eram concedidos por terem sido revogados do referido anexo; dentre outras constatações.

No intuito de solucionar, ao menos em parte, esse impasse, diversas recomendações constaram do item 5.4.7 do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 150-152), endereçadas tanto ao Poder Legislativo como ao Poder Executivo, mas que até 2021 não alcançaram qualquer efetividade. Talvez a recomendação que tenha alcançado algum nível de efetividade foi a de o Poder Executivo se abster de conceder, ampliar e prorrogar incentivos fiscais de ICMS sem lei específica, o que tem sido realizado pelo encaminhamento de decreto legislativo à ALE/GO para ratificar as deliberações do CONFAZ (vide item 7.2.4 deste Relatório Final de Pesquisa).

Por fim, o Capítulo 6 traz, num primeiro momento, os principais achados de auditoria do TCE/GO e da CGE/GO, à luz dos trabalhos de fiscalização realizados por referidos órgãos de controle (ou em andamento) na época da CPI (até meados de 2019). Parte desses trabalhos já foi concluída e parte ainda se encontrava em andamento em 2021, conforme demonstrado com mais detalhes nos itens 5.2.3 e 6.2 deste Relatório Final de Pesquisa.

Ainda nesse capítulo, a CPI trouxe seus próprios achados e recomendações, como a de suprimir a GOIÁSFOMENTO da operacionalização dos incentivos fiscais de ICMS em razão da excessiva burocratização e ineficiência para o controle; a desnecessidade de contratação de empresa especializada para cálculo de valores no âmbito dos leilões do Programa FOMENTAR, ante a possibilidade de os cálculos serem feitos por servidor efetivo por não demandar serviço especializado; e irregularidades nas auditorias de investimento e quitação no PRODUIR.

Dos achados e recomendações da CPI supra descritos, entende-se que houve parcial acolhimento da primeira, porquanto a GOIÁSFOMENTO não foi prevista no desenho do PROGoiÁS, novo programa criado para suceder o FOMENTAR e o PRODUIR, embora continue fazendo parte da operacionalização desses antigos programas. Quanto aos demais, sugere-se seja buscado respostas junto ao Poder Executivo em futuras pesquisas.

7.2.1.3 Análise da terceira parte do Relatório Final da CPI (Capítulos 7 a 9)

A terceira parte é a que contém o maior número de achados, todos inéditos, razão pela qual pode ser considerada o “coração” do Relatório Final da CPI.

As análises efetuadas nessa parte do relatório referem-se pessoas jurídicas: a) beneficiárias do FOMENTAR e/ou PRODUZIR, cumulada ou não com crédito outorgado; ou b) que se enquadravam no grupo das 100 (cem) maiores beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS no período de 2014 a 2018, mesmo que não tivessem inscritas nos mencionados programas, o que denotaria fruição exclusiva de crédito outorgado.

Assim, o Capítulo 7 dedica-se exclusivamente à abordagem sobre os créditos outorgados e teve o mérito de trazer à baila essa espécie de incentivo fiscal, que é a propósito a mais representativa no volume de renúncia de receitas do Estado de Goiás, superando com folga os valores renunciados nos programas FOMENTAR e PRODUZIR somados. Fez-se análise detalhada sobre os principais gargalos na fiscalização dessa espécie de incentivo, como nenhuma outra instituição controladora havia feito até então.

O principal ponto aqui foi a análise da CPI em relação às auditorias de contrapartidas realizadas pelo fisco estadual em pessoas jurídicas beneficiárias dessa espécie de incentivos. Após essa análise, apontaram-se diversas irregularidades, tais como:

- a) inexistência, em geral, de rotina de fiscalização periódica sobre as empresas beneficiárias de incentivos fiscais;
- b) essa fiscalização, quando ocorria, limitava-se, no mais das vezes, à análise de cunho exclusivamente fiscal;
- c) ausência de vistoria *in loco* na sede das empresas, em caráter complementar às auditorias fiscais;
- d) impasse entre órgãos internos da antiga SEFAZ quanto a qual seria competente para realizar a atividade de fiscalização;
- e) fragilidade de certos relatórios fiscais que se limitavam a atestar a regularidade do cumprimento das contrapartidas sem tecer maiores considerações sobre o TARE e as obrigações nele previstas nem à metodologia empregada no trabalho;
- f) inexistência de programas de integridade (*compliance*) público junto à antiga SEFAZ para prevenção de atos e trabalhos suspeitos em relação a empresas beneficiárias;
- g) deficiência na verificação de certos requisitos previstos nos TARE's.

O mesmo capítulo ainda teceu considerações sobre créditos outorgados a grupo econômico (Lei nº 17.442/2011), hipóteses de cumulação de crédito outorgado com outros benefícios e transferência/cessão de créditos a terceiros (crédito moeda).

O Capítulo 8 abordou de forma estruturada 4 (quatro) requisitos constitucionais ou legais para concessão e/ou fruição de incentivos fiscais de ICMS, a saber, regularidade fiscal, regularidade perante o sistema de seguridade social, regularidade ambiental e regularidade social. Também foram apontados indícios de descumprimento de determinadas pessoas jurídicas em relação a um ou mais dos referidos requisitos, como contribuintes fruindo incentivos mesmo inscritos em dívida ativa estadual ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou ainda com passivos ambientais. Ressalte-se que se trata de indícios porque a CPI não realizou o cruzamento exato do período de fruição com aquele em que verificada a irregularidade, por lhe faltar essas informações de forma mais precisa. Em relação à regularidade social, não foi possível apontar nem mesmo indícios, porquanto a CPI não obteve dados mínimos sobre a questão, mas mesmo assim foram feitas recomendações para haver maior controle também nessa seara.

O Capítulo 9 trouxe outros achados da CPI, como indícios de irregularidades em: a) empresas de pequeno porte (EPP) com volumes expressivos de incentivos fiscais fruídos em aparente incompatibilidade com o art. 3º da LC nº 123/2006; b) pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais com alto custo anual médio de emprego; c) pessoas jurídicas que fruem incentivos fiscais por força de regime especial, mas sem especificação do ato legal ou normativo autorizativo; d) pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais no ramo da mineração. Além disso, apontou-se que 5 (cinco) das 100 (cem) maiores beneficiárias no período de 2014 a 2018 não foram encontradas para notificação pela CPI no intuito de prestar esclarecimentos.

7.2.1.4 Análise da quarta parte do Relatório Final da CPI (Capítulos 10 e 11)

O Capítulo 10 abordou a sensível questão relativa à falta de transparência nessa matéria, tendo em vista a interpretação das autoridades fazendárias a respeito do sigilo fiscal previsto no art. 198 do CTN. Mencionou-se também, em tom genérico, a dificuldade de acesso inclusive por parte dos demais órgãos de controle a informações detalhadas sobre incentivos fiscais de ICMS, problema que ainda persistia até 2021, ao menos em relação à CGE/GO e ao TCE/GO, consoante demonstrado, com dados, nos itens 5.3.2 e 6.3.1.2 do presente Relatório Final de Pesquisa. Por fim, aborda-se a necessidade de aprimoramentos quanto à transparência ativa nessa matéria.

O Capítulo 11, por sua vez, trouxe uma análise econômica dos incentivos fiscais de ICMS em Goiás a partir dos seguintes critérios: a) nível de encadeamento das atividades incentivadas com a economia goiana; b) agregação de valor; c) geração de empregos, inclusive seu custo; d) redução das desigualdades regionais; e) valor adicionado à indústria de transformação. As informações utilizadas como base para as análises efetuadas nesse capítulo foram aquelas publicadas previamente pelo IMB/GO (GOIÁS, 2019d) e estudos produzidos pela CGE/GO especificamente para os trabalhos da CPI.

7.2.1.5 Análise da quinta parte do Relatório Final da CPI (Capítulos 12 e 13)

A última parte do relatório encerra com o apontamento das conclusões e das recomendações da CPI. Quem ler somente os 2 (dois) capítulos finais do relatório, já consegue ter uma visão panorâmica do quanto ainda se faz necessário avançar nessa matéria.

O Capítulo 12 traz as principais conclusões da CPI relacionadas ao princípio da legalidade, aos programas FOMENTAR e PRODUZIR, ao crédito outorgado, aos requisitos gerais de fruição de incentivos fiscais em Goiás (regularidade fiscal, com a seguridade social, ambiental e social), aos demais achados da CPI e à transparência.

Por fim, o Capítulo 13 especifica dezenas de providências e recomendações aos Poderes e órgãos constitucionais autônomos do Estado de Goiás em matéria de incentivos fiscais, endereçadas especificamente ao Poder Executivo, à própria ALE/GO, à CGE/GO, ao TCE/GO e, por fim, ao MPE/GO.

Especificamente quanto às recomendações endereçadas à própria ALE/GO, o item 13.2 do Relatório Final da CPI as sintetizou nos seguintes termos:

13.2.1. Apresentar e aprovar projeto(s) de lei visando à:

13.2.1.1. Alteração imediata de dispositivos do CTE/GO, notadamente o art. 40, de modo a tornar mais clara a exigência constitucional de lei específica para concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS no Estado de Goiás, de modo a aproximar o texto das redações dos arts. 42, 43-A e 99-A da Lei nº 10.297/2001 do Estado de Santa Catarina, com redação dada ou acrescida pelas Leis nºs 17.737/2019 e 14.967/2009;

13.2.1.2. Revogação imediata do inciso I do art. 45 da LC nº 138/2018, que submete toda e qualquer concessão de incentivos fiscais à prévia regulamentação pelo Chefe do Poder Executivo, o que enfraquece sobremaneira o papel do Poder Legislativo nessa seara, além de inconstitucional (CRFB, art. 150, § 6º; CE/GO, art. 102, § 5º);

13.2.1.3. Alteração do art. 24 da Lei n. 13.591/2000 (PRODUZIR) e 7º da Lei n. 11.180/1990 (FOMENTAR) para tornar clara a necessidade de suspensão ou revogação do contrato com a GOIÁSFOMENTO no caso de descumprimento dos requisitos legais, sem deixar qualquer margem para juízo

discricionário do Conselho Deliberativo e da Comissão Executiva dos Programas nesse tocante;

13.2.1.4. Alterações na legislação ambiental, especialmente o seguinte:

- a) acréscimo de § 3º ao art. 25 da Lei nº 18.102/2013, para prever que a penalidade de perda ou restrição de incentivos fiscais seja sempre aplicada quando da autuação de empresa beneficiária, sem prejuízo de outras penalidades, devendo compreender a perda durante todo o período em que verificada a permanência da atividade nociva e a restrição à fruição por, no mínimo, 2 (dois) meses contados da data da autuação;
- b) alteração do § 2º do art. 26 da Lei nº 18.102/2013, para eliminar ou majorar o prazo de prescrição intercorrente para no mínimo 5 (cinco) anos;
- c) acréscimo de § 6º ao art. 34 da Lei nº 18.102/2013, para prever que conste do auto de infração a data de início da atividade nociva ao meio ambiente que ensejar a autuação da empresa.

13.2.1.5. Instituição de uma política estadual de incentivos fiscais no Estado de Goiás, em caráter geral e com *status* legal, até o primeiro semestre de 2020, com o intuito de uniformizar as normas e disciplinar, no mínimo, os seguintes aspectos no âmbito dos Programas FOMENTAR e PRODUIR e demais incentivos fiscais esparsos consolidados atualmente no RCTE/GO:

- a) critérios a serem observados para a celebração de TAREs, inclusive a necessidade de prévia aprovação pelo órgão responsável pela advocacia pública estatal e a responsabilização pessoal dos gestores das pessoas jurídicas beneficiadas em caso de descumprimento dos requisitos ou contrapartidas exigidas (multa de 1% a 10% do valor do benefício concedido; inabilitação para ocupar cargos, funções ou empregos em todos os órgãos e Poderes do Estado de Goiás, inclusive OS);
- b) requisitos gerais e de contrapartidas econômicas, sociais e ambientais para concessão e fruição de incentivos fiscais, bem como a distinção clara entre esses institutos e a incorporação de disposições pertinentes da parte geral do Anexo IX do RCTE/GO (art. 1º a 5º), a fim de que essas questões sejam amplamente debatidas com a sociedade e também por ocasião de qualquer alteração que se pretenda em relação a esses aspectos, a serem observados e fiscalizados permanentemente pelo Poder Público;
- c) transparência, fiscalização e controle, além da [sic] normas sancionatórias tanto a agentes públicos como privados que a descumprirem;
- d) criação e a manutenção de sistema informatizado e integrado de gestão e controle dos incentivos fiscais do Estado de Goiás, de modo a condicionar a concessão/manutenção de benefícios à inclusão, em tempo real, de dados nessa plataforma de gestão e controle;
- e) vedação da transferência de créditos outorgados de ICMS a terceiros, especialmente no âmbito de programas de remissão, anistia e outros de regularização fiscal (Refis);
- f) exigência de programas de *compliance* no âmbito das empresas beneficiárias que fruírem incentivos fiscais acima de determinado limite de valor, inclusive para aquelas cujo ato concessivo seja anterior à edição da lei;
- g) outros aspectos visando ao aperfeiçoamento da legislação tributária referente a incentivos fiscais.

13.2.2. Zelar pela sua função legislativa (CRFB, art. 49, XI), de modo a fiscalizar o efetivo cumprimento do disposto na Lei Complementar estadual nº 138/2018;

13.2.3. Efetivamente observar nos projetos de lei, tanto de iniciativa do Executivo como de parlamentares, que acarretem renúncia de receitas, o atendimento aos requisitos do art. 14 da LRF e demais normas jurídicas

aplicáveis, inclusive mediante a conversão em diligência sempre que se fizer necessário para essa finalidade;

13.2.4. Realizar acompanhamento anual da situação dos incentivos fiscais no Estado de Goiás, inclusive com a elaboração de relatório anual, por meio da criação de subcomissão permanente, no âmbito da CTFO, ou mediante a fiscalização direta desta, devendo todos os Poderes e órgãos autônomos do Estado de Goiás atender às requisições efetuadas, sem oposição do óbice do sigilo fiscal previsto no art. 198 do CTN; (GOIÁS, 2020a, p. 561-564, grifos do original)

Indagados, os entrevistados F e G informaram desconhecer qualquer ação específica visando a implementar alguma das medidas supra no âmbito da ALE/GO e também que não foram demandados para auxiliar na elaboração de alguma das referidas medidas após o Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a). O entrevistado H, por sua vez, informou que teve conhecimento de emenda apresentada pelo Deputado Humberto Aidar, relator da CPI, em acolhimento a sugestão desta¹⁸¹.

Outra medida consistiu na apresentação do PL nº 804, de 09/12/2021, pelo Deputado Humberto Aidar (processo nº 2021009245), visando a instituir normas de controle e transparência dos incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás, decorrente de contribuição parcial desta pesquisa, cujo texto integral consta do Apêndice A deste Relatório Final de Pesquisa.

Ao longo da presente análise acerca da ALE/GO, apresentam-se nos tópicos seguintes, com base nas entrevistas realizadas e demais informações e documentos analisados, as limitações existentes e algumas ideias e sugestões para o aprimoramento da atuação controladora da ALE/GO, que podem contribuir para a implementação, ao menos em parte, das recomendações da CPI acima transcritas e para um controle mais efetivo do parlamento goiano em geral e também em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

7.2.2 Alterações na legislação

Historicamente, diversas leis foram e continuam sendo aprovadas na ALE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, desde as primeiras leis do FOMENTAR até alterações mais recentes no PROGOIÁS e em outras espécies de incentivos.

¹⁸¹ Após esclarecimentos junto ao participante H, concluiu-se que se trata da emenda em plenário apresentada no processo legislativo nº 2021005203 para prever a obrigatoriedade de prévia aprovação de TARE's pela PGE/GO, em cumprimento parcial à recomendação constante da alínea "a" do item 13.2.1.5 do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 562), o que é mais detalhado no item 7.3.2 deste Relatório Final de Pesquisa.

Apenas a título ilustrativo, o Decreto nº 9.193/2018-GO prevê uma relação extensa com centenas, ou quiçá milhares, de leis e decretos que concederam ou alteraram incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais¹⁸² e se encontravam vigentes desde 1984 até 08/08/2017, data de publicação da LC nº 160/2017.

Assim, diversas variáveis relacionadas ao processo legislativo poderiam ser levantadas para analisar o desempenho do parlamento goiano em uma de suas principais atividades-fim nessa matéria, como realizar uma análise quantitativa sobre todos os projetos de lei apresentados em determinado período, com o objetivo de identificar e comparar a iniciativa de cada um deles, quantos e de quais autores se tornaram leis, quantas foram objeto de veto por matéria e autores, se essas leis tiveram o propósito de ampliar os incentivos já existentes ou reduzi-los ou ainda instituir normas mais rígidas ou flexíveis de controle etc.

Porém, foge aos propósitos e ao cronograma desta pesquisa realizar esse tipo de abordagem, razão pela qual se fazem nas linhas seguintes considerações gerais acerca do tema, com o objetivo de arrolar brevemente as principais leis que revisaram políticas públicas goianas de desenvolvimento industrial no sentido de reduzir incentivos fiscais e, conseqüentemente, incrementar a arrecadação estadual.

Até a LC nº 160/2017, a percepção deste pesquisador, sem fazer uma análise mais detalhada acerca das diversas leis e decretos sobre o tema, é que estes tiveram o propósito de conceder, ampliar ou prorrogar incentivos fiscais de ICMS em Goiás, sem uma preocupação maior com o impacto sobre a renúncia de receitas que acarretaria, possivelmente impelidos pela guerra fiscal presente até a publicação da aludida Lei Complementar; e que a partir desta, sobretudo nos anos de 2018 e 2019, principalmente, houve sensível alteração dessa postura pelo parlamento goiano, quando foram realizadas as principais alterações na legislação vigente sobre a matéria no intuito de redução da renúncia de receitas.

Embora não se trate de lei em sentido estrito, possivelmente o primeiro ato a promover corte de incentivos fiscais tenha sido o Decreto nº 9.369/2018-GO, que revogou diversos incentivos fiscais constantes dos seguintes dispositivos do Anexo IX do RCTE/GO: a) isenções previstas nos incisos LXXI, XCIV, CXXXIX, CXLVI e CL, todos do art. 6º, e no inciso LXV-A do art. 7º; b) reduções de base de cálculo previstas nos incisos XXII, LIII e LVIII do art. 8º; e c) créditos outorgados previsto nos incisos XX, XXII, XXXVI, XXXVII e XLVII do art. 11.

¹⁸² A expressão “incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais” é utilizada na legislação goiana, por considerar o governo estadual que os programas FOMENTAR e PRODUIR possuem natureza financeira, ainda que apresente inequívoco caráter fiscal.

Referido Decreto foi mencionado no Despacho nº 4.389/2019 da Subsecretaria da Receita Estadual¹⁸³, com o propósito de demonstrar ao TCE/GO o cumprimento dos Acórdãos nºs 5.005/2017 e 5.661/2017; porém, não foi mencionado o potencial de arrecadação que essas medidas proporcionaram, em moeda corrente nacional nem em percentual.

De outro lado, sobre a competência do Poder Legislativo propriamente dita, o primeiro diploma legal que verdadeiramente provocou ampla discussão na ALE/GO acerca da necessidade de revisão dos incentivos fiscais em Goiás foi a Lei nº 20.367/2018-GO¹⁸⁴, resultante de PL apresentado pelo Chefe do Poder Executivo em 13/11/2018 e aprovado na Casa em 06/12/2018.

Apesar do reduzido tempo de tramitação, houve grande debate entre os parlamentares sobre a matéria. A proposta originária do governo, de somente 3 (três) artigos, praticamente apenas reinstituiu os incentivos vigentes mencionados no Anexo Único do PL. Porém, o relator da matéria, Deputado Lívio Luciano, apresentou minucioso relatório na Comissão Mista com dados sobre a situação fiscal de Goiás e sugerindo o excesso de renúncia de receitas no Estado de Goiás em comparação à média nacional, fazendo referência ao TCE/GO¹⁸⁵.

Ao final, mencionado relatório se manifestou pela aprovação da matéria na forma de substitutivo apresentado, que reformulou profundamente a proposta original e que acabou dando origem, com algumas alterações decorrentes de outras emendas apresentadas ao longo do processo legislativo, no autógrafo de lei que restou sancionado e convertido em lei, com previsão de diversos ajustes nos incentivos existentes, seja pela redução direta do incentivo ou indireta mediante a imposição ou majoração de alíquota de contribuição ao PROTEGE/GO prevista na Lei nº 14.469/2003-GO.

Registre-se, ainda, que o Anexo Único da Lei nº 20.367/2018-GO contemplou um total de 417 (quatrocentos e dezessete) leis e decretos que concederam incentivos fiscais, ao passo que a proposta original do governo estadual era de 428 (quatrocentos e vinte e oito), um total de 11 (onze) a mais.

O Despacho nº 4.389/2019-GO da Subsecretaria da Receita Estadual, já mencionado, apresenta planilha comparativa entre o “antes” e o “depois” da Lei nº 20.367/2018-GO no

¹⁸³ Obteve-se acesso a esse despacho em consulta à íntegra do processo nº 201700047002218 do TCE/GO, sob relatoria do Conselheiro Sebastião Tejota.

¹⁸⁴ Referida lei foi objeto de diversas alterações por força das Leis nºs 20.667/2019-GO e 20.878/2020-GO, as quais não comprometem, em essência, a análise aqui efetuada, mas não são objeto de abordagem específica neste Relatório Final de Pesquisa.

¹⁸⁵ Este pesquisador entende que se trata de referência aos Acórdãos nºs 5.005/2017 e 5.661/2017 do TCE/GO, em especial o primeiro, bem como aos dados expostos na Tabela 1 deste Relatório Final de Pesquisa, apesar de não mencionados pelo parlamentar especificamente os números de referidos trabalhos produzidos pelo TCE/GO.

tocante a percentual de benefício e de contribuição ao PROTEGE/GO de determinados incentivos fiscais, bem como valor de ICMS arrecadado em 2018 em comparação com a meta de arrecadação após referida Lei relativamente a grupos econômicos beneficiários do tratamento fiscal diferenciado previsto na Lei nº 17.442/2011-GO. Referido despacho afirma que, em razão de todas essas medidas, a Lei nº 20.367/2018-GO “projeta uma redução da renúncia superior a R\$ 720 milhões no período de abril de 2019 a março de 2020”.

Considera-se que a Lei nº 20.367/2018-GO tenha sido a precursora dos debates parlamentares que resultaram, no início de 2019, na CPI dos Incentivos Fiscais, no curso da qual 3 (três) iniciativas legislativas ganharam destaque, foram aprovadas e convertidas em lei.

A primeira dessas iniciativas foi o PL nº 747, de 15/08/2019, apresentado pelo Deputado Humberto Aidar (relator da CPI), que tinha por objetivo revogar integralmente o art. 3º da Lei nº 13.246/1998-GO, que autoriza a concessão de crédito outorgado de ICMS a industriais do setor alcooleiro beneficiários dos programas FOMENTAR ou PRODUZIR (processo nº 2019004782), e que resultou na Lei nº 20.676/2019-GO.

A matéria foi emendada em plenário pelo próprio autor, razão por que foi novamente apreciada na CCJR e, nesta Comissão, prevaleceu o voto em separado do Líder do Governo, Deputado Bruno Peixoto, que apresentou texto alternativo o qual previa a redução temporária do percentual de 60% (sessenta por cento) de incentivo para 50% (cinquenta por cento), entre junho e dezembro de 2020, e 55% (cinquenta e cinco por cento) entre janeiro e dezembro de 2021, com retorno ao percentual original a partir de janeiro de 2022. Esse foi o texto final que deu origem ao autógrafo de lei e, posteriormente, à Lei nº 20.676/2019-GO.

O segundo PL foi o de nº 748, de 15/08/2019, apresentado também pelo Deputado Humberto Aidar, que inicialmente se propunha a alterar os arts. 1º e 7º e a revogar o parágrafo único do art. 5º da Lei nº 17.442/2011-GO, a qual dispõe sobre o tratamento tributário do ICMS dispensado a grupos econômicos (processo nº 2019004783), e que resultou na Lei nº 20.590/2019-GO.

O texto final da matéria resultou de substitutivo constante em voto em separado apresentado pelo Deputado Vinícius Cirqueira na CCJR, que passou a constituir o parecer da Comissão, e que acrescentou também alterações ao art. 3º da Lei nº 17.442/2011-GO para estabelecer condicionantes à fruição do incentivo.

Na Instrução Técnica Conclusiva nº 12/2020 do Serviço de Contas de Governo do TCE/GO¹⁸⁶, afirma-se que de acordo com a justificativa do referido PL foi estimando um

¹⁸⁶ Obteve-se acesso a esse documento na consulta à íntegra do processo nº 201700047002218 do TCE/GO, sob relatoria do Conselheiro Sebastião Tejota, que o disponibilizou a este pesquisador mediante requerimento na forma

incremento de receita para Goiás de cerca de R\$ 140.000.000,00 (cento e quarenta milhões de reais) ainda no último exercício (2019). Porém, ao consultar a íntegra do mencionado processo legislativo, não se encontra qualquer referência àquele valor, embora haja menção a valores próximos, nos seguintes termos:

[...].

Estima-se com a alteração proposta um incremento de receita perto de R\$ 90 milhões por ano, tendo por base apenas os três maiores grupos econômicos em atividade no Estado, podendo esse incremento ultrapassar R\$ 150 milhões se considerado [sic] todos os contribuintes que se utilizam da lei em questão. [...].

Porém, não fica clara, da justificativa ou de qualquer outro documento do aludido processo legislativo, a fonte de informação para referidos valores nem eventual relação entre a propositura e os trabalhos da CPI (embora seja provável essa conexão), além de também ter restado obscura a referência do Serviço de Contas de Governo ao valor de R\$ 140.000.000,00 (cento e quarenta milhões de reais), que não foi citado nem pelo autor da propositura.

O terceiro e último PL foi o de nº 1.053, de 31/10/2019, apresentado também pelo Deputado Humberto Aidar, que tinha por objetivo revogar diversas leis que autorizavam a venda de crédito outorgado (“crédito moeda”) e também suspendia por 48 (quarenta e oito) meses a fruição dos incentivos ora revogados em relação aos beneficiários que já vinham se utilizando dos mesmos (processo nº 2019006847), e que resultou na Lei nº 20.654/2019-GO.

O texto final resultou de substitutivo apresentado no relatório do Deputado Henrique Arantes, relator da matéria na CCJR, o qual manteve a possibilidade de fruição dos incentivos ora revogados por aqueles que já o estivessem fruindo na data de publicação da lei resultante da referida propositura, além de suprimir a suspensão da fruição constante da proposta original.

Importante destacar que, em relação às Leis nºs 20.654/2019-GO e 20.676/2019-GO, não houve qualquer menção de quais valores se esperaria de incremento na receita estadual, nem na justificativa nem nos demais documentos acostados aos respectivos processos legislativos, tampouco há qualquer inferência nesse sentido na Instrução Técnica Conclusiva nº 12/2020 do Serviço de Contas de Governo ou em qualquer outro documento do processo nº 201700047002218 do TCE/GO, no qual determinada a redução das renúncias de receitas do Estado de Goiás.

regimental, mas também se encontra disponibilizado na consulta pública do TCE/GO.

Uma hipótese é que, para todos esses projetos de lei apresentados em 2019, época em que eram desenvolvidos os trabalhos da CPI dos Incentivos Fiscais, quando a ALE/GO passou a ter acesso a uma base de dados mais ampla para os trabalhos da Comissão, essa base de dados tenha sido levada em consideração para apresentação dos mencionados projetos, ainda que não enunciada expressamente essa circunstância.

Apesar da relevância dessas iniciativas, percebe-se que referidas alterações na legislação caminharam no sentido de simplesmente reduzir o valor dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, sem um debate mais aprofundado sobre a transparência e eventual incremento de contrapartidas exigidas pelo Estado de Goiás como condição para manutenção de incentivos. O entrevistado F considera que, nas leis que instituem incentivos fiscais, haja a previsão, tanto quanto possível, dos resultados esperados, bem como mecanismos e critérios para avaliação e monitoramento, sem deixar tanta margem ao Poder Executivo.

De qualquer forma, sem desmerecer o conteúdo das proposições citadas, recomenda-se que todas as matérias de iniciativa parlamentar que versem sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, independente de seu conteúdo, sejam encaminhadas à CTFO, a fim de proporcionar maior debate acerca do mérito de cada proposição pela Comissão Temática competente para essa análise.

Portanto, verifica-se que após a LC nº 160/2017, sobretudo nos anos de 2018 e 2019, a ALE/GO passou a exercer um controle maior sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS no exercício de sua atividade-fim de legislar, embora se considere tenha sido um controle pontual, ainda sem uma discussão mais embasada em dados claros e sem um debate mais aprofundado sobre a necessidade de maior transparência¹⁸⁷ e discussão sobre as contrapartidas exigidas e seu cumprimento pelos contribuintes beneficiários.

7.2.3 LDO's e LOA's

Neste tópico, abordam-se primeiro as LDO's e, num segundo momento, as LOA's, cada qual na ordem cronológica, em relação ao demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita (LRF, art. 4º, § 2º, V) e o demonstrativo regionalizado do efeito sobre as receitas decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza

¹⁸⁷ No sentido de trazer mais transparência e aperfeiçoar o controle nessa matéria, a ALE/GO também aprovou proposição do relator da CPI que veio a se tornar a Lei nº 21.242/2022, porém não se faz análise mais aprofundada a seu respeito neste Relatório Final de Pesquisa, em razão do marco temporal adotado e do cronograma limitado desta pesquisa, embora referências pontuais sejam feitas em tópicos seguintes deste trabalho.

tributária, especificamente para o que aqui interessa (CE/GO, art. 110, § 6º¹⁸⁸; LRF, art. 5º, II), no período de 2014 a 2021.

Os PLDO's apresentados para vigor até o exercício de 2017 previam, para os fins do inciso V do § 2º do art. 4º da LRF¹⁸⁹, apenas 2 (duas) espécies de incentivos fiscais em Goiás (isenção e crédito outorgado), com especificação, quanto ao setor/programa/beneficiário, apenas de comércio, indústria e serviços.

Ainda assim, a própria receita estadual registrou, no demonstrativo de algumas LDO's como a de 2015, que os valores declarados a título de isenção eram superestimados, porquanto eram computadas todas as isenções ou reduções da base de cálculo concedidas na fase intermediária do processo de circulação de mercadoria, ainda que a tributação posterior anulasse o efeito do incentivo que incidira anteriormente¹⁹⁰, mas por falta de condições técnicas acabava sendo contabilizado como renúncia de receitas. Ainda, os programas FOMENTAR e PRODUZIR não constavam desses demonstrativos por entender o governo estadual que seriam de natureza financeira e não fiscal e, portanto, ausente renúncia de receitas.

Ainda em 2017, por força da Portaria nº 005 da Superintendência da Receita Estadual, vinculada à antiga SEFAZ, foi designada equipe para realizar o cálculo da renúncia de receita, o que culminou na edição da Nota Técnica nº 001/2017, que posteriormente foi sucedida por outras notas técnicas editadas com o mesmo propósito.

Porém, ainda a LDO 2018 continuou adotando a mesma sistemática de apenas especificar a isenção e o crédito outorgado no demonstrativo. Já no demonstrativo que instruiu a LDO 2019, 2020 e 2021, passou a haver maior detalhamento quanto aos setores/programas/beneficiários, ao consignar atacado, indústria, varejo, produção agropecuária e prestação de serviços, além de os programas FOMENTAR e PRODUZIR terem sido expressamente posicionados ao lado dos demais incentivos fiscais de ICMS, conforme tabela abaixo (relativa à LDO 2019):

TRIBUTO	MODALIDADE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRIOS	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA		
			2019	2020	2021

¹⁸⁸ O dispositivo reproduz, em essência, o teor do § 6º do art. 165 da CRFB, já analisado no tópico 3.3.1.

¹⁸⁹ Nos projetos de LDO e respectivas leis publicadas, recorrentemente a receita estadual faz referência, de forma incorreta, ao inciso I do § 2º do art. 4º da LRF, quando o correto é inciso V.

¹⁹⁰ Esse efeito ocorre com fundamento no art. 155, § 2º, II, "b", da CRFB, de forma que há um valor de "isenção bruta", que considera o somatório de todas as isenções (ainda que anuladas posteriormente), o qual difere do valor de "isenção líquida", que é aquele efetivamente renunciado considerando toda a cadeia de produção e comercialização do produto.

ICMS	Isenção	Atacado	62.661.374	65.167.829	67.774.543
		Indústria	47.003.912	48.884.068	50.839.431
		Varejo	277.124.878	288.209.873	2999.738.268
		Produção agropecuária	18.852.081	19.606.164	20.390.411
		Prestação de serviços	35.787.912	37.219.428	38.708.205
		Subtotal	441.430.157	459.087.363	477.450.858
	Crédito Outorgado	Atacado	1.609.734.161	1.674.123.528	1.741.088.469
		Indústria	1.972.642.011	2.051.547.691	2.133.609.599
		Varejo	43.486.805	45.226.278	47.035.329
		Produção agropecuária	9.848.082	10.242.005	10.651.685
		Prestação de serviços	51.788.200	53.859.728	56.014.117
		Subtotal	3.687.499.259	3.834.999.229	3.988.399.198
	Redução de Base de Cálculo	Atacado	636.123.485	661.568.424	688.031.161
		Indústria	50.545.037	52.566.838	54.669.512
		Varejo	465.071.742	483.674.612	503.021.596
		Produção agropecuária	1.225.499	1.274.519	1.325.500
		Prestação de serviços	36.291.866	37.743.541	39.253.282
		Subtotal	1.189.257.629	1.236.827.934	1.286.301.052
	Fomentar/Produzir		1.991.836.527	2.071.509.988	2.154.370.387
	Anistia		358.377.857	372.712.971	387.621.490

Tabela 6. Fonte: Demonstrativo nº 7 do Anexo da Lei nº 20.245/2019-GO – Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para o exercício de 2019. A proporção quanto ao volume de incentivos fiscais para cada modalidade manteve-se nas LDO's posteriores.

Ainda, a LDO 2021 especifica que os efeitos do PROGÓIÁS, instituído em 2020, foram considerados nas projeções do FOMENTAR e PRODUIR e crédito outorgado, o que implica prejuízo à transparência, possivelmente causado por a receita estadual não ter encontrado parâmetros idôneos para fazer essa segregação.

Assim, verifica-se que apenas a partir do exercício de 2018 é que a LDO passou a atender minimamente à exigência do inciso V do § 2º do art. 4º da LRF, e desde então o nível de transparência dos demonstrativos apresentados tem se aprimorado, embora ainda haja um nível de agregação de informações alto, notadamente quanto ao PROGÓIÁS, cujo impacto puro não foi detalhado até a LDO 2021.

No que tange à LOA, verifica-se que até 2017 igualmente não havia qualquer demonstrativo publicado quanto à renúncia de receitas estaduais. A partir da LOA 2018 o Poder Executivo já começou a instruir os respectivos projetos de lei com estimativa da renúncia de receitas de forma similar àquele que instruíra a respectiva LDO, com as seguintes distinções:

a) nos PLOA's 2018 e 2019, os programas FOMENTAR e PRODUZIR não estavam posicionados ao lado das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS, por terem sido classificados como “programas financeiros”, embora a LDO 2019 já os tivesse posicionado ao lado das demais espécies de incentivos fiscais de ICMS, a revelar injustificada contradição entre mencionadas peças orçamentárias;

b) os valores de crédito outorgado de ICMS não foram segregados por atacado, varejo, indústria, produção rural e serviços de transporte, como os demais e também como previsto na LDO 2019, mas segundo as categorias “deduções”, “apropriado”, “utilizado”, “estorno” e “outros créditos”, sem qualquer explicação quanto ao significado dessas categorias.

Entende-se que essas medidas também provocam déficit à transparência, por não ser possível ao cidadão comum, nem a muitos estudiosos, compreender por que a LOA vinha utilizando critérios distintos da LDO e também o significado das categorias supra citadas. No PLOA 2020 e 2021, essas questões foram sanadas.

Porém, o que mais chama a atenção nos PLOA's é que o Poder Executivo os instrui com praticamente o mesmo demonstrativo que acompanha as respectivas LDO's, com diferenças pontuais, mas praticamente idênticas na estrutura e conteúdo. Entende-se, assim, que há descumprimento, do ponto de vista material, ao inciso II do art. 5º da LRF e ao § 6º do art. 110 da CE/GO (este último simétrico ao § 6º do art. 165 da CRFB), porque nada há de regionalizado no demonstrativo apresentado, como é a intenção do constituinte e do legislador, o que tem sido aceito sem maiores questionamentos pelo Poder Legislativo goiano na aprovação do PLOA, a revelar déficit de sua atuação controladora nesse tocante.

Ressalte-se a nítida superioridade dos DGT's elaborados pela SRFB em relação aos enxutíssimos demonstrativos elaborados pela antiga SEFAZ, atual SEE, notadamente quanto aos PLOA's. Questionada acerca da ausência do referido demonstrativo de forma regionalizada, via protocolo nº 2021.1202.175331-54, formulado em 02/12/2021 por este pesquisador, a SEE apontou dificuldades práticas para uma medição mais precisa da renúncia de receitas, como ausência de preenchimento adequado pelos contribuintes de campos necessários aos cálculos nas Notas Fiscais do Consumidor Eletrônicas (NFC-e) e a necessidade de automatização dos cálculos, mas que o órgão vem envidando esforços para aperfeiçoar esse controle.

Contudo, em pedido de acesso à informação formulado por este pesquisador (protocolo nº 2020.1026.145112-85, de 26/10/2020), a SEE, em manifestação datada de 23/11/2020 em sede de recurso, informou que as 100 (cem) maiores beneficiárias de crédito outorgado e programas FOMENTAR e PRODUZIR encontram-se sediadas em 48 (quarenta e oito) dos 246 (duzentos e quarenta e seis) municípios goianos.

Assim, se a SEE conseguiu fornecer a este pesquisador, na condição de cidadão, a distribuição espacial em nível de contribuinte e município (embora sem revelar a identidade dos contribuintes), não se vislumbra fundamento relevante para que não consiga, uma vez ao ano, elaborar e enviar o demonstrativo previsto no § 6º do art. 110 da CE/GO por ocasião do encaminhamento do PLOA à ALE/GO, ao menos em relação a crédito outorgado e aos programas FOMENTAR e PRODUZIR, o que até o demonstrativo do PLOA 2021 não havia sido cumprido.

Os entrevistados F e G afirmaram que a análise da Procuradoria da ALE/GO em relação às leis orçamentárias em sentido amplo tem priorizado o aspecto formal nesse tocante, isto é, a verificar a presença ou não da documentação exigida pela LRF, em razão da demanda de serviço do órgão.¹⁹¹

Portanto, entende-se que apesar dos avanços na transparência das peças orçamentárias em matéria de renúncia de receitas de ICMS em Goiás – e de outros tributos de forma geral – há ainda muito a se avançar, notadamente para que o PROGOIÁS seja contemplado de forma segregada em relação ao PRODUZIR e ao crédito outorgado e, no tocante à LOA, que o respectivo PLOA seja instruído com o demonstrativo regionalizado do efeito previsto no § 6º do art. 110 da CE/GO e no inciso II do art. 5º da LRF e não mera reprodução do demonstrativo da LDO (mais resumido).

7.2.4 Decretos Legislativos

Os decretos legislativos aprovados pelo parlamento goiano são publicados no Diário Oficial da ALE/GO, porém não há nenhum espaço na página oficial da ALE/GO que os disponibilize organizados cronologicamente por ano nem é possível realizar sua consulta por assunto, palavra-chave ou outro critério que facilite a respectiva localização.

Assim, para evitar que este pesquisador fizesse uma triagem em milhares de diários oficiais da ALE/GO à procura dos referidos decretos legislativos, solicitou-se a relação sistematizada destes via protocolos nºs 202009216, 202010062, 202010261, o que foi atendido mediante o encaminhamento a este pesquisador em 23/03/2020, por e-mail, da relação de decretos legislativos publicados de 2014 a 2021, organizados cronologicamente, o que facilitou sobremaneira a coleta de dados. Porém, a fim de alcançar maior grau de transparência ativa,

¹⁹¹ A necessidade de uma análise mais aprofundada acerca da adequação material dos demonstrativos apresentados para os fins do § 6º do art. 110 da CE/GO também passou despercebida no Relatório Final da CPI (2020a).

seria de bom alvitre que esses decretos legislativos estivessem publicados em ordem cronológica na página de “legislação” da ALE/GO em transparência ativa.

A importância de se analisar os decretos legislativos, para os fins específicos desta pesquisa, é avaliar se o Poder Legislativo goiano se valeu da prerrogativa de sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa (CE/GO, art. 11, IV), como por exemplo na publicação de decretos governamentais criando incentivos fiscais em desacordo com o art. 150, § 6º, da CRFB ou se excedendo na regulamentação dos incentivos fiscais criados por lei.

Porém, ao analisar os Decretos Legislativos nºs 435 a 593, referente ao período de 2014 a 2021, infere-se que estes tratam em sua maioria de: a) aprovação de nomes para ocupar cargos ou mandatos junto a órgãos do Poder Executivo ou Tribunais de Contas; b) aprovação de contas anuais prestadas pelo Chefe do Poder Executivo ou pelos Tribunais de Contas; c) autorização para o Chefe do Poder Executivo ou seu Vice a se ausentar do país; d) reconhecimento de estado de calamidade pública a municípios goianos em razão da COVID-19; e e) autorização de repasses financeiros da ALE/GO ao Poder Executivo em razão da COVID-19. Apenas 2 (duas) exceções ao quadro supra e que são pertinentes à matéria em exame foram identificadas.

A primeira delas consiste no Decreto Legislativo nº 484¹⁹², de 19/03/2019, que tratou de matéria pertinente a incentivos fiscais de ICMS, ao sustar os efeitos e a aplicação de dispositivos do Decreto nº 9.369/2018-GO que revogavam benefícios¹⁹³ fiscais de ICMS, mais especificamente um incentivo fiscal da modalidade redução da base de cálculo¹⁹⁴ e outros 2 (dois) de crédito outorgado¹⁹⁵, positivados e regulamentados no RCTE/GO.

Contudo, em consulta ao RCTE/GO realizada em 10/12/2021, os dispositivos que previam referidos benefícios continuavam revogados, como se o mencionado Decreto Legislativo nº 484/2019 nem sequer existisse. Aqui, pode ser verificada outra possível

¹⁹² Além deste, apenas o Decreto Legislativo nº 497/2019 se referiu à utilização da prerrogativa prevista no inciso V do art. 11 do CE/GO, embora relativo a outra matéria.

¹⁹³ Foi esse o termo utilizado no decreto legislativo, em vez de incentivos fiscais, razão pela qual se manteve aqui.

¹⁹⁴ RCTE/GO, Anexo IX, art. 8º, LVIII: a base de cálculo é reduzida “de tal forma que resulte a aplicação sobre o valor da operação do percentual equivalente a 0,5% (meio por cento), na aquisição de veículo automotor novo cujo preço de venda ao consumidor, sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 90.000,00 (noventa mil reais), destinado à servidor público da ativa titular do cargo efetivo de Oficial de Justiça Avaliador ou de Analista Judiciário cujas atribuições sejam relacionadas com a execução de mandados no Estado de Goiás, ficando mantido o crédito, observado o seguinte: [...]”

¹⁹⁵ RCTE/GO, Anexo IX, art. 11: “constituem créditos outorgados para efeito de compensação com o ICMS devido: [...] para o contribuinte do ICMS que participar, sob a forma de mecenato, de projeto cultural ou artístico aprovado pela Agência Goiana da Cultura Pedro Ludovico Teixeira - AGEPEL, observado o seguinte: [...]” (XXII) e ‘para o contribuinte do ICMS que apoiar financeiramente projetos do PROESPORTE, vinculado à Agência Goiana de Esporte e Lazer - AGEL -, observado o seguinte’ (XXXVII)”.

fragilidade da atuação controladora do Poder Legislativo: ausência de acompanhamento sistemático deste acerca do cumprimento dos decretos legislativos pelo Poder Executivo. Os entrevistados F, G e H também afirmaram desconhecer qualquer trabalho no parlamento goiano de acompanhamento de decretos do Poder Executivo nessa matéria ou mesmo em outras.

Desse modo, vislumbra-se, sim, fragilidade nesse aspecto do controle parlamentar, porquanto não há evidências de que haja um acompanhamento sistemático sobre os decretos do Poder Executivo, para aferir se de fato exorbitam de seu poder regulamentar; e, ao que o citado exemplo indica, nem mesmo se os decretos legislativos aprovados pelo parlamento goiano estão sendo efetivamente cumpridos e respeitados pelo Poder Executivo.

A segunda situação de decretos legislativos pertinentes à matéria em exame consiste naqueles publicados desde junho de 2020 que homologam convênios celebrados no âmbito do CONFAZ em matéria de incentivos fiscais de ICMS, com fulcro nos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB, prática evidenciada em decretos legislativos publicados em 2020 (nºs 564, 565, 567 e 570) e em 2021 (nºs 572, 573, 576, 579, 582, 583, 586, 587, 590, 591 e 592/2021)¹⁹⁶.

Nesse ponto, verifica-se que Executivo e Legislativo – após anos de inobservância do art. 150, § 6º, da CRFB (correspondente ao art. 102, § 5º, da CE/GO) – começaram a agir em sintonia à Recomendação nº 01/2019 emanada de procurador do MPC/GO (GOIÁS, 2019f) e a entendimento doutrinário que admitem o decreto legislativo para os fins de cumprimento do disposto naquele dispositivo constitucional (COSTA, 2020). Embora a recomendação da CPI dos Incentivos Fiscais tenha sido no sentido de que essa internalização de convênios aprovados no âmbito do CONFAZ ocorresse por meio de lei e não de decreto legislativo (GOIÁS, 2020a), a utilização deste para essa finalidade já representa algum avanço.

Antes de 2020, convênios sobre incentivos fiscais de ICMS celebrados no âmbito do CONFAZ eram internalizados no ordenamento jurídico goiano por mero decreto executivo, ao completo arrepio do texto constitucional (CRFB, art. 150, § 6º; CE/GO, arts. 11, IV e IX, e 102, § 5º).

Os decretos publicados até dezembro de 2017 foram convalidados pela Lei nº 20.367/2018-GO nesse tocante (embora o intuito principal da referida lei fosse convalidar a inobservância do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB), mas aqueles publicados em 2018 e 2019

¹⁹⁶ Os decretos publicados com esse objetivo geralmente possuem o seguinte texto: “Art. 1º Fica homologado, no que concerne ao Estado de Goiás, o Convênio ICMS ..., de ... de Parágrafo único. Nos termos do inciso IX do art. 11 da Constituição Estadual, ficam sujeitos à homologação da Assembleia Legislativa quaisquer atos que possam resultar em alteração do referido Convênio. Art. 2º Este Decreto Legislativo entra em vigor na data de sua publicação.”

ainda continuaram a produzir efeitos à revelia do Poder Legislativo, conforme denunciado no Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 85-122).

Assim, sem prejuízo de uma investigação mais ampla sobre os decretos executivos publicados no período de 2014 a 2021 sobre a matéria, revela-se possível afirmar, por ora, que a ALE/GO se omitiu até meados de 2020 ao menos quanto à sustação daqueles que internalizaram incentivos fiscais aprovados em convênios celebrados no âmbito do CONFAZ sem lei e sem decreto legislativo específico (CRFB, art. 150, § 6º; CE/GO, arts. 11, IV e IX, e 102, § 5º), embora a Lei nº 20.367/2018-GO tenha convalidado decretos publicados até 2017.

Portanto, verifica-se tímida atuação controladora do parlamento goiano no que tange à utilização de sua prerrogativa prevista no inciso IV do art. 11 do CE/GO, consubstanciada em decretos legislativos que sustentem atos normativos do Poder Executivo e só a partir de junho de 2020 é que começaram a ser publicados decretos legislativos homologatórios de convênios de ICMS celebrados no âmbito do CONFAZ para atendimento ao princípio da legalidade específica nessa matéria (CRFB, art. 150, § 6º; CE/GO, arts. 11, IX, e 102, § 5º).

7.2.5 Requerimentos: instrumento subutilizado no controle parlamentar de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS pelo legislativo goiano

Inicialmente, convém registrar que os requerimentos apresentados pelos parlamentares goianos não ficam disponíveis no Portal da Transparência da ALE/GO, diferentemente das demais proposições que possuem um trâmite regimental mais detalhado como os projetos de lei, de resolução, de decreto legislativo e PEC's.

Trata-se de outro déficit de transparência encontrado na ALE/GO, porque os atos parlamentares regem-se pelo princípio da publicidade (CRFB, art. 37, *caput*). Outras Assembleias Legislativas, como a do Estado do Espírito Santo¹⁹⁷, e até Câmaras Municipais, como a de Balneário Camboriú/SC, disponibilizam na íntegra os requerimentos e pedidos de informações formulados pelos respectivos parlamentares¹⁹⁸.

Existe um sistema interno da Casa que registra os requerimentos apresentados no parlamento goiano e aprovados em Plenário¹⁹⁹, o qual também apresenta limitações para

¹⁹⁷ ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Atividade legislativa. Consulta a proposições. Disponível em: <<http://www3.al.es.gov.br/consulta-producao.aspx?tipo=8>>. Acesso em 11 dez. 2021.

¹⁹⁸ CÂMARA DE VEREADORES DE BALNEÁRIO CAMBORIÚ. Projetos/Leis. Disponível em: <<https://www.balneariocamboriu.sc.leg.br/>>. Acesso em 11 dez. 2021.

¹⁹⁹ Este pesquisador esclarece que teve acesso por ter sido autorizado pela Presidência da Casa, em abril de 2021, a realizar a pesquisa no âmbito da ALE/GO e ter protocolizado pedido de acesso aos mencionados requerimentos

consulta, porquanto não é apresentado filtro por “assunto” ou “palavras-chave”, o que obriga a uma consulta individual ao teor de cada requerimento para pesquisa sobre determinado tema.

Assim, analisando os requerimentos apresentados pelos Deputados Estaduais de 2014 a 2021, aprovados em Plenário, pode-se dizer que o Poder Legislativo apresentou alguns endereçados ao Poder Executivo acerca do tema “isenções de ICMS” em geral ou sobre a receita pública em geral, dos quais se destacam aqueles previstos no quadro abaixo:

ANO	ANO	DEPUTADO(A) AUTOR(A)	OBJETO
138	2014	Luís Cesar Bueno	Solicita esclarecimentos imediatos sobre a queda na arrecadação do ICMS.
1.491	2015	Adriana Accorsi	Solicita lista de todas as empresas contempladas pelo programa Produzir/Fomentar nos últimos 10 anos, onde conste o nome das empresas (sua razão social, nome fantasia e CNPJ), seu ramo de atuação, sua origem e localização dentro do Estado de Goiás, bem como o valor de incentivo recebido, com a respectiva data do recebimento e término do mesmo.
-----	2016	Nenhum	
-----	2017	Nenhum	
-----	2018	Nenhum	
65	2019	Adriana Accorsi	Solicita concessão de incentivo fiscal de ICMS às empresas que implantarem sistema de reuso de água em seu empreendimento.
1.096	2020	Eduardo Prado	Solicita intervenção junto ao CONFAZ para isentar o ICMS sobre o medicamento Zolgensma.
653	2021	Thiago Albernaz	Solicita criação de política pública nos moldes da Lei Goyazes, para instituições do terceiro setor que financiareem projetos das entidades deferidas em chamamento público, por meio de ICMS.
954	2021	Karlos Cabral	Solicita aumento do teto de isenção de ICMS sobre os carros para pessoas com deficiência.
1.146	2021	Antônio Gomide	

Tabela 7. Elaboração própria, a partir da consulta ao sistema de requerimentos parlamentares da ALE/GO.

Em primeiro lugar, registre-se que são pouquíssimos requerimentos sobre tema tão importante, considerando os milhares de requerimentos examinados por este pesquisador no

período relativamente longo de análise (2014 a 2021). Ainda, como se infere da tabela acima, embora tenha havido alguns requerimentos sobre a situação da receita e outros até sobre isenções de ICMS de uma forma geral, nenhum deles solicitou informações ou providências quanto à questão estrutural dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, como a fiscalização realizada pelo Poder Executivo, medidas para maior controle ou transparência, relatórios e trabalhos de fiscalização realizado pelo fisco estadual e demais instituições controladoras etc.

O requerimento que chegou mais próximo desse propósito foi o de nº 1.491/2015 da Deputada Adriana Accorsi, que solicitou a relação de todos os beneficiários dos programas FOMENTAR e PRODUZIR, informações essas que até hoje não se encontram disponibilizadas de forma clara à população²⁰⁰ nem o foram à parlamentar.

Com efeito, não consta resposta registrada no sistema da ALE/GO acerca de nenhum dos requerimentos mencionados, o que pode indicar a existência de outras fragilidades na atuação controladora do parlamento goiano quanto a mencionado instrumento, tais como:

a) ausência de uma rotina de acompanhamento desses requerimentos, para cobrança ou reiteração após o envio ao destinatário em caso de não resposta tempestiva;

b) ausência de distinção, pelo Poder Executivo, quanto ao conteúdo do requerimento, para fins de resposta, visto que quando se trata de pedido de acesso a informação/documento este deve ser sido respondido, diferentemente de uma mera sugestão/indicação ao Poder Executivo, que acata se quiser, consoante sua discricionariedade.

De outro lado, da análise das atas da CTFO do período de 2014 a 2020, infere-se que as atividades da Comissão consistiram, preponderantemente, em distribuição, discussão e votação das peças orçamentárias (PPA, LDO e LOA) e de outros projetos de lei²⁰¹ de

²⁰⁰ Após diversas horas de pesquisa, é possível deduzir essas informações mediante consulta à aba “TARE” de Gestão Fiscal e Governamental do Portal da Transparência de Goiás, que só passou a prever informações a respeito de incentivos fiscais (ou “benefícios fiscais”, como são denominados no Portal) a partir de 2016. Contudo, como dito, todos os TARE’s estão ali misturados independentemente do respectivo conteúdo, o que exige enorme esforço e paciência do leitor para se debruçar sobre esses dados e filtrar aqueles TARE’s que são pertinentes aos programas FOMENTAR e PRODUZIR; em relação ao PROGOIÁS, não havia até 2021 informações publicadas quanto aos beneficiários, porquanto não firmam TARE para concessão do incentivo e, assim, não estão publicados naquele portal, assim como outros beneficiários que não firmam TARE não estão descritos no referido Portal. Assim, em Goiás ainda não é disponibilizado em transparência ativa, ao menos não de forma clara e específica, a relação de beneficiários de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, relativamente a todos os programas de incentivos.

²⁰¹ Em razão das limitações de cronograma da presente pesquisa e de não ser o objeto deste tópico específico, voltado à análise dos requerimentos parlamentares, não se analisou cada um dos projetos de lei mencionados nas referidas atas para verificar se eram pertinentes à matéria em exame, embora os principais projetos apresentados no parlamento goiano com o objetivo de ampliar a transparência e incrementar o controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS sejam analisados de forma mais detalhada no item 7.3.2 deste Relatório Final de Pesquisa. De qualquer forma, as atas da CTFO registram, quanto aos projetos de lei por ela apreciados, de maneira geral, simples menções de distribuição aos respectivos relatores, eventuais pedidos de vista, devolução da matéria,

competência da Comissão, na forma regimental. Fora isso – e as audiências públicas, que serão objeto de análise no tópico seguinte – destaca-se a apresentação de pontuais requerimentos parlamentares sobre o tema.

Na ata da 47ª reunião da CTFO, realizada em 11/05/2016, houve solicitação dos parlamentares para que fosse enviado ofício à AGRODEFESA para isenção da taxa de emissão de Guia de Transporte Animal, porém se trata de assunto pontual que não diz respeito, em essência, ao controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

Ainda, na ata da 28ª²⁰² Reunião Ordinária da CTFO, de 16/10/2019, constou a seguinte solicitação parlamentar de esclarecimentos relativos a possível corte de incentivos fiscais vigentes no segmento de álcool anidro, na época em discussão na CPI dos Incentivos Fiscais:

[...]. Em seguida o Senhor Deputado Helio de Sousa pede a palavra para apresentar um memorando de número 514GHS/19, 16/10/2019, “A par de cumprimenta-lo, gostaria de solicitar à Vossa Senhoria possibilidades solicitar a Secretaria de Estado de Economia uma análise sobre os impactos da não produção do álcool anidro em Goiás, pela retirada dos incentivos fiscais, nos seguintes sentidos: -1. Haverá aumento do preço da gasolina? -2. Haverá perda de receita pelo Governo Estadual?”. Em seguida o Senhor Presidente Karlos Cabral recebe o memorando e coloca em discussão, não houve manifestação, o Senhor Presidente coloca em votação, não houve manifestação, o Senhor Presidente declara o memorando aprovado por unanimidade. [...].

Porém, esse expediente não se encontra registrado no sistema interno de requerimentos da ALE/GO, apenas há a menção sobre ele na ata supra, a indicar que possivelmente haja a tramitação independente de requerimentos nas próprias Comissões (no caso da CTFO), sujeitos a controle próprio (possivelmente não informatizado). Também não foi possível identificar resposta até o presente momento acerca desse requerimento parlamentar.

Trata-se de outra fragilidade verificada, porquanto os requerimentos não ficam centralizados num sistema único e possivelmente o controle de requerimentos nas Comissões, caso exista, pode variar de Comissão para Comissão, de forma independente daqueles aprovados em Plenário, com prejuízo à transparência e à uniformidade de controle, possivelmente por consistir em armazenamento mais primário.

Assim, recomenda-se a adoção de melhorias na rotina e prática dos servidores responsáveis quanto ao monitoramento de requerimentos parlamentares, bem como alterações

discussão, parecer e deliberação (pela aprovação ou rejeição), sem maiores detalhes quanto ao teor das discussões.

²⁰² A praxe adotada pela secretaria da CTFO tem sido o de proceder à numeração crescente das respectivas reuniões dentro da mesma legislatura, com reinício do zero a partir da nova legislatura.

regimentais para distinguir pedidos de informação, indicações/sugestões de melhorias e outros tipos de requerimentos, bem como um sistema único para registro e acompanhamento dos requerimentos e respectivos respostas, com o objetivo de promover um gerenciamento mais adequado desse importante instrumento parlamentar.

Além disso, a pesquisa realizada no sistema interno de requerimentos parlamentares da ALE/GO e nas atas da CTFO só corrobora que o parlamento goiano não exerceu sua prerrogativa de solicitar auditorias, inspeções e outros trabalhos de fiscalização ao TCE/GO, órgão de controle externo auxiliar do Poder Legislativo (CE/GO, art. 26, IV e VI).

Importante destacar que, por força de previsão regimental específica, consideram-se urgentes as solicitações de inspeções, auditorias e informações realizadas pela ALE/GO e por isso terão tramitação preferencial (RI-TCE/GO, arts. 109, I e II), o que ressalta ainda mais a relevância dessa prerrogativa e a necessidade de os parlamentares se conscientizarem mais sobre sua utilização.

Portanto, verifica-se que os requerimentos parlamentares não surtiram qualquer efeito prático no controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, seja por terem sido pouco utilizados nessa matéria no período analisado, seja por não haver resposta do Executivo nem cobrança do Legislativo em relação àqueles não respondidos; e que a importante prerrogativa de solicitar inspeções, auditorias e informações ao TCE/GO nessa matéria não foi exercida no período analisado.

7.2.6 Audiências públicas: outro instrumento subutilizado no controle parlamentar de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS

Por meio do protocolo nº 202112011, este pesquisador solicitou informação sobre as audiências públicas realizadas na ALE/GO para discutir incentivos fiscais de ICMS em Goiás desde 2014 ou a remessa da relação completa de todas as audiências públicas para que este pesquisador procedesse à análise sobre quais seriam de interesse para esta pesquisa. Porém, em resposta, a ouvidoria simplesmente informou sobre a existência da CPI dos Incentivos Fiscais, o que revela não ter compreendido o real propósito da solicitação deste pesquisador.

Dessa forma, este pesquisador analisou primeiramente as atas das audiências públicas realizadas no âmbito da CTFO, obtidas da secretaria dessa Comissão; e também outras audiências públicas realizadas fora do âmbito dessa Comissão, embora em relação a essas últimas não tenha sido possível fazer um filtro mais rigoroso por ausência de registro formal e adequado dessas audiências.

A análise quanto a esse tópico se centrou nas atas de reuniões da CTFO realizadas no período de 2014 a 2020, bem como de audiências públicas sobre o tema realizadas fora do âmbito daquela Comissão. Por fim, registram-se considerações sobre manifestação popular ocorrida em frente à ALE/GO por fatos pertinentes à CPI dos Incentivos Fiscais em 2019.

7.2.6.1 Audiências públicas realizadas no âmbito da CTFO

Da análise das atas da CTFO²⁰³, infere-se que as audiências públicas realizadas no âmbito daquela Comissão nas quais se ventilou alguma consideração sobre o tema em exame consistiram apenas naquelas obrigatórias previstas no art. 9º, § 4º, da LRF, destinadas à demonstração e à avaliação do cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre.

No âmbito da CTFO, a primeira audiência pública em que ficou registrado em ata certa preocupação com a insuficiência da receita estadual, embora sem tocar explicitamente na questão dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, ocorreu na 88ª reunião daquela Comissão na 18ª Legislatura, realizada em 21/06/2017, destinada a demonstrar o cumprimento das metas fiscais referente ao 1º quadrimestre de 2017, na qual se consignou:

As despesas primárias totais do Estado cresceram 16,61% de janeiro a abril/2017, ao passo que a receita primária total cresceu apenas 5,48% em relação ao mesmo período do exercício anterior; [...]. O baixo crescimento das receitas refere-se principalmente ao baixo crescimento das receitas tributárias, de apenas 2,76%, e das transferências da união, de apenas 2,60%, no período de janeiro a abril/17, comparado ao mesmo período de 2016, portanto, abaixo da IPC de maio/2016 a abril/2017 que foi de 4,08%.

Em algumas audiências públicas referentes a quadrimestres posteriores, também se registrou essa preocupação com a insuficiência da receita estadual frente ao crescimento das despesas estatais.

Na ata da 4ª reunião da CTFO na 19ª Legislatura, realizada em 27/02/2019²⁰⁴, em sede de audiência pública, consignou-se explanação da Secretária de Economia de Goiás, Cristiane Schmidt, sobre plano de expansão das receitas fiscais, necessidade de maior fiscalização nessa matéria, revisão de renúncias fiscais com elevado custo-benefício²⁰⁵, aperfeiçoamento do marco

²⁰³ Há um livro de atas de audiências públicas realizadas no âmbito da CTFO, mas as atas obtidas por este pesquisador foram disponibilizadas pela secretaria daquela Comissão por e-mail. As atas dessas audiências públicas, desde pelo menos a 87ª reunião da CTFO na 18ª Legislatura (14/06/2017), registram que foram gravadas em *compact disc* (CD), porém esta pesquisa não analisou referidos registros audiovisuais.

²⁰⁴ Apesar de realizada em fevereiro de 2019 na CTFO, não se tratou de audiência destinada a cumprir o § 4º do art. 9º da LRF.

²⁰⁵ Embora a ata tenha registrado a expressão “elevado custo-benefício”, entende-se que a intenção tenha sido a de

legal tributário, avaliação de impacto dos Programas FOMENTAR e PRODUZIR e inovação nos sistemas de controle e informação da arrecadação.

Na ata da 24ª reunião da CTFO na 19ª Legislatura, realizada em 04/09/2019²⁰⁶, em sede de audiência pública para demonstração e à avaliação do cumprimento das metas fiscais do 1º quadrimestre de 2019, consignou-se explanação da Secretária de Economia de Goiás, Cristiane Schmidt, a qual mencionou que nos principais tributos de competência estadual Goiás experimentou crescimento (9,9% de ICMS e 10,2% de IPVA) maior do que o apresentado nos demais Estados do Centro-Oeste e de grandes entes federados, como Rio de Janeiro e São Paulo, em sintonia com o discurso apresentado na audiência pública da 4ª reunião da CTFO.

Na ata da 30ª reunião da CTFO na 19ª Legislatura, realizada em 06/11/2019²⁰⁷, em sede de audiência pública para demonstração e à avaliação do cumprimento das metas fiscais do 2º quadrimestre de 2019, consignou-se explanação da Secretária de Economia de Goiás, Cristiane Schmidt, a qual mencionou que: a) a desindustrialização vivenciada é um fenômeno brasileiro e não teria relação com a diminuição de renúncias fiscais (diminuição essa provocada na atual gestão do Estado, 2019-2022), mas sim com o custo-Brasil; b) a situação fiscal do país é uma realidade; c) há elevada renúncia fiscal em Goiás, a segunda maior do país (R\$ 8 bilhões).

Ainda, nessa mesma ata de audiência pública, a explanação da Secretária de Economia de Goiás citou, em relação ao 2º quadrimestre de 2019, que: a) a receita estadual apresentou crescimento geral de 14,3% (catorze vírgula três por cento), de 9,6% (nove vírgula seis por cento) em relação ao ICMS e de 8,9% (oito vírgula nove por cento) quanto ao IPVA, comparando o 4º bimestre de 2018 com o 4º bimestre de 2019; b) a arrecadação das receitas tributárias é o principal elemento para a melhora das receitas no período e que receita tributária é o esforço de arrecadação e dos efeitos da Lei nº 20.367/2018-GO a partir de maio/2019, lei essa que reinstituiu incentivos fiscais em Goiás nos termos da LC nº 160/2017; c) os setores que apresentaram melhor desempenho na arrecadação do ICMS foram os de combustível, indústria, comércio (atacadista e varejista) e energia elétrica, o que pode ser explicado pelos efeitos da Lei nº 20.367/2018-GO (a partir de maio/2019) e por monitoramento e auditoria dos maiores contribuintes (redução de sonegação).

mencionar a ideia contrária, isto é, baixo custo-benefício, isto é, incentivos fiscais onerosos ao Estado de Goiás, que não trazem contrapartidas econômicas e sociais proporcionalmente ao volume de benefício recebido.

²⁰⁶ Essa audiência pública se destinou a cumprir o § 4º do art. 9º da LRF no tocante, embora: a) a ata tenha mencionado entre parênteses apenas os meses de janeiro e fevereiro de 2019; b) a audiência tenha ocorrido apenas em setembro de 2019, isto é, 4 (quatro) meses após o prazo previsto naquele dispositivo legal (maio de 2019).

²⁰⁷ Essa audiência pública ocorreu apenas em novembro de 2019, isto é, 2 (dois) meses após o prazo previsto no art. 9º, § 4º, da LRF (setembro de 2019).

Na ata da 43ª reunião da CTFO na 19ª Legislatura, realizada em 17/06/2020, em sede de audiência pública, registrou-se elogio do Deputado Talles Barreto acerca do trabalho da Secretária de Economia de Goiás em relação ao (novo) programa de incentivo fiscal PROGOIÁS, o qual, segundo mencionado parlamentar, seria um bom programa de incentivo²⁰⁸.

Contudo, observa-se que, apesar da importância das mencionadas audiências públicas, quase todas as que tangenciaram o tema em exame foram realizadas obrigatoriamente por exigência da LRF, ou seja, não foi uma iniciativa espontânea da ALE/GO ou da CTFO. Além disso, referidas aludidas audiências públicas tiveram outros propósitos (geralmente demonstração e avaliação do cumprimento de metas fiscais de cada quadrimestre), de modo que não houve – como nem seria comum haver nessas audiências com propósito específico e mais amplo – discussão mais aprofundada sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS e formas de aprimorar a respectiva efetividade e controle.

Além disso, as atas de audiências públicas realizadas no âmbito da CTFO não se encontram publicadas em transparência ativa para consulta dos interessados – diferentemente de outras Comissões da ALE/GO, como a de Agricultura, Pecuária e Cooperativismo²⁰⁹, que publica suas atas, relatórios e demais trabalhos – o que revela outro déficit de transparência que deve ser equacionado pela CTFO e quaisquer outras Comissões da Casa que também não tenham seus atos publicados.

Portanto, ainda que tenha havido algum debate no âmbito da CTFO acerca de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, também se verifica que essa discussão aconteceu de forma lateral e com diversas limitações em termos de transparência ativa dos registros em ata e audiovisuais das referidas audiências públicas.

7.2.6.2 Audiências públicas realizadas fora do âmbito da CTFO

Em relação às demais audiências públicas que ocorreram de forma independente das reuniões da CPI (embora possam ter certa conexão com os trabalhos desta) e também da CTFO, não se verificou livro de atas ou qualquer outra forma de publicação sistematizada sobre elas.

Assim, o levantamento realizado se baseou em diligências internas junto a pessoas responsáveis pelo atendimento da solicitação de informações deste pesquisador nesse sentido e

²⁰⁸ Referido parlamentar também indagou à Secretária de Economia de Goiás sobre uma possível ajuda de custo para pessoas da área da cultura e do esporte e sobre a situação das empresas e comerciantes que estariam fechados, embora da leitura da ata não tenha ficado clara uma relação direta com a temática objeto desta pesquisa

²⁰⁹ ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS. Comissões. Agricultura, Pecuária e Cooperativismo. Disponível em: <<https://portal.al.go.leg.br/legado/comissao/ver/id/16>>. Acesso em 11 dez. 2021.

a consulta às notícias publicadas no site da ALE/GO, únicos meios disponíveis para pesquisa dessa informação atualmente.

Desse modo, a primeira audiência sobre o tema fora do âmbito da CTFO identificada no presente levantamento ocorreu em 1º/10/2019²¹⁰, devido à tramitação do processo nº 2019004782, de autoria do Deputado Humberto Aidar, que pretendia revogar incentivos fiscais do setor sucroalcooleiro em Goiás (e que deu origem à Lei nº 20.767/2019-GO). A matéria foi relatada pelo Deputado Henrique Arantes (também membro da CPI), que convocou audiência pública com representantes do segmento. Conforme noticiado na página oficial da ALE/GO:

A Assembleia Legislativa foi palco, manhã desta terça-feira, 1º de outubro, da audiência pública que debateu a situação dos incentivos fiscais do setor sucroalcooleiro. O evento teve lugar no auditório Costa Lima da Assembleia Legislativa de Goiás (Alego), por iniciativa do deputado Henrique Arantes (sem partido).

Ao iniciar o debate, Henrique Arantes disse que reunião iria debater um projeto de lei de autoria do deputado Humberto Aidar (MDB) que está em tramitação na Alego, do qual é relator. O deputado se colocou numa posição de cautela: “O projeto busca revogar os incentivos fiscais do setor sucroalcooleiro de Goiás. Temos que ter cuidado e avaliar o que é devido ou não.”

[...].

O projeto de lei nº 4782/19 de autoria do deputado Humberto Aidar (MDB) tem por intuito revogar integralmente o art. 3º da Lei 13.246/98. Esse artigo concede incentivos para indústrias do setor automotivo, têxtil, como também, crédito outorgado ao setor sucroalcooleiro. O objetivo, por tanto, é revogar esses incentivos fiscais. O processo encontra-se em tramitação na Comissão de Constituição, Justiça e Redação, cujo relator é o deputado Henrique Arantes (sem partido).

Segundo a justificativa da matéria, o prazo para tais concessões era de cinco anos, entretanto tem sido prorrogado sucessivamente por 20 anos.

“O setor alcooleiro passa atualmente por um momento muito favorável, conforme amplamente divulgado pela imprensa. Houve, inclusive, aumento substancial nos preços do álcool combustível. Dessa forma, torna-se oportuna e recomendável revisão na tributação dos combustíveis derivados da cana-de-açúcar”, afirmou Aidar.

O encontro reuniu lideranças políticas, sindicais e empresariais do setor. Compuseram a mesa de trabalhos, além de Henrique Arantes, os deputados estaduais Paulo Cezar (MDB), Wilde Cambão (PSD), Helio de Sousa (PSDB), Zé Carapô (DC) e Jeferson Rodrigues (Republicanos); o superintendente de Produção Rural Sustentável da Secretaria de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, Donalvam Moreira da Costa, representante do governador Ronaldo Caiado (DEM); o presidente do Sindicato da Indústria de Fabricação de Etanol e Açúcar do Estado de Goiás (Sifaeg/Sifaçúcar), André Rocha.

²¹⁰ Registre-se, contudo, ser possível, ao menos em tese, que tenham ocorrido outras audiências públicas sobre a matéria, em relação às quais não tenha ficado nenhum registro formal, referente ao período de 2014 a 2020, tendo em vista a ausência de controle sistematizado sobre essas outras audiências, embora este pesquisador considere improvável que tenha acontecido alguma antes de 2019, quando deflagrada a CPI dos Incentivos Fiscais.

Também estiveram na mesa o presidente da Federação das Indústrias de Goiás (Fieg), Sandro Mabel; o presidente da Federação dos Trabalhadores Rurais Empregados Assalariados de Goiás (Fetaer), José Maria de Lima; o presidente da Federação dos Trabalhadores da Indústria nos Estados de Goiás, Tocantins e Distrito Federal, Pedro Luiz Vicznevski; e o presidente da Associação Pró-desenvolvimento Industrial de Goiás (Adial), Otávio Lage Filho. Também se fizeram presentes vários prefeitos e representantes de entidades ligadas ao setor sucroalcooleiro. (GOIÁS, 2019a)

Porém, em consulta ao correspondente processo legislativo, não ficou documentada a realização de qualquer audiência pública, por ata ou outro meio idôneo, nem sequer citada sua ocorrência nos relatórios, votos, emendas e demais documentos que o processo recebeu. Também não foi informada qualquer ata pertinente a essa audiência pública. Assim, embora o parlamento goiano tenha se valido desse instrumento e este possa, em tese, ter atingido seu propósito, a ausência de registro em ata e também no processo legislativo correspondente demonstra a necessidade de maior formalização das audiências públicas na ALE/GO.

Em outra audiência pública, realizada em 19/11/2019 por iniciativa do Deputado Talles Barreto (também membro da CPI), discutiram-se os incentivos fiscais, o trabalho da CPI e as possíveis consequências negativas para o Estado de Goiás decorrente de eventual redução de incentivos fiscais, bem como a situação específica do segmento de arroz e feijão em face da publicação do Decreto nº 9.547/2019-GO que estaria prejudicando o setor.

Conforme noticiado na página oficial da ALE/GO:

Empresários e trabalhadores de diversas empresas detentoras de incentivos fiscais em Goiás se reuniram, na tarde desta terça-feira, 19, no auditório Solon Amaral da Assembleia Legislativa de Goiás (Alego). Na ocasião, profissionais de diferentes seguimentos participaram de uma audiência pública encabeçada pelo deputado Talles Barreto (PSDB).

Ao abrir os discursos, Barreto parabenizou o presidente da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) dos Incentivos Fiscais, deputado Álvaro Guimarães (DEM), pelo trabalho desenvolvido. Posteriormente, Barreto passou a palavra ao democrata.

Guimarães, por sua vez, reforçou que existem uma série de informações inverídicas sobre o assunto em circulação. “Dizem que esta CPI foi criada para tirar empregos dos goianos. Dizem também que ela foi criada para retirar incentivos das empresas que contam com esse benefício há muitos anos. O que queremos é o contrário disso: incentivar o emprego. Queremos criar condições e oferecer muito mais oportunidades ao povo deste estado”, considerou.

Já o vice-presidente da Comissão, deputado Vinícius Cirqueira (Pros), lembrou que o colegiado não tem o objetivo de “aterrorizar” os investidores e empresários instalados em Goiás. “O que temos visto aqui são empresas que disseram que entregariam ‘x’ empregos e estão entregando a metade disso. Ou seja, estamos brigando, na verdade, para que o emprego seja estabelecido em Goiás. Reitero que estamos fazendo um trabalho importante. Tenho honra de

participar desse grupo, pois sei que esta CPI entrará para a história de Goiás”, pontuou.

Insegurança jurídica

Em nome dos trabalhadores, empresários e investidores, o presidente da Federação das Indústrias do Estado de Goiás (Fieg), Sandro Mabel pediu a palavra para dizer que a CPI dos Incentivos tem causado insegurança jurídica no meio empresarial.

“Goiás sempre foi visto como um lugar juridicamente seguro. Isso é a coisa mais importante que um Estado pode ter. A medida em que estamos perdendo competitividade, criamos mais dificuldades. Goiás tem sido desenhado, atualmente, como um estado que não conta com segurança jurídica. Temos que colocar um basta nisso ou teremos a maior desindustrialização que esse estado já viu”, alertou. “Esse governo e esta Casa serão lembrados por isso”, pontuou Mabel.

Após o pronunciamento do presidente da Fieg, o presidente da Assembleia Legislativa, Lissauer Vieira (PSB), pediu a palavra para rebater Mabel e argumentar em favor do trabalho desenvolvido pelos parlamentares. Ao discursar, Lissauer garantiu que o intuito da Comissão é beneficiar o Estado. “Ninguém está aqui para prejudicar a população. Temos nossa função legislativa de apurar os fatos e tentar corrigir algumas distorções. Esse é o nosso trabalho”.

Trabalhadores

O representante da indústria de arroz no Estado de Goiás, Jerry Alexandre, disse que a medida tomada pelo Governo [Decreto nº 9.547/2019] está empurrando o produtor de arroz para fora do Estado. “Não temos nenhum incentivo para a indústria do arroz, haja vista que abrimos mão disso no ano de 2017. Acontece que este decreto que o Governo assinou, com o objetivo de baixar o preço do arroz para o consumidor, vai fazer com que a indústria demita muitos funcionários. Desta forma, vamos engordar as estatísticas de desempregados”, criticou.

Segundo ele, com a medida, o Governo beneficia as indústrias instaladas fora do Estado. “O percentual do ICMS para o arroz produzido em Goiás sempre foi de 7%. No decreto, o governador reduz a taxa do ICMS de 17% para 7%, mas o percentual de 17% só era cobrado do arroz exportado”, argumentou.

Já o representante do Sindicato dos Metarlúgicos, Carlos Albino, clamou pelo encerramento da CPI que investiga a concessão dos incentivos fiscais. Segundo ele, a enxurrada de notícias negativas sobre o assunto impede que novas empresas se instalem no Estado.

Por fim, o proponente do encontro, Talles Barreto, defendeu o trabalho da CPI das críticas dos empresários. “Estão confundindo a atuação da CPI com as ações do Governo de Goiás. Se tem alguém que é responsável por essa insegurança é o governador Ronaldo Caiado”, afirmou. “Estão crucificando a CPI injustamente. Estão criticando uma comissão que, na verdade, está desenvolvendo um brilhante trabalho em prol do Estado”, sustentou.

O encontro contou também com a participação dos deputados Álvaro Guimarães (DEM), Amauri Ribeiro (Patriota), Amilton Filho (Solidariedade), Coronel Adailton (Progressistas), Chico KGL (DEM), Eduardo Prado (PV), Gustavo Sebba (PSDB), Jeferson Rodrigues (Republicanos), Paulo Cezar Martins (MDB) e Vinícius Cirqueira (Pros). (GOIÁS, 2019b)

Também essa audiência pública não foi formalizada em ata, embora as discussões nela previstas tenham sido reproduzidas também nas reuniões da CPI dos Incentivos Fiscais, cujas

atas encontram-se publicadas em transparência ativa. Além disso, quanto ao Decreto nº 9.547/2019-GO, o item 5.2.2.6 do Relatório Final da CPI abordou a questão sob o prisma do princípio da legalidade (GOIÁS, 2020a, p. 112-114).

Interessante notar que, a despeito da previsão do art. 17, § 2º, II, da CE/GO, referidas audiências públicas foram convocadas por membros da própria CPI, mas de forma independente desta e da própria CTFO, com base na autonomia dos parlamentares para discutir temas caros com a sociedade civil.

Conquanto relevantes essas iniciativas, verifica-se que também não debateram em profundidade o aperfeiçoamento do controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS de forma mais ampla, visto que na primeira audiência pública citada se discutiram mais questões pertinentes ao setor sucroalcooleiro; e na segunda, a atuação da própria CPI e outras questões pertinentes a outros segmentos.

Portanto, em relação às audiências públicas realizadas fora do âmbito da CTFO de 2014 a 2020, identificam-se as limitações ou impropriedades da atuação da ALE/GO:

a) não foram identificadas audiências públicas sobre o tema antes de 2019, e as realizadas nesse exercício provavelmente ocorreram por pressão advinda da CPI dos Incentivos Fiscais e não debateram em profundidade e de forma mais ampla o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS;

b) ausência de publicação na página oficial da ALE/GO da relação completa de audiências públicas realizadas a cada ano, com a indicação das respectivas datas, temas e link para acesso a ata, eventual gravação audiovisual e demais informações de interesse público;

c) ausência de registro de sua realização e de formalização em atas, de modo que seu conteúdo pode ser conhecido apenas por meio de notícias veiculadas pelos profissionais de imprensa da ALE/GO;

d) quando realizada para discutir matéria em andamento na Casa, não ter sido documentada nem citada sua ocorrência no processo legislativo a que se refere.

7.2.6.3 Manifestação popular de funcionários da CAO A em frente à ALE/GO

Ainda, embora sem relação direta com audiências públicas, considera-se importante registrar que em 06/11/2019 houve manifestação de funcionários da CAO A, uma das pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS em Goiás, em frente à ALE/GO, para reivindicar a manutenção de incentivos fiscais à empresa por temerem a perda de empregos, conforme noticiado pelo Jornal Opção:

Sindicatos representantes dos funcionários do grupo Caoa protagonizaram na tarde desta quarta-feira, 6, manifestação ruidosa na porta da Assembleia Legislativa de Goiás (Alego). Com apitos, faixas e palavras de ordem, trabalhadores pediam a manutenção dos incentivos fiscais para a companhia, denunciada em CPI por conta de desequilíbrio entre renúncias oferecidas pelo Estado e pagamento de ICMS. O relator da comissão, deputado Humberto Aidar (MDB) afirma que há falta de informação.

Segundo o secretário-geral do Sindicato dos Metalúrgicos de Anápolis, Divino Leite, a categoria já sente os efeitos da CPI. Segundo ele, a empresa teria protocolado duas cartas junto à entidade na última semana, sendo que uma tratava de férias coletivas e outra sobre demissão em massa. “Na sexta-feira foram 86 funcionários demitidos e nesta semana há previsão de nova leva. Quem está saindo perdendo somos nós trabalhadores”, afirma o secretário.

Já para o presidente²¹¹ da CPI dos Incentivos, deputado Humberto Aidar — que repetidas vezes foi citado em meio às críticas das lideranças trabalhistas — os riscos de demissão e as demissões consolidadas não estariam ligados à redução de incentivos fiscais. Segundo ele, a investigação foca na busca por explicações. “Acontece é que nós apresentamos números alarmantes do dinheiro que a Caoa já recebeu do Estado e quanto ela paga de ICMS 0,24%”, afirmou Aidar.

O nome de Aidar chegou a ser convocado por manifestantes. Sobre isso o parlamentar afirmou: “Eu não quero conversar com servidor, com funcionário. Eles são trabalhadores, estão cumprindo as ordens, eu quero conversar com o dono para ele dar explicações”. Disse lembrando que a CPI convocou o presidente do grupo, Carlos Alberto de Oliveira Andrade, que apresentou atestado médico.

Em dia de prestação de contas, a secretária da Economia, Cristiane Schmidt também comentou o protesto. A gestora afirmou que vê as pressões como naturais: “Pressões sempre teremos, nós tínhamos renúncias no Estado de Goiás na ordem dos R\$ 9 bilhões, a segunda maior do Brasil. Aqui é a Casa do povo, aqui é a casa dos debates, então entendo perfeitamente que tentem de alguma maneira evitar os cortes de incentivos”. Apesar disso afirma que a revisão da política de incentivos é necessária. (ARAUJO, 2019)

O Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a) não registrou qualquer recomendação em relação ao segmento automobilístico tampouco especificamente à CAO. Porém, essa manifestação popular registrada no curso da CPI reforça ainda mais a necessidade de transparência sobre os incentivos fiscais, com dados detalhados em nível de beneficiários para que possam ser apresentados e discutidos com a sociedade o valor de incentivos fiscais fruídos por empresas em determinado período, o número de empregos diretos e indiretos gerados, as demais contrapartidas às quais a empresa se comprometeu a cumprir e outras informações de interesse público que qualifiquem o debate sobre essa questão, para além do mero discurso maniqueísta “pró” e “contra” incentivos.

²¹¹ A informação revela-se equivocada nesse ponto, porquanto o Presidente da CPI foi o Deputado Álvaro Guimarães, enquanto o Deputado Humberto Aidar foi o relator.

Portanto, manifestações populares como a realizada por funcionários da CAO A no contexto da CPI dos Incentivos Fiscais também deveriam ser levadas em consideração pelos parlamentares para pressionar o governo a promover mais transparência a essa discussão, inclusive em nível de pessoas jurídicas individualmente beneficiadas.

7.2.7 Análise consolidada das entrevistas em profundidade realizadas na ALE/GO sobre a atuação da respectiva Procuradoria²¹²

Os entrevistados F, G e H forneceram mais detalhes sobre a tramitação de projetos de lei e outras proposições na ALE/GO em geral e a atuação dos principais órgãos envolvidos, considerando essas que se aplicam, em essência, também às proposições que versam sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

O entrevistado F afirmou que a maior demanda dos procuradores atuantes em processos legislativos é por assessoramento, no qual o procurador recebe a solicitação do Deputado e elabora a minuta pertinente, embora também haja demandas pontuais para consultoria, a qual se concretiza mediante parecer emitido e assinado pela Procuradoria, que é entregue ao Deputado solicitante para sua utilização como bem lhe aprouver. O entrevistado H afirmou que o assessoramento prestado pela Procuradoria não se dá apenas em relatórios nas Comissões, mas também mediante elaboração de proposições, emendas em plenário, votos em separado nas Comissões e outros atos solicitados pelo Deputado.

Os entrevistados F, G e H afirmaram que, ainda na função de assessoramento, os procuradores apresentam minuta de relatório ao Deputado relator, que pode ou não adotar o texto, e em caso de discordância o Deputado pode solicitar a reelaboração à Procuradoria conforme o entendimento do parlamentar solicitante e que o mesmo raciocínio se aplica a minutas de voto em separado, emenda em plenário e outros atos parlamentares.

O entrevistado H afirmou, sobre esse aspecto, que para distinguir relatórios elaborados com base no entendimento do procurador ou do Deputado solicitante, há controle interno na Procuradoria que permite fazer essa diferenciação, mas não há, em regra, registro formal da manifestação da procuradoria no processo legislativo, assinado por procurador.

Além de não haver manifestação formal da Procuradoria nos processos legislativos²¹³, nem sequer o encaminhamento destes à Procuradoria é obrigatório regimentalmente. Sobre essa

²¹² Deixa-se de apresentar considerações específicas sobre a Seção de Assessoramento Temático, tendo em vista que nenhum servidor lotado nesse órgão aceitou participar das entrevistas desta pesquisa.

²¹³ O só fato de haver procuradoria institucionalizada, de carreira, e de esta atuar na área legislativa já constitui um

questão, os entrevistados F, G e H afirmaram que: a) após aprovação preliminar da matéria em plenário, as proposições são distribuídas às Comissões e aos respectivos relatores, que podem solicitar a apreciação da Procuradoria, que assessora todas as Comissões da Casa quando demandada; b) como não há uma obrigatoriedade regimental de encaminhamento, cabe a cada relator decidir se encaminha ou não determinado processo à Procuradoria. O entrevistado H ainda afirmou que tem percebido, na atual legislatura (2019-2023), um aumento do número de Deputados que prefere não encaminhar os projetos para análise da Procuradoria.

O entrevistado F afirmou que, em geral, nos processos de iniciativa parlamentar encaminhados pelo relator à Procuradoria, esta leva, em média, de 1 (um) a 2 (dois) meses para realizar a análise e elaborar minuta para o relator da Comissão competente, tendo em vista o volume de processos e as condições de pessoal hoje existentes no órgão.

Os entrevistados F, G e H afirmaram que, nas proposições de iniciativa do Chefe do Poder Executivo, geralmente este faz uso da prerrogativa constitucional de solicitar urgência e o processo recebe apreciação por uma única Comissão (Mista), que congrega Deputados da CCJR, CTFO e das Comissões de Mérito. O entrevistado H mencionou também que esses processos geralmente têm tramitação bastante acelerada e a Procuradoria não consegue fazer uma análise mais aprofundada, por vezes é chamada a entregar o relatório em questão de horas.

Ainda sobre essa questão, os entrevistados F e H relataram que os processos de iniciativa do Chefe do Poder Executivo geralmente são encaminhados apenas com o ofício mensagem e a citação de trechos considerados relevantes de outros despachos e manifestações, mas não vêm instruídos com a íntegra do processo que tramitou no órgão de origem nem outros documentos que possam subsidiar uma análise mais técnica.

Sobre o disposto no art. 14 da LRF, o entrevistado H afirmou que há dificuldade em cumprir esse dispositivo de forma mais criteriosa, porquanto: a) nos processos de iniciativa do Chefe do Poder Executivo, a ALE/GO fica muito dependente do Poder Executivo e das informações que este presta àquela, notadamente da SEE, porque como não há tempo hábil para análise de proposições nem pessoal capacitado e com conhecimento específico nessa matéria

avanço de Goiás em relação a outras Assembleias Legislativas, visto que há Casas Legislativas estaduais que nem sequer dispõem de procuradoria institucionalizada, a exemplo de Mato Grosso do Sul; e outras que, a despeito de contarem com procuradoria institucionalizada e de carreira, não atuam diretamente no processo legislativo, a exemplo de São Paulo, Bahia e outras. Porém, entende-se que a manifestação formal da Procuradoria nos processos legislativos confere mais transparência e qualidade ao debate público sobre a temática nele versada e já é adotada em outras Casas de Leis, a exemplo da Assembleia Legislativa do Espírito Santo e até de Câmaras Municipais, como a de Goiânia/GO e a de Balneário Camboriú/SC, conforme se pode verificar a partir de uma simples consulta, nas respectivas páginas eletrônicas oficiais, aos projetos de lei que tramitam nas mencionadas Casas Legislativas. Assim, esse é um ponto em que, na visão deste pesquisador, a ALE/GO poderia avançar, a despeito de Goiás já estar à frente de outros Estados quanto à existência de um órgão de assessoramento jurídico próprio e de carreira com atuação na seara legislativa.

suficiente para prestar suporte à Procuradoria a análise acaba sendo mais formal; b) seria importante o suporte de profissional de contabilidade ou com formação econômica para essa análise, que a Procuradoria não possui em seus quadros.

Ainda sobre o cumprimento do art. 14 da LRF, o entrevistado F afirmou que: a) os projetos de iniciativa do Poder Executivo geralmente indicam de forma genérica que a propositura foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais, e também já viu diversas proposições desacompanhadas de estimativa de impacto; b) não se recorda de alguma proposição que implique renúncia de receita ter sido acompanhada de medidas de compensação (LRF, art. 14, II), possivelmente em razão de implicar maior desgaste eleitoral; c) nos projetos de iniciativa parlamentar, o entendimento da Procuradoria, quando ausente estimativa de impacto, é pela conversão em diligência (cabendo ao relator e aos demais Deputados integrantes da respectiva Comissão acatar ou não), mas geralmente as respostas da SEE são no sentido de inadequação da proposta, excepcionalmente elaboram estimativa de impacto a pedido da Comissão.

Desse modo, este pesquisador infere que a Procuradoria, órgão incumbido do assessoramento técnico-jurídico do Poder Legislativo goiano (CE/GO, art. 11, § 3º), possui uma atuação potencialmente limitada na apreciação de projetos de lei e outras proposições, inclusive aquelas que versem sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, porquanto: a) a análise da Procuradoria depende de solicitação de cada relator; b) mesmo quando analisa certa proposição, não fica registrada nenhuma manifestação formal da Procuradoria no processo legislativo; c) possui limitações estruturais de pessoal e tempo para análise de proposições, sobretudo as oriundas do Poder Executivo; d) possui acesso a poucas fontes de informação para confrontar aquelas constantes das proposições, mormente quando envolve matéria financeira e orçamentária e o cumprimento do art. 14 da LRF.

Além disso, os entrevistados F, G e H afirmaram que, depois da aprovação de lei que institua ou altere determinado incentivo fiscal, não têm conhecimento da realização de qualquer monitoramento ou avaliação quanto aos respectivos impactos e efeitos econômicos e sociais. O entrevistado F ponderou que pode haver algum controle na análise da prestação de contas do governo, mas também de forma limitada.

Sobre a atuação da ALE/GO, fora do processo legislativo propriamente dito, em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, o entrevistado H informa que só teve conhecimento da CPI dos Incentivos Fiscais; e o entrevistado F, por sua vez, acrescentou que teve conhecimento também de debates parlamentares ocorridos nas

reuniões de Comissões e/ou sessões plenárias a partir da prolação dos acórdãos do TCE/GO que determinaram a redução do percentual de renúncia de receita no Estado²¹⁴.

Os entrevistados F, G e H informaram que, atualmente, não há qualquer procedimento específico institucionalizado na ALE/GO para monitoramento, avaliação e controle de políticas públicas e programas governamentais (análise *ex post*). Houve menção a ações esparsas nesse sentido, como a criação de Frentes Parlamentares (entrevistado H) e o uso daqueles instrumentos regimentalmente previstos como pedidos de informação, audiências públicas etc (entrevistado F), mas nada estruturado regimentalmente e de forma mais sistemática sobre o assunto.

Sobre essa questão, o entrevistado G considera que a partir dessa estruturação formal e procedimental seria possível iniciar trabalhos de monitoramento e avaliação em geral no parlamento goiano, seja em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS ou qualquer outra temática.

O entrevistado H entende que a estruturação regimental é importante para conferir mais previsibilidade e segurança jurídica nessa questão, principalmente para que o poder de decisão não seja concentrado nas mãos de um ou poucos parlamentares. Acredita também que o relativo êxito das CPI's seja em razão de haver um delineamento mais claro em nível legal e regimental, e que com o monitoramento e avaliação de políticas públicas não deveria ser diferente. Ainda, para avançar nessa questão considera importante a capacitação de servidores na Procuradoria e nas Comissões, além de mais servidores efetivos nesses órgãos e da participação da Seção de Assessoramento Temático nesse processo.

Nesse sentido, o entrevistado F também considera relevante: a) fortalecimento dos órgãos já existentes (Procuradoria, Seção de Assessoramento Temático, Comissões) e eventualmente a criação de outros para suporte técnico à atividade fiscalizatória do parlamento goiano, uma de suas atividades-fim, inclusive contratação ou nomeação de profissionais com conhecimentos em auditoria para prestar auxílio de forma permanente e continuada sem depender da cessão de servidores dos demais órgãos de controle; b) capacitação do pessoal já existente; c) construção de uma cultura de avaliação e monitoramento de políticas públicas, algo ainda tímido nas instituições em geral e que é um processo a ser consolidado.

Ainda segundo o entrevistado F, a partir dessas premissas considera ser possível a produção de evidências pela própria ALE/GO, sem depender tanto do Poder Executivo ou de órgãos de controle, e que é fundamental que essas evidências sejam utilizadas e demonstradas

²¹⁴ A referência implícita é aos Acórdãos n°s 5.005/2017 e 5.661/2017 do TCE/GO.

nos projetos de lei e outros trabalhos fiscalizatórios na Casa; considera, por fim, que essa mudança passa pela criação de sistemática de controle, com rotinas e lógicas bem definidas.

Tendo em vista as contribuições prestadas pelos entrevistados nesta pesquisa, ofereceu-se no Apêndice C deste Relatório Final de Pesquisa minuta de projeto de resolução²¹⁵ visando à alteração do RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007) para instituir o “processo parlamentar de avaliação *ex post*”, com o objetivo de regulamentar regimentalmente: a) avaliação *ex post* de políticas públicas, programas governamentais, determinações e/ou recomendações constantes dos relatórios finais de Comissões Parlamentares de Inquérito aprovados pela ALE/GO ou de outros trabalhos de fiscalização realizados pela Casa ou demais instituições de controle; b) avaliação de resultado normativo, quanto aos efeitos produzidos por leis e atos normativos.

7.3 Acesso à informação, sigilo fiscal e transparência das ações de controle

7.3.1 Análise desse tema na CPI dos Incentivos Fiscais

Desde seu início, a CPI enfrentou diversos questionamentos quanto à respectiva instauração, notadamente por parte do empresariado goiano, segundo o qual a CPI estaria intimidando vários empresários e afugentando investimentos em Goiás; e que outros instrumentos de controle menos invasivos, diversos da CPI, poderiam ter sido utilizados pelos parlamentares para obterem os esclarecimentos necessários, como audiências públicas e requerimentos.

Em uma das respostas a esse questionamento, o relator, Deputado Humberto Aidar, na 14ª reunião da CPI, realizada em 23/09/2019, manifestou-se no seguinte sentido, conforme extraído das notas taquigráficas daquela reunião²¹⁶:

O SR. DEPUTADO HUMBERTO AIDAR:- Só a respeito desse tema, Otavinho... Porque a CPI... Nós estamos aqui com a Promotora Leila. O Ministério Público já solicitou várias informações da Secretaria da Fazenda e da Secretaria da Economia; **dado ao sigilo fiscal, a Secretaria não envia sequer ao Ministério Público e muito menos à Assembleia.** Nós só tivemos a oportunidade de adentrar aos TAREs, de aprofundar no debate, por conta da prerrogativa da CPI. Porque o TARE não pode vir à público, ele é um contrato

²¹⁵ Embora referidos participantes tenham fornecido importantes subsídios no sentido da necessidade de haver uma regulamentação mais clara sobre o monitoramento e a avaliação de políticas públicas pelo parlamento goiano, a proposta específica de regulamentação regimental apresentada no Apêndice C deste Relatório Final de Pesquisa decorre de um esforço intelectual deste pesquisador, na tentativa de adaptar e aprimorar a sistemática da Resolução nº 44/2013 do Senado Federal (BRASIL, 2013) para aplicação na ALE/GO, mas não reflete necessariamente a posição de todos os mencionados participantes.

²¹⁶ O acesso às notas taquigráficas foi fornecido a este pesquisador mediante solicitação à secretaria da CPI.

assinado entre o empresário e o Governo, e fica à sete chaves, as pessoas não tomam conhecimento, sequer os Deputados - você não tem direito de ir lá, você que representa a sociedade. Então, Otavinho, perdoe-me, **mas para que a Assembleia pudesse ter acesso, é só por conta da CPI. Aqui, qualquer informação que nós buscamos na Secretaria da Fazenda, nesse quesito de contrato - o senhor sabe, até pelo sigilo fiscal -, nós não temos condições. Inclusive, a Promotora Leila, que tem algumas ações em curso, ela tem essa reclamação, porque não consegue a documentação que pede. Então, se tivesse essa facilidade, aí, sim, a própria CCJ e a Comissão de Finanças poderiam levantar esses questionamentos**, Otavinho. Porque aqui chega todo tipo de denúncia, não é a respeito só de incentivo fiscal, como no Ministério Público, também chegam. **Agora, cabe a nós a averiguação e, no caso específico do incentivo, nós não temos outro caminho. É exatamente por isso. É por falta de caminho que nós temos que usar a CPI para poder ter essa prerrogativa, é só por conta disso.** [p. 24, grifou-se]

Essa fala do relator bem ilustra a idiossincrasia do sistema a partir de uma interpretação ampliada do conceito de sigilo fiscal aplicada aos incentivos fiscais: nenhuma instituição controladora estava tendo acesso a informações mais detalhadas sobre esses incentivos em nível de contribuinte, o que justificou a instauração de uma CPI para que o Poder Legislativo, como titular do controle externo, pudesse exercer seu múnus fiscalizador.

Porém, revela-se extremamente disfuncional que qualquer apuração parlamentar em matéria de incentivos fiscais de ICMS tenha de passar por uma CPI, se se quiser ter acesso a dados mais detalhados a respeito das pessoas jurídicas beneficiárias, respectivos valores fruídos em determinado período de tempo, atendimento de requisitos e contrapartidas etc.

Porém, uma vez instaurada a CPI, diversos requerimentos foram formulados e aprovados pela Comissão e atendidos por diversos órgãos, a saber:

- a) SEE (Ofícios nºs 02/2019-CPI, 09/2019-CPI, 12/2019-CPI, 16/2019-CPI, 23/2019-CPI, 26/2019-CPI, 27/2019-CPI e 31/2019-CPI);
- b) SIC (Ofícios nºs 01/2019-CPI, 20/2019-CPI e 29/2019-CPI);
- c) Secretaria de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável – SEMAD (Ofício nº 24/2019-CPI);
- d) Delegacia Regional do Trabalho de Goiás – DRT/GO (Ofício nº 25/2019-CPI);
- e) MPE/GO (Ofícios nº 03/2019-CPI, de 02/04/2019);
- f) TCE/GO (Ofício nº 04/2019-CPI); e
- g) CGE/GO (Ofício nº 30/2019-CPI).

Utilizando-se da técnica do Relato de Experiência, este pesquisador, na condição de um dos procuradores que assessoraram os trabalhos da CPI, relata que a documentação recebida pela CPI se revelou demasiadamente extensa. Milhares de páginas entre documentação recebida

por meio eletrônico e físico, contendo diversas planilhas, TARE's, projetos industriais, relação de leis e atos normativos, informes e processos de auditoria realizados pelo fisco estadual, pela CGE/GO e pelo TCE/GO, investigações conduzidas por membros do MPE/GO, dentre outros. Em relação às 100 (cem) maiores beneficiárias de incentivos fiscais do Estado de Goiás, a documentação afigurou-se ainda mais extensa.

Na compreensão deste pesquisador, o maior desafio da CPI não foi obter a documentação, mas sim analisá-la, tendo em vista as limitações técnicas da equipe responsável, que era formada por 2 (dois) procuradores da ALE/GO e 2 (dois) servidores cedidos (um do TCE/GO e outro da CGE/GO)²¹⁷. Ainda, os procuradores designados não foram afastados de suas atividades regulares para se dedicarem exclusivamente à CPI, de modo a cumular a atribuição de assessorá-la com as demais atividades inerentes ao cargo, o que limitava sobremaneira o tempo para análise daquela extensa documentação.

Apesar de disponibilizados servidores do TCE/GO e da CGE/GO para auxiliarem os trabalhos da CPI, estes também apresentaram limitações, porque igualmente não dispensados pelos órgãos de origem para se dedicarem exclusivamente à CPI, de modo que a respectiva participação acabou sendo mais no sentido de comparecer aos dias de reunião da CPI, disponibilizar trabalhos de fiscalização anteriores realizados pelo órgão (no caso do TCE/GO) e esclarecimentos pontuais.

Assim, não foi possível realizar uma análise sistemática e aprofundada de toda a extensa documentação recebida, em especial daquela fornecida pelas 100 (cem) maiores beneficiárias, embora um grande esforço tenha sido empreendido para que a análise fosse realizada o mais completa, abrangente e técnica possível, conforme evidenciado no Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a).

Importante ressaltar que diversas informações recebidas da SEE só foram fornecidas pelo órgão sob a condição de a CPI assinar Termo de Recebimento e Confidencialidade, pelos quais o membro ou servidor da CPI se comprometia a guardar sigilo sobre as informações e dados recebidos e a utilizá-las exclusivamente para o exercício das atribuições inerentes à Comissão. Esse termo era assinado geralmente por servidores da Secretaria da CPI, embora em alguns casos a documentação tenha sido remetida diretamente ao gabinete do Presidente ou ao relator da CPI, que nessas situações assinaram o Termo.

²¹⁷ Houve também um servidor cedido do TCM/GO, mas cuja participação se limitou a acompanhar as reuniões da CPI, além de 2 (dois) servidores que se encarregaram apenas dos trabalhos administrativos pertinentes à secretaria da Comissão.

Ao término dos trabalhos, o relator consignou a seguinte explicação sobre a questão do sigilo fiscal, no Capítulo 4 do Relatório Final da CPI:

Ressalte-se que **grande parte da documentação acima recebida por esta CPI continha informações e números individualizados por empresas**, referente aos valores de incentivos fiscais por elas recebidos, TAREs por elas firmados com a Secretaria de Estado da Fazenda/Economia, dados sobre faturamento, projetos e investimentos realizados, auditorias e fiscalizações e outras informações similares, razão pela qual foram mantidas sob sigilo (CTN, art. 198, *caput*).

Aqui cabe um parêntese, porquanto **embora este relator**, pessoalmente, entenda que não deva haver qualquer tipo de sigilo em relação à maioria dessas informações – porque quem recebe incentivos fiscais deve mostrar à sociedade o que está recebendo e sob quais condições e termos – **preferiu-se, por razões de cautela, manter sob sigilo a documentação que faça menção individualizada a pessoas jurídicas**.

Por essa razão, neste relatório **se adotou a cautela de expor as conclusões de forma geral ou por segmento econômico; ou, quando feita menção específica a determinada empresa, procedeu-se da seguinte forma**, a fim de evitar qualquer discussão sobre o sigilo fiscal: a) menção ao fato de a pessoa jurídica ser ou não beneficiária de incentivos fiscais do Estado de Goiás ou signatária de TARE, em determinado período de tempo, sem precisar o respectivo valor fruído mensal ou anualmente ou número de empregos; b) cruzamento dessas informações com outras extraídas de bancos de dados de caráter público, como aquelas referentes à situação fiscal e ambiental das pessoas jurídicas, aquelas publicadas no Portal da Transparência do Estado de Goiás (que inclusive descrevem o conteúdo resumido de TARE e todos os dados de identificação da pessoa jurídica signatária) e outras fontes de domínio público e de interesse desta CPI para apontar indícios de irregularidades; c) menção a aspectos pontuais de determinados TAREs, a fim de expor à sociedade as impropriedades ou críticas desta CPI, no uso de suas prerrogativas fiscalizatórias; e d) omissão ou codificação do respectivo nome, quando feita alguma referência a valor de incentivos por ela escriturados ou ao número de empregos. Assim, eventual menção a essas informações é o mínimo que se pode assegurar para que esta CPI exerça sua relevante missão fiscalizatória, por imperativo constitucional. (GOIÁS, 2020a, p. 70-71, grifos do original)

É bem verdade que alguns nomes de empresas foram até divulgados no Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 323-333, 340-342, 346-347, 350, 359-365, 382-386, 388-397, 401, 403-404 e 433-436), mas sem a divulgação de valores referentes a incentivos fiscais por elas fruídos, e sim acompanhados de dados públicos, como o fato de terem aparecido com pendências em dívida ativa ou perante a seguridade social ou órgãos ambientais etc, informações em relação às quais não paira qualquer controvérsia em relação à respectiva possibilidade de divulgação.

Porém, ao longo do mencionado relatório, o impacto do sigilo fiscal sobre informações que em tese seriam de inegável interesse público afigura-se evidente, como por exemplo na codificação do nome das empresas em planilha que revela quantidade de empregos (RAIS), relação entre empregos e benefícios e média anual dos benefícios versus média anual dos empregos (GOIÁS, 2020a, p. 419-422).

Na percepção deste pesquisador, o fornecimento das informações e documentos pela SEE na condição de protegidos por sigilo fiscal – sobretudo quanto às informações e documentos fornecidos nos Ofícios nºs 2.500/2019-Economia (fl. 94) e 2.756/2019-Economia (fl. 101) – limitou sobremaneira a divulgação de dados mais completos no Relatório Final da CPI, o qual acabou, por conta dessa restrição, elaborando Anexos Sigilosos (Anexos I a VI) que não foram divulgados, mas que na avaliação do relator e também deste pesquisador deveriam tê-lo sido, caso não houvesse interpretação demasiado restritiva sobre essa questão na época.²¹⁸

Essas restrições causadas pela interpretação acerca do sigilo fiscal provocaram também a insatisfação de membros da CPI no momento da votação do Relatório Final, ao questionarem por que o nome de pessoas jurídicas envolvidas em supostas irregularidades e respectivos valores não seriam divulgados.

A ata da 23ª Reunião da CPI, realizada em 10/03/2020, registra, a respeito desse episódio, fala do relator no sentido de que o entendimento jurídico da Procuradoria da Casa e do TCE/GO seria no sentido de serem mantidas essas informações em sigilo por se tratar ainda de meros indícios e que, se e quando quebrados judicialmente os sigilos fiscais e se as suspeitas se confirmarem, os nomes seriam publicizados.

Utilizando-se da técnica do Relato de Experiência, este pesquisador, na condição de um dos procuradores que assessoraram os trabalhos da CPI, considera sobre esse episódio que a simples leitura da referida ata – de cuja elaboração a Procuradoria não participou, assim como em relação à maioria das atas lavradas – pode conduzir a interpretações equivocadas sobre a situação e em especial a atuação da Procuradoria.

Com efeito, a CPI, em razão das dificuldades técnicas já mencionadas anteriormente, não chegou a aprofundar investigações com o propósito de indiciar autoridades e empresas específicas, visto que o foco acabou sendo identificar os problemas macro relativos a falhas

²¹⁸ Pouco antes da votação do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a), ocorrida em 10/03/2020, sobrevieram o veto do Chefe do Poder Executivo ao autógrafo de lei que pretendia conferir publicidade aos TARE's (processo nº 2019007494, remetido à ALE/GO em dezembro de 2019) e a decisão do STF na Suspensão de Liminar nº 1.296/MG, proferida em 12/02/2020, fatos que acabaram reforçando, naquele momento, o entendimento institucional da SEE, sem qualquer censura judicial explícita, no sentido do caráter sigiloso das informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em nível de contribuinte, o que reforçou as cautelas adotadas pela equipe técnica responsável pelo assessoramento da CPI.

estruturais na gestão, no monitoramento, na avaliação e na fiscalização existentes de longa data na administração estadual sobre essa questão.

Apesar disso, a partir da documentação recebida, foram encontrados diversos indícios de irregularidades, embora não revestidos de materialidade bastante para enquadrar com segurança autoridades ou empresas em infrações penais e/ou administrativas, mas suficiente para alertar às demais instituições controladoras acerca da importância de realizarem trabalhos específicos a partir dos parâmetros levantados pela CPI e a necessidade de resolução de problemas estruturais nessa questão.

A despeito disso, diversas empresas com suspeitas de irregularidades foram expressamente mencionadas no próprio Relatório Final da CPI, quando o indício de irregularidade tinha origem em informações de natureza inquestionavelmente pública (GOIÁS, 2020a, p. 323-333, 340-342, 346-347, 350, 359-365, 382-386, 388-397, 401, 402-404 e 433-436).

Porém, quanto àquelas beneficiárias em relação às quais o indício de irregularidade derivava de algum dado fornecido pela SEE sob a imposição do sigilo fiscal, houve a inserção das respectivas identificações e informações nos Anexos Sigilosos²¹⁹ do Relatório Final da CPI, visto que a CPI era apenas a depositária de informações recebidas na condição de sigilosas e assim deveria considerá-las, por mais que pudesse discordar dessa interpretação.

Assim, diferentemente do que constou na ata da última reunião da CPI, houve a divulgação de pessoas jurídicas beneficiárias supostamente envolvidas em irregularidades por ocasião da publicação do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 319-438), mas o que determinou publicidade em relação a umas e a não divulgação em relação a outras não foi o fato de se tratar de meros indícios, mas sim à natureza pública ou sigilosa (neste último caso, conforme interpretação da SEE) das informações que aparentemente apontavam às supostas irregularidades.

Portanto, percebe-se que o sigilo fiscal acarretou diversas limitações e questionamentos ao trabalho da CPI, a qual, uma vez em posse das informações que a SEE não concedia às demais instituições controladoras, passou a ser cobrada pelos parlamentares e pela sociedade em geral para que divulgasse irrestritamente nomes e valores de pessoas jurídicas beneficiárias, o que por razões de cautela não foi realizado em maior grau tendo em vista a imposição de sigilo fiscal pela SEE no repasse de informações e a possível responsabilização

²¹⁹ Esclarece-se que esses anexos e outros documentos de natureza sigilosa da CPI não foram acessados tampouco utilizados para essa pesquisa.

que daí poderia advir em caso de quebra do compromisso de confidencialidade expressamente assumido, embora posteriormente a LC nº 187/2021 tenha afastado expressamente esse sigilo.

7.3.2 Projetos de lei apresentados de 2019 a 2021 visando a promover mais controle e transparência em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS

A partir da CPI, floresceram diversas iniciativas por meio de projetos de lei e emenda parlamentar, inclusive por parte de Deputados que não eram membros da aludida CPI, no sentido de conferir mais transparência à questão dos incentivos fiscais e renúncia de receitas no Estado de Goiás. Assim, selecionaram-se para análise as principais propostas apresentadas de 2019²²⁰ a 2021 e, dentro desse critério, foram selecionados os processos legislativos nºs 2019003466, 2019004577, 2019004958 (veto: nº 2019007494), 2021005203 e 2021009245 (veto: nº 2022000150).

O PL nº 531, de 29/05/2019 (processo nº 2019003466), apresentado pelo Deputado Karlos Cabral e autuado em 12/06/2019, foi o primeiro a provocar esse debate. O projeto altera o art. 133 do CTE/GO – equivalente ao art. 198 do CTN – para incluir o inciso IV ao respectivo parágrafo único, a fim de contemplar como exceção à regra do sigilo fiscal, além daqueles objeto de requisição judicial, também “os beneficiários de renúncia de receita”.

Na CCJR, referido projeto foi aprovado na forma de substitutivo, que além de aperfeiçoar pontualmente a técnica legislativa insere também o § 5º ao art. 133 do CTE/GO para prever que “A secretaria do Estado da Economia deverá tornar pública relação, atualizada anualmente, dos 100 (cem) maiores devedores inscritos da Dívida Ativa do Estado”, a fim de divulgar também os maiores devedores do Estado de Goiás e permitir maior controle social.

No âmbito da CTFO, a matéria recebeu subemenda substitutiva para, além de manter o texto da CCJR, incluir também o § 6º ao art. 133 do CTE/GO para prever que as informações relativas aos beneficiários de renúncia de receitas referem-se, exclusivamente, aos dados do beneficiário, valor correspondente à renúncia e eventual contrapartida. Esse texto foi aprovado em 24/02/2021 no âmbito daquela Comissão, aprovado em 20/04/2022 em plenário e aguarda a 2ª discussão e votação em plenário desde então.

²²⁰ Embora anteriormente possam ter sido apresentados projetos de lei sobre o tema, decidiu-se nesta parte específica do trabalho filtrar a data de início a partir de 2019, tendo em vista o início dos trabalhos da CPI, coincidente com uma atuação maior dos deputados estaduais nessa matéria. Assim, entende-se que o recorte temporal adotado, embora diminuto, conseguiu trazer uma amostra qualificada para análise qualitativa das proposições legislativas mais relevantes que tramitaram no parlamento goiano sobre transparência dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS até 2021.

A iniciativa é relevante e se encontra parcialmente alinhada à alteração do art. 198 do CTN pela LC nº 187/2021, além de inovar quanto aos §§ 5º e 6º que pretende acrescentar ao art. 133 do CTE/GO, porém entende-se que o texto proposto não se revela pertinente ou apresenta vícios jurídicos, visto que: a) a redação do inciso IV, que se pretende acrescentar ao § 3º do art. 133 do CTE/GO, revela-se muito mais restrita que a do inciso IV recém-acrescentado ao § 3º do art. 198 do CTN; b) o § 5º, que se pretende acrescentar ao art. 133 do CTE/GO, contém comando específico à Secretaria de Estado da Economia, o que tende a atrair veto governamental por ofensa à iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo (CE/GO, art. 37, XVIII, “a”); e c) o § 6º, que se pretende acrescentar ao mesmo artigo do CTE/GO, restringe onde o legislador nacional não restringiu, o que tende estimular interpretações restritivas nas autoridades fazendárias quanto a quais informações efetivamente divulgar.

A segunda propositura (PL nº 682, de 06/08/2019, processo nº 2019004577, autuado em 07/08/2019) foi apresentada pelo Deputado Lucas Calil, com uma perspectiva diferente, a saber, alterar a Lei nº 18.025/2013-GO, que regulamenta o acesso à informação no âmbito do Estado de Goiás. Mais precisamente, o PL altera a redação do atual inciso X do § 1º do art. 6º daquela Lei – que prevê as matérias que devem ser objeto de transparência ativa – para obrigar a divulgação de “atos normativos concessivos a créditos outorgados de ICMS e de outros benefícios fiscais;”.

Na CCJR, a matéria foi relatada favoravelmente em 13/08/2019 com a apresentação de emenda modificativa para que a redação do novel dispositivo legal contemple “atos normativos, legais e infralegais, concessivos de benefícios fiscais ou que os regulamente, preferencialmente organizados por ano e tributo a que se referem”. Houve pedido de vista pelo Líder do Governo, Deputado Bruno Peixoto, em 24/09/2019 e desde então não houve o registro de novas movimentações nesse processo.

Este segundo PL, tanto em sua versão original como naquela relatada na CCJR (ainda pendente de juízo conclusivo dessa Comissão em 2021), apresenta fragilidades, por se limitar à divulgação da legislação em sentido amplo sobre incentivos fiscais, deixando de contemplar questões como valores por exercício, razão social das pessoas jurídicas beneficiárias, dentre outras informações relevantes.

Nem a expressão “preferencialmente organizados por ano e tributo a que se referem”, acrescida na CCJR, representaria grande avanço, sobretudo porque despida de força cogente ao deixar sua adoção ao talante do órgão competente. Assim, salvo melhor juízo, possivelmente a aprovação daquele PL, ao menos na redação atual, não representaria qualquer avanço substantivo na transparência sobre a matéria.

A terceira proposutura consiste no PL nº 782, de 22/08/2019 (processo nº 2019004958), apresentada pelo Deputado Humberto Aidar, relator da CPI dos Incentivos Fiscais, e autuada naquela mesma data. O PL, à semelhança do primeiro (processo nº 2019003466), também alterava o CTE/GO, mas não seu art. 133, e sim mediante a inclusão do art. 43-B ao aludido Código para trazer novo regramento legal, mais amplo, sobre o assunto. Para melhor compreensão, transcreve-se abaixo o teor do mencionado art. 43-B:

Art. 43-B – A fruição de qualquer benefício fiscal ou financeiro-fiscal concedido ou ampliado por lei ou outro ato normativo, de que decorra renúncia de receita, dependerá da formalização de Termo de Acordo de Regime Especial (TARE) com a pessoa jurídica beneficiada, o qual:

I – será subscrito por todos os sócios e administradores da pessoa jurídica, cadastrados perante a receita federal e estadual;

II – especificará, necessariamente, as contrapartidas econômicas, sociais e ambientais a serem cumpridas pela pessoa jurídica, de forma proporcional à extensão e à duração do benefício concedido, atendidas ainda as disposições dos arts. 44 e 45 da Lei Complementar nº 138, de 18 de janeiro de 2018.

§ 1º Por formalização de TARE, para os fins deste artigo, compreende-se não só a celebração do instrumento originário, mas de quaisquer aditivos decorrentes de renovações ou modificações dos termos originais.

§ 2º A fruição de que trata o **caput** dependerá também da existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica que aufera renda bruta acima do limite previsto no inciso II do art. 3º da Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 3º Deve ser divulgado no Portal da Transparência do Estado de Goiás:

I – a íntegra de cada TARE formalizado e dos respectivos relatórios de fiscalização e outros documentos oficiais emitidos pelo órgão competente que atestem o cumprimento das contrapartidas exigidas;

II – as penalidades aplicadas relativamente a cada TARE, bem como a decisão referente a eventuais recursos interpostos;

III – a relação das pessoas jurídicas, por exercício financeiro, que descumpriram total ou parcialmente as exigências legais ou contidas no TARE, organizada por ordem decrescente de valor do benefício fiscal total constante do respectivo instrumento.”

O PL foi aprovado e o respectivo autógrafo encaminhado para análise do Chefe do Poder Executivo, que o vetou integralmente, retornando para análise da ALE/GO sobre a manutenção e/ou rejeição do veto (processo nº 2019007494). Não constitui intuito aqui destrinchar todos os fundamentos das razões de veto governamental, mas destacar 2 (dois) que se revelam mais pertinentes ao objeto desta pesquisa.

O primeiro aspecto mencionado nas razões de veto é que a exigência de celebração de TARE como condição para fruição de quaisquer benefícios e incentivos fiscais acarretaria sobrecarga e inviabilidade operacional à SEE, visto que atualmente o TARE é formalizado pelo

titular da pasta apenas pontualmente, quando exigido pela legislação, como manifestação de ato vinculado.

Ainda que se possa concordar com o argumento de não ser conveniente a adoção indiscriminada de TARE para todo e qualquer incentivo, não se pode concordar com a alegação de ser o TARE simples ato vinculado sem qualquer espaço para decisão do titular da SEE quanto a contrapartidas a serem exigidas das pessoas jurídicas beneficiárias, como se tudo já estivesse previsto exaustivamente em lei.

Embora a lei geralmente possa prever critérios para fruição do incentivo fiscal, aquela, ao exigir TARE, confere certa margem de discricionariedade para o titular da SEE detalhar a forma como essas contrapartidas devem ser cumpridas, como prazo, cronograma físico e financeiro no caso de obras, metas periódicas de arrecadação de ICMS, dentre outras questões relevantes; desse modo, inegável haver, sim, informações de interesse público no âmbito de TARE's. Em depoimento à 22ª reunião da CPI dos Incentivos Fiscais, de 09/12/2019, o Subsecretário da Receita Estadual, Aubirlan Borges Vitoi, conforme extraído das notas taquigráficas daquela reunião²²¹, reconheceu:

A gente tem o hábito de falar tão familiarizado com as coisas que às vezes a gente acaba não transmitindo a mensagem que a gente quer falar. **Quando a gente fala que o termo de acordo não inova em criar ou que ele não cria regras específicas no sentido de ampliar benefício ou reduzir benefício, a gente está querendo dizer que isso é tratado na lei. Agora, há muitos critérios que são realmente tratados no termo de acordo, como por exemplo o prazo para investimento. Quando a lei não trata disso especificamente, o TARE vai lá e coloca o próximo investimento.** Então, você tem que analisar TARE a TARE para saber se há um descumprimento, porque às vezes a empresa tem um prazo de investimento. O grupo econômico, se eu não me engano, tinha um termo de acordo sem prazo de investimento, não é, Renata? Então, a gente teve que refazer o termo de acordo e colocar o prazo para investimento. A gente foi se deparando com essas situações e foi tentando corrigir. [p. 37, grifou-se]

Porém – e aqui entra o segundo aspecto a se destacar – as razões do veto foram ainda mais incisivas no tocante ao dispositivo do autógrafo de lei que determinava a divulgação da íntegra dos TARE's no Portal da Transparência do Estado de Goiás, com base no seguinte excerto de manifestação da SEE:

7 - De igual modo, a divulgação no Portal da Transparência do Estado de Goiás de informações constantes de TAREs, tal como consignado no texto proposto para o § 3º do art. 43-B, não pode ser irrestrita, sob pena de ferir

²²¹ O acesso às notas taquigráficas foi fornecido a este pesquisador mediante solicitação à secretaria da CPI.

regras atinentes ao sigilo fiscal, nos termos do art. 198 do Código Tributário Nacional. Atualmente, os TAREs já são disponibilizados no Portal da Transparência, mas pelo conteúdo patrimonial e privado de grande parte das informações neles constantes, são divulgadas apenas as informações que não expõem a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros, nem revelam o estado de seus negócios ou atividades. **O cuidado na veiculação de informações é essencial, pois a simples menção aos valores de determinados benefícios possibilita, por exemplo, a identificação do faturamento da empresa beneficiária em determinado período.** [grifou-se]

Percebe-se, assim, que a interpretação da SEE no tocante ao sigilo fiscal revelava-se bastante restritiva na época (2020), a ponto de contemplar os próprios valores de incentivos fiscais objeto de fruição pelas pessoas jurídicas beneficiárias, por ser possível em tese, a partir dos mencionados valores, identificar o faturamento das empresas em determinado período, o que acabou sendo superado posteriormente pela LC nº 187/2021. O Relatório Final da CPI já criticava essa interpretação (GOIÁS, 2020a, p. 454-528).

Com efeito, os dados divulgados atualmente em transparência ativa sobre TARE's²²² não chegam nem perto de possibilitar o conhecimento dos valores fruídos em determinado período, e são impossíveis de serem minimamente compreendidos quanto aos aspectos essenciais que estabelecem.

Reconhece-se, porém, que o autógrafo de lei vetado, embora tenha contribuído para a discussão da matéria, equivocou-se em alguns pontos, notadamente em determinar taxativamente a necessidade de formalização de TARE para concessão e fruição de todo e qualquer incentivo fiscal, premissa que possivelmente tenha comprometido a higidez de todo o autógrafo, dada a forma como estruturado.

Além disso, a veiculação de disciplina mais ampla e abrangente sobre a questão, como pretendido, recomendaria uma lei autônoma em vez de se limitar a alterar o CTE/GO como feito. Em razão disso, o veto foi mantido e uma alternativa de texto ficou de ser elaborada e apresentada oportunamente.

Registre-se que não é só a população que não possui acesso aos TARE's, mas até mesmo a PGE/GO, órgão de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo estadual. Com efeito, o Chefe do Poder Executivo encaminhou à ALE/GO propositura (processo nº 2021005203) para alterar, dentre outros, o art. 47 da LC nº 58/2006, conhecida

²²² GOIÁS. Goiás Transparente. Cadastro de Termos de Acordo de Regime Especial. Disponível em: <<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/demonstrativos-fiscais/tare>>. Acesso em 05 dez. 2021.

como Lei Orgânica da PGE/GO, que prevê a competência do órgão para aprovar as minutas de editais de licitação e contratos, acordos, convênios ou ajustes de qualquer natureza.

Após aprovação da matéria na Comissão Mista e colocada em 1ª discussão e votação em plenário, o Deputado Humberto Aidar apresentou emenda para acrescentar o § 5º àquele artigo objeto de alteração, fruto de recomendação constante do item 5.4.6 do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 149-150), a fim de estender essa regra também para atos e ajustes firmados com o propósito de fruir incentivos fiscais, com o seguinte teor:

Art. 47. [...].

[...].

§ 5º Também deverão ser previamente examinadas e aprovadas pela Procuradoria-Geral do Estado as minutas de Termos de Acordo de Regime Especial, Termos de Enquadramento e outros instrumentos congêneres, quando exigidos pela legislação tributária para concessão e fruição de benefícios e incentivos fiscais, bem como os respectivos instrumentos aditivos.

Referida emenda foi aprovada e integrou o autógrafo de lei encaminhado ao Chefe do Poder Executivo, que o sancionou, vindo a se tornar a LC nº 164/2021-GO (publicada em 07/07/2021); contudo, poucos meses depois essa inovação legal foi revogada pela LC nº 165/2021-GO (publicada em 10/09/2021), com data retroativa a 07/07/2021, de modo que nenhum efeito gerou a norma revogada.

Na exposição de motivos do PL que deu origem a mencionada revogação (processo nº 2021006455), o Chefe do Poder Executivo não teceu qualquer consideração acerca do sigilo fiscal como possível óbice, mas simplesmente que TARE's e outros instrumentos congêneres exigidos para concessão e fruição de incentivos fiscais: a) possuem a natureza de ato administrativo, e não de contrato como os demais instrumentos previstos no *caput* do art. 47 da LC nº 58/2006-GO, razão pela qual se revela inviável qualquer equiparação entre os institutos; b) são atos vinculados cuja formalização ocorre só nos casos previstos em leis, e que essas leis já passam pelo crivo prévio da PGE/GO; c) são analisados, no âmbito da SEE, pela Gerência de Regimes Especiais. Argumentos, porém, que não procedem ou não servem de justificativa idônea para a revogação operada.

Por fim, registre-se que no final de dezembro de 2021 a ALE/GO aprovou o PL nº 804, apresentado pelo Deputado Humberto Aidar em 09/12/2021 (processo nº 2021009245), visando a instituir normas de controle e transparência dos incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás, decorrente de contribuição parcial desta pesquisa, cujo texto integral, com pequeno ajuste, consta do Apêndice A deste Relatório Final de Pesquisa. Assim, entende-se que essa

proposta aperfeiçoa as anteriormente apresentadas sobre a matéria e promove significativo avanço nessa questão.

A matéria foi aprovada pela ALE/GO, sancionada e se converteu na Lei nº 21.242/2022-GO, porém com veto a vários dispositivos da proposta original, o que praticamente esvaziou a efetividade inicialmente almejada, notadamente quanto ao veto de diversos dispositivos do art. 5º, que previa as principais disposições alusivas a transparência em nível de contribuintes; ao que parece, o veto desconsiderou completamente a inovação prevista na LC nº 187/2021.

De outro lado, foi sancionado e encontra-se em vigor dispositivo que assegura a publicação dos TARE's e outros documentos congêneres, o que demonstra certa evolução de entendimento no âmbito do Poder Executivo acerca da transparência nessa questão. Encontra-se pendente de análise pela ALE/GO o veto exarado pelo Chefe do Poder Executivo ao autógrafo de lei correspondente (processo nº 2022000150), cuja análise demandaria trabalho específico.

Portanto, percebe-se que desde a CPI dos Incentivos Fiscais a ALE/GO tem discutido a questão e tentado, em diversos projetos de lei, conferir mais transparência em matéria de incentivos fiscais em Goiás, mas essas iniciativas ainda não promoveram mudanças significativas, seja porque algumas ainda se encontram em tramitação na Casa, seja porque outras foram vetadas, no todo ou em partes substanciais, ou até mesmo revogadas posteriormente à respectiva aprovação e publicação.

7.3.3 Análise consolidada das entrevistas em profundida realizadas na ALE/GO sobre sigilo fiscal e transparência na respectiva atuação controladora

Os entrevistados F e H informaram que não possuem e desconhecem se algum procurador possui acesso ao sistema SEI, que realiza gestão de informações, processos administrativos e documentos eletrônicos que possibilitam a produção, edição, assinatura, trâmite (andamento) e armazenamento de documentos no âmbito do Poder Executivo estadual.

Assim, entende-se que uma medida fundamental para que os procuradores da ALE/GO que realizem a análise, na ALE/GO, de projetos de lei oriundos do Poder Executivo é que tenham acesso a referido sistema e eventualmente a outros que possam lhes conferir acesso mais rápido e expedito a informações necessárias ao exercício das respectivas atribuições institucionais.

Nesse sentido, o entrevistado F destacou que uma medida que considera importante é a previsão do art. 123 da LDO 2018 da União (Lei nº 13.473/2017), mantida também em LDO's posteriores, que obriga o TCU a enviar à Comissão Mista a que se refere o § 1º do art. 166 da CRFB, no prazo de até 30 (trinta) dias após o encaminhamento da proposta orçamentária de 2018, quadro-resumo relativo à qualidade da implementação e ao alcance de metas e objetivos dos programas e das ações governamentais objeto de auditorias operacionais realizadas, para subsidiar a discussão dos PLOA's. Pondera, assim, que aquele artigo poderia ser adaptado para a realidade estadual em algum sentido.

O entrevistado G afirmou que a aplicação do sigilo fiscal aos dados e informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS prejudica a atividade fiscalizatória do parlamento nessa matéria, porquanto vê com dificuldades, ante a ausência de normatização específica, a recepção e o manuseio de informações sigilosas pela ALE/GO fora do contexto de uma CPI. Os entrevistados G e H também não souberam informar se há a possibilidade ou o efetivo recebimento, nem como se faz a gestão, de eventuais informações sigilosas na ALE/GO fora do âmbito de uma CPI.

De outro lado, o entrevistado F considera que a ALE/GO, para exercer seu múnus fiscalizatório, independentemente do contexto de uma CPI, deve ter acesso a valores de incentivos fiscais e renúncia de receitas por benefício em determinado período de tempo para as empresas beneficiárias; Termos de Acordo de Regime Especial e outros atos ou instrumentos pelos quais formalizada a concessão de incentivos fiscais; relatórios de auditoria realizados pelos órgãos de fiscalização e controle; e demais documentos comprobatórios do atendimento aos requisitos previstos na legislação. O mesmo entrevistado pondera que, a prevalecer a interpretação de que referidas matérias são cobertas por sigilo fiscal e não podem ser fornecidas ao parlamento goiano fora de uma CPI, há potencial prejuízo à atividade de fiscalização e controle da ALE/GO nessa matéria.

Sobre o Decreto nº 10.209/2020, o entrevistado F o considera uma iniciativa importante no âmbito federal e que seu texto poderia ser adaptado e trazido para o Estado de Goiás, inclusive prevendo o dever de fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal à ALE/GO, desde que estruturado numa sistemática de controle bem definida; nessa hipótese, sugere também que as informações sejam entregues sob a responsabilidade do relator e outros Deputados membros da CTFO, sem prejuízo de discussão quanto a melhor forma de regulamentação do assunto. Embora o entrevistado F tenha participado desta pesquisa em momento anterior à LC nº 187/2021, suas ponderações se revelam pertinentes nesse tocante

para eventuais trabalhos parlamentares de monitoramento e avaliação que exijam o acesso a informações sigilosas ou com algum grau de restrição.

Tal como se registrou na análise efetuada em relação ao TCE/GO, entende-se que a ALE/GO, em especial por meio da CTFO, deve ter acesso a informações e documentos necessários ao exercício de suas prerrogativas constitucionais, legais e regimentais, independentemente de qualquer nova regulamentação, ainda que consideradas sigilosas, dado ser a titular do controle externo; e, por isso, deve possuir, no mínimo, as mesmas garantias asseguradas ao TCE/GO. Porém, percebe-se dos entrevistados o receio de recepção e manuseio de informações sigilosas sem uma regulamentação clara sobre o assunto, possivelmente em razão de possíveis implicações no campo da responsabilidade civil, administrativa e criminal.

Contudo, notadamente após a LC nº 187/2021, que afastou expressamente o sigilo fiscal sobre informações pertinentes a incentivos fiscais e outros institutos tributários, entende-se que deve ser franqueado amplo acesso a essas informações às instituições de controle e à sociedade em geral e, assim, o potencial incremento na atuação controladora da ALE/GO pode ser significativo, desde que utilizados com regularidade e constância os instrumentos outorgados ao Poder Legislativo goiano.

De todo modo, na proposta de regulamentação trazida no Apêndice C deste Relatório Final de Pesquisa, prevê-se a alteração ao art. 45 do RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007) para explicitar a competência da CTFO para fiscalizar incentivos fiscais e renúncia de receitas, bem como introduzir ajustes no texto que explicitem a possibilidade de recebimento de informações e documentos sigilosos ou com restrição de acesso, com as cautelas devidas, quando necessário à atividade parlamentar de controle externo.

7.4 Articulação interna e interinstitucional

O terceiro critério para analisar a efetividade da atuação da ALE/GO consiste em conhecer, ainda que em linhas gerais, se e como ocorreu ou vem ocorrendo a articulação interna no âmbito deste Poder e deste com demais instituições de controle objeto deste Relatório Final de Pesquisa (TCE/GO e CGE/GO), para o controle dos incentivos fiscais de ICMS em Goiás, tanto dentro como fora do contexto da CPI, nesse último caso à luz das entrevistas realizadas nesta pesquisa.

7.4.1 Análise desse tema na CPI dos Incentivos Fiscais

Desde o início da CPI, esta solicitou de diversos órgãos cessão de servidores e até membros para auxiliar nos trabalhos da Comissão, tais como:

a) TCM/GO (Ofício nº 03/2019-CPI, fl. 19), que atendeu à solicitação e cedeu servidor (Ofício nº 344, de 22/03/2019, fl. 20);

b) TCE/GO (Ofícios nºs 02/2019-CPI²²³ e 06/2019-CPI, fl. 78), que atendeu à solicitação e cedeu servidor inclusive para realização de outras atividades fora dos dias e horários de reuniões da CPI (Ofícios nºs 89, de 27/03/2019-GPRES, fl. 27, e 171, de 16/05/2019-GPRES, fl. 100);

c) CGE/GO (Ofício nº 18/2019-CPI, fl. 198, e Ofício nº 050/2019-HA²²⁴), que também cedeu servidor para auxiliar nos trabalhos da CPI “sempre que solicitado, conforme a necessidade dos trabalhos assim exigir, permanecendo na sede desta CGE para, paralelamente, manter o desempenho de suas atribuições ordinárias” (Ofício nº 1.299/2019-CGE, fl. 208).

Utilizando-se da técnica do Relato de Experiência, este pesquisador, na condição de um dos procuradores que assessoraram os trabalhos da CPI, relata que:

a) atuação do servidor cedido pelo TCM/GO se limitou basicamente ao acompanhamento das reuniões da CPI;

b) atuação do servidor cedido pelo TCE/GO, além do acompanhamento das respectivas reuniões, se deu no sentido de discutir com os demais membros da equipe técnica da CPI questões específicas que compuseram o respectivo Relatório Final (GOIÁS, 2020a), embora não tenha havido um envolvimento direto na redação deste nem a realização de outros trabalhos específicos;

c) atuação do servidor cedido pela CGE/GO consistiu principalmente na elaboração de gráficos, tabelas e outros subsídios técnicos para redação de parte dos Capítulos 9 e 11 do Relatório Final.

Assim, dessa primeira experiência proporcionada pela CPI dos Incentivos Fiscais, este pesquisador constatou ser imprescindível a articulação da ALE/GO com as demais instituições controladoras (em especial TCE/GO e CGE/GO) para exercer seu múnus fiscalizador em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

Desse modo, umas das principais contribuições da CPI foi evidenciar a complexidade de se realizar um controle adequado sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, em razão da extensa legislação; do elevado número de pessoas jurídicas beneficiárias; dos

²²³ Esse ofício não se encontra nos autos físicos da CPI, mas é mencionado no Ofício nº 89, de 27/03/2019-GPRES (fl. 27).

²²⁴ Esse ofício não se encontra nos autos da CPI, mas é mencionado no Ofício nº 1.299/2019-CGE (fl. 208).

fatores sociais, políticos e econômicos envolvidos; da diversidade de requisitos, critérios e contrapartidas exigidos dos diferentes segmentos e pessoas jurídicas beneficiários, dentre outros. Nesse sentido, transcreve-se abaixo excerto extraído da introdução do Capítulo 13 do Relatório Final da CPI, que corrobora a necessidade de articulação:

Tendo em vista a densidade de informações colhidas por esta CPI ao longo dos trabalhos, a conclusão imperiosa a que se chega é que **todos os Poderes e órgãos constitucionais autônomos do Estado de Goiás devem unir esforços, em plena sinergia**, para **desenhar uma verdadeira política estadual de incentivos fiscais**, com a mais absoluta **transparência**, além de **aprimorar processos e técnicas de fiscalização e controle** no tocante à concessão e fruição desses incentivos, respeitadas as competências de ente.

Uma vez mencionada tal necessidade de atuação conjunta e integrada dos diversos atores institucionais para a melhoria das políticas públicas de incentivos fiscais, é oportuno mencionar que alguns daqueles que compareceram perante esta CPI alegaram que “a Assembleia tinha aprovado todos os incentivos”, como que querendo responsabilizar o Parlamento pelas mazelas do sistema. Todavia, conforme apurado durante as investigações, as deficiências resultam da atuação, ou ausência dela, de diversos órgãos, desde os responsáveis pela concessão e gestão dos benefícios até aos competentes pela fiscalização, não sendo fundada a tentativa de culpar esta Assembleia. (GOIÁS, 2020a, p. 546, grifos do original)

Assim, considera-se simplista o discurso que tenta imputar o insucesso no controle a atuação ou omissão de um único órgão, porquanto existe – ou deveria existir – uma verdadeira rede de controle, composta pelos Poderes e órgãos previstos no art. 25 da CE/GO, atuando sinérgica e articuladamente.

Especificamente sobre a articulação entre CGE/GO e TCE/GO, o item 13.3 do Relatório Final da CPI fez as seguintes recomendações:

13.3.1. Acompanhar e fiscalizar o estrito cumprimento das recomendações direcionadas ao Poder Executivo nos termos do item 13.1 deste relatório;

13.3.2. Intensificar as ações de fiscalização e controle de incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás, em constante articulação e diálogo institucional entre si, atentando especialmente para os achados apontados neste relatório;

13.3.3. Priorizar auditorias sobre as 100 (cem) maiores beneficiárias de incentivos fiscais no Estado de Goiás no período objeto de apuração desta CPI (2014 a 2018), acrescido do exercício de 2019, em ordem decrescente de benefícios fruídos, preferencialmente separando-se aquelas que somente fruíram crédito outorgado daquelas que, cumulativa ou alternativamente,

13.3.4. Realizar auditoria em relação a todas as empresas sujeitas a contrapartidas no âmbito dos créditos outorgados, informadas pela Secretaria de Estado da Economia (Ofício nº 2.500/2019-Economia, p. 495),

nos termos dos itens 7.4 e 7.5 deste relatório, e daquelas **beneficiárias da Lei nº 17.422/2011 (Grupo Econômico)** e outras que estejam obrigadas a contrapartidas;

13.3.5. Verificar a real situação financeira e enquadramento fiscal, perante a Junta Comercial, das empresas mencionadas no item 9.1 deste relatório, bem como eventual incompatibilidade entre o valor de incentivos fiscais fruídos e a situação declarada de pequeno porte da pessoa jurídica nos respectivos nomes e razões sociais;

13.3.6. Requisitar as informações pertinentes da Secretaria de Estado da Economia em relação às empresas mencionadas no item 9.3 deste relatório, a fim de identificar se, de fato, havia algum dispositivo legal ou normativo que tenha autorizado a concessão e a fruição dos respectivos benefícios; (GOIÁS, 2020a, p. 564-565, grifos do original)

Contudo, um dos principais desafios a essa articulação interinstitucional, e que se fez presente na CPI, dizia respeito à possibilidade de compartilhamento de informações sigilosas entre as diferentes instituições controladoras, independentemente de ordem judicial, num contexto de triangulação. Explica-se melhor: se o órgão A fornece informações sigilosas para o órgão B, este pode compartilhar essas mesmas informações com o órgão C para que esse último as utilize no desempenho das respectivas atribuições institucionais?

Ressalte-se que essa indagação se fazia imperiosa na época porque havia a interpretação dominante de que os dados de contribuintes relativos a incentivos fiscais de ICMS a eles concedidos ou por eles fruídos eram protegidos por sigilo fiscal, embora depois superado expressamente pela LC nº 187/2021.

No âmbito federal, o Decreto nº 10.209/2020, apesar de autorizar o repasse de informações protegidas por sigilo fiscal do Ministério da Economia à CGU, parece também ter sinalizado no sentido de não ser possível a esta o compartilhamento com outros órgãos de controle ao prever: a) vedação ao repasse das informações a terceiros (art. 4º, III); b) que as informações recebidas pela CGU devam permanecer sob sigilo, “vedada sua publicação sob qualquer forma ou utilização para finalidade diversa” (art. 7º, *caput*); c) que “o receptor dos dados garantirá, no mínimo, os mesmos requisitos de segurança da informação e de comunicações adotados pelo órgão cedente, vedado o acesso por terceiros não autorizados”; e d) que “os servidores do órgão solicitante de dados e de informações ficam obrigados a preservar e a zelar pelo sigilo a eles transferidos” (art. 8º), observado o disposto no art. 198 do CTN. Todas essas disposições parecem reforçar que a CGU não pode transferir esses dados a outros órgãos de controle num formato de compartilhamento triangular.

Utilizando-se da técnica do Relato de Experiência, este pesquisador, na condição de um dos procuradores que assessoraram os trabalhos da CPI dos Incentivos Fiscais, passa a relatar nas linhas seguintes deste tópico que houve grande receio por parte da equipe técnica

responsável por esse assessoramento quanto à possibilidade de compartilhar, nesse formato triangular, informações e documentos recebidos da SEE na condição de sigilosos pela CPI, por vários motivos a seguir arrolados:

a) vários termos de recebimento e confidencialidade²²⁵ firmados por membros ou servidores da secretaria da CPI explicitavam a obrigação ao receptor de “cumprir o dever de salvaguardar a informação sigilosa e a pessoal a que obtiver acesso, utilizando-as, exclusivamente, para o exercício das atribuições de cargo, emprego ou função pública, sob pena de responsabilização administrativa, civil e penal”, em sentido similar ao que veio a ser objeto de regulamentação posteriormente no âmbito federal por meio do Decreto nº 10.209/2020;

b) a CPI recebeu grande volume de informações e documentos tidos como sigilosos e várias planilhas continham informações individualizadas, presentes no mesmo documento, sobre centenas ou até milhares de pessoas jurídicas, sendo impossível nesses casos compartilhar com terceiros órgãos informações e documentos segregados apenas sobre a situação de determinada pessoa jurídica ou grupo de pessoas jurídicas (haveria a necessidade de compartilhamento integral do documento), o que dificultaria ou até mesmo impossibilitaria o atendimento a eventual solicitação de outros órgãos com base na literalidade do inciso II do § 1º do art. 198 do CTN;

c) como havia notícia no curso da CPI de que a SEE não estava fornecendo esses dados às demais instituições de controle, nem ao MPE/GO, houve o receio de que o compartilhamento direto por meio da CPI com aludidos órgãos poderia ser questionado judicialmente por suposta burla à requisita direta e acarretar futuras anulações de trabalhos de fiscalização e investigação;

d) havia também o receio de anulação de futuros processos judiciais e trabalhos de fiscalização oriundos de informações e documentos eventualmente repassados pela CPI, visto que o próprio recebimento originário por esta poderia ser questionado ante o entendimento do STF de considerar ilícito a quebra de sigilo por CPI se ausente indicação de fatos concretos e presente apenas fundamentação genérica para o acesso a informações sigilosas (STF, MS nº 25.668/DF);²²⁶

²²⁵ Não foram localizados Termos de Confidencialidade – nem nos autos da CPI nem após solicitação deste pesquisador junto à SEE via LAI (protocolo nº 2021.1113.234310-82) – relativos aos documentos entregues à CPI por meio dos Ofícios nºs 2.500/2019 e 2.756/2019, ambos da SEE. Porém, referidos ofícios ou os despachos a eles anexos deixam claro que os documentos por eles trazidos são protegidos por sigilo fiscal.

²²⁶ Com efeito, o sigilo fiscal que pairava sobre essas informações simplesmente impedia que houvesse qualquer conhecimento prévio sobre detalhes de incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Goiás e mesmo sobre indícios quaisquer de irregularidades, que só vieram à tona com o pleno conhecimento das informações e documentos fornecidos.

e) a CPI não chegou formalmente a indiciar nenhuma pessoa jurídica de direito privado nem agente público – visto que o foco dos trabalhos parlamentares acabou sendo direcionado mais à identificação dos problemas estruturais na gestão, na fiscalização e no controle dos programas e espécies de incentivos fiscais goianos, e recomendar o prosseguimento das apurações – de modo que eventual compartilhamento dos dados recebidos na condição de protegidos por sigilo fiscal, sem indícios concretos de ilicitude por parte das empresas cujos dados fossem compartilhados, também poderia ser questionado.

Por esses motivos, na nota de rodapé nº 20 do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 71) constou a observação de que os Anexos Sigilosos I a VI seriam fornecidos aos órgãos de controle em caso de requisição judicial e, durante a 23ª Reunião Ordinária da CPI, destinada a votar e aprovar mencionado relatório, essa posição do relator lá foi ratificada e aprovada pelos demais membros da Comissão.

Ainda, em 11/03/2020, um dia após a votação e aprovação do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a), a SEE publicou a IN nº 1.455/2020-GO (GOIÁS, 2020b), que dispõe sobre o sigilo fiscal no âmbito daquela Secretaria, cujo texto não contemplou o compartilhamento de dados protegidos por sigilo fiscal com a CGE/GO nem com o TCE/GO nos termos que fizera o Decreto nº 10.209/2020, publicado meses antes em âmbito federal.

Embora o art. 5º, § 3º, daquela IN tenha previsto que os representantes dos Poderes e órgãos como Tribunais de Contas e Ministério Público se equiparam às autoridades administrativas, para os fins do compartilhamento sem decisão judicial com base no inciso II do § 1º do art. 198 do CTN (equivalente ao inciso II do art. 5º da mesma IN), essa abertura ao compartilhamento foi expressamente limitada ao caso de “exercício de funções administrativas”, previsão cujo objetivo parece ter sido o de afastar o compartilhamento para as atividades-fim de controle interno e externo das instituições competentes.²²⁷

Assim, esses anexos e a documentação a que a CPI teve acesso não foi remetida à CGE/GO nem ao TCE/GO, os quais também não enviaram qualquer solicitação formal à CPI nesse sentido; posteriormente, os Anexos Sigilosos produzidos pela CPI foram remetidos à SEE, por ser o próprio órgão detentor originário das informações (fl. 444).²²⁸

²²⁷ A referência também ao Poder Judiciário, como destinatário desse compartilhamento que dispensa ordem judicial, evidencia ainda mais essa interpretação no sentido de que apenas em casos de atuação tipicamente administrativa seria concedido esse acesso (v.g. no contexto de um PAD em que se apura o ilegal exercício de administração de empresa por servidor e requer-se acesso a dados protegidos por sigilo fiscal referente à atividade empresária por ele desenvolvida no fisco estadual).

²²⁸ Após requisição formal do MPE/GO, a íntegra da documentação recebida pela CPI foi compartilhada com o *parquet*, apesar das questões supra indicadas.

O intuito da CPI certamente nunca foi esconder qualquer informação ou documento das demais instituições controladoras, mas tendo em vista as preocupações mencionadas foram adotadas as cautelas supra no sentido de proteger os trabalhos da CPI e de preservar a validade de eventuais fiscalizações e investigações futuras que viessem a ser deflagradas contra pessoas jurídicas beneficiárias a partir das informações em poder da CPI. Assim, houve cautela quanto a esse compartilhamento em razão das peculiaridades acima indicadas.

Tanto é assim que a própria CPI recomendou, no item 13.1.7.1 de seu Relatório Final, que o Poder Executivo atendesse diretamente às requisições da ALE/GO, do TCE/GO, da CGE/GO e do MPE/GO relativas a dados e informações referentes a incentivos fiscais, inclusive individualizadas por pessoa jurídica e CNPJ, “sem oposição do óbice do sigilo fiscal previsto no *caput* do art. 198 do CTN, tendo em vista se tratar de pressuposto para o desempenho das atribuições constitucionais desses órgãos” (GOIÁS, 2020a, p. 560).

Isso demonstra o intuito da CPI de que todas as informações e documentos relevantes aos trabalhos dessas instituições fossem por estas obtidos diretamente do próprio Poder Executivo, sem ensejo a questionamentos futuros decorrentes desse eventual compartilhamento triangular da CPI com outras instituições de controle.

O entrevistado H afirmou que, numa CPI de que participou, houve o recebimento de informações sigilosas do Poder Executivo e, posteriormente, solicitação por parte de órgão policial ou de controle para que lhe fosse remetida a documentação, o que na época gerou grande discussão entre a equipe técnica que assessorava a CPI sobre a possibilidade ou não desse pretendido compartilhamento, mas não se recorda ao final o que foi decidido a respeito.

Após a LC nº 187/2021, todo esse receio que permeou os trabalhos da CPI dos Incentivos Fiscais foi dissipado, trazendo segurança jurídica para futuras auditorias e outros trabalhos de fiscalização, que trarão resultados importantes à sociedade se realizados em observância aos importantes parâmetros de controle indicados no Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 546-567).

Portanto, revela-se de fundamental importância a devida articulação entre as instituições controladoras em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS e, sobretudo após a LC nº 187/2021, passou a haver um ambiente de maior segurança jurídica quanto à possibilidade de compartilhamento interinstitucional de informações nessa matéria, o que acabou não ocorrendo no caso da CPI ocorrida na ALE/GO.

7.4.2 Repercussão de trabalhos do TCE/GO e da CGE/GO no controle parlamentar: análise documental

Fora do contexto da CPI, o único trabalho do TCE/GO em relação ao qual foi possível identificar uma repercussão mais evidente no controle parlamentar foi processo nº 201700047002218, em especial o respectivo Acórdão nº 5.005/2017, em relação ao qual se dissertou com mais detalhes no item 6.2.3 deste Relatório Final de Pesquisa. Além de mencionado expressamente no requerimento de criação da CPI dos Incentivos Fiscais (fl. 03), foi também considerado no relatório do Deputado Lívio Luciano, relator da propositura que deu origem à Lei nº 20.367/2018-GO, e em debates parlamentares ocorridos pouco antes dessa Lei.

Já em relação à CGE/GO, não se identificou a repercussão de qualquer trabalho desse órgão no controle parlamentar de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS até a CPI.

No contexto da CPI, outros trabalhos tanto do TCE/GO como da CGE/GO passaram a nortear a composição do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 153-225), embora depois do encerramento dos trabalhos dessa Comissão não tenham sido identificados novos trabalhos de fiscalização e controle parlamentar que contaram com a participação, ou mesmo influência, de trabalhos desenvolvidos ou em desenvolvimento pelo TCE/GO nem pela CGE/GO.

7.4.3 Análise consolidada das entrevistas em profundidade realizadas na ALE/GO sobre a respectiva articulação interna e interinstitucional

No tocante à articulação interna dos órgãos da ALE/GO em geral, o entrevistado G afirmou que considera adequado o nível de interação entre estes quando necessário. Porém, os entrevistados F e H consideraram importante uma aproximação maior entre Procuradoria, Seção de Assessoramento Temático e Comissões para uma atuação mais efetiva na atividade-fim da ALE/GO. O entrevistado H também entende como medida importante a capacitação de servidores, em especial das Comissões, para que tenham condições de prestar um assessoramento mais efetivo.

No tocante à articulação da ALE/GO com as demais instituições controladoras em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, o entrevistado G afirmou que seria importante uma aproximação maior da Casa, em especial da CTFO, com o IMB/GO, que tem publicado estudos importantes sobre a questão, inclusive solicitar a realização de pesquisas para

embasar os trabalhos do Poder Legislativo, apesar de aquele órgão estar vinculado organicamente ao Poder Executivo.

O entrevistado H afirmou que em CPI's o TCE/GO geralmente cede servidor para auxiliar nos trabalhos da Comissão, mas não vê essa articulação de forma mais intensa fora do contexto de CPI, nem em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas. Assim, entende que deve haver uma aproximação maior da ALE/GO com o TCE/GO, que possui mais *expertise* na matéria, e que a primeira solicite do segundo auditorias e trabalhos de fiscalização de forma constante e rotineira.

O entrevistado F afirmou que, na sua percepção, as instituições controladoras têm atuado de forma preponderantemente isolada, como “ilhas de controle”, sem uma articulação mais efetiva entre si. Reiterou a necessidade de aproximação entre ALE/GO e TCE/GO, principalmente para que a primeira tenha acesso regular e constante aos trabalhos de fiscalização em andamento no segundo. Entende pertinente também que nos trabalhos da ALE/GO haja maior interação com as entidades produtoras de dados, como Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, IMB/GO e outros correlatos.

Indagados sobre a abertura da CTFO para realização de reuniões periódicas com a participação de representantes das demais instituições controladoras, os entrevistados F, G e H concordaram e entenderam que seria uma importante iniciativa para conhecer mais de perto o trabalho das referidas instituições nessa matéria.

Ainda, os entrevistados F, G e H desconhecem se a ALE/GO, via Plenário ou CTFO: a) formalizou em matéria de renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS alguma providência de competência da ALE/GO a partir de auditoria ou investigação anterior por parte de outras instituições de controle ou vice-versa; b) solicitou algum trabalho de fiscalização nessa matéria ao TCE/GO.

Portanto, a posição da maioria dos entrevistados é de que há espaço para maior articulação tanto interna como externa da ALE/GO com as demais instituições de controle interno e externo (como TCE/GO e CGE/GO), além de outros órgãos que produzem dados como IMB/GO, IBGE e outros.

7.5 O controle sobre as maiores beneficiárias de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em Goiás

Durante os trabalhos da CPI dos Incentivos Fiscais, requisitaram-se informações sobre as 100 (cem) maiores beneficiárias de incentivos fiscais no Estado de Goiás e o Relatório Final

fez diversos apontamentos – ainda que genéricos – sobre esse grupo de beneficiárias ao longo de todo o texto (GOIÁS, 2020a, p. 417-425). No capítulo final, o respectivo item 13.3.3 recomendou que tanto a CGE/GO como o TCE/GO priorizassem:

[...] auditorias sobre as 100 (cem) maiores beneficiárias de incentivos fiscais no Estado de Goiás no período objeto de apuração desta CPI (2014 a 2018), acrescido do exercício de 2019, em ordem decrescente de benefícios fruídos, preferencialmente separando-se aquelas que somente fruíram crédito outorgado daquelas que, cumulativa ou alternativamente, gozaram de incentivos no âmbito dos Programas FOMENTAR e PRODUZIR. [grifou-se]

Esse número não é aleatório. Em pedido de acesso à informação formulado por este pesquisador (protocolo nº 2020.1026.145112-85, de 26/10/2020) à SEE sobre a relação entre o volume de incentivos fruídos pelas 100 (cem) maiores beneficiárias nos anos de 2014 a 2019 e os demais contribuintes goianos beneficiários, a pasta, em manifestação datada de 17/11/2020, apresentou como resposta a seguinte tabela:

RENÚNCIA DE RECEITA FISCAL [2014 a 2019]								
Período	100 MAIORES CONTRIBUINTE (em R\$ 1,00)				TOTAL CONTRIBUINTE DO ESTADO (em R\$ 1,00)			
ANO	CO_OC	CO_DED	FP	TOTAL	CO_OC	CO_DED	FP	TOTAL
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
2014	2.010.094.884,92	351.257.419,20	1.550.865.183,66	3.912.217.487,78	2.625.883.203,39	386.956.217,04	1.981.363.158,21	4.994.202.578,64
2015	2.094.406.327,19	346.994.551,47	1.442.225.450,22	3.883.626.328,88	2.752.594.045,49	362.885.840,52	1.847.364.802,67	4.962.844.688,68
2016	2.694.561.865,04	422.439.874,71	1.573.543.807,87	4.690.545.547,62	3.663.662.850,66	437.998.821,90	2.009.665.907,49	6.111.327.580,05
2017	2.727.000.869,57	394.465.058,66	1.781.760.238,60	4.903.226.166,83	3.620.942.891,77	427.543.920,36	2.253.565.017,35	6.302.051.829,48
2018	2.773.187.893,15	569.806.626,62	2.336.104.082,68	5.679.098.602,45	3.808.093.867,62	584.862.573,50	2.901.540.948,40	7.294.497.389,52
2019	2.975.720.783,27	467.764.369,28	2.796.993.416,93	6.240.478.569,48	3.960.302.716,86	488.024.281,07	3.470.629.967,50	7.918.956.965,43

Notas Explicativas:

(1) ANO: período de referência, regime de competência;

(2) CO_OC: somatório do Crédito Outorgado, Outros Créditos (valores brutos), 100 maiores contribuintes para o ano-referência;

(3) CO_DED: somatório do Crédito Outorgado, Dedução do Imposto (valores brutos), 100 maiores contribuintes para o ano-referência;

(4) FP: somatório dos Programas de Benefícios Fiscais, Fomentar e Produzir (valores brutos), 100 maiores contribuintes para o ano-referência;

(5) TOTAL: somatório das colunas [(2)+(3)+(4)]

(6) CO_OC: somatório do Crédito Outorgado, Outros Créditos (valores brutos), totalidade dos contribuintes do Estado para o ano-referência;

(7) CO_DED: somatório do Crédito Outorgado, Dedução do Imposto (valores brutos), totalidade dos contribuintes do Estado para o ano-referência;

(8) FP: somatório dos Programas de Benefícios Fiscais, Fomentar e Produzir (valores brutos), totalidade dos contribuintes do Estado para o ano-referência;

(9) TOTAL: somatório das colunas [(6)+(7)+(8)]

Observação:

a) Isenção, Anistia e Redução da Base de Cálculo: benefícios não abrangidos neste estudo (valores não disponíveis por contribuinte no repositório desta Pasta);

Tabela 8. Fonte: SEE (resposta ao protocolo nº 2020.1026.145112-85 via LAI)

Uma simples comparação entre o total de incentivos fruídos pelas 100 (cem) maiores beneficiárias e o total fruído por todos os contribuintes goianos revela claramente que as empresas que compõem aquele grupo concentraram entre 70% (setenta por cento) e 80% (oitenta por cento) dos incentivos fiscais fruídos no período de 2014 a 2019, cifra significativa.

Esses dados revelam a importância e a pertinência da recomendação constante do item 13.3.3 do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 564), antes mencionada, visto que o controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS no Estado de Goiás há de ser inteligente e focado naqueles beneficiários que mais concentram volume de benefícios, daí a importância de o controle ser realizado em nível de contribuinte e que após a LC nº 187/2021 tende a ser tornar viável operacionalmente no plano prático.

Assim, embora a CGE/GO esteja empenhada em fiscalizar todas as 595 (quinhentos e noventa e cinco) beneficiárias do FOMENTAR e do PRODUZIR, à luz desses dados e da LC nº 187/2021 entende-se que deva reavaliar sua estratégia para aderir, em articulação com o TCE/GO e a própria ALE/GO, à recomendação proposta pela CPI.

Portanto, entende-se que o controle sobre as maiores beneficiárias de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, sobretudo após a LC nº 187/2021, revela-se um campo promissor e que certamente agregará muito na atuação das instituições de controle interno e externo do Estado de Goiás, se adotada essa perspectiva.

7.6 Nota atribuída pelos entrevistados à respectiva instituição

Por fim, questionados sobre uma possível nota para a atuação da ALE/GO no controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, o entrevistado G se absteve de atribuir nota, e os entrevistados F e H atribuíram, respectivamente, notas 5 (cinco) e 3 (três) numa escala de 0 (zero) a 10 (dez).

7.7 Síntese dos resultados sobre o controle dos incentivos fiscais de ICMS pela ALE/GO

Após todas as análises realizadas, convém sintetizar, a seguir, os principais achados do TCE/GO, para fins de sistematização do conhecimento adquirido e construído a partir dos dados analisados:

1. Quanto à **atuação da ALE/GO**, inclusive quanto ao respectivo desenho institucional, estrutura interna e planos anuais de auditoria/controle:

1.1 No tocante ao desenho institucional e à estrutura interna, conforme a CE/GO e o RI-ALEGO (GOIÁS, 2007), a atuação controladora da ALE/GO passa principalmente pela atuação do plenário e das Comissões, assessoradas tecnicamente pela Procuradoria da ALE/GO (CE/GO, art. 11, § 3º), com auxílio da Seção de Assessoramento Temático e de servidores da Casa.

1.2 Quanto à atuação institucional:

1.2.1 *CPI dos Incentivos Fiscais*

1.2.1.1 Constituída em março de 2019 e com relatório final aprovado em março de 2020, possivelmente tenha sido a primeira CPI estadual a ser constituída e finalizada sobre o tema no país e teve o mérito de revelar, de forma ampla, a situação dos incentivos fiscais em Goiás e as principais irregularidades verificadas na fiscalização e na concessão/fruição de incentivos fiscais em Goiás.

1.2.1.2 O relatório final, que contou com 567 (quinhentas e sessenta e sete páginas), ao final fez diversas recomendações aos Poderes Executivo e Legislativo, ao TCE/GO, à CGE/GO e ao MPE/GO, cuja implementação se revela de importância ímpar para o aperfeiçoamento do controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

1.2.1.3 Porém, não foi encontrada qualquer evidência de monitoramento dessas recomendações pela própria ALE/GO, tampouco foram encontradas evidências da implementação dessas medidas no âmbito das instituições controladoras objeto desta pesquisa.

1.2.1.4 Na visão deste pesquisador, trata-se do mais relevante trabalho de controle parlamentar já realizado pelo parlamento goiano, a despeito de algumas limitações verificadas tanto durante a CPI como após quanto à efetiva implementação das respectivas recomendações.

1.2.2 *Alterações na legislação*

1.2.2.1 Pouco antes da CPI, no final de 2018, a ALE/GO exerceu seu poder de controle na aprovação, com diversas alterações, do PL enviado pelo Poder Executivo que foi convertido na Lei nº 20.367/2018-GO, que dispõe sobre a reinstituição dos incentivos, dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais e das isenções relativos ao ICMS.

1.2.2.2 No ano seguinte, já no curso da CPI e em decorrência dos trabalhos por ela realizados, foram aprovados projetos que foram convertidos nas Leis

nºs 20.590/2019-GO, 20.654/2019-GO e 20.676/2019-GO, com o objetivo de promover cortes de incentivos a determinados segmentos industriais e revogaram hipóteses de “venda” de crédito outorgado (“crédito moeda”). Contudo, não se verificou na justificativa dos respectivos projetos de lei referência a dados estimados de incremento potencial de arrecadação ou a fonte de onde foram extraídos quando mencionados, embora tenham sido apresentados na mesma época da CPI dos Incentivos Fiscais, quando a ALE/GO passou a ter acesso a uma base de dados mais ampla para seus trabalhos, que pode ter sido levada em consideração para apresentação desses projetos de lei.

1.2.2.3 Assim, na visão deste pesquisador, a apresentação, modificação e aprovação de projetos de lei que alteraram a legislação tributária estadual consistiu no segundo mais relevante instrumento de controle parlamentar nessa matéria, embora esse “esforço concentrado” de aprovação de matérias tendentes a reduzir o volume de incentivos fiscais de ICMS tenha ocorrido de dezembro de 2018 a 2019.

1.2.3 *LDO's e LOA's*

1.2.3.1 O controle parlamentar orçamentário-financeiro, realizado no momento de apreciação das LDO's e das LOA's, tem sido realizado de modo preponderantemente formal pelo parlamento goiano nesse tocante.

1.2.3.2 Somente a partir do PLOA 2018 e da LDO 2019 é que as peças orçamentárias encaminhadas pelo Poder Executivo começaram a apresentar maior nível de detalhamento quanto à renúncia de receitas tributárias. Porém, o demonstrativo regionalizado do efeito, previsto no § 6º do art. 110 da CE/GO e no inciso II do art. 5º da LRF, praticamente não existiu até o PLOA 2021 em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas tributárias em Goiás, ao menos não no formato “regionalizado” imposto pelas referidas normas, em prejuízo à transparência. Não obstante, a ALE/GO tem aprovado sem reservas os PLOA's quanto a esse aspecto, o que revela descumprimento material dos dispositivos citados.

1.2.4 *Decretos Legislativos*

1.2.4.1 Da análise dos decretos legislativos publicados entre 2014 e 2021, apenas o de nº 484/2019 versou sobre a prerrogativa prevista no inciso

IV do art. 11 da CE/GO nessa matéria, com objetivo de suspender decreto executivo que promovia corte em incentivos fiscais de ICMS. Porém, além desse único caso isolado dentro de todo o período analisado, há evidências de que referido decreto legislativo nem tenha sido respeitado pelo Poder Executivo, porquanto na consulta à legislação estadual ainda constava a revogação dos dispositivos operados pelo decreto governamental, como se o decreto legislativo nem sequer tivesse existido.

1.2.4.2 Identificaram-se dezenas de decretos legislativos, publicados desde junho de 2020, que homologam convênios celebrados no âmbito do CONFAZ em matéria de incentivos fiscais de ICMS, com fulcro nos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB. Embora a recomendação da CPI dos Incentivos Fiscais tenha sido no sentido de que referida internalização deveria ocorrer preferencialmente por lei, a adoção de decretos legislativos como instrumento já representa algum avanço, tendo em vista que a prática até então vigente em Goiás era a de publicação de decretos autônomos somente no âmbito do Executivo para essa finalidade, ao arrepio dos mencionados dispositivos constitucionais.

1.2.5 *Requerimentos*

1.2.5.1 Da análise dos requerimentos apresentados pelos Deputados Estaduais de 2014 a 2021, aprovados em Plenário, identificaram-se apenas 6 (seis) requerimentos que abordaram ou ao menos tangenciaram a temática de “isenções de ICMS” em sentido amplo ou sobre a receita pública em geral. Nenhum pedido de instauração de qualquer processo de auditoria ou outro trabalho de fiscalização pelo TCE/GO ou outros órgãos, nem mesmo pedidos visando a esclarecimentos sobre o funcionamento das espécies e dos programas de incentivos fiscais de ICMS, sobre a atividade do fisco estadual ou ainda sobre a fiscalização por parte das demais instituições de controle objeto desta pesquisa.

1.2.5.2 No âmbito da CTFO, no período de 2014 a 2020, encontraram-se apenas 2 (dois) requerimentos pertinentes ao tema, mas que o tangenciam de forma extremamente pontual e superficial.

1.2.5.3 Não foram encontradas evidências ter havido alguma rotina de monitoramento para os requerimentos supra, tendo em vista a ausência de respostas aos requerimentos parlamentares.

1.2.6 *Audiências públicas e manifestações populares:*

1.2.6.1 Foram encontradas diversas impropriedades que fragilizam o instrumento da audiência pública, tais como:

1.2.6.1.1 No âmbito da CTFO: a maioria das audiências públicas que tangenciaram o tema se confunde com aquelas obrigatórias previstas no § 4º do art. 9º da LRF, em que a discussão sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS aconteceu de forma lateral e com diversas limitações em termos de transparência ativa dos registros em ata e audiovisuais das referidas audiências públicas;

1.2.6.1.2 Demais audiências fora do âmbito da CTFO: a) não foram identificadas audiências públicas sobre o tema antes de 2019, e as realizadas nesse exercício provavelmente ocorreram por pressão advinda da CPI dos Incentivos Fiscais e não debateram em profundidade e de forma mais ampla o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS; b) ausência de publicação na página oficial da ALE/GO da relação completa de audiências públicas realizadas a cada ano nem atas; c) ausência até mesmo da própria formalização em atas; d) quando realizada para discutir matéria em andamento na Casa, não ter sido documentada nem citada sua ocorrência no processo legislativo a que se refere.

1.2.6.2 Em 06/11/2019 houve manifestação, em frente à ALE/GO, de funcionários da CAO – que constou da relação das 100 (cem) maiores pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS em Goiás entre 2014 e 2018 conforme documentos obtidos pela CPI – para reivindicar a manutenção de incentivos fiscais à empresa por temerem a perda de empregos, o que apenas reforça a necessidade de maior transparência, inclusive em nível de contribuintes, para qualificar o debate público acerca dessa temática.

1.2.7 *Entrevistas sobre a atuação da Procuradoria da ALE/GO nessa matéria*

1.2.7.1 Pôde-se inferir ser uma atuação limitada, visto que o órgão atua apenas quando demandado e sem uma base de dados e tempo hábil para confrontar as informações apresentadas pelo Poder Executivo, o que acaba reduzindo o potencial do assessoramento prestado e, por conseguinte, da própria atuação parlamentar.

1.2.7.2 Os entrevistados desconhecem qualquer prática ou procedimento específico de monitoramento e avaliação de políticas públicas ou proposições legislativas aprovadas pela ALE/GO, tampouco em se tratando de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS. Ainda, manifestaram-se no sentido da necessidade de uma regulamentação sobre o assunto, para o que este pesquisador contribui com a apresentação de minuta de projeto de resolução para alterar o RI-ALEGO (GOIÁS, 2007) e instituir o processo parlamentar de avaliação *ex post* (Apêndice C), no intuito de que a Casa produza mais evidências técnicas e científicas para subsidiar sua atividade legislativa e controladora.

2. No tocante ao **acesso à informação, sigilo fiscal e transparência das ações de controle:**

2.1 CPI dos Incentivos Fiscais

2.1.1 A CPI obteve com relativa facilidade as informações e os documentos requisitados, porém vários foram compartilhados com restrição de acesso em razão da interpretação até então vigente na SEE quanto à existência de sigilo fiscal, notadamente em relação a informações e documentos pertinentes a contribuintes específicos.

2.1.2 Por esse motivo, acabaram sendo omitidas do Relatório Final da CPI várias informações que são, na visão deste pesquisador, de inegável interesse público, como valores de incentivos fruídos pelas 100 (cem) maiores pessoas jurídicas instaladas em Goiás, número e custo médio do emprego por elas gerada etc, mediante a utilização do recurso da anonimização dos titulares (GOIÁS, 2020a, p. 414-426).

2.1.3 O grande volume de informações recebidas pela CPI não foi acompanhado por uma equipe técnica em número suficiente para fazer jus aos trabalhos de análise exigidos, notadamente porque os integrantes da aludida equipe, tanto procuradores da ALE/GO como servidores cedidos de outros órgãos,

acumularam o referido assessoramento com as atribuições ordinárias dos respectivos cargos efetivos.

2.2 Projetos de lei apresentados de 2019 a 2021 visando a promover mais controle e transparência a incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS

2.2.1 No período de 2019 a 2021, alguns projetos de lei e uma emenda parlamentar foram apresentadas a partir de 2019 na ALE/GO por deputados estaduais visando a promover mais controle e transparência em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, mediante propostas variadas como alteração do CTE/GO, da lei de acesso à informação estadual, lei orgânica da PGE/GO ou ainda instituição de diplomas autônomos visando a aperfeiçoar a disciplina legal sobre o tema.

2.2.2 Algumas dessas iniciativas foram aprovadas pela ALE/GO até 2021, mas uma delas foi posteriormente vetada e o veto mantido (processos nºs 2019004958 e 2019007494); outra foi sancionada, mas teve posteriormente revogado o dispositivo pertinente (LC nº 58/2006, art. 47, § 5º, acrescentado pela LC nº 164/2021-GO, resultante de emenda parlamentar e revogado pela LC nº 165/2021); e a última se converteu na Lei nº 21.242/2022-GO, mas com veto a diversos dispositivos, veto esse ainda pendente de análise na ALE/GO (2022000150).

2.3 Entrevistas com servidores da ALE/GO acerca de sigilo fiscal e transparência na respectiva atuação controladora: os entrevistados também sugeriram maior acesso pela Procuradoria da ALE/GO a sistemas utilizados pelo Poder Executivo, notadamente para subsidiar as análises de matérias em tramitação, além de enfatizarem como a interpretação de conferir sigilo fiscal a informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS tem o potencial de prejudicar a atuação controladora do Poder Legislativo, exegese essa superada pelo art. 45 da LC nº 187/2021, que teve o objetivo de trazer mais transparência a essa questão.

3. Em relação à **articulação interna e interinstitucional**:

3.1 CPI dos Incentivos Fiscais: um dos principais óbices encontrados na época foi a insegurança jurídica quanto à possibilidade de compartilhamento pela CPI, notadamente com TCE/GO e CGE/GO, de informações e documentos recebidos da SEE na condição de sigilosos, o que acabou, naquela ocasião, conduzindo a um não compartilhamento e restrição do potencial de articulação entre as mencionadas

instituições. Porém, notadamente com o advento da LC nº 187/2021, esse caminho está aberto para futuros trabalhos de controle e fiscalização nessa matéria.

3.2 Repercussão de trabalhos do TCE/GO e da CGE/GO no controle parlamentar:

3.2.1 Fora do contexto da CPI, o único trabalho do TCE/GO em relação ao qual foi possível identificar uma repercussão mais evidente no controle parlamentar foi processo nº 201700047002218, em especial o respectivo Acórdão nº 5.005/2017; em relação à CGE/GO, diversamente, não se identificou a repercussão de qualquer trabalho desse órgão no controle parlamentar.

3.2.2 No contexto da CPI, outros trabalhos tanto do TCE/GO como da CGE/GO passaram a nortear a composição do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 153-225), embora depois do encerramento dos trabalhos dessa Comissão não tenham sido identificada repercussão dos trabalhos desenvolvidos ou em desenvolvimento por quaisquer dessas instituições nas demais.

3.3 Entrevistas com servidores da ALE/GO sobre a articulação interna e interinstitucional

3.3.1 No tocante à articulação da ALE/GO com outras instituições de controle, fora do contexto de CPI, foi apontada a importância de maior aproximação da Casa, em especial via CTFO, com o TCE/GO, o IMB/GO e outros órgãos que produzem dados, bem como da realização periódica de audiências públicas com representantes das instituições controladoras objeto desta pesquisa e outros órgãos.

3.3.2 No que tange à articulação interna entre órgãos da própria ALE/GO, um dos entrevistados entendeu ser esta adequada quando necessário, mas outros apontaram a importância de uma articulação maior com a Seção de Assessoramento Temático e as Comissões, em especial a CTFO nessa matéria, além da importância da capacitação de servidores.

4. O controle sobre as maiores beneficiárias de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em Goiás

4.1 Simples comparação entre o total de incentivos fruídos pelas 100 (cem) maiores beneficiárias e o total fruído por todos os contribuintes goianos, no período de 2014 a 2019, revela que as empresas que compõem aquele grupo concentraram entre 70% (setenta por cento) e 80% (oitenta por cento) do total das renúncias de receitas de ICMS em Goiás, conforme dados da SEE.

4.2 Portanto, revela-se extremamente oportuno que haja um controle específico sobre as maiores pessoas jurídicas beneficiárias, independente dos programas que lhes asseguram esses benefícios, fiscalização essa que não tem sido realizada pelas instituições controladoras de forma sistemática e periódica, visto que os respectivos trabalhos têm se limitado ao FOMENTAR e ao PRODUZIR e ainda numa análise meramente formal. Essa mudança de perspectiva certamente agregará muito na atuação das instituições de controle interno e externo do Estado de Goiás, o que já havia sido objeto de recomendação no Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 564).

CONCLUSÕES

Ao término desta pesquisa, considera-se relevante recapitular as principais premissas teóricas apresentadas sobre o tema e, em seguida, como foram aplicadas e analisadas na pesquisa empírica e, por fim, o alcance e os limites desta pesquisa, bem como agenda de pesquisas futuras sobre a matéria.

Premissas teóricas

As políticas públicas podem ser entendidas como um conjunto de decisões e ações adotadas pelo poder público, em sentido amplo, que devem almejar serem coerentes entre si, assim como construídas dialogalmente com a sociedade, desenvolvidas com o propósito de enfrentar um problema público considerado politicamente relevante e buscando tratá-lo com articulação das capacidades públicas e com dimensão de grande escala. Embora a definição acima não seja um conceito unívoco, já fornece os subsídios essenciais para sua compreensão.

Diversos são os modelos teóricos desenvolvidos para o estudo das políticas públicas, dentre os quais assume especial relevo o modelo de processo, mais conhecido como ciclo de políticas públicas, o qual se caracteriza por decompor a política em diversas fases para uma compreensão mais analítica de um fenômeno que é essencialmente complexo. Assim, o ciclo de políticas públicas não deve ser entendido como uma divisão estanque de fases, nem um número fixo destas, até porque variam conforme o autor, mas sua utilidade consiste precisamente em contribuir para uma compreensão mais adequada das diversas etapas que podem surgir desde o processo de construção até eventual a avaliação dessa mesma política.

Dentro do ciclo de políticas públicas, apresenta especial destaque, para os fins desta pesquisa, a fase de monitoramento e avaliação, porque nela a política é confrontada quanto aos resultados efetivamente produzidos em comparação com os objetivos inicialmente esperados, de modo a permitir a compreensão acerca da necessidade de manter, alterar de modo incremental ou mesmo extinguir totalmente a política avaliada. A transparência e o acesso à informação por parte dos atores que realizam o monitoramento e a avaliação (bem como o controle) são pressupostos elementares para a boa realização desses misteres.

Essa discussão acerca do monitoramento e avaliação de políticas públicas deixou de ser um debate exclusivamente teórico e restrito ao campo de públicas para ganhar acentuada projeção no ordenamento jurídico nacional e goiano, em especial na última década.

No âmbito federal, destaca-se a Resolução nº 44/2013 do Senado Federal (BRASIL, 2013), pioneira sobre o assunto, por meio da qual se alterou o respectivo regimento interno para estabelecer o procedimento de avaliação de políticas públicas no âmbito daquela Casa. Também as Leis nºs 13.460/2017 (Usuário de Serviços Públicos) e 14.129/2021 (Governo Digital) evidenciaram a preocupação com a melhoria da qualidade dos serviços públicos e o aumento da eficiência da administração pública. Os arts. 5º da Lei nº 13.874/2019 (Liberdade Econômica) e 6º da Lei nº 13.848/2019 (Agências Reguladoras) trazem preocupação similar com a previsão da análise de impacto regulatório, regulamentado pelo Decreto nº 10.411/2020. Ainda, as EC nºs 108/2020 e 109/2021 positivaram o dever de a administração pública realizar avaliação de políticas públicas, na forma prevista em lei, notadamente mediante a inclusão do parágrafo único do art. 193 da CRFB pela primeira emenda citada e do § 16 tanto ao art. 37 como ao art. 165 da CRFB por força da última emenda citada.

No âmbito do Estado de Goiás, destaca-se a EC nº 63/2019-GO, que passou a prever em âmbito estadual o sistema permanente de monitoramento e avaliação de políticas públicas (CE/GO, arts. 5º, XV, e 30-A), modelo incorporado em formato similar pela Emenda à Lei Orgânica nº 80, de 03/03/2020, do Município de Goiânia, que imprimiu dispositivos com praticamente a mesma redação e o mesmo propósito na respectiva Lei Orgânica (arts. 11, XXIX, e 104-A). Contudo, essas inovações constitucionais ainda dependem também de regulamentação por lei ordinária.

No âmbito estadual, registre-se também a publicação da Lei nº 20.846/2020, que institui a Política Estadual de Atendimento ao Cidadão e cria o Programa SIMPLIFICA GOIÁS, que se propõe a ser “um novo modelo de prestação de serviços públicos com agilidade, simplificação e respeito, para a melhoria acentuada e constante do atendimento aos cidadãos”, além de conter dispositivos sobre avaliação de impacto normativo (arts. 29, IV, e 34 a 36).

Apesar da intensa agenda legislativa nessa matéria e de considerar relevantes essas inovações, entende-se que, num Estado Social e Democrático de Direito, como o desenhado pela CRFB, os trabalhos de monitoramento e avaliação devem se pautar por abordagem sistêmica e perspectiva metodológica plural, com vistas à concretização dos direitos fundamentais, em vez de adotar uma abordagem exclusivamente fiscalista e acentuado viés econômico como tendem a ser alguns modelos de avaliação.

Nessa linha argumentativa, entende-se que os incentivos fiscais de ICMS, como manifestação da extrafiscalidade inerente a esse imposto – e entendidos, portanto, como gastos tributários (gastos públicos em sentido amplo) – não devem ficar apartados dessa discussão,

porque são utilizados pelos diversos governos estaduais como instrumento de políticas públicas, notadamente de desenvolvimento regional.

Em outras palavras, o sistema tributário é empregado como forma de fomento indireto a pessoas jurídicas de direito privado que ordinariamente visam ao lucro, mas das quais se espera que com os incentivos possam também colaborar com o interesse social no enfrentamento de problemas politicamente relevantes, justamente o foco das políticas públicas. Exemplos dessa pretensa contribuição seria a geração de emprego e renda, a arrecadação de ICMS (embora com carga tributária reduzida), dentre outros objetivos de interesse público. Nesse sentido, o art. 4º da EC nº 109/2021 trouxe também a previsão de que lei complementar disponha sobre critérios de monitoramento e avaliação dos benefícios tributários, nos quais se incluem os incentivos fiscais de ICMS, além dos de natureza financeira e creditícia.

Assim, ao analisar o arcabouço jurídico goiano, verifica-se que historicamente vários programas de incentivos fiscais foram desenvolvidos. Os primeiros foram os programas FOMENTAR (1984) e PRODUZIR (2000), a roupagem de benefícios de natureza diversa da tributária com o objetivo de afastar a necessidade de prévio convênio autorizativo no âmbito do CONFAZ, e mais recentemente o PROGOIÁS (2020). Paralelamente, porém, sempre existiram espécies de incentivos fiscais de ICMS concedidos fora de uma sistemática organizada dentro de um programa como os mencionados, a saber, isenções, reduções da base de cálculo e crédito outorgado.

Até 2018, a literatura jurídica, econômica e de ciências políticas que se debruçou sobre incentivos fiscais de ICMS em Goiás se ocupou mais em discutir os programas FOMENTAR e PRODUZIR. Porém, a partir da criação da aba “Benefícios Fiscais” no Portal da Transparência do Estado, por volta de 2016, e também da LOA 2018, passaram-se a divulgar (ainda que com diversas limitações de acesso a informações detalhadas) os valores estimados e fruídos nos programas de incentivos fiscais goianos, quando foi possível perceber que a maior parcela de renúncia de receitas estaduais é produzida pela concessão de crédito outorgado (conhecido como “crédito presumido” em algumas legislações estaduais), cujos valores correspondem praticamente ao dobro da soma dos dois primeiros programas mencionados; o Relatório Final da CPI enfatizou ainda mais esse aspecto (GOIÁS, 2020a, p. 226-318).

Ainda, a recente criação e institucionalização do PROGOIÁS não veio acompanhada de informações e dados alcançados sobre aludido programa, nem mesmo a relação de empresas inscritas no programa é divulgado em transparência ativa, o que ainda não permite conhecer minimamente o impacto do referido programa sobre as finanças estaduais, o que deve ser objeto de constante acompanhamento e cobrança pelas instituições de controle.

Pelo exposto, revela-se imprescindível que se discuta o papel das instituições controladoras na avaliação e fiscalização dos incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás. Entende-se que qualquer discussão minimamente séria deva ser travada além da mera retórica apologética em torno dos discursos “pró” e “contra” incentivos fiscais, para avançar em direção a análises baseadas em evidências com o intuito de sugerir aperfeiçoamentos incrementais aos incentivos fiscais de ICMS como instrumentos de políticas públicas, em direção a práticas de transparência, de responsividade e de conformação ao interesse público.

Assim, tendo em vista o recorte material da pesquisa empírica, selecionaram-se como instituições de controle a serem analisadas a CGE/GO, o TCE/GO e a ALE/GO, que compõem o controle interno e externo previsto no art. 25 da CE/GO (correspondente ao art. 70 da CRFB). Embora haja outros órgãos que possuam relevância no controle dos incentivos fiscais de ICMS, notadamente o fisco estadual, a PGE/GO (notadamente em sua função consultiva), e o MPE/GO, optou-se, por razões de recorte metodológico, não se debruçar sobre a atuação de referidos órgãos, embora ao longo do trabalho tenha se percebido alguma interação entre estes e as instituições selecionadas para esta pesquisa.

Após revisão da literatura e também para fins de um novo recorte metodológico, optou-se por avaliar o desempenho das instituições de controle selecionadas a partir de 3 (três) pilares que se consideram fundamentais: a) efetivo exercício das respectivas atribuições constitucionais, legais e normativas em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS; b) acesso às informações necessárias ao desempenho dessas mesmas atribuições e transparência das respectivas ações de controle; e c) articulação interinstitucional, com breves apontamentos, quando possível, também sobre a articulação entre as diferentes unidades técnicas dentro da mesma instituição.

Sobre o primeiro pilar supramencionado, a pesquisa, ao se debruçar sobre os principais traços do desenho constitucional, legal e regimental das instituições selecionadas e suas nuances no plano das institucionalidades estabelecidas concretamente, verificou que cada instituição possui suas vantagens e limitações a depender do objeto específico do controle e dos instrumentos próprios de que cada uma dispõe.

Quanto ao segundo pilar supramencionado, a pesquisa apontou as principais deficiências em matéria de transparência, tais como: a) a ausência de uma metodologia própria para o cálculo de renúncia de receitas estaduais; b) a indevida restrição à publicidade do PNNT; c) não divulgação nem fornecimento, aos interessados nem aos órgãos de controle, de dados detalhados sobre incentivos fiscais concedidos e fruídos em nível de pessoa jurídica.

Como resposta a parte desses problemas, constatou-se ter havido uma mudança de postura do governo federal com o Decreto nº 10.209/2020, ao permitir o acesso pela CGU e pelo TCU de informações protegidas por sigilo fiscal custodiadas pela SRFB, mas que a medida mais importante foi a LC nº 187/2021, que acrescentou o inciso IV ao § 3º do art. 198 do CTN para afastar da penumbra do sigilo fiscal informações sobre incentivos, benefícios, renúncia de receitas e imunidade de natureza tributária.

Quanto ao terceiro pilar supramencionado, os resultados da pesquisa revelaram ser primordial a articulação entre diferentes órgãos e instituições incumbidos da operacionalização de políticas públicas e, também, do respectivo controle, visto que uma atuação extremamente setorializada implica retrabalho e limitação do potencial de cada órgão ou instituição.

Em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS essa análise se revela ainda mais evidente, ante a expressiva materialidade dos recursos envolvidos; a complexidade e extensão da legislação, com diversas espécies e programas de incentivos vigentes simultaneamente; a existência de diferentes instituições com competência controladora (apenas para citar as selecionadas nesta pesquisa: CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO); a diversidade dos beneficiários a serem objeto de fiscalização; e outros fatores relevantes.

Pesquisa empírica

Sintetizam-se a seguir os principais achados empíricos referentes à CGE/GO, ao TCE/GO e à ALE/GO, nesta ordem, quanto às respectivas atuações no controle dos incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás, observados os recortes metodológicos da pesquisa.

CGE/GO

No tocante à CGE/GO, órgão de controle interno do Poder Executivo estadual, quanto ao respectivo desenho institucional, verifica-se não haver um órgão especificamente incumbido do controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, de forma que essa matéria acaba sendo diluída entre as demais matérias sujeitas à competência daquele órgão.

Assim, um primeiro passo para incrementar a atuação controladora da CGE/GO nesse tocante seria institucionalizar uma gerência de auditoria especificamente para cuidar da renúncia de receita, com o aporte de recursos humanos e materiais necessários, tendo em vista a materialidade dos recursos envolvidos, a especificidade e complexidade da legislação goiana

sobre incentivos fiscais, o elevado número de empresas beneficiárias, tudo a demonstrar a necessidade de maior especialização e constância na fiscalização dessa matéria.

Em relação ao planejamento estratégico da CGE/GO, verifica-se que somente a partir de 2018 é que a CGE/GO passou a contemplar em seus Planos Anuais de Fiscalização, posteriormente denominados POAC's, auditorias sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, e somente a partir de 2019 a executar auditorias específicas e de forma mais sistematizada nessa matéria, embora ainda restrito aos programas FOMENTAR e PRODUZIR.

No que tange à respectiva atuação institucional não foram encontradas evidências de realização de qualquer trabalho de fiscalização efetivo pela CGE/GO desde sua criação até 2017, quando foi desenvolvido um trabalho inicial de mapeamento do programa PRODUZIR, mesmo que mencionado programa estivesse vigente há mais de 15 (quinze) anos na época em que o órgão pela primeira vez realizou alguma atividade preparatória ao respectivo controle.

Apenas em 2018 foi desenvolvido o primeiro trabalho de fiscalização relativamente a uma pessoa jurídica específica, beneficiária do programa, cujos dados que permitem sua identificação não foram revelados por entenderem, na época de seu fornecimento (2020), estarem protegidas por sigilo fiscal.

Assim, somente a partir de 2019 é que a CGE/GO aparentemente passou a atuar de forma mais efetiva e sistemática nessa matéria, visto que instaurou e vem conduzindo dezenas de processos de fiscalização. Diz-se “aparentemente” porque o órgão não forneceu acesso à íntegra dos mencionados processos nem respectivos relatórios, exceto ao Informe de Auditoria nº 02/2019, o que impede uma análise mais assertiva quanto ao trabalho efetivamente desenvolvido, seus resultados e pontos de melhoria eventualmente necessários.

Porém, uma das limitações que se podem desde logo apontar é que esses trabalhos se restringem aos programas FOMENTAR e PRODUZIR, que respondem por apenas 30% (trinta por cento), aproximadamente, do volume de renúncia de receitas de ICMS, além de se tratar de um controle preponderantemente formal.

A justificativa para a não disponibilização integral dos referidos trabalhos foi o fato de que ainda estariam em andamento, a atrair a restrição prevista no inciso IV do art. 4º da Lei nº 18.025/2013-GO e em normativas infralegais estaduais. Em transparência ativa são divulgados apenas resumos dos trabalhos já concluídos, contendo a indicação do que foi verificado, o que a CGE/GO solicitou e o que o órgão fiscalizado fez.

Em novembro de 2021 também foram publicados SAC's da CGE/GO, porém os informes que geraram essas solicitações permaneceram sem publicação. Também os REAC's, até o dezembro de 2021, não haviam sido publicados.

Assim, a maioria das informações de que este pesquisador se valeu para esta pesquisa foram respostas obtidas diretamente da CGE/GO, via pedidos de acesso à informação (transparência passiva) e solicitações formuladas na Ouvidoria-Geral do Estado, além daquelas disponibilizadas em transparência ativa pelo próprio órgão.

Entende-se, portanto, que o nível de transparência das ações de controle revelou-se baixo, ainda que a CGE/GO se ampare em dispositivos legais e infralegais estaduais para não revelar maior nível de detalhamento, sobretudo pelo significativo lapso de tempo dos trabalhos de auditoria desde as respectivas instaurações (auditorias iniciadas em 2019 até 2021 não haviam sido concluídas).

Outra limitação verificada foi a restrição que a SEE vinha opondo à CGE/GO no tocante ao acesso a informações mais detalhadas em nível de contribuinte sobre incentivos fiscais a eles concedidos e por eles fruídos. A própria CGE/GO informou isso em sede de transparência passiva. Como resultado, todos os processos de auditoria instaurados pelo órgão de 2018 até 2021 para fiscalizar incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS têm se limitado aos programas FOMENTAR e PRODUZIR, por serem ainda considerados de natureza financeira e não fiscal pelo governo estadual, mas a CGE/GO não conseguia até 2021 acessar informações e dados sobre crédito outorgado, justamente a espécie mais representativa de incentivos fiscais, nem possivelmente sobre isenções e reduções da base de cálculo.

Embora em âmbito federal tenha sido publicado o Decreto nº 10.209/2020, que permite o acesso pela CGU e pelo TCU a informações protegidas por sigilo fiscal custodiadas pela SRFB, observados os parâmetros estabelecidos no aludido ato normativo, não se verificou qualquer iniciativa similar no Estado de Goiás, o que certamente limitou, ainda que potencialmente, a atuação controladora da CGE/GO nessa matéria.

Com a superveniência da LC nº 187/2021, entende-se que não há mais fundamento legal para a negativa de informações pela SEE à CGE/GO, visto que o intuito do legislador complementar foi justamente promover a transparência e o controle nessa matéria. Também a LO-CGE/GO conferiu mais consistência ao órgão, com definição clara de suas competências e da carreira dos servidores incumbidos do controle. Assim, espera-se que a CGE/GO possa priorizar, em seus próximos trabalhos, auditorias sobre empresas beneficiárias de créditos outorgados e também de outras espécies de incentivos fiscais, conforme a materialidade e o volume de recursos públicos envolvidos.

Em relação à articulação da CGE/GO com as demais instituições controladoras, não foram encontradas evidências dessa articulação antes da CPI dos Incentivos Fiscais, mas a partir dela foram registradas algumas ações em conjunto com a própria CPI e alguma aproximação

com o TCE/GO e o MPE/GO nessa matéria; como não foram realizadas entrevistas com servidores da CGE/GO, não foi possível formar qualquer juízo sobre a articulação entre as unidades internas do órgão.

TCE/GO

Em relação ao TCE/GO, quanto ao efetivo exercício das respectivas atribuições nessa matéria, foram analisados criticamente o desenho institucional e a estrutura interna do Tribunal, a elaboração e execução do plano de fiscalização, além do exame concreto de auditorias, monitoramentos e outros trabalhos fiscalizatórios instaurados desde 2010.

No tocante ao desenho institucional e à estrutura interna do TCE/GO, alguns gargalos foram verificados, como a carência de pessoal efetivo concursado para a atividade-fim de controle, corroborada pela maioria dos servidores do órgão entrevistados nesta pesquisa e também por documentos oficiais do próprio Tribunal; e, mais especificamente no que tange ao objeto desta pesquisa, a ausência de uma gerência ou outra unidade técnica especificamente incumbida do controle sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, apesar da magnitude dos recursos envolvidos anualmente.

Quanto aos planos de fiscalização, trata-se de instrumento autorizativo bianual, construído em articulação entre diversos órgãos do Tribunal (conforme explicado na pesquisa), para realização de trabalhos de fiscalização nas áreas e objetos indicados no plano, embora seja admissível que outros trabalhos sejam realizados mesmo fora do plano e que outros que são expressamente previstos neste nem cheguem efetivamente a serem realizados.

Em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, verifica-se que apenas a partir de 2016 é que esse tema começou a ser contemplado, em algum grau, nos planos de fiscalização do TCE/GO, embora em anos anteriores processos de fiscalização já tenham sido instaurados. Outro achado curioso consistiu no fato de que, embora nos planos de fiscalização para os biênios 2019/2020 e 2021/2022 estivesse previsto o tema “renúncia de receita”, a última auditoria do TCE/GO foi realizada em 2017, o que se revela preocupante, tendo em vista o volume de recursos envolvidos.

No tocante aos processos instaurados pelo TCE/GO de 2010 a 2021, foram selecionados 12 (doze) para a amostra qualitativa objeto de análise nesta pesquisa, com base nas informações repassadas pela Secretaria de Controle Externo daquele Tribunal, coligidas com outras informações e referências cruzadas dentro desses processos, embora esse número possa ser até maior. Apesar de ter havido vários processos instaurados nessa matéria, foram

encontrados diversos gargalos à respectiva efetividade, notadamente: a) fiscalização focada principalmente sobre os programas FOMENTAR e PRODUZIR; b) outras espécies de incentivos fiscais como redução da base de cálculo e isenção sem qualquer trabalho de fiscalização; c) preponderância de um controle meramente formal, mesmo nos programas FOMENTAR e PRODUZIR; d) mesmo nos controles formais, ausência de fiscalização quanto a requisitos importantes, como a regularidade fiscal, previdenciária, ambiental e social das empresas beneficiárias; e) ausência de fiscalização sistemática e contínua dos recursos renunciados a cada exercício; e f) tempo excessivo de tramitação dos processos, em especial na Gerência de Fiscalização, embora esse problema também tenha sido verificado em outras unidades.

De outro lado, foram identificadas pelo menos 3 (três) situações sobre a requisição de acesso a informações, dados e processos pelo TCE/GO que impediram uma atuação mais efetiva da instituição, a saber: a) o TCE/GO não fez valer sua prerrogativa requisitória; b) o TCE/GO até recebeu informações, mas estas não embasaram ou foram indiferentes para o resultado final do acórdão; c) ao TCE/GO foi oposto sigilo fiscal e isso dificultou ou retardou em alguma medida sua atuação fiscalizatória.

Ainda, embora verificado avanço no acesso direto a bases de dados do Poder Executivo estadual, sobretudo a partir da Resolução Normativa nº 07/2020-GO (GOIÁS, 2020c), em matéria de incentivos fiscais de ICMS isso não acontece, até por não haver uma base de dados mais sólida no âmbito do próprio Poder Executivo (o controle é realizado preponderantemente em planilhas excel).

Também se constatou não haver uma regulamentação interna para o manuseio de informações sigilosas ou com restrição de acesso, o que gerava insegurança e até medo de acordo com um entrevistado, de modo que havia procedimentos diversos para recepção e tratamento dessas informações conforme o órgão fiscalizado. A existência de regulamento visando a conferir segurança aos servidores incumbidos do controle era providência importante e ainda continua sendo, embora nessa matéria a LC nº 187/2021 explicitou o caráter público das informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas tributárias. Talvez a Resolução nº 11/2022 do TCE/GO tenha contribuído para garantir segurança no manuseio de informações sigilosas por servidores daquele órgão, mas isso demandaria outra pesquisa sobre esse tema.

No tocante à transparência das ações de controle, verificou-se que o RI-TCE/GO (GOIÁS, 2008) também restringe o acesso a praticamente todos os atos processuais enquanto não concluído o julgamento do feito. Assim, embora também seja imposta pelo TCE/GO restrição temporária de acesso a documentos de processos em tramitação, à semelhança da

CGE/GO, verifica-se maior grau de transparência ativa daquele em relação a esta, porquanto, uma vez julgado o feito, as principais peças processuais, como relatório e voto do relator, acórdão e manifestações técnicas são disponibilizados para consulta pública na página eletrônica do próprio Tribunal. Ainda, mesmo nos casos de processos em tramitação, é possível obter cópia integral destes a critério do relator ou da Presidência, o que no caso desta pesquisa foi atendido.

No tocante à articulação do TCE/GO com as demais instituições de controle: a) quanto à CGE/GO, verificou-se basicamente o envio e remessa de documentos para conhecimento do outro órgão e a determinação do TCE/GO à CGE/GO para que esta realizasse o monitoramento de acórdão proferido por aquele; b) quanto à ALE/GO, destacam-se a cessão de servidor do TCE/GO para auxiliar nos trabalhos da CPI dos Incentivos Fiscais que tramitou de 2019/2020 naquele Poder, o encaminhamento de acórdão para conhecimento do Poder Legislativo e a aprovação de leis após acórdãos proferidos pelo TCE/GO nessa matéria (embora não seja possível estabelecer uma relação clara de causalidade entre referidas leis e a atuação do TCE/GO). Sobre essa questão, a resposta dos entrevistados foi bastante diversificada, mas a maioria concordou que embora o TCE/GO tenha avançado nessa questão é possível e recomendável haver maior articulação com as demais instituições.

ALE/GO

Quanto à ALE/GO, conforme a CE/GO e o RI-ALEGO (GOIÁS, 2007) o desenho institucional dessa instituição controladora, quanto a sua atividade-fim, pode ser sintetizado em 2 (dois) grandes de órgãos parlamentares, a saber, o plenário e as Comissões, assessorados juridicamente pela Procuradoria da ALE/GO, com auxílio da Seção de Assessoramento Temático e de servidores da Casa. Não há previsão de planos anuais de fiscalização, de modo que atualmente as atividades parlamentares se orientam segundo a dinamicidade da agenda política dos deputados estaduais.

Sobre a atuação institucional da ALE/GO, percebe-se que sua atuação mais consistente no controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas começou a partir de 2018, concentrada em praticamente 2 (dois) de seus instrumentos jurídicos, a saber: a) a constituição de CPI; b) projetos de lei para alteração da legislação estadual sobre a matéria.

A CPI dos Incentivos Fiscais, constituída em março de 2019 e com relatório final aprovado em março de 2020, possivelmente tenha sido a primeira CPI estadual a ser constituída e finalizada sobre o tema no país e teve o mérito de revelar, de forma ampla, a situação dos

incentivos fiscais em Goiás e as principais irregularidades verificadas na fiscalização e na concessão/fruição de incentivos fiscais no Estado.

O relatório final, com 567 (quinhentas e sessenta e sete páginas), ao final fez diversas recomendações aos Poderes Executivo e Legislativo, ao TCE/GO, à CGE/GO e ao MPE/GO, cuja implementação se revela de importância ímpar para o aperfeiçoamento do controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS. Porém, não foi encontrada qualquer evidência de monitoramento dessas recomendações pela própria ALE/GO, tampouco foram encontradas evidências da implementação dessas medidas no âmbito das instituições controladoras objeto desta pesquisa.

Pouco antes da CPI, no final de 2018, a ALE/GO exerceu seu poder de controle na aprovação, com diversas alterações, do PL enviado pelo Poder Executivo que foi convertido na Lei nº 20.367/2018-GO, que dispõe sobre a reinstituição dos incentivos, dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais e das isenções relativos ao ICMS.

No ano seguinte, já no curso da CPI e em decorrência dos trabalhos por ela realizados, foram aprovados projetos que foram convertidos nas Leis nºs 20.590/2019-GO, 20.654/2019-GO e 20.676/2019-GO, com o objetivo de promover cortes de incentivos a determinados segmentos industriais e revogaram hipóteses de “venda” de crédito outorgado (“crédito moeda”). Contudo, não se verificou na justificativa dos respectivos projetos de lei referência a dados estimados de incremento potencial de arrecadação ou a fonte de onde foram extraídos quando mencionados, embora tenham sido apresentados na mesma época da CPI dos Incentivos Fiscais, quando a ALE/GO passou a ter acesso a uma base de dados mais ampla para seus trabalhos, que pode ter sido levada em consideração para apresentação desses projetos de lei.

Apesar da relativa proatividade da ALE/GO no controle dessa temática de dezembro de 2018 até março de 2020 – mediante a apresentação, modificação e aprovação de projetos de lei e aprovação do Relatório Final da CPI GOIÁS, 2020a) – não se identificaram evidências de uma continuidade dessa atuação controladora após a CPI, além de ter sido constatada a utilização bastante tímida, quase inexistente, dos demais instrumentos jurídicos que a CE/GO e o RI-ALEGO (GOIÁS, 2007) outorgam ao parlamento goiano para o exercício do controle parlamentar nessa matéria.

O controle parlamentar orçamentário-financeiro, realizado no momento de apreciação das LDO's e das LOA's, tem sido realizado de modo preponderantemente formal pelo parlamento goiano, sem efeitos práticos. Somente a partir do PLOA 2018 é que as peças orçamentárias encaminhadas pelo Poder Executivo começaram a apresentar maior nível de detalhamento quanto à renúncia de receitas tributárias.

Porém, o demonstrativo regionalizado do efeito, previsto no § 6º do art. 110 da CE/GO e no inciso II do art. 5º da LRF, praticamente não existiu até o PLOA 2021 em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas tributárias em Goiás, ao menos não no formato “regionalizado” exigido pelo constituinte, em prejuízo à transparência. Além disso, nem nas LDO’s nem nas LOA’s de 2020 e de 2021 foram discriminados os valores relativos ao PROGOIÁS. Não obstante, a ALE/GO tem aprovado sem reservas essas peças orçamentárias quanto a esse aspecto, o que revela descumprimento material dos dispositivos citados e limitação do controle parlamentar.

Outros instrumentos, como decretos legislativos, requerimentos e audiências públicas também quase não foram utilizados no período analisado e também não são disponibilizados em transparência ativa, ao menos não de uma forma clara que facilite sua pronta localização na página eletrônica da ALE/GO. Para os fins deste Relatório Final de Pesquisa, as informações foram obtidas mediante pedidos de acesso à informação e também obtenção direta junto a servidores em razão da autorização da Presidência da Casa para realizar a pesquisa no âmbito desta.

Da análise dos decretos legislativos publicados entre 2014 e 2021, verifica-se tímida atuação controladora do parlamento goiano no que tange à utilização de sua prerrogativa prevista no inciso IV do art. 11 do CE/GO, consubstanciada em decretos legislativos que sustentam atos normativos do Poder Executivo, visto que só uma ocorrência foi encontrada (Decreto Legislativo nº 484/2019) e ainda assim no sentido de sustar decreto executivo que promovia corte em incentivos já concedidos. Há evidências também de que referido decreto legislativo nem tenha sido respeitado pelo Poder Executivo, porquanto na consulta à legislação estadual ainda constava a revogação dos dispositivos operados pelo decreto governamental, como se o decreto legislativo nem sequer tivesse existido.

Ainda, só a partir de junho de 2020 é que começaram a ser publicados decretos legislativos homologatórios de convênios de ICMS celebrados no âmbito do CONFAZ para atendimento ao princípio da legalidade específica nessa matéria (CRFB, art. 150, § 6º; CE/GO, arts. 11, IX, e 102, § 5º).

Da análise dos requerimentos apresentados pelos Deputados Estaduais de 2014 a 2021, aprovados em Plenário, identificaram-se apenas 6 (seis) requerimentos que abordaram ou ao menos tangenciaram a temática de “isenções de ICMS” em sentido amplo ou sobre a receita pública em geral. Nenhum pedido de instauração de qualquer processo de auditoria ou outro trabalho de fiscalização pelo TCE/GO ou outros órgãos, nem mesmo pedidos visando a esclarecimentos sobre o funcionamento das espécies e dos programas de incentivos fiscais de

ICMS, sobre a atividade do fisco estadual ou ainda sobre a fiscalização por parte das demais instituições de controle objeto desta pesquisa. No âmbito da CTFO, encontraram-se apenas 2 (dois) requerimentos pertinentes ao tema, mas que o tangenciam de forma extremamente pontual e superficial. Além disso, em nenhum dos casos foram encontradas evidências ter havido alguma rotina de monitoramento tendo em vista a ausência de respostas aos requerimentos parlamentares.

Quanto às audiências públicas, foram encontradas diversas impropriedades que fragilizam esse instrumento. No âmbito da CTFO, a maioria das audiências públicas que tangenciaram o tema se confunde com aquelas obrigatórias previstas no § 4º do art. 9º da LRF, em que a discussão sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS aconteceu de forma lateral e com diversas limitações em termos de transparência ativa dos registros em ata e audiovisuais das referidas audiências públicas.

Quanto às demais audiências fora do âmbito da CTFO, verificam-se as seguintes impropriedades: a) não foram identificadas audiências públicas sobre o tema antes de 2019, e as realizadas nesse exercício provavelmente ocorreram por pressão advinda da CPI dos Incentivos Fiscais e não debateram em profundidade e de forma mais ampla o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS; b) ausência de publicação na página oficial da ALE/GO da relação completa de audiências públicas realizadas a cada ano nem atas; c) ausência até mesmo da própria formalização em atas; d) quando realizada para discutir matéria em andamento na Casa, não ter sido documentada nem citada sua ocorrência no processo legislativo a que se refere.

Ainda, em 06/11/2019 houve manifestação, em frente à ALE/GO, de funcionários da CAO – que constou da relação das 100 (cem) maiores pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS em Goiás entre 2014 e 2018 conforme documentos obtidos pela CPI – para reivindicar a manutenção de incentivos fiscais à empresa por temerem a perda de empregos, o que apenas reforça a necessidade de maior transparência, inclusive em nível de contribuintes, para qualificar o debate público acerca dessa temática.

Das entrevistas realizadas sobre a atuação da Procuradoria da Casa nessa matéria, pode-se inferir ser uma atuação limitada, visto que o órgão atua apenas quando demandado, sem manifestar formalmente parecer nos autos do processo legislativo, com relativa escassez de dados empíricos para análise e muitas vezes também tempo hábil para confrontar as informações prestadas pelo Poder Executivo, o que acaba reduzindo o potencial do assessoramento prestado e, por conseguinte, da própria atuação parlamentar.

Também os entrevistados desconhecem qualquer prática ou procedimento específico de monitoramento e avaliação de políticas públicas ou proposições legislativas aprovadas pela ALE/GO, tampouco em se tratando de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS; ainda, manifestaram-se no sentido da necessidade de uma regulamentação sobre o assunto, para o que este pesquisador contribui com a apresentação de minuta de projeto de resolução para alterar o RI-ALEGO (GOIÁS, 2007) e instituir o processo parlamentar de avaliação *ex post* (Apêndice C deste Relatório Final de Pesquisa), no intuito de que a Casa produza mais evidências técnicas e científicas para subsidiar sua atividade legislativa e controladora.

No tocante à transparência e ao acesso a informações pela ALE/GO, essa questão foi analisada separadamente no tocante à CPI dos Incentivos Fiscais, a projetos de lei em trâmite ou já aprovados pela Casa que visem a conferir mais transparência nessa matéria e a outras questões levantadas nas entrevistas realizadas nesta pesquisa.

Quanto à CPI, verificou-se que esta obteve com relativa facilidade as informações e os documentos requisitados, porém vários foram compartilhados com restrição de acesso em razão da interpretação até então vigente na SEE quanto à existência de sigilo fiscal em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, notadamente em relação àquelas informações e documentos pertinentes a contribuintes específicos.

Por esse motivo, acabaram sendo omitidas do Relatório Final da CPI várias informações que são, na visão deste pesquisador, de inegável interesse público, como valores de incentivos fruídos pelas 100 (cem) maiores pessoas jurídicas instaladas em Goiás, número e custo médio do emprego por elas gerada etc, mediante a utilização do recurso da anonimização dos titulares (GOIÁS, 2020a, p. 414-426), além de outras previstas nos anexos sigilosos do Relatório Final da CPI.

Ainda, o grande volume de informações recebidas pela CPI não foi acompanhado por uma equipe técnica em número suficiente para fazer jus aos trabalhos de análise exigidos, notadamente porque os integrantes da aludida equipe, tanto procuradores da ALE/GO como servidores cedidos de outros órgãos, acumularam o referido assessoramento com as atribuições ordinárias dos respectivos cargos efetivos.

De outro lado, no período de 2019 a 2021, alguns projetos de lei e uma emenda parlamentar foram apresentadas a partir de 2019 na ALE/GO por deputados estaduais visando a promover mais controle e transparência em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, mediante propostas variadas como alteração do CTE/GO, da lei de acesso à informação estadual, lei orgânica da PGE/GO ou ainda instituição de diplomas autônomos visando a aperfeiçoar a disciplina legal sobre o tema.

Algumas dessas iniciativas foram aprovadas pela ALE/GO até 2021, mas uma delas foi posteriormente vetada e o veto mantido (processos nºs 2019004958 e 2019007494); outra foi sancionada, mas teve posteriormente revogado o dispositivo resultante de emenda parlamentar (LC nº 58/2006, art. 47, § 5º, acrescentado pela LC nº 164/2021-GO e revogado pela LC nº 165/2021); e a última se converteu na Lei nº 21.242/2022-GO, mas com veto a diversos dispositivos considerados relevantes por este pesquisador, veto esse ainda pendente de análise na ALE/GO (2022000150).

Entrevistados também sugeriram maior acesso pela Procuradoria da ALE/GO a sistemas utilizados pelo Poder Executivo, notadamente para subsidiar as análises de matérias em tramitação, além de enfatizarem como a interpretação de conferir sigilo fiscal a informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS tem o potencial de prejudicar a atuação controladora do Poder Legislativo, exegese essa superada pelo art. 45 da LC nº 187/2021, que teve o objetivo de trazer mais transparência a essa questão.

No tocante à articulação da ALE/GO com outras instituições de controle, um dos principais óbices encontrados na época da CPI dos Incentivos Fiscais foi a insegurança jurídica quanto à possibilidade de compartilhamento de informações e documentos sigilosos recebidos da SEE, notadamente com TCE/GO e CGE/GO, o que acabou, naquela ocasião, conduzindo a um não compartilhamento e restrição do potencial de articulação entre as mencionadas instituições. Porém, notadamente com o advento da LC nº 187/2021, esse caminho está aberto para futuros trabalhos de controle e fiscalização nessa matéria.

Fora do contexto da CPI, o único trabalho do TCE/GO em relação ao qual foi possível identificar uma repercussão mais evidente no controle parlamentar foi processo nº 201700047002218, em especial o respectivo Acórdão nº 5.005/2017; já em relação à CGE/GO, não se identificou a repercussão de qualquer trabalho desse órgão no controle parlamentar de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS até a CPI.

No contexto da CPI, outros trabalhos tanto do TCE/GO como da CGE/GO passaram a nortear a composição do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 153-225), embora depois do encerramento dos trabalhos dessa Comissão não tenham sido identificados novos trabalhos de fiscalização e controle parlamentar que contaram com a participação, ou mesmo influência, de trabalhos desenvolvidos ou em desenvolvimento pelo TCE/GO nem pela CGE/GO.

No tocante à articulação da ALE/GO com outras instituições de controle, fora do contexto de CPI, segundo os entrevistados daquela instituição, foi apontada a importância de maior aproximação da Casa, em especial via CTFO, com o TCE/GO, o IMB/GO e outros órgãos

que produzem dados, bem como da realização periódica de audiências públicas com representantes das instituições controladoras objeto desta pesquisa e outros órgãos.

No que tange à articulação interna entre órgãos da própria ALE/GO, um dos entrevistados entendeu ser esta adequada quando necessário, mas outros apontaram a importância de uma articulação maior com a Seção de Assessoramento Temático e as Comissões, em especial a CTFO nessa matéria, além da importância da capacitação de servidores.

Ainda, após a LC nº 187/2021, abriu-se também o caminho para um controle sobre as maiores beneficiárias de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS. Com efeito, simples comparação entre o total de incentivos fruídos pelas 100 (cem) maiores beneficiárias e o total fruído por todos os contribuintes goianos, no período de 2014 a 2019, revela que as empresas que compõem aquele grupo concentraram entre 70% (setenta por cento) e 80% (oitenta por cento) do total das renúncias de receitas de ICMS em Goiás, conforme dados da própria SEE.

Portanto, revela-se extremamente oportuno que passe a haver um controle específico sobre as maiores pessoas jurídicas beneficiárias, em todos os programas que lhes asseguram esses benefícios, fiscalização essa que não tem sido realizada pelas instituições controladoras de forma sistemática e periódica, visto que os respectivos trabalhos têm se limitado ao FOMENTAR e ao PRODUZIR e ainda numa análise meramente formal. Essa mudança de perspectiva certamente agregará muito na atuação das instituições de controle interno e externo do Estado de Goiás, o que já havia sido objeto de recomendação pela CPI dos Incentivos Fiscais.

Confirmação/refutação das hipóteses da pesquisa

Tendo em vista todo esse contexto, entende-se que este Relatório Final de Pesquisa corrobora substancialmente as hipóteses alternativas formuladas no projeto de pesquisa, a saber:

a) além de falhas do Poder Executivo quanto à gestão, à transparência e à cooperação com o controle da renúncia de receitas e incentivos fiscais, as instituições controladoras também apresentaram problemas e limitações, por vezes da mesma natureza, em seus procedimentos e atuações no controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, inclusive o não exercício ou o exercício deficiente de suas prerrogativas constitucionais e legais nessa matéria;

b) o sigilo fiscal foi oposto pelo Poder Executivo às instituições de controle em matéria de incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás e essa falta/deficiência de transparência passiva impediu ou, ao menos, contribuiu para a limitação da atuação controladora daquelas

instituições, notadamente da CGE/GO e do TCE/GO, que tiveram negado ou retardado o fornecimento de dados solicitados à antiga SEFAZ, atual SEE, sobre contribuintes específicos para trabalhos de fiscalização daquelas instituições (quanto à ALE/GO, esta só solicitou informações e documentos sobre incentivos fiscais de ICMS na CPI dos Incentivos Fiscais, e foi atendida, na forma do § 2º do art. 198 do CTN, embora tenham se verificado limitações quanto ao compartilhamento posterior dessas informações)²²⁹;

c) as instituições controladoras mantiveram baixo grau de atuação articulada para discussão e aperfeiçoamento do sistema de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, sendo este um dos motivos prováveis que acarretaram a ausência de efetividade do controle nessa matéria, visto que só a partir da CPI dos Incentivos Fiscais houve alguma aproximação e, ainda assim, de forma limitada.

Alcance e limites da pesquisa

Como principais limitações deste Relatório Final de Pesquisa, podem-se destacar:

a) dificuldade e demora de obtenção de dados, notadamente ante a diversidade de instituições e órgãos para coleta desses dados, a oposição de sigilo fiscal a este pesquisador em alguns casos (notadamente pela CGE/GO e SEE), o acesso tardio a certos processos de fiscalização (notadamente do TCE/GO), a ausência de sistematização de dados e de um Serviço de Informação ao Cidadão capacitado para atendimento a pedidos de acesso à informação (no âmbito da ALE/GO) e a ausência de interposição de recursos administrativos em alguns casos visando a obter esclarecimentos complementares a respostas prestadas nos termos da legislação de acesso à informação;

b) necessidade de manutenção do sigilo dos entrevistados nesta pesquisa e prejuízos decorrentes dessa medida para o aprofundamento as análises, ante a impossibilidade de empregar um nível de detalhamento maior na descrição das informações por eles prestadas, sob pena de identificação, notadamente o órgão específico de lotação;

c) número relativamente baixo de entrevistados em cada instituição selecionada (poucos órgãos e ainda número reduzido de servidores em cada órgão dentro da mesma

²²⁹ Entende-se que a confirmação dessa hipótese já abrange e dispensa digressão específica sobre a primeira hipótese (nula e alternativa) constante do projeto de pesquisa: a) hipótese nula (“as instituições controladoras, para o exercício de suas atribuições constitucionais, obtiveram acesso às informações solicitadas do Poder Executivo, isto é, este cumpriu práticas adequadas de transparência passiva em relação aos benefícios e programas de incentivos fiscais de ICMS para o exercício da função de controle dos primeiros”); b) hipótese alternativa (“o Poder Executivo não cumpriu práticas adequadas de transparência quanto ao acesso pelas instituições de controle das informações solicitadas relativas aos benefícios e programas de incentivos fiscais de ICMS”).

instituição), alguns simplesmente não deram qualquer resposta, outros temeram as consequências da divulgação de suas opiniões (mesmo anonimizadas), outros ainda sinalizaram inicialmente no sentido de participar, mas posteriormente desistiram (servidores da CGE). Ainda, informações como “nota da instituição” podem traduzir uma impressão subjetiva dos entrevistados sem que se possa censurar ou ratificar cientificamente. Contudo, por se tratar de pesquisa qualitativa, mesmo sendo poucos os entrevistados estes trouxeram contribuições valiosas ao objeto desta pesquisa, as quais foram devidamente aproveitadas após cotejadas com os demais elementos e informações levantados.

Apesar dessas limitações – naturais a qualquer pesquisa, ainda mais com um objeto tão amplo como a presente – entende-se que o presente trabalho teve o mérito de:

a) articular as principais alterações legislativas e normativas sobre análise e avaliação de políticas públicas, nestas compreendidos os subsídios tributários, inclusive incentivos fiscais de ICMS, notadamente as EC nºs 108/2020 e 109/2021;

b) fazer uma abordagem sistemática das espécies e programas de incentivos fiscais de ICMS vigentes em Goiás, visto que a literatura sobre o tema geralmente se atém apenas ao FOMENTAR e PRODUZIR, além de a presente pesquisa ter trazido uma análise crítica sobre as principais discussões judiciais a respeito desses programas;

c) no plano teórico, oferecer um modelo constitucionalmente adequado para o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, ao apresentar 3 (três) pilares considerados fundamentais a esse controle, que pode ser resumido no trinômio atuação, informação e articulação por parte das instituições controladoras;

d) fazer um diagnóstico o mais fiel possível das instituições controladoras objeto desta pesquisa (CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO), de modo a evidenciar seus méritos e limitações, bem como identificar os principais gargalos para a respectiva efetividade e transparência no controle por elas realizado e apresentar propostas e contribuições para um controle mais efetivo nessa matéria.

Propostas para o incremento da transparência e efetividade da atuação controladora das instituições selecionadas e limitações da pesquisa

Tendo em vista os achados desta pesquisa, este pesquisador propôs nos Apêndices diversas propostas de leis e atos normativos visando a conferir mais transparência em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, bem como dotar de maior efetividade, transparência e segurança jurídica a atuação das instituições controladoras objeto deste

Relatório Final de Pesquisa, embora se reconheça que essas medidas sejam apenas algumas das alternativas possíveis dentro da complexidade inerente ao tema e às limitações desta pesquisa.

O Apêndice A apresenta minuta PL que dispõe sobre controle e transparência das espécies e programas de incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás, proposta essa que elucida quais são esses incentivos no ordenamento jurídico goiano (art. 3º) e traz regras de transparência ativa tanto para informações agregadas (art. 4º) como informações em nível de contribuintes beneficiários (art. 5º), além de outras disposições pertinentes.

Uma versão inicial da minuta supra, posteriormente aprimorada, foi apresentada em 09/12/2021 ao Deputado Estadual Humberto Aidar, que na mesma data o apresentou como PL nº 804/2021 (processo nº 2021009245), aprovado pela ALE/GO ainda no mesmo ano e convertido na Lei nº 21.242/2022-GO, porém com veto governamental a vários dispositivos que esvaziaram substancialmente o potencial de incremento da transparência nessa matéria, apesar de que os dispositivos sancionados e publicados podem ser considerados um avanço (art. 1º; art. 2º; art. 4º, exceto incisos IV e V e § 3º; art. 5º, exceto incisos II, III, V, IV e §§ 1º, 2º e 4º). O processo legislativo referente ao veto ainda se encontrava em análise pela ALE/GO até 16/05/2022 (nº 2022000150).

Importante esclarecer que a minuta original que constituiu o PL apresentado por mencionado parlamentar – e que se converteu posteriormente na Lei nº 21.242/2022-GO – continha um artigo a mais, o antigo art. 7º, que alterava a LC nº 58/2006-GO (Lei Orgânica da PGE/GO) para incluir o § 6º ao art. 47 da referida LC, que por sua vez reproduzia o teor do § 5º do mesmo artigo, incluído pela LC nº 164/2021-GO e revogado pela LC nº 165/2021-GO.

Porém, em razão de veto ao aludido dispositivo optou-se, nesta versão final da minuta, por suprimi-lo, porque convém seja veiculado na forma de PLC de iniciativa do Chefe do Poder Executivo (e não projeto de lei ordinária), ou inserida via emenda parlamentar em projeto dessa natureza que guarde pertinência temática, para evitar que aspectos formais não venham a comprometer a higidez do dispositivo do ponto de vista constitucional (CE/GO, arts. 20, § 1º, II, “c”, e 119, *caput*).

O Apêndice B traz minuta de decreto governamental que dispõe sobre a requisição de informações e documentos e sobre o compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal no âmbito do Estado de Goiás. O texto foi redigido tendo por base o do Decreto nº 10.209/2020, mas com adaptações à legislação goiana e outras especificidades no intuito de contribuir para a atuação controladora da CGE/GO e do TCE/GO.

Atualmente, a questão do sigilo fiscal é regulamentada por ato da SEE (IN nº 1.455/2020), porém em termos mais restritivos que o do Decreto nº 10.209/2020, de modo que

o Poder Executivo goiano ainda persiste em negar informações sigilosas aos órgãos de controle interno e externo de Goiás sem autorização judicial, mesmo já tendo havido maturação institucional no âmbito federal no sentido de permitir esse compartilhamento com as cautelas devidas.

Embora a LC nº 187/2021 tenha afastado a proteção do sigilo fiscal sobre informações relativas a incentivos fiscais e renúncia de receitas, dentre outras, entende-se que ainda permanece a utilidade do ato normativo proposto, notadamente em relação a outros assuntos de competência das instituições de controle ainda cobertos por sigilo fiscal cujo acesso se revela imprescindível para a realização da respectiva atividade-fim, e também porque foram realizados ajustes no texto em relação ao do Decreto nº 10.209/2020 no intuito de trazer ainda mais efetividade à atuação controladora. Ainda, outra sugestão seria veicular as alterações aqui propostas na forma de projeto de lei, com ligeiras adaptações no texto.²³⁰

Ainda que a minuta não seja convertida em norma jurídica, suas disposições trazem relevantes balizas que devem nortear uma adequada atuação controladora por parte da CGE/GO e do TCE/GO, os quais podem (e devem!) buscar o exercício das respectivas prerrogativas previstas na minuta mesmo sem a correspondente positividade expressa, por entender este pesquisador que já decorrem do que lhes assegura a própria CE/GO.

A minuta foi apresentada como sugestão à CGE/GO (protocolo nº 2021.1113.231558-33, de 13/11/2021), pouco antes da publicação da LC nº 187/2021, cujo art. 45 introduziu o inciso IV ao § 3º do art. 198 do CTN para afastar expressamente a proteção do sigilo fiscal das informações sobre incentivos, benefícios, renúncias e imunidades de natureza tributária concedidas a pessoas jurídicas.

Assim, entende-se que a minuta, ainda que não incremente a atuação controladora da CGE/GO nem do TCE/GO especificamente quanto às informações que agora passam a ser consideradas públicas pelo referida inovação do CTN, permanece como sugestão para fins de lhes explicitar a possibilidade de acesso a outras informações que sejam protegidas efetivamente por sigilo fiscal cujo acesso seja demandado por referidas instituições em suas atividades controladoras, até mesmo de forma conexa ao controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

O Apêndice C apresenta projeto de resolução que altera o RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007) para instituir o processo parlamentar de monitoramento e avaliação *ex post* e prever adequações na competência da Comissão de Tributação, Finanças e Orçamento.

²³⁰ Parágrafo acrescido em resposta a questionamento formulado pela professora Maria Stela Campos da Silva (PPGD/UFGA) na banca examinadora deste trabalho ocorrida em 17/06/2022.

Com efeito, entrevistados da ALE/GO afirmaram em geral desconhecer qualquer procedimento de monitoramento e avaliação quanto aos efeitos das proposições legislativas que a Casa aprova e se convertem em normas jurídicas ou de políticas públicas e programas governamentais, e apontaram a necessidade de haver uma regulamentação mais clara sobre o assunto pelo parlamento goiano, o que se propõe mediante a introdução do art. 194-A.

Apesar das contribuições dos entrevistados, a proposta de regulamentação regimental ora apresentada não reflete necessariamente a posição dos participantes, e sim decorre de esforço intelectual deste pesquisador no sentido de adaptar e aperfeiçoar, no âmbito da ALE/GO, o modelo trazido pela Resolução nº 44/2013 do Senado Federal (BRASIL, 2013), que pode ser utilizado também para incrementar o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS no Estado de Goiás.

Quanto a essa matéria específica, propõe-se o acréscimo regimental dos arts. 194-B e 194-C, embora se reconheça que a mera alteração regimental não se afigura suficiente; revela-se salutar, antes, uma mudança de cultura pelo parlamento goiano para que passe a exercer de forma mais crítica, constante e sistemática sua atribuição controladora. Ainda que os arts. 194-B e 194-C não venham a ser positivados, servem de importantes balizas que podem inspirar a atuação controladora da CTFO em específico com o arcabouço legal e normativo já existente, ainda que come eventuais adaptações.

Ainda, a proposta de alteração regimental acrescenta dispositivo para incluir expressamente como competência da CTFO o controle permanente sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas, inclusive em nível de contribuintes individualmente beneficiados, mediante instauração do processo de monitoramento e avaliação introduzido pelos arts. 194-A, 194-B e 194-C, que passariam a constituir o Capítulo VI do Título IX do RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007).

Ainda, a proposta inclui o parágrafo único ao art. 45 do RI-ALE/GO (GOIÁS, 2007) para explicitar que a CTFO deve possuir, no mínimo, as mesmas prerrogativas previstas no art. 1º, § 4º, da LO-TCE/GO, inclusive quanto à requisição de informações sigilosas, desde que observado procedimento que garanta a transferência segura do sigilo e a inviolabilidade deste como prevê, de forma similar, o § 2º do art. 198 do CTN. Apesar das críticas que possam surgir a esse entendimento, a proposta apenas visa a estender ao titular do controle externo, o Poder Legislativo, as mesmas prerrogativas que seu órgão auxiliar já possui (TCE/GO).

O Apêndice D traz minuta de PL que altera os arts. 9º, XIII c/c § 3º, e 26, § 3º, da Lei nº 20.986/2021 (LO-CGE/GO) apenas para explicitar, de forma ainda mais clara, que o órgão de controle interno do Poder Executivo deve ter acesso a documentos sigilosos no exercício de

sua atuação controladora, desde que observado procedimento que garanta a transferência segura do sigilo e a inviolabilidade deste como prevê, de forma similar, o § 2º do art. 198 do CTN, em coerência com as propostas dos Apêndices B e C.

Ainda, o Apêndice D altera o inciso III do art. 26 da LO-CGE/GO para prever expressamente que a prerrogativa de acesso a todos os documentos e informações necessários ao exercício das funções da CGE/GO, inclusive sistemas eletrônicos de processamento e aos bancos de dados dos órgãos e das entidades da administração pública estadual, estende-se também aos dados e informações de particulares que recebam incentivos ou benefícios fiscais, financeiros ou creditícios (o texto vigente se refere, quanto a particulares, apenas àqueles que “transacionem” com o poder público).

Embora a LC nº 187/2021 tenha afastado a proteção do sigilo fiscal sobre informações relativas a incentivos fiscais e renúncia de receitas, dentre outras, entende-se que ainda permanece a utilidade das alterações legais propostas, para explicitar a possibilidade de a atuação controladora da CGE/GO dirigir-se direta e especificamente às beneficiárias de incentivos fiscais, bem como de acesso a informações sigilosas (inclusive relativas a outros assuntos de competência do órgão) sem possibilidade de negativa a qualquer pretexto quando necessárias ao exercício da respectiva atuação controladora.²³¹

O Apêndice E apresenta minuta de alteração da Resolução Normativa nº 07/2018-GO (GOIÁS, 2018c) do TCE/GO, que dispõe sobre os critérios para organização e apresentação das Contas Anuais do Governador e dá outras providências.

A primeira alteração visa a incluir no item 6 do Anexo Único da referida Resolução a previsão de informações detalhadas sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS para envio pelo Poder Executivo anualmente por ocasião das contas do Chefe do Poder Executivo, principalmente porque, ante o veto a dispositivos importantes da Lei nº 21.242/2021-GO, recomenda-se seja praticado um nível maior de transparência passiva nessa matéria ao menos perante os órgãos de controle, dentre eles o TCE/GO. Porém, se o veto a dispositivos da Lei nº 21.242/2021-GO for derrubado, no todo ou em parte, é possível que a proposta ora apresentada possa perder sua pertinência, a ensejar a necessidade de reavaliação de seu texto oportunamente.

A segunda alteração visa a esclarecer, mediante acréscimo do art. 9º-A, que o acesso aos dados e informações obtidos pelo Serviço de Contas de Governo nos termos da mencionada

²³¹ Parágrafo acrescido em resposta a questionamento formulado pela professora Maria Stela Campos da Silva (PPGD/UFGA) na banca examinadora deste trabalho ocorrida em 17/06/2022.

Resolução devem ser compartilhados com a Secretaria de Controle Externo e unidades que lhe são vinculadas e também com o MPC para o exercício das respectivas atribuições ordinárias.

Por fim, o Apêndice F apresenta minuta de PL que altera a Lei nº 20.787/2020-GO – PROGOIÁS, mais especificamente para incluir a alínea “d” ao inciso I do art. 5º dessa Lei, para prever o benefício de 67% (sessenta e sete por cento) de crédito outorgado para o estabelecimento considerado multiplicador de emprego, renda e com grande nível de encadeamento para trás e/ou para frente com a economia goiana, ao lado de outras hipóteses em que o estabelecimento também faça jus a benefício nesse percentual, que é o maior previsto naquela Lei. Embora não se trate de uma questão que diga respeito necessariamente à atuação das instituições controladoras, considera-se a sugestão importante para o aperfeiçoamento do desenho do PROGOIÁS, conforme argumentado no item 3.3 deste Relatório Final de Pesquisa.

Importante esclarecer que todas as propostas mencionadas nos Apêndices A a F supra podem também ser utilizadas nos demais Estados-membros, com as devidas adaptações, conforme a legislação de cada ente federado, sua realidade e as demandas das respectivas instituições controladoras se identifiquem ou ao menos se assemelhem com as apresentadas neste Relatório Final de Pesquisa em relação ao controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

Por oportuno, registre-se que se consideram frágeis e até mesmo utópicos trabalhos que tentam encontrar a chave para um controle de mérito mais efetivo em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS no Poder Judiciário, supostamente baseado na moralidade tributária (LEÃO, 2019). Além do ativismo judicial e da insegurança jurídica que um controle judicial nessa matéria provoca, não se encontra o Poder Judiciário minimamente à altura de controle dessa natureza, inclusive do ponto de vista técnico e jurídico.

Isso porque que nem mesmo o controle formal tem sido realizado, de forma geral, a contento pelo referido Poder, que tem se limitado a aferir a presença de prévio convênio autorizativo do CONFAZ no caso do ICMS (CRFB, art. 155, § 2º, II, “g”) e, mais recentemente, estimativa de impacto orçamentário-financeiro (ADCT, art. 113) e lei específica (CRFB, art. 150, § 6º). Outros parâmetros para o controle formal apresentados neste Relatório Final de Pesquisa, como regularidade previdenciária, ambiental e social, ou mesmo o controle na seara penal ante os ilícitos capitulados na Lei nº 8.137/1990 (art. 2º, III e IV), ainda levarão anos para entrar no radar do Poder Judiciário e talvez até do próprio Ministério Público em geral.

Dessa forma, além dos critérios formais, talvez a contribuição maior do Poder Judiciário (e também do Ministério Público) seja por meio de processos estruturais (GUEDES e PINTO, 2020), com o objetivo de superar os problemas de gestão e fiscalização daqueles

incentivos pelo próprio Poder Executivo e pelas demais instituições de controle interno e externo²³².

Assim, entende-se que o principal caminho para um controle mais efetivo nessa matéria passa, primeiramente, pelo fortalecimento das instituições controladoras objeto desta pesquisa (CGE/GO, TCE/GO e ALE/GO) no sentido de imprimirem uma atuação mais efetiva, informada e articulada entre si, consoante os pilares de controle delineados neste Relatório Final de Pesquisa quanto à matéria em exame.

Assim, referidas instituições devem desenvolver com mais regularidade e constância suas atribuições nessa matéria; obter cada vez mais informações e dados do Poder Executivo e de outras instituições controladoras ou produtoras de dados, com a amplitude necessária aos respectivos trabalhos, inclusive em nível de contribuinte, o que agora encontra respaldo expresso no inciso IV do § 3º do art. 198 do CTN, incluído pela LC nº 187/2021, e elimina uma antiga insegurança jurídica que havia; e também que antes, durante e após a instauração de processos de fiscalização em sentido amplo, articulem-se mais intensamente com as demais instituições controladoras para conhecer os respectivos trabalhos, interagir, somar esforços e saber em que ponto é possível avançar conjuntamente.

Propostas de estudos para agenda de pesquisas futuras sobre o tema

Por fim, no intuito de apontar linhas investigativas para uma agenda de pesquisa promissora nessa matéria, recomenda-se que haja estudos que tenham como objeto o(a):

a) atuação do Poder Executivo, para conhecer com mais detalhes como tem ocorrido a fiscalização dos beneficiários de incentivos fiscais de ICMS pelo fisco estadual, os pareceres e orientações administrativos da PGE e a atuação contenciosa desta tanto no plano administrativo como judicial, além da própria CGE/GO, visto que nesta pesquisa não se obteve acesso à íntegra dos processos nem da maioria dos relatórios emitidos pelo órgão sobre a matéria. Ressalte-se que após a LC nº 187/2021 o acesso a esses dados tornou-se um dever inconteste da Administração Pública, embora tenha sido restringido em parte nesta pesquisa;

b) atuação do MPE/GO, quanto a inquéritos e investigações conduzidas, eventuais ações propostas e, principalmente, eventuais resultados alcançados, bem como sobre o controle

²³² A perspectiva dos processos estruturais não se confunde com um controle judicial de mérito dos incentivos fiscais, visto que seu escopo seria combater as deficiências na estrutura e na gestão dos órgãos competentes para que realizem esse controle de mérito, em especial a própria Administração Tributária, o Poder Legislativo, o Tribunal de Contas e o controle interno do Poder Executivo, instituições ou com maior expertise técnica ou com legitimidade democrática para realizarem controle mais profundo sobre a efetividade ou mérito desses incentivos.

que a instituição vem fazendo (ou deixando de fazer) acerca da regularidade ambiental de empresas beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS e também de outros critérios;

c) monitoramento das recomendações constantes do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a, p. 546-567), em especial junto ao Poder Executivo e ao MPE/GO, na forma das alíneas anteriores, ou também em relação às instituições selecionados nesta pesquisa para o período a partir de 2022;

d) análise sobre a adequação do Estado de Goiás para ingresso no RRF quanto à exigência de redução em pelo menos 20% (vinte por cento) dos incentivos fiscais ou financeiro-fiscais dos quais decorram renúncia de receitas (LC nº 159/2017, art. 2º, § 1º, III, com redação dada pela LC nº 178/2021), ante a divulgação do respectivo plano de recuperação fiscal, bem como análise dos mencionados incentivos e benefícios ao longo do RRF;

e) desafios a serem superados e propostas jurídicas e técnicas para a SEE produzir e passar a divulgar o demonstrativo regionalizado do efeito previsto no § 6º do art. 110 da CE/GO, correspondente ao § 6º do art. 165 da CRFB, com o maior nível de detalhamento possível, à luz dos conhecimentos relativos a finanças públicas, economia, tecnologia da informação, big data, dentre outros (sugestão de estudo de caso do processo de construção do demonstrativo análogo no âmbito da SRFB);

f) a propositura de processos judiciais de natureza estrutural para enfrentar os problemas de gestão e fiscalização daqueles incentivos, sobretudo no Poder Executivo, mas que também podem ser verificados até mesmo em instituições controladoras, como no TCE/GO, em que se verifica ausência de servidores efetivos em número apto atualmente a realizar trabalhos de fiscalização e a ausência de uma unidade técnica específica para o controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS;

g) construção de propostas de termos de cooperação técnica entre todas as instituições controladoras selecionadas nesta pesquisa (CGE/GO, TCE/GO, ALE/GO), além do próprio MPE/GO, no intuito de construir e manter verdadeira rede de controle, mediante o estabelecimento de reuniões periódicas com a participação de membros e servidores dessas instituições para debater linhas de controle, compartilhamento de informações (inclusive de trabalhos em andamento), cessão recíproca de servidores etc.;

h) oferecimento de novas propostas legislativas para maior transparência ativa nessa matéria, inclusive propostas de alteração da Lei nº 12.257/2011 e Lei nº 18.025/2013-GO para inserir as pessoas jurídicas com fins lucrativos e que sejam beneficiárias de incentivos fiscais, financeiros e creditícios como sujeitas à legislação federal e estadual de acesso à informação, como já o são as entidades privadas sem fins lucrativos subsidiadas por gastos públicos diretos;

i) possibilidade e, em caso positivo, em que medida achados de auditoria, inspeção e de outros processos de fiscalização produzidos pelo órgão de controle interno e pelo Tribunal de Contas podem ser utilizados para subsidiar processos judiciais visando a corrigir problemas de gestão ou responsabilizar autoridades, antes da conclusão dos processos originários perante aqueles órgãos, via processos estruturais, ações civis públicas, ações populares e outros instrumentos da tutela coletiva, pelo Ministério Público e outros legitimados;

j) mecanismos que garantam maior efetividade ao art. 14 da LRF, hoje parcialmente incorporado ao art. 113 do ADCT, em matéria de renúncia de receitas, notadamente do ponto de vista técnico (fazer uma estimativa constitucional e legalmente adequada) e jurídico (para que eventual descumprimento daquela norma pelo parlamento possa ter alguma consequência jurídica independente do regime de teto de gastos ou RRF);

k) regulamentação em nível de lei complementar nacional para os incisos I e II do § 4º do art. 4º da EC nº 109/2021, no tocante à avaliação permanente e periódica de benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia, consoante os referenciais teóricos de uma análise constitucionalmente adequada nessa matéria desenvolvidos nesta pesquisa e outros;

l) pesquisa empírica para avaliar, a partir do exercício de 2022, o cumprimento do inciso IV do § 3º do art. 198 do CTN, incluído pela LC nº 187/2021, pela SRFB e pelas Administrações Tributárias dos Estados e do Distrito Federal, a partir de pedidos de acesso à informação sobre as maiores beneficiárias de incentivos fiscais nos respectivos Estados (vinte maiores, cinquenta maiores, cem maiores etc), quanto aos valores por elas fruídos em determinado exercício, fundamento legal do incentivo, eventuais ajustes firmados com a Administração Tributária etc, à semelhança de pesquisa anterior já realizada sobre o tema (PINHO *et al.*, 2017);

m) a partir do recebimento das informações revistas na alínea “l”, supra, avaliar a efetividade dos incentivos fiscais concedidos e fruídos pelas maiores beneficiárias a partir de critérios previamente selecionados, como número de empregos diretos e indiretos gerados e o quanto isso representa em termos percentuais em relação ao conjunto de empresas que recebem incentivos e também em comparação com a respectiva unidade federada, e o mesmo em relação a volume de arrecadação de ICMS e outros indicadores de interesse público.

REFERÊNCIAS²³³

ABRANCHES, Sérgio Henrique Hudson de. Presidencialismo de coalizão: o dilema institucional brasileiro. *Revista de Ciências Sociais (Dados)*, Rio de Janeiro, v. 31, n. 1, p. 5-34, 1988.

AFONSO, José Roberto Rodrigues (coord.). *A renúncia tributária do ICMS no Brasil: documento para discussão nº 327*. Washington, WA: Banco Interamericano de Desenvolvimento, fev. 2014. Disponível em: <<https://joserobertoafonso.com.br/renuncia-tributaria-do-icms-afonso-et-al/>>. Acesso em: 20 jul. 2021.

ALMEIDA, Claudio Bispo de; FLORES, Fábio Fernandes; MUSSI, Ricardo Franklin de Freitas. Pressupostos para a elaboração de relato de experiência como conhecimento científico. *Revista Práxis Educacional*, v. 17, n. 48, p. 60-77, out./dez. 2021. Disponível em: <<https://doi.org/10.22481/praxisedu.v17i48.9010>>. Acesso em 15 jul. 2022.

AMARAL, Ana Paula Xavier. *Incentivos fiscais e o programa “Produzir” em Goiás: impactos*. 2016. 103 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.bc.ufg.br/tede/bitstream/tede/6435/5/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20-%20Ana%20Paula%20Xavier%20Amaral%20-%202016.pdf>>. Acesso em 21 jan. 2021.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ANTONELLI, Leonardo Pietro (coord.); GOMES, Marcus Lívio (coord.); SCHMIDT, Gustavo da Rocha. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. vol. 3. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2005.

ARAKEN, Marcos; HIROSE, Rodrigo. Entrevista: Divino Lemes – “Se os programas Produzir e Fomentar forem cortados, é provável que vejamos empresas deixarem Senador Canedo”. *Jornal Opção*, Goiânia/GO, edição nº 2300, 06 nov. 2019. Disponível em: <<https://www.jornalopcao.com.br/ultimas-noticias/joao-doria-segue-exemplo-de-caiado-e-faz-cortes-em-incentivos-fiscais-275132/>>. Acesso em: 06 jan. 2021.

ARAÚJO, Luiz Phillipe. *Em dia de manifestação de funcionários da Caa, Humberto Aidar afirma que há manipulação de informações*: representante do Sindicato diz que a companhia já estaria sentido prejuízo, contabilizando demissões. Presidente da CPI dos incentivos contesta. *Jornal Opção*, Goiânia/GO, 06 nov. 2019. Disponível em: <<https://www.jornalopcao.com.br/ultimas-noticias/em-dia-de-manifestacao-de-funcionarios-da-cao-humberto-aidar-afirma-que-ha-manipulacao-de-informacoes-219197/>>. Acesso em: 06 jan. 2021.

²³³ A CRFB, a CE/GO e as respectivas emendas constitucionais, assim como leis e decretos nacionais, federais e estaduais, mencionados ao longo deste Relatório Final de Pesquisa, encontram-se disponíveis para acesso nos portais eletrônicos <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>>, <<https://legisla.casacivil.go.gov.br/>> e <<https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/>>, estes últimos no âmbito estadual. Assim, todos esses diplomas constitucionais, legais e normativos não foram mencionados nestas referências. A Lei nº 11.651/1991-GO e o Decreto nº 4.852/1997-GO encontram-se disponíveis no portal eletrônico <<https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/>>, acessível a partir dos navegadores Internet Explorer ou Microsoft Edge. Assim, todos esses diplomas constitucionais, legais e normativos não foram mencionados nas referências para evitar repetições desnecessárias.

ARAÚJO, Edmir Netto. *Curso de Direito Administrativo*. 7. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2015.

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

ASSIS, Karoline Marchiori de. A adequação como pressuposto de validade da norma de incentivos fiscais e a insuficiência da Ciência do Direito para esse controle. In: CYRINO, Rodrigo Reis; NEVES, Rodrigo Santos (coord.) *Temas de Direito Constitucional*. vol. 2. Rio de Janeiro, RJ: Lúmen Juris, 2020, p. 207-238.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). *Resolução ATRICON nº 06, de 25 de novembro de 2016*. Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016, relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”. Disponível em: <<https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%Bancia-de-receita.pdf>>. Acesso em 07 jul. 2021.

ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL (ATRICON). *Auditoria da receita e da renúncia de receita*: Tribunal de Contas do Estado de Rio de Janeiro (TCE-RJ). Disponível em: <<https://boaspraticas.atricon.org.br/auditoria-da-receita-e-da-renuncia-de-receita/>>. Acesso em 28 nov. 2021.

ASSOCIAÇÃO PRÓ-DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DE GOIÁS (ADIAL/GO). Blog. Economia. Pesquisas. *Incentivar o desenvolvimento de Goiás: estudo econômico da Adial Goiás 2019*. Disponível em: <<https://www.adial.com.br/arquivos/EstudoeconomicodaAdialGoias2019.pdf>>. Acesso em 30 jul. 2021.

ASSOCIAÇÃO PRÓ-DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DE GOIÁS (ADIAL/GO). Notícias. *Ação que questionava incentivos goianos é encerrada no STF após duas décadas de batalhas*. Goiânia, GO, 06 abr. 2021. Disponível em: <<https://www.adial.com.br/noticias/acao-que-questionava-incentivos-goianos-e-encerrada-no-stf-apos-duas-decadas-de-batalhas/>>. Acesso em 30 jul. 2021.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, v. 215, p. 151-179, 1999. Disponível em: <<https://doi.org/10.12660/rda.v215.1999.47313>>. Acesso em 15 jun. 2021.

BACHRACH, Morton S.; BARATZ, Peter. Duas faces do poder. *Revista Sociologia Política*, Curitiba, v. 19, n. 40, p. 149-157, out. 2011. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/rsocp/a/JmswJhMprywMKZ4LVNfQsDf/abstract/?lang=pt>>. Acesso em 15 jan. 2021.

BARCELOS, Ana Paula de. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático.

In: SARLET, Ingo Wolfgang e TIMM, Luciano Benetti (orgs.). *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 111-147, 2008.

BATISTA, Paulo César de Sousa; FREIRE, Dimona Albuquerque Arraes. Natureza preventiva do controle interno no setor público. *Revista Controle*, Fortaleza, v. 15, n. 2, p. 380-413, jul./dez. 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.32586/rcda.v15i2.413>>. Acesso em 07 jul. 2021.

BELLO, Enzo; BERCOVICI, Gilberto; LIMA, Martonio Mont'Alverne Barreto. O fim das ilusões constitucionais de 1988. *Revista Direito e Práxis*, Rio de Janeiro, vol. 10, nº 03, p. 1769-1811, 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/2179-8966/2018/37470>>. Acesso em 25 out. 2020.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BITENCOURT, Caroline Muller; COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; LOLLI, Eduardo Henrique. Políticas públicas e constitucionalismo contemporâneo crítico: sistematizações para subsidiar análises em Direito e políticas públicas. *Sequência*, Florianópolis, vol. 43, nº 90, 2022, p. 1-54. Disponível em: <<https://doi.org/10.5007/2177-7055.2022.e86761>>. Acesso em: 15 jul. 2022.

BOMFIM, Gilson Pacheco. A Lei de Responsabilidade Fiscal e as limitações orçamentárias e financeiras ao gasto tributário. In: ABRAHAM, Marcus; ALLEMAND, Luiz Claudio; COELHO, Marcus Vinicius Furtado (orgs.). *Responsabilidade fiscal: análise da Lei Complementar nº 101/2000*. Brasília, DF: Conselho Federal da OAB, 2016, p. 287-309.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo, SP: Noeses, 2015.

BONIN, Robson. Conselho do MP apura irregularidades em cargos no TCE de Goiás. *VEJA*, Radar, 22 nov. 2021. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/blog/radar/conselho-do-mp-apura-irregularidades-em-cargos-no-tce-de-goias/>>. Acesso em 30 nov. 2021.

BORGES, Eduardo Batista. *Incentivos fiscais e desenvolvimento socioeconômico de Goiás: análise de impactos dos Programas Fomentar e Produzir (1995-2011)*. 2014. 285 f. Tese (Doutorado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento) – Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <https://silo.tips/queue/universidade-federal-do-rio-de-janeiro-eduardo-batista-borges?&queue_id=1&v=1627598290&u=MTg3LjQuMjIyLjE5>. Acesso em 21 jan. 2021.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. (Série IDP). São Paulo, SP: Saraiva, 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividade legislativa. Pesquisa de legislação. *Resolução nº 17, de 1989*. Aprova o Regimento Interno da Câmara dos Deputados (atualizado até a Resolução nº 21, de 2021). Brasília, DF: Centro de Documentação e Informação da Câmara dos Deputados, 2021a. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade->

legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%2021-2021.pdf>. Acesso em 10 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividade legislativa. Projetos de lei e outras proposições. *Proposta de Emenda Constitucional nº 32, de 2020*. Altera disposições sobre servidores, empregados públicos e organização administrativa. Inteiro teor. Brasília, DF, 2020a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0204yvd0hlogj4podrkz83zw64453970.node0?codteor=1928147&filename=PEC+32/2020>. Acesso em 18 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividade legislativa. Projetos de lei e outras proposições. *Proposta de Emenda Constitucional nº 32, de 2020*. Altera disposições sobre servidores, empregados públicos e organização administrativa. Parecer do Relator, Deputado Darci de Matos, de 24 de maio de 2021, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania. Brasília, DF, 2020b. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2016367&filename=PRL+4+CCJC+%3D%3E+PEC+32/2020>. Acesso em 18 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividade legislativa. Projetos de lei e outras proposições. *Projeto de Lei nº 3.203, de 16 de setembro de 2021*. Dispõe sobre o plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária e o encerramento de benefícios fiscais, nos termos do disposto no art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021. Brasília, DF, 2021b. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0m7mb298miee41th45474vac8p1122393.node0?codteor=2075085&filename=PL+3203/2021>. Acesso em 18 jul. 2021.

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

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

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

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 570, de 11 de maio de 2007. Aprova o Regimento Interno da Controladoria-Geral da União. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, Seção 1, nº 91, p. 3-15, 14 maio 2007. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41493/8/Portaria_570_2007.pdf>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 3.553, de 12 de novembro de 2019. Aprova o Regimento Interno e o Quadro Demonstrativo de Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Controladoria-Geral da União – CGU e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, Seção 1, nº 220, p. 107-122, 13 dez. 2019. Disponível em: <<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=13/11/2019&jornal=515&pagina=122&totalArquivos=127>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. Portaria nº 677, de 10 de março de 2017. Aprova o Regimento Interno do Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União – CGU e o Quadro Demonstrativo de Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da CGU. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, Seção 1, nº 50, p. 55-71, 14 mar. 2017a. Disponível em: <<https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&data=14/03/2017&pagina=55>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Despacho do Presidente da República, de 24 de dezembro de 2021. Homologa o Plano de Recuperação Fiscal apresentado pelo Estado de Goiás. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, Seção 1, Edição Extra, nº 242-C, p. 2, 24 dez. 2021c. Disponível em: <https://download.in.gov.br/sgpub/do/secao1/extra/2021/2021_12_24/2021_12_24_ASSINA_DO_do1_extra_C.pdf?arg1=Ok3LoSUwP7w1jldgwzZFg&arg2=1642132526>. Acesso em 10 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários)*: PLOA 2019. Brasília, DF: SRFB, 2018c. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Assuntos. Planejamento e Orçamento. Orçamento Público. Orçamentos Anuais. PLDO, LDO, PLOA, LOA. 2022. PLOA. Orçamentos da União exercício financeiro 2022 projeto de lei orçamentária. Informações complementares relacionadas no Anexo II da Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2022. Vol. II. Brasília, DF, 2021d. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento/orcamentos-anuais/2022/ploa/Volume_II.pdf>. Acesso em 29 dez. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). *Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017*. Dispõe, nos termos autorizados na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, 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, bem como sobre as correspondentes reinstituições. Brasília, DF: CONFAZ, 2017b. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>. Acesso em 30 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). *Manual eletrônico do sigilo fiscal (e-MSF)*: aprovado pela Portaria RFB nº 4.820, de 19 de novembro de 2020. Brasília, DF: SRFB, 2020c. Disponível em:

<<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/sigilo-fiscal>>. Acesso em 16 jul. 2021.

BRASIL. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Assistência Farmacêutica. Série B (Textos Básicos de Saúde). *Política nacional de plantas medicinais e fitoterápicos*. Brasília: MS, 2006. Disponível em: <https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/politica_nacional_fitoterapicos.pdf>. Acesso em: 25 dez. 2020.

BRASIL. Senado Federal. Atividade legislativa. Legislação. *Resolução nº 44, de 2013*. Altera o Regimento Interno do Senado Federal para estabelecer procedimento de avaliação de políticas públicas no âmbito do Senado Federal. Brasília, DF: Secretaria de Informação Legislativa da Secretaria-Geral da Mesa do Senado Federal, 2013. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/582663/publicacao/15611898>>. Acesso em 11 jan. 2022.

BRASIL. Senado Federal. Atividade legislativa. Legislação. *Resolução nº 93, de 1970*. Dá nova redação ao Regimento Interno do Senado Federal. Brasília, DF: Secretaria de Informação Legislativa da Secretaria-Geral da Mesa do Senado Federal, 2018d. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/documents/12427/45868/RISF+2018+Volume+1.pdf/cd5769c8-46c5-4c8a-9af7-99be436b89c4>>. Acesso em 10 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.140-5/RR*. Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Sydney Sanches, 03 fev. 2003. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266670>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2.390/DF, 2.386/DF, 2.397/DF e 2.859/DF*. Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Dias Toffoli, 24 fev. 2016. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>. Acesso em 18 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.441-8/SP*. Brasília, DF, Relatora Ministra Rosa Weber, 11 fev. 2021. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345666507&ext=.pdf>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.444/RS*. Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Dias Toffoli, 06 nov. 2014. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7631030>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.816/RO*. Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relator Alexandre de Moraes, 05 nov. 2019. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751470450>>. Acesso em: 15 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.929/DF*. Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relator Edson Fachin, 14 fev. 2020. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752156497>>. Acesso em: 15 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.930/DF*. Decisão monocrática. Brasília, DF, Ministro Roberto Barroso, 29 nov. 2021. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348927729&ext=.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental na Suspensão de Segurança nº 5.203/MT*. Brasília, DF, Relator Ministro Dias Toffoli (Presidente), 27 mar. 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752478380>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.232.084/DF*. Brasília, DF, 1ª Turma, Relator Ministro Alexandre de Moraes, 13 dez. 2019. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751841834>>. Acesso em: 15 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.789/PR*. Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Teori Zavascki, 18 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=7851326>>. Acesso em: 15 jun. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Divergência no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.277.998/GO*. Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Cármen Lúcia, 17 maio 2021. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756017683>>. Acesso em 03 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Mandado de Segurança nº 25.668/DF*. Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, 23 mar. 2006. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=365434>>. Acesso em 12 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.190/RJ*. Brasília, DF, Relator Ministro Celso de Mello, 04 ago. 2009. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho119525/false>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Suspensão de Segurança nº 5.203/MT*. Brasília, DF, Relatora Ministra Cármen Lúcia (Presidente), 25 set. 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313156674&ext=.pdf>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 572.762/SC*. Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 18 jun. 2008. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756017683>>. Acesso em 03 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 601.314/SP*. Repercussão Geral (Tema nº 225). Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Edson Fachin, 24 fev. 2016. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>>. Acesso em 18 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 705.423/SE*. Brasília, DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Edson Fachin, 23 nov. 2016. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14291555>>. Acesso em 03 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Suspensão de Liminar nº 1.296/MG*. Brasília, DF, Relator Ministro Dias Toffoli (Presidente), 12 fev. 2020. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5852021>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Suspensão de Segurança nº 5.203/MT*. Brasília, DF, Relator Ministro Dias Toffoli (Presidente), 09 out. 2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341467155&ext=.pdf>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Suspensão de Segurança nº 5.247/MA*. Brasília, DF, Relator Ministro Dias Toffoli (Presidente), 28 fev. 2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339722226&ext=.pdf>>. Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial para avaliação de governança em políticas públicas*. Brasília: TCU, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/data/files/61/86/7D/09/8CA1F6107AD96FE6F18818A8/Referencial_avaliacao_governanca_politicas_publicas.PDF>. Acesso em: 25 dez. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. O TCU. Legislação e Normativos. Legislação. Regimentos Internos. *Resolução nº 246, de 30 de novembro de 2011* (republicada após alterações determinadas na Resolução nº 310/2019). Altera o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002. Brasília, DF, 2020d. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/data/files/B9/E5/71/06/9CB3C710D79E7EB7F18818A8/RITCU.pdf>>. Acesso em 15 jul. 2022.

BRITTO, Carlos Ayres. Distinção entre "controle social do poder" e "participação popular". *Revista Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 189, p. 114-122, jul./set 1992. Disponível em: <<https://doi.org/10.12660/rda.v189.1992.45286>>. Acesso em 04 jul. 2021.

BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, ano 5, n. 47, jan. 2005.

BROWN, Kerry; KEAST, Robin; MANDELL, Myrna. Encontrando a combinação certa: decifrando significados e estratégias de integração. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 63, n. 3, p. 313-341, jul./set. 2012.

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

BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem Direito e políticas públicas. *Revista Estudos Institucionais*, Rio de Janeiro, v. 5, nº 3, p. 791-832, set./dez. 2019. Disponível em: <<https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/627/730>>. Acesso em: 18 out. 2021.

CAETANO, Adriana; NOGUEIRA, Gilberto Souza. O sigilo fiscal e a prestação de contas da Presidência da República. *Revista do TCU*, Brasília, n. 146, p. 56-76, jul./dez. 2020. Disponível em: <<https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1674>>. Acesso em 13 abr. 2021.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo, SP: Almedina/Saraiva Jur, 2013.

CARVALHO, Elzis. CPI da Renúncia e Sonegação Fiscal entrega relatório final à Mesa Diretora. *Secretaria de Comunicação Social da Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso*, 13 jul. 2022. Disponível em: <<https://www.al.mt.gov.br/midia/texto/deputados-aprovam-relatorio-final-da-cpi-da-renuncia-e-sonegacao-fiscal/visualizar>>. Acesso em 20 jul. 2022.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 31. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2017.

CARVALHO JUNIOR, Nilson Elias de. Aplicação do dever de proporcionalidade aos incentivos fiscais concedidos pelos Estados brasileiros. *Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo*, Santa Fe, vol. 5, n. 1, p. 139-156, ene./jun. 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.14409/redoeda.v5i1.8528>>. Acesso em 20 fev. 2021.

CASTRO, Mario Cesar Gomes; CONCEIÇÃO, Pedro Henrique Zuchi da. Política industrial em Goiás: uma revisão da literatura. *Revista de Economia da UEG*, vol. 14, nº 2, jul./dez. 2018. Disponível em: <<https://www.revista.ueg.br/index.php/economia/article/view/6908>>. Acesso em 29 jan. 2021.

CASTRO, Joana D'arc Bardella Castro; CASTRO, Mario Cesar Gomes. Incentivos à industrialização em Goiás: políticas industriais e seus impactos. *Revista de Economia da UEG*, vol. 16, nº 1, jan./jul. 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.5281/zenodo.4012323>>. Acesso em 29 jan. 2021.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). *Manual de boas práticas na medição de gastos tributários: uma experiência Ibero-Americana*. Panamá: Secretaria Ejecutiva del CIAT, 2011.

CHAVES, Renato Santos. *Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos (com jurisprudência do TCU)*. Curitiba, PR: Juruá, 2010.

CIRILO, Simone Bento Martins; CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo Alves. O desenho institucional das políticas industriais: incentivos fiscais concedidos ao setor automobilístico e suas contrapartidas. *Revista Estudos Institucionais*, v. 6, nº 1, p. 256-276, jan./abr. 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.21783/rei.v6i1.385>>. Acesso em 05 jan. 2021.

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

COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; LOLLI, Eduardo Henrique. Incentivos fiscais como instrumento de políticas públicas à luz do enfoque crítico do constitucionalismo contemporâneo. *Revista de Direito da UFMS*, Campo Grande, 2022. No prelo.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso Direito Tributário brasileiro*. 16. ed. Rio de Janeiro, 2018.

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

CORREIA NETO, Celso de Barros. *Os impostos e o Estado de Direito*. São Paulo: Almedina, 2017.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Novo regime fiscal: histórico e controvérsias constitucionais. *Economic Analysis of Law Review*, Brasília, v. 10, nº 1, p. 04-24, jan.-abr., 2019.

COSTA, Ruth Barros Petersen da. A internalização dos convênios do Confaz na ordem jurídica dos Estados. *Revista da Advocacia do Poder Legislativo*, Brasília, v. 1, p. 269-302, jan./dez. 2020. Disponível em: <<https://revista.anpal.org.br/wp-content/uploads/2020/11/REVISTA-ANPAL-A-INTERNALIZACAO-DOS-CONVENIOS-DO-CONFAZ.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2022.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; DEMIKOSKI, Marcos Alan; PINHEIRO, Denise. *Sobre a (des)articulação da atuação dos órgãos de controle na celebração dos acordos de leniência (Lei Anticorrupção – Lei n. 12.846/2013)*. In: CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; SANMIGUEL, Nancy Nelly González; SOUSA, Thanderson Pereira de. *Direito Administrativo contemporâneo: diálogos Brasil e México*. Florianópolis: Habitus, 2020, p. 108-129.

CUNHA, Wânia Chagas Faria. Contexto socioeconômico de goiás na década de 1970 e a adoção da política de industrialização via distritos industriais. *Boletim Goiano de Geografia*, v. 30, nº 1, p. 69-92, jan./jun. 2010. Disponível em: <<https://www.revistas.ufg.br/bgg/article/view/11196/7999>>. Acesso em 29 jan. 2021.

DIAS, Maria Tereza Fonseca; GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; NICÁCIO, Camila Silva. *Repensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 5. ed. Belo Horizonte, MG: Almedina, 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 32. ed. Rio de Janeiro, RJ: Gen Forense, 2019.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo, SP: José Buschatsky, 1975.

DUARTE, Clarice Seixas. O ciclo das políticas públicas. In: BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins; SMANIO, Gianpaolo Poggio (orgs.). *O Direito e as políticas públicas no Brasil*. São Paulo/SP: Atlas, 2013, p. 16-43.

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

ESPÍRITO SANTO. Assembleia Legislativa. ALES Digital. Consultas. *Lei nº 10.744, de 05 de outubro de 2017*. Institui o Sistema de Monitoramento e de Avaliação de Políticas Públicas do Espírito Santo. Vitória, ES, 2017. Disponível em: <<http://www3.al.es.gov.br/Arquivo/Documents/legislacao/html/LEI107442017.html>>. Acesso em 11 jan. 2022.

ESPÍRITO SANTO. Instituto Jones dos Santos Neves. Centro de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas – SIMAPP. Vitória, ES, 2022. Disponível em: <<http://www.ijsn.es.gov.br/simapp>>. Acesso em 11 jan. 2022.

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

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

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

FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de. A política de avaliação de políticas públicas. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo, v. 20, nº 59, p. 97/109, out. 2005. Disponível em: <chrome-

extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fwww.scielo.br%2Fj%2Frbsoc%2Fa%2FdHQ6MVmWkGqbKQ6DrSP9shg%2F%3Fformat%3Dpdf%26lang%3Dpt&clen=97501&chunk=true>. Acesso em 18 out. 2021.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE GOIÁS (FIEG). Caderno de política econômica. Conselho Temático de Política Econômica. *A importância dos incentivos fiscais na guerra contra as desigualdades regionais no Brasil*: ou como estamos conseguindo superar nossa histórica defasagem econômica em relação ao restante do país. FIEG, n. 1 (fev.2008), Goiânia, GO: FIEG, 2008. Disponível em: <https://www.sistemafieg.org.br/repositoriosites/repositorio/portalfieg/download/Publicacoes/Diversos/caderno_politicaeconomica.pdf>. Acesso em 28 jul. 2021.

LIMA, Wanubia. CPI sobre benefícios fiscais termina frustrada em São Paulo. *Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco)*, 15 mar. 2022. Disponível em: <<https://fenafisco.org.br/16/03/2022/cpi-sobre-beneficios-fiscais-termina-frustrada-em-sao-paulo/>>. Acesso em 15 jul. 2022.

LOLLI, Eduardo Henrique. Transparência e acesso à informação de dados relativos a incentivos fiscais. *Revista da CGU*, vol. 14, nº 25, p. 50-62, jan.-jun. 2022. Disponível em: <<https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v14i25.498>>. Acesso em 11 ago. 2022.

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

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

FERRAZ, Luciano. *Controle e consensualidade*: fundamentos para o controle consensual da Administração Pública (TAG, TAC, SUSPAD, acordos de leniência, acordos substitutivos e instrumentos afins). Belo Horizonte, MG: Fórum, 2020.

FLYVBJERG, Bent. *Making social science matter*: why social inquiry failed and how it can succeed again. Cambridge (UK): Cambridge University Press, 2001.

FRAGOSO, Ronaldo Vieira. Tributos programas Fomentar e Produzir como política de desoneração do ICMS no Estado de Goiás: irreabilidade jurídica e transferências efetivas de renda. *Caderno de Finanças Públicas*, Brasília, n. 16, p. 333-361, dez. 2016. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3818/1/Cadernos%20de%20Finan%c3%a7as%20P%c3%ablicas%20n.%2016%20Dez%202016.pdf>>. Acesso em 29 jan. 2021.

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

FREITAS, Juarez. Políticas públicas, avaliação de impactos e o direito fundamental à boa administração. *Revista Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, nº 70, p. 115-133, jun. 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2015v36n70p115>>.

Acesso em 25 out. 2020.

FREITAS, Vladimir Passos (coord.); MARTINS, Marcelo Guerra. *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. 6. ed. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2013.

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

FURTADO, Lucas Rocha Furtado. *Curso de Direito Administrativo*. 4. ed. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2013.

G1 MT. Mato Grosso. Assembleia de MT prorroga CPI da Renúncia e Sonegação Fiscal por 180 dias. *G1*, 14 out. 2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/mt/mato-grosso/noticia/2021/10/14/assembleia-de-mt-prorroga-cpi-da-renuncia-e-sonegacao-fiscal-por-180-dias.ghtml>>. Acesso em 13 jan. 2022.

GABARDO, Emerson; HACHEM, Daniel Wunder. O suposto caráter autoritário da supremacia do interesse público e das origens do direito administrativo: uma crítica da crítica. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHEM, Daniel Wunder (coord.). *Direito Administrativo e interesse público: estudos em homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello*. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 155-201.

GLOCK, José Osvaldo. *Sistema de controle interno na administração pública: orientação técnica para a estruturação e operacionalização de controles internos preventivos, baseados em avaliação simplificada de riscos*. 2. ed. Curitiba, PR: Juruá, 2015.

GOIÁS. Assembleia Legislativa do Estado de Goiás (ALEGO). CPIs ativas. CPI dos Incentivos Fiscais. Relatórios e Atas: *Relatório Final*. Goiânia, GO: ALEGO, 2020a. Disponível em: <<https://portal.al.go.leg.br/legado/cpi/ver/id/33>>. Acesso em 25 junho 2020.

GOIÁS. Assembleia Legislativa do Estado. Notícias. Setor sucroalcooleiro. 1º out. 2019a. Disponível em: <<https://portal.al.go.leg.br/noticias/104943/setor-sucroalcooleiro>>. Acesso em 11 dez. 2021.

GOIÁS. Assembleia Legislativa do Estado. Notícias. Incentivos fiscais em debate. 19 nov. 2019b. Disponível em: <<https://portal-legado.al.go.leg.br/noticias/ver/id/174383/tipo/geral/incentivos+fiscais+em+debate>>. Acesso em 11 dez. 2021.

GOIÁS. Assembleia Legislativa. Portal da Transparência. Legislação. Resoluções. *Resolução nº 1.218, de 03 de julho de 2007*. Institui o Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás. Goiânia, GO, 2007. Disponível em: <https://saba.al.go.leg.br/v1/view/transparencia/public/wEf3qY5ToNFyKEAtA_h83CzgMuXNbxbq4Wm43TFm6SM=>>. Acesso em 10 jul. 2021.

GOIÁS. Assembleia Legislativa. Portal da Transparência. Opine Cidadão. Processo nº 2021004047. Goiânia, GO, 2021a. Disponível em: <<https://saba.al.go.leg.br/v1/merged/view/sgpd/public/X-0nuNwBW2HCEo0a-HqyRYWzMx6fBOK6ZaYT3Oywk-gGdoaDeWlvNich4PCPj72UU7DQ->>

P_ZUTQQ0R7SgvoudUQtzvIvJgoRAs-wYiRL7I=/pdf/2021004047>. Acesso em 30 nov. 2021.

GOIÁS. Controladoria-Geral do Estado. Acesso à informação. Institucional. Convênios e Ajustes 2016. *Termo de Cooperação Técnica nº 01, de 30 de novembro de 2016*. Acordo de Cooperação Técnica celebrado entre a Controladoria-Geral do Estado e o Tribunal de Contas do Estado de Goiás, com o objetivo de promoção de integração estratégica e intercâmbio de informações, experiências e tecnologias, nas cláusulas e condições que se seguem. Goiânia, GO, 2016a. Disponível em: <<https://www.controladoria.go.gov.br/images/wp-content/uploads/2016/02/Termo-de-Coopera%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em 15 jul. 2022.

GOIÁS. Controladoria-Geral do Estado. Acesso à informação. Termos, Acordos, Convênios e Parcerias. Termos de Colaboração, Termos de Fomento, Acordos de Cooperação. *Acordo de Cooperação Técnica nº 02, de 03 de abril de 2018*. Acordo de Cooperação Técnica que entre si celebram o Tribunal de Contas do Estado de Goiás e a Controladoria-Geral do Estado objetivando a parceria na utilização de equipamentos de topografia e do laboratório de solos e pavimentação, nas cláusulas e condições que se seguem. Goiânia, GO, 2018a. Disponível em: <https://www.controladoria.go.gov.br/images/convenios_ajustes/ACT-02-2018.pdf>. Acesso em 15 jul. 2022.

GOIÁS. Controladoria-Geral do Estado. Acesso à informação. Termos, Acordos, Convênios e Parcerias. Termos de Colaboração, Termos de Fomento, Acordos de Cooperação. *Acordo de Cooperação Técnica nº 17/2018*. Acordo de Cooperação Técnica celebrado pela Controladoria-Geral do Estado e o Ministério Público do Estado de Goiás, objetivando troca de informações e realizações de diligências voltadas à defesa do patrimônio público. Goiânia, GO, 2018b. Disponível em: <https://www.controladoria.go.gov.br/images/convenios_ajustes/Acordo_de_Cooperacao_Tecnica_4082412_ACT.pdf>. Acesso em 15 jul. 2022.

GOIÁS. Controladoria-Geral do Estado. Acesso à informação. Termos, Acordos, Convênios e Parcerias. Termos de Colaboração, Termos de Fomento, Acordos de Cooperação. *Termo de Cooperação nº 01/2019*²³⁴. Acordo de Cooperação Técnica que entre si celebram o Estado de Goiás, por intermédio da Controladoria Geral do Estado, e o Município de Goiânia, por intermédio da Controladoria Geral do Município de Goiânia, para cessão do Sistema de Gestão de Trilhas de Auditoria (SGTA). Goiânia, GO, 2019c. Disponível em: <https://www.controladoria.go.gov.br/images/convenios_ajustes/TermoCooperacao012019.pdf>. Acesso em 15 jul. 2022.

GOIÁS. Controladoria Geral do Estado. Normas e legislação. Normas da CGE. Portarias. *Portaria nº 74, de 19 de março de 2014*. Aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado. Goiânia, GO: CGE/GO, 2014a. Disponível em: <[controladoria.go.gov.br/files/Normas_cge/Portarias%20CGE/Portaria_40_2021.pdf](https://www.controladoria.go.gov.br/files/Normas_cge/Portarias%20CGE/Portaria_40_2021.pdf)>. Acesso em 18 jul. 2021.

²³⁴ O documento apresenta 2 (dois) títulos, a saber, “Termo de Cooperação nº 01/2019-CGE” e “Acordo de Cooperação Técnica nº 010/2018”. Como não há qualquer explicação no documento ou fora dele quanto ao título correto, adota-se neste trabalho o primeiro, por coincidir o ano de 2019 com o ano em que assinado eletronicamente o documento e por estar assim identificado no link constante da coluna “INSTRUMENTO” na página da CGE/GO.

GOIÁS. Controladoria Geral do Estado. Normas e legislação. Normas da CGE. Portarias. *Portaria nº 165, de 29 de outubro de 2019*. Estrutura as Ações de Controle pela Controladoria-Geral do Estado de Goiás na Administração Direta e Indireta do Poder Executivo do Estado de Goiás, na condição de Órgão Central do Sistema de Controle Interno. Goiânia, GO: CGE/GO, 2019d. Disponível em: <<https://www.controladoria.go.gov.br/files/Portarian165eAnexoOficial.pdf>>. Acesso em 10 out. 2021.

GOIÁS. Controladoria Geral do Estado. Normas e legislação. Normas da CGE. Portarias. *Portaria nº 40, de 09 de março de 2021*. Estrutura as Ações de Controle pela Controladoria-Geral do Estado de Goiás na Administração Direta e Indireta do Poder Executivo do Estado de Goiás, na condição de Órgão Central do Sistema de Controle Interno. Goiânia, GO: CGE/GO, 2021b. Disponível em: <https://www.controladoria.go.gov.br/files/Normas_cge/Portarias%20CGE/Portaria_40_2021.pdf>. Acesso em 10 out. 2021.

GOIÁS. Controladoria Geral do Estado. Notícias. *Articulação política de Marconi e José Eliton garante manutenção de incentivos fiscais*. Goiânia, GO, 09 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.controladoria.go.gov.br/noticias/549-articulacao-politica-de-marconi-e-jose-eliton-garante-manutencao-de-incentivos-fiscais.html>>. Acesso em 30 jul. 2021.

GOIÁS. Ministério Público. Transparência. Atividade-fim. Decisões colegiadas. *Autos Extrajudiciais nº 201800063759*. Goiânia, GO, 2021c. Disponível em: <https://intranet.mpggo.mp.br/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/5d28320d-009f-4386-b8e9-59954490125a/62_201800063759.pdf&guest=true>. Acesso em 10 jan. 2022.

GOIÁS. Secretaria de Estado da Economia (SEE). Legislação. Consulta de Legislação. Atos do Secretário. *Instrução Normativa nº 1.455, de 09 de março de 2020*. Dispõe sobre o sigilo fiscal no âmbito da Secretaria de Estado da Economia. Goiânia, GO: SEE, 2020b. Disponível em: <<https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 29 jan. 2021.

GOIÁS. Secretaria-Geral da Governadoria. Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos. Estudos do IMB. *O Programa Fomentar/Produzir*: informações e análises para o Estado de Goiás e suas microrregiões. Goiânia, GO: Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento (SEGPLAN), 2012a. Disponível em: <<https://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/estudos/2012/o-programa-fomentar-produzir-informacoes-e-analises-para-o-estado-de-goias.pdf>>. Acesso em 13 mar. 2020.

GOIÁS. Secretaria-Geral da Governadoria. Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos. Estudos do IMB. *Análise do Censo Fomentar/Produzir*. Goiânia, GO: Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento (SEGPLAN) e Secretaria de Indústria e Comércio (Superintendência do Fomentar/Produzir), 2014b. Disponível em: <<https://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/estudos/2014/analise-do-censo-fomentar-produzir.pdf>>. Acesso em 13 mar. 2020.

GOIÁS. Secretaria-Geral da Governadoria. Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos. Estudos do IMB. *Incentivos fiscais e o Estado de Goiás: uma análise de impacto e do custo econômico dos programas fomentar/ produzir e crédito outorgado*. Goiânia, GO: IMB/GO, 2019d. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1791&catid=8>

&Itemid=208>. Acesso em 13 mar. 2020.

GOIÁS. Secretaria-Geral da Governadoria. Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos. Estudos do IMB. *Relatório Renúncia de receita – 2020*. Goiânia, GO: IMB/GO, 2021d. Disponível em: <https://www.imb.go.gov.br/files/docs/publicacoes/estudos/2021/Relatorio_Renuncia_Fiscal_2020.pdf>. Acesso em 29 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Consultas. Normas e jurisprudências. Consolidação Normativa. Regimento Interno. *Resolução nº 22, de 04 de setembro de 2008*. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Goiânia, GO: Assessoria de Comunicação Social, 2008. Disponível em: <<https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=9544>>. Acesso em 11 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Consultas. Normas e jurisprudências. Atos Normativos do TCE-GO. *Resolução Normativa nº 07, de 16 de dezembro de 2015*. Promove adequações na estrutura organizacional do TCE-GO, alterando a Resolução Normativa nº 09/2012. Goiânia, GO: Assessoria de Comunicação Social, 2015. Disponível em: <<https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=10108>>. Acesso em 11 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Consultas. Normas e jurisprudências. Atos Normativos do TCE-GO. *Resolução Normativa nº 07, de 29 de agosto de 2018*. Dispõe sobre os critérios para organização e apresentação das Contas Anuais do Governador e dá outras providências. Goiânia, GO: Assessoria de Comunicação Social, 2018c. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br/documents/20181/79489/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%20-%200007-2018/7189a117-ff1c-4d8b-8c0e-4bd70f0dcfde#:~:text=%C2%A71%C2%B0%20%C3%89%20obrigat%C3%B3rio,Oficial%20do%20Estado%20de%20Goi%C3%A1s.>>. Acesso em 11 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Consultas. Normas e jurisprudências. Atos Normativos do TCE-GO. *Resolução Normativa nº 07, de 17 de novembro de 2020*. Dispõe acerca dos procedimentos para acesso pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás às informações, sistemas e bases de dados dos órgãos e entidades da Administração Pública estadual, bem como das entidades privadas sem fins lucrativos que recebam recursos do Orçamento Geral do Estado. Goiânia, GO: Assessoria de Comunicação Social, 2020c. Disponível em: <<https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=12544>>. Acesso em 11 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Consultas. Normas e jurisprudências. Atos Normativos do TCE-GO. *Resolução Normativa nº 11, de 17 de novembro de 2016*. Dispõe sobre o monitoramento de decisões no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Goiânia, GO: Assessoria de Comunicação Social, 2016b. Disponível em: <<https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=10119>>. Acesso em 11 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Consultas. Normas e jurisprudências. Atos Normativos do TCE-GO. *Resolução Normativa nº 14, de 30 de novembro de 2016*. Dispõe sobre o sistema de recepção eletrônica de dados e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta do Estado de Goiás e dá outras providências. Goiânia, GO: Assessoria de

Comunicação Social, 2016c. Disponível em:
<https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=10119>>. Acesso em 11 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Governança, Planejamento e Gestão. Legislações/Resoluções. *Resolução nº 02, de 04 de setembro de 2018*. Promove adequações no âmbito da Secretaria de Controle Externo [...]. Goiânia, GO: Assessoria de Comunicação Social, 2018c. Disponível em:
<https://portal.tce.go.gov.br/documents/20181/102782/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20-%20002-2018/425531ac-529c-4fe9-93a7-8f0c3b6eda38>>. Acesso em 11 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Consultas. Normas e jurisprudências. Atos Normativos do TCE-GO. *Resolução Normativa nº 01, de 25 de fevereiro de 2021*. Dispõe sobre os procedimentos de controle e acompanhamento das decisões que resultarem em aplicação de multa ou imputação de débito pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Goiânia, GO: Assessoria de Comunicação Social, 2021e. Disponível em:
<https://gnoi.tce.go.gov.br/atoNormativo/Publicado?id=12810>>. Acesso em 11 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Edital nº 01/2022 – de abertura de inscrições. *Diário Eletrônico de Contas*, Goiânia, GO, ano XI, nº 130, p. 4-22, 22 jul. 2022a. Disponível em:
<https://dec.tce.go.gov.br/ConsultaDiario/CarregaDocumento?documento=231302442642061>>. Acesso em 23 jul. 2022.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Resolução Administrativa nº 11, de 28 de abril de 2022. *Diário Eletrônico de Contas*, Goiânia, GO, ano XI, nº 76, p. 1-6, 3 maio 2022b. Disponível em:
<https://dec.tce.go.gov.br/ConsultaDiario/CarregaDocumento?documento=231002442452761>>. Acesso em 23 jul. 2022.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Serviços mais procurados. Consulta processos. *Representação nº 201300047002336*. Acórdão nº 534/2019. Goiânia, GO, Relator Conselheiro Sebastião Tejada, 2019e. Disponível em:
<http://www.tce.go.gov.br/ConsultaProcesso/AbraPDF?key=612731722202821661022461731702441212032691181971032202881931252531202861581381542481232922531712>>. Acesso em 24 nov. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Justiça (TJGO). Processos. Consultas. Consulta processual. Processo judicial digital. *Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 5427877-35.2020.8.09.0000*. Goiânia, GO, Órgão Especial, Relatora Desembargadora Beatriz Figueiredo Franco, 12 maio 2021f. Disponível em:
<https://projudi.tjgo.jus.br/BuscaProcessoPublica>>. Acesso em 29 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Consultas. Normas e jurisprudências. Consolidação Normativa. Atos Normativos do TCE-GO. *Resolução Normativa nº 009, de 22 de novembro de 2012*: atualizada até a Resolução Normativa nº 004/2017. Dispõe sobre a Estrutura Organizacional do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Goiânia, GO: Assessoria de Comunicação Social, 2012b. Disponível em:
<https://portal.tce.go.gov.br/documents/117455/121826/RESOLUCAO+NORMATIVA+N%C2%BA+009+2012/a8d4dae3-d3b2-4922-870e-d6f6ceaaa805>>. Acesso em 11 jul. 2021.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Ministério Público de Contas. Recomendações. 2019. *Recomendação nº 01/2019*. Goiânia, GO, procurador Carlos Gustavo Silva Rodrigues, 2019f. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br/documents/129288/316058/Recomenda%C3%A7%C3%A3o%20001-2019%20-%20Proc.%20Carlos%20Rodrigues/b23ad353-12de-4858-8e51-694538546425>>. Acesso em 15 jul. 2022.

GOIÂNIA. Câmara Municipal. Diretoria Legislativa. Divisão de Documentação. *Lei Orgânica do Município de Goiânia*: texto revisado e atualizado até a Emenda à Lei Orgânica nº 80, de 03 de março de 2020 (DOM Nº 7.259, de 16-03-2020). Goiânia, GO, 2019. Disponível em: <<https://www.goiania.go.leg.br/leis/lei-organica-municipal>>. Acesso em: 18 jun. 2021.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. *O direito dos gastos públicos no Brasil*. São Paulo, SP: Almedina, 2015.

GOMES, Marcelo Barros. Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFSs na busca pelo aperfeiçoamento da Accountability e do desempenho em agências reguladoras de serviços públicos: uma análise comparativa de práticas de fiscalização nos Entes Reguladores do Setor de Telecomunicações no Brasil e nos Estados Unidos na última década. *Revista do TCU*, Brasília, n. 104, p. 62-74, abr.-jun. 2005.

GUEDES, Jefferson Carlos Carús; PINTO, Henrique Alves. Decisões estruturais: vetores de implementação de políticas públicas. *Juris Plenum Direito Administrativo*, ano VII, nº 26, jun. 2020, destaque. Disponível em: <https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/949/o/Direito_e_implementa%C3%A7%C3%A3o_de_pol%C3%ADticas_p%C3%BAblicas.pdf>. Acesso em 15 jul. 2022.

HACHEM, Daniel Wunder. A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, v. 13, nº 13, Curitiba, UniBrasil, p. 340-399, jan./jul. 2013. Disponível em: <<https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/417/324>>. Acesso em 06 jan. 2020.

HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

HEINEN, Juliano. *Comentários à lei de acesso à informação: Lei nº 12.527/2011*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

HELLMUTH, William Flo; SURREY, Stanley S. *The tax expenditure budget: response to professor Bittker*. *National Tax Journal (The University of Chicago Press)*, Chicago, vol. 22, n. 4, dec. 1969, p. 528-537. Disponível em: <www.jstor.org/stable/41791686>. Acesso em 10 jun. 2021.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário: o gasto tributário no Direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JANNUZZI, Paulo de Martino. Eficiência econômica, eficácia procedural ou efetividade social: três valores em disputa na avaliação de políticas e programas sociais. *Revista Desenvolvimento em Debate*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 117-142, 2016. Disponível em:

<<https://revistas.ufrj.br/index.php/dd/article/view/31894/18058>>. Acesso em 18 out. 2021.

JORRATT, Michael; LEMGRUBER, Andrea; VILLELA, Luiz. *Los presupuestos de gastos tributários: conceptos y desafíos de implementación*. Nova Iorque: Banco Interamericano de Desarrollo, Sector de Capacidad Institucional y Finanzas, dec. 2009. Disponível em: <<https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Los-Presupuestos-de-Gastos-Tributarios-Conceptos-y-Desaf%C3%ADos-de-Implementaci%C3%B3n.pdf>>. Acesso em 14 jun. 2021.

JUSTEN FILHO. Conceito de interesse público e a personalização do Direito Administrativo. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, Malheiros, nº 26, 1999.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2013.

JUSTEN FILHO, Marçal. O Direito Administrativo de espetáculo. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, ano 9, nº 100, jun. 2009. Disponível em: <<https://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2017/03/direito-administrativo-espetaculo.pdf>>. Acesso em 18 set. 2020.

KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. 5. ed. Curitiba, PR: Juruá, 2017.

LACERDA, Gabriela. Tomada de decisão com base em evidência: contributos do Legislativo. *Cadernos ASLEGIS*, Brasília, nº 61, 2º sem. 2021. Disponível em: <<https://www.aslegis.org.br/files/cadernos/caderno61/aslegis-61-57-80.pdf>>. Acesso em 18 set. 2020.

LAURIAS, Nathalia Cordeiro. *Elite industrial associada: uma análise a partir das políticas públicas de incentivos fiscais em Goiás*. 2016. 306 f. Tese (doutorado em Sociologia) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/tede/6849>>. Acesso em 1º jul. 2021.

LAURIAS, Nathalia Cordeiro. O papel dos incentivos fiscais no processo de estruturação industrial em Goiás (1998-2006). *Revista de Economia da UEG*, Anápolis, v. 05, nº 01, p. 87-106, jan.-jun./2009. Disponível em: <<https://www.revista.ueg.br/index.php/economia/article/view/8377>>. Acesso em: 29 jan. 2021.

LEÃO, Caio Souza. *Incentivos fiscais e moralidade tributária: a legitimidade na concessão e no controle*. 2019. 156 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica de Pernambuco. Programa de Pós-graduação em Direito. Mestrado em Direito, 2019. Disponível em: <<http://tede2.unicap.br:8080/handle/tede/1280>>. Acesso em: 08 jan. 2022.

LIMA, Luiz Henrique. *Controle externo: teoria e jurisprudência para os tribunais de contas*. 7. ed. São Paulo, SP: Forense, 2018.

LISBÔA, Mateus Rocha de. *Incentivos fiscais no Estado de Goiás: tênue divisão entre política pública eficiente e renúncia fiscal nos programas Produzir e Fomentar*. 2020. 183 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2020. Disponível em: <<https://repositorio.bc.ufg.br/tede/bitstream/tede/11116/3/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20>-

%20Mateus%20Rocha%20de%20Lisb%c3%b4a%20-%202020.pdf>. Acesso em 03 ago. 2021.

MACHADO, Máira Rocha. O estudo de caso na pesquisa em direito. In: MACHADO, Máira Rocha (org.). *Pesquisar empiricamente o direito*. São Paulo, SP: Rede de Estudos Empíricos em Direito, 2017, p. 357-390.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. *Os benefícios fiscais: sistema e regime*. Caderno nº 6 do Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal. Coimbra: Almedina, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); NOUR, Ricardo Abdul. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

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

McDANIEL, Paul R.; SURREY, Stanley S. *The tax expenditure concept and the budget reform act of 1974*. Boston College Industrial and Commercial Law Review, Boston, vol. XVII, n. 5, p. 679-737, jun. 1976. Disponível em: <<https://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol17/iss5/1>>. Acesso em 15 jun. 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 26. ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo, SP: Malheiros, 2001.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo moderno*. 21. ed. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2018, p. 376.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 32. ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2015.

MONTEIRO, Maria Elêusis de Alencar. *Incentivos fiscais e desenvolvimento regional*. Brasília, DF: Ministério do Interior, 1977.

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

NEVES, Cleuler Barbosa das; SILVA, Sérvio Túlio Teixeira e. Avaliação de Políticas Públicas: análises de quebras estruturais em séries temporais de indicadores para aferir os resultados do programa de incentivo fiscal "Produzir" no Estado de Goiás (2000 – 2017). *Revista de Estudos Empíricos em Direito*, São Paulo, v. 8, p. 1-51, 2021. Disponível em: <<https://reedrevista.org/reed/article/view/506/312>>. Acesso em 1º mar. 2021.

NEVES, Marcelo. *Constituição e direito na modernidade periférica: uma abordagem teórica e uma interpretação do caso brasileiro*. Trad. Antônio Luz Costa. São Paulo, SP: WMF Martins Fontes, 2018.

NÓBREGA, Marcos. *Os Tribunais de Contas e o controle dos programas sociais*. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2011.

O'DONNELL, Guillermo Alberto. *Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política*. *Revista Española de Ciencia Política*, n. 11, p. 11-31, oct. 2004.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*. 6. ed. São Paulo, SP: Método, 2018.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax Expenditures in OECD Countries*. Paris: OECD, 2010. Disponível em: <https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/Economia/GastoTributario/2010_tax_expenditure_countries_oecd.pdf>. Acesso em 14 jun. 2021.

OZAI, Ivan Ozawa. *Benefícios fiscais do ICMS*. Rio de Janeiro, RJ: Lumen Juris, 2019.

PASCHOAL, Júlio Alfredo Rosa. *O papel do fomentar no processo de estruturação industrial em Goiás (1984 - 1999)*. 2001. 125 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2001. Disponível em: <<http://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/30347/1/PapelFomentarProcesso.pdf>>. Acesso em 12 out. 2020.

PEREIRA, Anna Carolina Migueis. Trinta anos de controle da Administração Pública: à espera de um giro de eficiência. In: HACHEM, Daniel Wunder; LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de. *Transformações do Direito Administrativo: o Estado Administrativo 30 anos depois da Constituição de 1988*, Rio de Janeiro, RJ: FGV/RJ, 2018, p. 34.

PINHO, José Antonio Gomes de; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability: já podemos traduzi-la para o português?* *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 43, n. 6, p. 1343 a 1368, dez. 2009. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6898/5471>>. Acesso em: 13 ago. 2020.

PINHO, Bruno *et al.* *Transparência das políticas públicas de renúncia fiscal: uma análise sob a ótica de dados abertos*. In: X Congresso Consad de Gestão Pública, Painel 30/03 – Inovação e Criatividade no Governo Eletrônico: Novas Formas de Produção de Tecnologia no Setor Público, Brasília, 5 a 7 jul. 2017a. Disponível em: <http://consad.org.br/wp-content/uploads/2017/05/Painel-30_03.pdf>. Acesso em 07 abr. 2020.

PINHO, Mariana Corrêa de Andrade. *Controle jurídico dos incentivos fiscais*. 2017. 132 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017b.

PINTO, Élide Graziane. Gasto tributário (não) tem limite de prazo, nem teto fiscal? *Consultor Jurídico – Conjur*, 30 jan. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jan-30/gasto-tributario-nao-limite-prazo-nem-teto-fiscal>>. Acesso em: 15 jul. 2022.

PINTO, Isabela Cardoso de Matos. Mudanças nas políticas públicas: a perspectiva do ciclo de política. *Revista de Políticas Públicas*, São Luís, v. 12, nº 1, p. 27-36, 2008. Disponível em: <<http://www.periodicoeletronicos.ufma.br/index.php/rppublica/article/view/3832>>. Acesso em 1º nov. 2020.

RAEDER, Savio Túlio Oselieri. Ciclo de políticas: uma abordagem integradora dos modelos para análise de políticas públicas. *Revista Perspectivas em Políticas Públicas*, Belo Horizonte, vol. VII, nº 13, p. 121-146, jan./jun. 2014. Disponível em: <<https://revista.uemg.br/index.php/revistappp/article/view/856/550>>. Acesso em 1º nov. 2020.

RAMOS, Marília Patta; SCHABBACH, Letícia Maria. O estado da arte da avaliação de políticas públicas: conceituação e exemplos de avaliação no Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 46, nº 5, p. 1271-1294, set./out. 2012. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7140/5692>>. Acesso em 17 out. 2021.

REI, José Anijar Fragoso. *Benefícios fiscais de ICMS para a efetivação de direitos fundamentais*. Rio de Janeiro, RJ: Lumen Juris Direito, 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado. Atos Normativos do TCERS. *Instrução Normativa nº 5/2019*. Porto Alegre, RS: Tribunal de Contas do Estado, 2019. Dispõe sobre procedimentos para o recebimento, guarda, exame e utilização de informações, dados e documentos obtidos de pessoa física ou jurídica, órgão ou entidade da esfera estadual, no exercício do controle externo, protegidos por sigilo fiscal. Disponível em: <<https://atosoficiais.com.br/tcers/instrucao-normativa-n-5-2019-dispoe-sobre-procedimentos-para-o-recebimento-guarda-exame-e-utilizacao-de-informacoes-dados-e-documentos-obtidos-de-pessoa-fisica-ou-juridica-orgao-ou-entidade-da-esfera-estadual-no-exercicio-do-controle-externo-protegidos-por-sigilo-fiscal?origin=instituicao&q=5/2019>>. Acesso em 20 nov. 2021.

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

SANTA CATARINA. Ministério Público de Contas do Estado. Comunicação. Notícias. *MPC/SC obtém decisão judicial para ter acesso a dados contábeis e fiscais do Governo do Estado*. Florianópolis, SC, 24 mar. 2021a. Disponível em: <<https://www.mpc.sc.gov.br/noticias/noticias-home/mpc-sc-obtem-decisao-judicial-para-ter-acesso-a-dados-contabeis-e-fiscais-do-governo-do-estado/>>. Acesso em 17 jul. 2021.

SANTA CATARINA. Ministério Público de Contas do Estado. Comunicação. Notícias. *Fazenda apresenta Sistema de Administração Tributário para TCE/SC e MPC/SC*. Florianópolis, SC, 08 abr. 2021b. Disponível em: <<https://www.mpc.sc.gov.br/noticias/sat/>>. Acesso em 17 jul. 2021.

SANTA CATARINA. Ministério Público de Contas do Estado. Publicações. Parcerias. *Acordo de Cooperação Técnica n. 23/2019*. Acordo de Cooperação Técnica que entre si celebram o Poder Executivo estadual e o Ministério Público de Contas do Estado de Goiás.

Florianópolis, SC, 2019a. Disponível em: <<https://www.mpc.sc.gov.br/noticias/noticias-home/mpc-sc-obtem-decisao-judicial-para-ter-acesso-a-dados-contabeis-e-fiscais-do-governo-do-estado/>>. Acesso em 17 jul. 2021.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado. Convênios e parcerias. *Acordo de Cooperação Técnica nº 03, de 08 de abril de 2019*. Acordo de Cooperação Técnica que entre si celebram o Poder Executivo estadual e o Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Florianópolis, SC, 2019b. Disponível em: <[>. Acesso em 17 jul. 2021.](https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/ACORDO%20DE%20COOPERA%C3%87%C3%83O%20TECNICA%20GOVSC%20003_2019%20E%20EXTRATO.pdf#overlay-context=)

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. Comissões. CPIs. *CPI – Benefícios Fiscais*. 2022. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/comissao/cpi/?idComissao=1000000707>>. Acesso em 15 jul. 2022.

RODRIGUES, Artur. Aliados de Doria esvaziam CPI em SP e culpam até aplicativo por falta a sessões. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 11 fev. 2022. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/poder/2022/02/aliados-de-doria-esvaziam-cpi-em-sp-e-culpam-ate-aplicativo-por-falta-a-sessoes.shtml>>. Acesso em 15 jul. 2022.

SCHMIDT, João Pedro. Para estudar políticas públicas: aspectos conceituais, metodológicos e abordagens teóricas. *Revista de Direito da UNISC*, Santa Cruz do Sul, v. 3, n. 56, p. 119-149, set/dez. 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.17058/rdunisc.v3i56.12688>>. Acesso em 18 out. 2021.

SECCHI, Leonardo. *Políticas públicas: conceito, esquemas de análise e casos práticos*. 2. ed. São Paulo, SP: Cengage Learning, 2013.

SEVEGNANI, Ana Luísa. *Isenções fiscais e transparência pública*. Florianópolis, SC: Habitus, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo, SP: Saraiva Educação, 2019.

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

SILVA, Marcos Aurélio. João Doria segue exemplo de Caiado e faz cortes em incentivos fiscais. *Jornal Opção*, Goiânia, 14 ago. 2020. Disponível em: <<https://www.jornalopcao.com.br/ultimas-noticias/joao-doria-segue-exemplo-de-caiado-e-faz-cortes-em-incentivos-fiscais-275132/>>. Acesso em: 06 jan. 2021.

SILVA, Rogerio Luiz Nery da. Políticas públicas e Administração Democrática. *Revista Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos*, Florianópolis, nº 64, p. 57-84, jul. 2012. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.5007/2177-7055.2012v33n64p57>>. Acesso em 04 out. 2020.

SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 90, n. 798, p. 23-50, 2002. Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp->

content/uploads/2002-RT798-Proporcionalidade.pdf>. Acesso em 14 jun. 2021.

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Revista Sociologias*, Porto Alegre, ano 8, nº 16, p. 20-45, jul./dez. 2006. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/soc/n16/a03n16.pdf>>. Acesso em 1º nov. 2020.

STRECK, Lênio Luiz. *Dicionário de hermenêutica*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017.

SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1973.

TAVARES, Francisco Mata Machado. *A dimensão política da crise fiscal dos estados contemporâneos*: um estudo sobre o potencial da democracia deliberativa para a coibição das concorrências tributárias danosas. 2008. 193f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008.

TORQUATO-FERNANDES, Andressa Guimarães. Limitações ao controle interno para a fiscalização de benefícios fiscais em face do sigilo fiscal. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. (Org.). *Controladoria no setor público*. São Paulo: Fórum, 2016, v. 1, p. 343-355.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. vol. V. 3. ed. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2008.

UNIÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO). Privilegiômetro tributário. *Nota Técnica Unafisco nº 21/2021 – Da noção constitucional de gastos tributários à concretização dos privilégios tributários*: conceitos e premissas que amparam o Privilegiômetro Tributário com dados para o ano de 2021 (atualização da Nota Técnica nº 19/2020). Disponível em: <https://privilegiometrotributario.org.br/Nota_tecnica_Unafisco_No%2021_2021.pdf>. Acesso em 29 dez. 2021.

USA. Government Accountability Office (GAO). *Tax expenditures: background and evaluation criteria and questions*. Washington: GAO, 2012. Disponível em: <<https://www.gao.gov/assets/gao-13-167sp.pdf>>. Acesso em 14 jun. 2021.

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

WEISS, Fernando Lemme. *O sentido e a abrangência do sigilo fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 178, p. 69–84, jul., 2010.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Trad. Cristhian Matheus Herrera. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ZUGMAN, Daniel Leib. *Processo de concretização normativa e direito tributário: transparência, justificação e zonas de autarquia do sigilo fiscal*. Dissertação (Mestrado em

Direito) – Faculdade de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2014. Disponível em: <<https://hdl.handle.net/10438/11735>>. Acesso em: 15 nov. 2020.

ZYMLER, Benjamin. *Direito Administrativo e controle*. 4 ed. Belo Horizonte, MG: Fórum, 2015.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Minuta de PL visando a instituir modelo de controle e transparência aos incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás

PROJETO DE LEI Nº _____, DE _____ DE _____

Dispõe sobre controle e transparência das espécies e programas de incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás.

A ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS, nos termos do art. 10, inciso I, da Constituição Estadual, decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Esta Lei estabelece normas suplementares destinadas a promover o controle e a transparência sobre incentivos fiscais concedidos e fruídos no âmbito do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS no Estado de Goiás.

Parágrafo único. Sem prejuízo das disposições desta Lei, os incentivos fiscais de ICMS, considerados gastos públicos em sentido amplo, da espécie gastos tributários, submetem-se às demais normas de transparência e controle da Administração Pública.

Art. 2º Esta lei abrange:

I – as seguintes espécies de incentivos fiscais, previstos no art. 41 da Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que institui o Código Tributário do Estado de Goiás – CTE/GO, e discriminados na legislação extravagante estadual:

- a) isenção;
- b) redução da base de cálculo;
- c) crédito outorgado;

II – os seguintes programas de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais:

- a) FOMENTAR, previsto nas Leis nºs 9.489, de 19 de julho de 1984, 11.180, de 19 de abril de 1990, e legislação complementar;
- b) PRODUZIR, previsto na Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, e legislação complementar;
- c) PROGoiÁS, previsto na Lei nº 20.787, de 03 de junho de 2020, e legislação complementar.

Parágrafo único. O disposto nesta Lei estende-se a outras espécies ou programas de incentivos fiscais de ICMS que venham a ser instituídos no Estado de Goiás.

Art. 3º As pessoas jurídicas que fruírem incentivos fiscais de ICMS devem encaminhar, no mínimo anualmente, ao órgão de fiscalização competente, relatório que realize breve descrição da empresa, seus objetivos, atividades e ramos de atuação e, relativamente ao período objeto de análise, demonstre:

I – as espécies, programas e valores de incentivos fiscais por ela fruídos;

II – o cumprimento:

a) dos requisitos exigidos pela legislação para concessão e fruição dos incentivos fiscais;

b) das contrapartidas, quando e na forma exigida por lei, ato administrativo ou instrumento firmado com o poder público;

c) demais contrapartidas de interesse público eventualmente prestadas pela pessoa jurídica beneficiária;

III – os respectivos valores arrecadados de ICMS e o número de empregos diretos gerados no mercado local, bem como estimativa dos empregos indiretos com indicação da respectiva metodologia de cálculo.

§ 1º O relatório previsto neste artigo deve ser instruído com a respectiva documentação comprobatória.

§ 2º Podem ser determinadas, em ato próprio e no interesse da fiscalização, exigências complementares ao disposto neste artigo e metodologia padrão para aferição dos requisitos e contrapartidas.

§ 3º Sempre que restarem dúvidas sobre o conteúdo do relatório ou da respectiva documentação comprobatória apresentados, ou sempre que entender necessário, o órgão de fiscalização competente deve solicitar esclarecimentos, promover diligências, realizar fiscalização *in loco* e outras medidas que considere adequadas ao caso.

§ 4º Ficam desobrigadas do cumprimento deste artigo as microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas na Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 4º Devem ser publicadas em transparência ativa as seguintes informações gerais sobre incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás:

I – notas técnicas e demais estudos relativos à descrição da metodologia utilizada para o cálculo da renúncia de receitas estaduais, desde 2017;

II – os demonstrativos previstos:

a) no inciso V do § 2º do art. 4º da Lei Complementar federal nº 101, de 4 de maio de 2000, relativamente à renúncia de receita;

b) no inciso II do art. 5º da Lei Complementar federal nº 101, de 4 de maio de 2000, e no § 6º do art. 110 da Constituição Estadual, relativamente à renúncia de receita;

III – valores totais de incentivos fiscais de ICMS fruídos ao longo de determinado período, com discriminação por:

a) espécies e programas previstos no art. 2º;

b) municípios e regiões do Estado de Goiás, de acordo com os critérios do Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos – IMB ou outros definidos pelo órgão competente;

c) segmento econômico, de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas ou outra definida pelo órgão competente;

d) mês;

IV – indicação do número de empregos e volume de arrecadação de ICMS em relação a cada um dos critérios previstos nas alíneas do inciso II do **caput**, por:

a) mês;

b) exercício;

V – resultados dos trabalhos de fiscalização realizados:

a) pelos órgãos competentes do Poder Executivo, inclusive os da Controladoria-Geral do Estado, bem como despachos e decisões exarados pelas autoridades competentes;

b) pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás.

§ 1º As informações previstas neste artigo devem ser publicadas e atualizadas mensalmente, salvo decisão ou ato em sentido contrário da autoridade competente, que deve ser publicada na mesma plataforma prevista neste artigo e no Diário Oficial do Estado de Goiás.

§ 2º A plataforma digital deve permitir a consulta:

I – de forma combinada entre os critérios previstos no inciso III do **caput**.

II – quanto às espécies e aos programas previstos no art. 2º:

a) por nome do programa FOMENTAR, PRODUZIR e/ou PROGOIÁS;

b) por espécie dos seguintes incentivos fiscais, a saber, isenção, redução da base de cálculo e/ou crédito outorgado, com indicação do dispositivo previsto no Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997 – Regulamento do Código Tributário Estadual de Goiás;

c) por número da lei que institui tratamento tributário diferenciado, quando envolver a concessão de mais de uma espécie de incentivos fiscais dentre aqueles previstos nas alíneas anteriores.

§ 3º Para os fins do inciso V do **caput**, a publicidade deve contemplar:

I – os processos de inspeções, auditorias, monitoramentos, levantamentos, acompanhamentos e outros trabalhos de fiscalização;

II – todos os atos, despachos, decisões, informes, relatórios, documentos e demais manifestações e documentos já encartados aos autos, independentemente da denominação que lhe seja conferida, e, após concluídos, a íntegra dos respectivos processos, salvo, em ambas as situações, em relação àquilo que for objeto de classificação pela autoridade competente.

Art. 5º Devem ser publicadas em transparência ativa as seguintes informações sobre as pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás:

I – identificação nominal, com indicação da respectiva razão social e número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ);

II – indicação dos valores de incentivos fiscais de ICMS efetivamente fruídos, discriminados por espécie e programa de incentivos fiscais, com indicação dos diplomas e dispositivos legais e/ou normativos que o fundamentem;

III – indicação do número de empregos gerados, diretos e indiretos, no Estado de Goiás e valores de arrecadação de ICMS em favor do Estado de Goiás;

IV – íntegra dos contratos, termos de acordo de regime especial, termos de enquadramento e outros atos e/ou instrumentos congêneres exigidos pela legislação para formalização, concessão e fruição de incentivos fiscais, bem como os respectivos instrumentos aditivos;

V – íntegra dos relatórios encaminhados pelas pessoas jurídicas beneficiárias na forma do art. 3º, bem como das respectivas análises efetuadas pelo órgão de fiscalização competente;

VI – íntegra dos relatórios de fiscalização pertinentes à pessoa jurídica beneficiária, lavrados:

a) pelos órgãos competentes do Poder Executivo, inclusive os da Controladoria-Geral do Estado, bem como despachos e decisões exarados pelas autoridades competentes;

b) pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás.

§ 1º As informações previstas nos incisos II e III do **caput** devem ser publicadas:

I – em periodicidade anual, de modo a contemplar os meses de janeiro a dezembro do exercício anterior, ou periodicidade inferior;

II – até o mês:

a) de março do exercício seguinte ao qual se referirem as informações, caso adotada a periodicidade anual;

b) seguinte ao qual se referirem as informações, se adotada periodicidade inferior à anual.

§ 2º O disposto no inciso III deve contemplar, no mínimo, o exercício anterior à fruição de incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás e também os exercícios seguintes, salvo em caso de inexistência da informação.

§ 3º Para os fins do inciso IV do **caput**:

I – havendo aditivo deve ser publicado, além da íntegra de cada instrumento, o texto consolidado e vigente com indicação dos dispositivos que sofreram acréscimo, modificação ou revogação;

II – compreendem-se inclusive os contratos, termos de acordo de regime especial, termos de enquadramento e outros atos e/ou instrumentos congêneres de eficácia já exaurida ou de vigência por prazo determinado.

§ 4º Para os fins do inciso VI do **caput**:

I – relatórios de fiscalização abrangem inspeções, auditorias, monitoramentos, levantamentos, acompanhamentos e outros trabalhos de fiscalização;

II – todos os atos, despachos, decisões, informes, relatórios, documentos e demais manifestações e documentos já encartados aos autos, independentemente da denominação que lhe seja conferida, e, após concluídos, a íntegra dos respectivos processos, salvo, em ambas as situações, em relação àquilo que for objeto de classificação pela autoridade competente.

§ 5º A plataforma digital na qual inseridas as informações previstas neste artigo deve permitir a consulta, no mínimo, por:

I – razão social da pessoa jurídica beneficiária;

II – número de inscrição da pessoa jurídica beneficiárias no CNPJ;

III – número do contrato, termo de acordo de regime especial, termo de enquadramento e outro critério de identificação dos demais atos e/ou instrumentos congêneres exigidos pela legislação para formalização, concessão e fruição dos incentivos fiscais;

IV – faixa de valores de incentivos fiscais de ICMS efetivamente fruídos durante o período de tempo selecionado, caso em que devem ser exibidas todas as pessoas jurídicas que se enquadrem no critério selecionado e as respectivas informações previstas no **caput**;

V – espécies e programas de incentivos fiscais de ICMS, diplomas e dispositivos legais e/ou normativos que o fundamentem, nos termos do art. 2º, caso em que devem ser exibidas todas as pessoas jurídicas que se enquadrem no critério selecionado e as respectivas informações previstas no **caput**.

Art. 6º Salvo se disposto de forma contrária em ato ou decisão da autoridade competente, publicado na mesma plataforma digital prevista nos arts. 4º e 5º e no Diário Oficial do Estado de Goiás, as informações relativas:

I – a valores de arrecadação de ICMS e de incentivos fiscais de ICMS fruídos pela pessoas jurídicas beneficiárias devem ser extraídas do Sistema de Escrituração Fiscal Digital – EFD, prevista no Convênio-ICMS nº 143, de 15 de dezembro de 2006, e no Ajuste SINIEF nº 02, de 03 e abril de 2009, ambos celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária;

II – ao número de empregados das pessoas jurídicas beneficiárias devem ser fornecidas pelas pessoas jurídicas beneficiárias a partir dos dados por elas informados no Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas – eSocial, gerido pelo governo federal.

Parágrafo único. Para os fins do inciso II do **caput**, em relação aos períodos para os quais não houver dados registrados no eSocial, devem ser utilizados como referência os dados:

I – do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED);

II – da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS);

III – outra fonte de informação prevista em ato motivado do órgão competente.

Art. 7º A Lei nº 18.025, de 22 de maio de 2013, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 4º**

.....

IV – às informações relativas a processos de investigação policial, sindicâncias e processos administrativos disciplinares, enquanto não concluídos.

Parágrafo único. Para os fins do inciso IV do **caput**, após a conclusão do processo deve ser disponibilizada cópia integral deste ou de suas partes quando solicitadas pelo interessado, salvo em relação àquilo que for objeto de classificação pela autoridade competente.” (NR)

“**Art. 6º**

§ 1º

.....

X – processos de inspeções, auditorias, levantamentos, acompanhamentos, monitoramentos, prestações e tomadas de contas e outros procedimentos de fiscalização realizados pelos órgãos de controle interno e externo.

§ 1º-A Para os fins do inciso X do **caput**, devem ser divulgados os atos, despachos, decisões, informes, relatórios, documentos e demais manifestações e documentos já encartados aos autos e, após concluídos, a íntegra dos respectivos processos, salvo, em ambas as situações, em relação àquilo que for objeto de classificação pela autoridade competente.

§ 2º Além de outras informações cuja divulgação em transparência ativa seja exigida pela legislação, cada órgão ou entidade do Poder Público estadual, no âmbito de sua competência, poderá divulgar outras informações não enumeradas no § 1º que considere relevantes.” (NR)

Art. 8º Esta Lei entra em vigor:

I – 1 (um) ano após a data de sua publicação, quanto aos arts. 4º e 5º;

II – na data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.

Parágrafo único. A transparência ativa prevista no art. 5º deve abranger, no mínimo, desde o exercício de 2014, inclusive com publicação de atos anteriores que se encontravam vigentes nessa data.

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

MINUTA DE PROJETO DE LEI SOBRE CONTROLE E TRANSPARÊNCIA DE INCENTIVOS FISCAIS

Em primeiro lugar, registre-se que a minuta ora apresentada decorre de **pesquisa em desenvolvimento no âmbito do Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal de Goiás (PPGDP/UFG)**, nível de Mestrado Profissional, conduzida por este acadêmico, sob orientação do professor doutor Saulo Pinto de Oliveira Coelho, e que contou com a contribuição dos professores Francisco Mata Machado Tavares, Lucas Bevilacqua e Leonardo Buissa Freitas, todos do docentes daquele Programa.

Registre-se que a **minuta se fundamenta** também na competência suplementar do Estado de Goiás para legislar sobre Direito Tributário e Financeiro, nos termos do art. 24, inciso I, da Constituição da República (CRFB); no princípio da publicidade dos atos estatais que permeia todo o texto constitucional em relação aos atos do poder público (CRFB, arts. 5º, XXXIII, e 37, *caput*); e no Relatório Final da CPI dos Incentivos Fiscais, em especial de seu capítulo 10, que versa sobre a necessidade de maior transparência desses incentivos.

Com efeito, se antes havia a compreensão de que o **gasto público** somente contemplava os chamados gastos ou despesas diretas – aquela cujo montante exato é previsto no orçamento público e que implica dispêndio direto de recursos públicos – hoje essa compreensão se revela incompleta.

Isso porque **incentivos fiscais de ICMS** são também gastos indiretos realizados por intermédio do sistema tributário e que implicam renúncia de receitas, por essa razão também denominados de “gastos tributários”, e de expressiva materialidade.

Ao consultar o Portal da Transparência do Estado de Goiás, infere-se que o volume de valores renunciados chega a cerca de 7 (sete) ou 8 (oito) bilhões de reais por exercício financeiro, que são valores bastante expressivos. Assim, sejam gastos diretos ou indiretos, ambos constituem espécies do gênero gastos públicos²³⁵, sujeitos a regime de transparência e controle.

Essa proximidade entre o “gasto tributário” e as despesas diretas também é evidenciada pelo **jurista português Guilherme Waldemar d’Oliveira Martins** (2015, p. 53, grifo no original), que denomina o primeiro de “despesa fiscal”, nos seguintes termos:

²³⁵ GOMES, Emerson Cesar da Silva. *O direito dos gastos públicos no Brasil*. São Paulo, SP: Almedina, 2015.

Juridicamente, a despesa fiscal corresponde ao enunciado, estimativo ou limitativo, das situações de renúncia de receitas tributárias, que seriam arrecadadas pelo Estado em função do conteúdo do núcleo essencial da tributação estabelecido. A mencionada renúncia está na base de um incentivo concedido aos contribuintes, pessoas singulares e colectivas.

A **Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)** adota o conceito de “gastos tributários” desde 2003 no denominado “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos da Natureza Tributária – Gastos Tributários”, aquele exigido pelo § 6º do art. 165 da CRFB e do inciso II do art. 5º da LRF. De acordo com o Demonstrativo que instrui o projeto de lei orçamentária para o ano de 2019, a RFB adota o seguinte conceito:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.²³⁶

Essa concepção possui nítida relação com a ideia de **renúncia de receitas** prevista no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), disposição legal que determina seja produzida estimativa do impacto orçamentário-financeiro no caso de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária. Hoje também essa obrigação está prevista no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT/CRFB.

Atualmente, **existem diversas espécies e programas de incentivos fiscais de ICMS vigentes no Estado de Goiás**, a saber:

a) aquelas espécies previstas no art. 41 da Lei nº 11.651/1991, que institui o Código Tributário do Estado de Goiás – CTE/GO, e discriminados na legislação extravagante estadual, a saber, isenção, redução da base de cálculo e crédito outorgado;

b) os programas FOMENTAR, PRODUZIR e PROGOIÁS, previstos nas Leis nºs 9.489/1984, 11.180/1990, 13.591/2000, 20.787/2020 e legislação complementar.

Assim, embora num primeiro momento as regras de transparência previstas nesta minuta se voltem para as espécies e os programas de incentivos fiscais acima mencionados, devem abranger também outros que venham a ser instituídos no ordenamento jurídico goiano.

²³⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. *Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária (gastos tributários): PLOA 2019*. Brasília: RFB, ago. 2018. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>>. Acesso em: 12 mar. 2021.

As normas de transparência aqui previstas estribam-se no entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) em matéria de despesas públicas, o qual deve ser estendido também, por decorrência lógica ante a mesma essência, aos gastos tributários, como gastos públicos que são.

Ao analisar o conflito aparente entre o direito à informação de atos estatais e direito à privacidade, intimidade e segurança de servidores públicos, na discussão relativa à divulgação em transparência ativa das respectivas remunerações, o STF entendeu que o primeiro deveria prevalecer:

SUSPENSÃO DE SEGURANÇA. ACÓRDÃOS QUE IMPEDIAM A DIVULGAÇÃO, EM SÍTIO ELETRÔNICO OFICIAL, DE INFORMAÇÕES FUNCIONAIS DE SERVIDORES PÚBLICOS, INCLUSIVE A RESPECTIVA REMUNERAÇÃO. DEFERIMENTO DA MEDIDA DE SUSPENSÃO PELO PRESIDENTE DO STF. AGRAVO REGIMENTAL. CONFLITO APARENTE DE NORMAS CONSTITUCIONAIS. DIREITO À INFORMAÇÃO DE ATOS ESTATAIS, NELES EMBUTIDA A FOLHA DE PAGAMENTO DE ÓRGÃOS E ENTIDADES PÚBLICAS. PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE ADMINISTRATIVA. NÃO RECONHECIMENTO DE VIOLAÇÃO À PRIVACIDADE, INTIMIDADE E SEGURANÇA DE SERVIDOR PÚBLICO. AGRAVOS DESPROVIDOS.

1. Caso em que a situação específica dos servidores públicos é regida pela 1ª parte do inciso XXXIII do art. 5º da Constituição. Sua remuneração bruta, cargos e funções por eles titularizados, órgãos de sua formal lotação, tudo é constitutivo de informação de interesse coletivo ou geral. Expondo-se, portanto, a divulgação oficial. Sem que a intimidade deles, vida privada e segurança pessoal e familiar se encaixem nas exceções de que trata a parte derradeira do mesmo dispositivo constitucional (inciso XXXIII do art. 5º), pois o fato é que não estão em jogo nem a segurança do Estado nem do conjunto da sociedade.

2. Não cabe, no caso, falar de intimidade ou de vida privada, pois os dados objeto da divulgação em causa dizem respeito a agentes públicos enquanto agentes públicos mesmos; ou, na linguagem da própria Constituição, agentes estatais agindo “nessa qualidade” (§ 6º do art. 37). E quanto à segurança física ou corporal dos servidores, seja pessoal, seja familiarmente, claro que ela resultará um tanto ou quanto fragilizada com a divulgação nominalizada dos dados em debate, mas é um tipo de risco pessoal e familiar que se atenua com a proibição de se revelar o endereço residencial, o CPF e a CI de cada servidor. No mais, é o preço que se paga pela opção por uma carreira pública no seio de um Estado republicano.

3. A prevalência do princípio da publicidade administrativa outra coisa não é senão um dos mais altaneiros modos de concretizar a República enquanto forma de governo. Se, por um lado, há um necessário modo republicano de administrar o Estado brasileiro, de outra parte é a cidadania mesma que tem o direito de ver o seu Estado republicaneamente administrado. O “como” se administra a coisa pública a preponderar sobre o “quem” administra – falaria Norberto Bobbio -, e o fato é que esse modo público de gerir a máquina estatal é elemento conceitual da nossa República. O olho e a pálpebra da nossa fisionomia constitucional republicana.

4. A negativa de prevalência do princípio da publicidade administrativa implicaria, no caso, inadmissível situação de grave lesão à ordem pública.
5. Agravos Regimentais desprovidos.²³⁷

Em assentada posterior, o STF também reconheceu que “*o sigilo de informações necessárias para a preservação da intimidade é relativizado quando se está diante do interesse da sociedade de se conhecer o destino dos recursos públicos*”²³⁸. Embora a discussão nesse caso tenha sido mais pertinente a sigilo bancário e empresarial, entende-se que o mesmo fundamento deva ser aplicado à ideia de gastos tributários.

Especificamente no que tange aos programas FOMENTAR e PRODUZIR, importante destacar que o próprio Estado de Goiás – em suas defesas processuais em ações judiciais que questionam a ausência de repasse da cota-parte reclamada por municípios – sustenta que os recursos oriundos desses programas decorrem de financiamento, o que implicaria dever ainda maior de transparência por parte das respectivas pessoas jurídicas beneficiárias.

Embora já se tenha avançado em matéria de transparência dos incentivos fiscais em Goiás, notadamente ante a publicação a partir de 2016 das abas “Benefícios Fiscais”²³⁹ e “TARE”²⁴⁰ no Portal da Transparência do Estado, há muitas informações de interesse público que ainda carecem de divulgação, à luz das premissas supra estabelecidas.

As próprias equipes de fiscalização dos órgãos de controle como CGE/GO e TCE/GO têm enfrentado, historicamente, dificuldades para exercer de forma plena suas atribuições de controle ante a oposição de sigilo fiscal pela antiga Secretaria de Estado da Fazenda, hoje Economia; e com esta Casa não tem sido diferente, porque só conseguiu ter acesso a informações detalhadas em nível de contribuinte por ocasião da CPI dos Incentivos Fiscais. Assim, visando a sanar essas lacunas, este **projeto de lei** se estrutura da seguinte forma:

- a) o art. 1º traz seu objeto e escopo;
- b) o art. 2º menciona as espécies e os programas de incentivos fiscais vigentes em Goiás, aos quais se aplicam as normas de transparência previstas;
- c) o art. 3º traz obrigação acessória às pessoas jurídicas que fruem incentivos fiscais no sentido de, anualmente, demonstrar e comprovar à Administração Tributária quais foram os incentivos fruídos e a comprovação do atendimento das respectivas

²³⁷ STF, Tribunal Pleno, AgRg-segundo, SS 3.902, Rel. Ayres Britto, julgado em 09/06/2011.

²³⁸ STF, 1ª Turma, MS 33.340/DF, Rel. Luiz Fux, julgado em 26/05/2015.

²³⁹ Disponível em: <<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/demonstrativos-fiscais/beneficios-fiscais>>. Acesso em 07 dez. 2021.

²⁴⁰ Disponível em: <<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/demonstrativos-fiscais/tare>>. Acesso em 07 dez. 2021.

contrapartidas, quando exigido pela legislação, reforçando e detalhando a forma de cumprimento dos arts. 44, § 2º, e 45, III, da LC nº 138/2018;

- d) o art. 4º impõe regras de transparência ativa a informações gerais e outras agregadas sobre incentivos fiscais, em caráter complementar ao que hoje existe no Portal da Transparência do Estado de Goiás;
- e) o art. 5º impõe regras de transparência ativa relativamente a informações sobre pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais, como valores fruídos, número de empregos diretos e indiretos gerados, relatórios de fiscalização lavrados e outras informações de interesse público;
- f) o art. 6º prevê as bases de dados das quais devem ser extraídas informações e valores previstos na Lei;
- g) o art. 7º traz alterações pontuais na Lei nº 18.025/2013, conhecida como Lei de Acesso à Informação do Estado de Goiás, com o intuito de possibilitar acesso a trabalhos de fiscalização e auditoria independentemente do estágio de tramitação, salvo quanto àquilo que for objeto de classificação pela autoridade competente, de modo a trazer de volta a regra enquanto transparência e o sigilo como exceção;
- h) o art. 8º prevê cláusula de vigência, que se desdobra em vigência postergada para 1 (um) ano após a data de sua publicação em relação aos arts. 4º e 5º, e vigência imediata para os demais dispositivos.

Por fim, este discente e os docentes do PPGDP/UFG se colocam à disposição para participar de audiências públicas e prestar outros esclarecimentos que se fizerem necessários.

_____, em ____ de _____ de _____.

EDUARDO HENRIQUE LOLLI

Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Direito e Políticas Públicas da Universidade Federal de Goiás – Discente da Turma IV

Revisado pelos seguintes pesquisadores sêniores do PPGDP-UFG:

Prof. Dr. Francisco Tavares

Prof. Dr. Leonardo Buissa Freitas

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua

Prof. Dr. Saulo Pinto Coelho

APÊNDICE B – Minuta de decreto sobre acesso a informações protegidas por sigilo fiscal

MINUTA DE DECRETO Nº _____, DE _____ DE _____

Dispõe sobre a requisição de informações e documentos e sobre o compartilhamento de informações protegidas por sigilo fiscal no âmbito do Estado de Goiás.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS, no uso de suas atribuições, com fundamento no art. 37, IV, da Constituição do Estado de Goiás, tendo em vista o que consta do processo nº _____ e

CONSIDERANDO o art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), que veda a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades;

CONSIDERANDO que a orientação atual da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Estado da Economia é de que as informações e os dados relativos a incentivos fiscais e renúncia de receitas de contribuintes determinados encontram-se protegidas pelo sigilo fiscal previsto no art. 198 do CTN, apesar do inegável interesse público que permeia referidas informações e dados;

CONSIDERANDO o Decreto federal nº 10.209, de 22 de janeiro de 2020, que dispõe sobre a requisição de informações e documentos e sobre o compartilhamento de informações protegidas pelo sigilo fiscal, no qual prevista expressamente a possibilidade de compartilhamento das mencionadas informações com a Controladoria-Geral da União e o Tribunal de Contas da União para fins de auditoria;

CONSIDERANDO o inciso IX da Lei federal nº 14.129, de 29 de março de 2021, que prevê como um dos princípios e diretrizes do Governo Digital e da eficiência pública a atuação integrada entre os órgãos e as entidades envolvidos na prestação e no controle dos serviços públicos, com o compartilhamento de dados pessoais em ambiente seguro quando for indispensável para a prestação do serviço, nos termos da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais), e, quando couber, com a transferência de sigilo, nos termos do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001;

CONSIDERANDO o disposto no art. 36 da Lei federal nº 14.129, de 29 de março de 2021, segundo o qual os órgãos gestores de dados poderão disponibilizar em transparência ativa dados de pessoas físicas e jurídicas para fins de pesquisa acadêmica e de monitoramento e de avaliação de políticas públicas, desde que anonimizados antes de sua disponibilização os dados protegidos por sigilo ou com restrição de acesso prevista, nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação).

CONSIDERANDO que, de acordo com o art. 25 da Constituição Estadual, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, no que se refere à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa mediante controle externo, com auxílio do Tribunal de Contas do Estado, e pelo sistema de controle interno de cada Poder, em sintonia com o art. 70 da Constituição da República;

CONSIDERANDO o disposto no § 4º do art. 1º da Lei nº 16.168, de 11 de dezembro de 2007 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás, que assegura a essa Corte de Contas amplo poder de investigação, cabendo-lhe requisitar e examinar, diretamente ou por meio de seu corpo técnico, a qualquer tempo, todos os elementos necessários ao exercício de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado processo, documento ou informação, a qualquer pretexto, sob pena de responsabilidade, em sintonia com o art. 42 da Lei federal nº 8.443, de 16 de julho de 1992 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União;

CONSIDERANDO o disposto no inciso III do art. 9º da Lei nº 20.986, de 06 de abril de 2021 – Lei Orgânica da Controladoria-Geral do Estado de Goiás, que assegura a esse órgão de controle interno o acesso a todos os documentos e informações necessários ao exercício de suas funções, inclusive aos sistemas eletrônicos de processamento e aos bancos de dados dos órgãos e das entidades da administração pública estadual, observadas, em quaisquer hipóteses, as regras de transferência de sigilo previstas em legislação específica;

CONSIDERANDO o disposto no inciso III da Resolução nº 1.218, de 03 de julho de 2007 – Regimento Interno da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, que incumbe à respectiva Comissão de Tributação, Finanças e Orçamento a competência para fiscalização em matéria financeira e orçamentária no âmbito daquela Casa Legislativa.

DECRETA:

CAPÍTULO I

OBJETO E ÂMBITO DE APLICAÇÃO

Art. 1º Este Decreto dispõe sobre o compartilhamento de dados e de informações sigilosas do Poder Executivo estadual à Controladoria-Geral do Estado, nos termos do inciso III do art. 9º da Lei nº 20.986, de 06 de abril de 2021, a qual institui a respectiva Lei Orgânica, para o exercício de suas atribuições de controle interno.

Parágrafo único. As informações de que trata este Decreto são aquelas protegidas por sigilo fiscal, nos termos do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, ou outras espécies de sigilo, nos termos deste Decreto.

CAPÍTULO II

COMPARTILHAMENTO DE DADOS E DE INFORMAÇÕES PROTEGIDOS POR SIGILO FISCAL

Art. 2º Os órgãos da Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Serviços, Secretaria de Estado da Economia e GOIÁSFOMENTO fornecerão à Controladoria-Geral do Estado os dados e as informações necessários para a realização dos seus trabalhos ou atividades de controle, inclusive aqueles protegidos pelo sigilo fiscal previsto no art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional.

§ 1º O disposto no **caput** não se aplica a dados e a informações:

I – decorrentes de transferência de sigilo bancário à administração tributária, nos termos do disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; ou

II – econômico-fiscais provenientes de acordo de cooperação internacional no qual tenha sido vedada a transferência deles a órgãos externos à administração tributária e aduaneira.

§ 2º A Controladoria-Geral do Estado formalizará, para cada auditoria:

I – os servidores competentes para procederem à solicitação dos dados e das informações de que trata o **caput**; e

II – a relação detalhada dos sistemas eletrônicos, dos dados, das bases de dados e das informações dos quais seja solicitado o acesso.

§ 3º O fornecimento de dados será feito, preferencialmente, por meio de solução tecnológica que permita acesso aos sistemas e bases de dados, observadas as políticas de segurança da informação e comunicações adotadas pelo gestor dos dados.

Art. 3º Os dados e as informações sob sigilo fiscal deverão ser compartilhados pela Secretaria de Estado de Indústria, Comércio e Serviços, Secretaria de Estado da Economia e GOIÁSFOMENTO com a Controladoria-Geral do Estado, mediante instrumento próprio, nas seguintes hipóteses:

I – por requisição direta, conforme o previsto no inciso II do § 1º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, quando existir interesse da administração pública e comprovada a instauração regular de processo administrativo no órgão com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação por prática de eventual infração administrativa; e

II – por intercâmbio, conforme o previsto no § 2º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, quando indispensável à realização de procedimentos de auditoria ou de

inspeção de dados, de processos ou de controles operacionais da administração tributária e aduaneira, da gestão fiscal ou da análise de demonstrações financeiras do Estado.

§ 1º O disposto no inciso II do **caput** será aplicado desde que atendidas as seguintes condições:

I – existência de processo administrativo regularmente instaurado que contenha clara definição do objetivo e do escopo da auditoria;

II – entrega das informações mediante recibo que formalize a transferência, facultado o uso de tecnologia e observadas as políticas de segurança da informação e comunicação do gestor de dados;

III – existência de manifestação fundamentada que demonstre a pertinência temática da informação com o objeto da auditoria ou de inspeção e a necessidade e a indispensabilidade de acesso, com indicação de que o trabalho não pode ser realizado ou que o seu resultado não pode ser alcançado por outro modo, mesmo com a anonimização; e

IV – uso restrito ao fim específico de realização de auditoria ou de inspeção de dados, de processos ou de controles operacionais da administração tributária e aduaneira, da gestão fiscal ou na análise de demonstrações financeiras do Estado.

§ 2º O recibo de que trata o inciso II do § 1º pode ser formalizado por meio de senha e de assinatura eletrônica no momento do acesso aos sistemas, na forma definida em ato do órgão gestor dos dados.

§ 3º A Controladoria-Geral do Estado observará as normas, as condições e os requisitos de acesso definidos pelo gestor dos dados e fundamentará o pedido de acesso e a especificação dos dados com o maior nível de detalhamento possível.

Art. 4º O órgão detentor dos dados ou informações fica desobrigado de atender a requisição de acesso genérica, desproporcional, imotivada ou desvinculada dos procedimentos de auditoria ou inspeção, mas deve indicar com precisão o que deve ser corrigido ou completado pela Controladoria-Geral do Estado para atendimento em nova requisição.

Parágrafo único. Caso a requisição de acesso exija trabalhos de consolidação de dados ou de informações cujos esforços operacionais, prazos de extração e consolidação ou custos orçamentários ou financeiros de realização sejam desarrazoados para cumprimento dentro do prazo assinalado, o órgão detentor dos dados ou informações também fica momentaneamente desobrigado de atender a requisição, mas deve indicar os meios e prazos segundo os quais entenda possa ser atendida a requisição, ainda que além da previsão e estimativa inicial da Controladoria-Geral do Estado.

Art. 5º Fica vedada a publicização de informações protegidas por sigilo fiscal ou por sigilo profissional ou o repasse das informações a terceiros, exceto mediante anonimização.

CAPÍTULO III

COMPARTILHAMENTO DE INFORMAÇÕES PROTEGIDAS PELAS DEMAIS HIPÓTESES DE SIGILO

Art. 6º Sem prejuízo do disposto no art. 2º, os órgãos no âmbito do Poder Executivo estadual fornecerão à Controladoria-Geral do Estado os dados e as informações necessários para a realização dos seus trabalhos ou atividades de controle, observadas as regras sobre compartilhamento de dados no âmbito da administração pública federal, nos termos do disposto no Decreto federal nº 10.046, de 9 de outubro de 2019, no que couber, enquanto não sobrevier regulamentação específica sobre o assunto em âmbito estadual.

CAPÍTULO IV

TRANSPARÊNCIA ATIVA DOS GASTOS EFETUADOS POR ÓRGÃOS E POR ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL

Art. 7º São públicas as notas fiscais eletrônicas relativas às aquisições de produtos e de serviços pela administração pública estadual, dispensada a solicitação nos termos do disposto neste Decreto.

§ 1º A Controladoria-Geral do Estado acessará o Ambiente Estadual da Nota Fiscal Eletrônica, sob supervisão da Subsecretaria da Receita Estadual da Secretaria de Estado da Economia, por meio da celebração de instrumento jurídico com o prestador do serviço de tecnologia da informação à referida Secretaria.

§ 2º Fica determinada a disponibilização, no Portal da Transparência do Estado de Goiás, das notas fiscais eletrônicas obtidas nos termos do disposto neste artigo.

CAPÍTULO V

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 8º Os dados e as informações sigilosos encaminhados à Controladoria-Geral do Estado permanecerão sob sigilo, vedada sua publicação sob qualquer forma ou utilização para finalidade diversa.

§ 1º O receptor dos dados garantirá, no mínimo, os mesmos requisitos de segurança da informação e de comunicações adotados pelo órgão cedente, vedado o acesso por terceiros não autorizados.

§ 2º O órgão cedente, seus gestores e seu corpo funcional responderão exclusivamente por atos próprios e não serão responsabilizados por ação ou omissão que implique violação do sigilo pelo receptor, a quem cabe zelar pela preservação e rastreabilidade dos dados e das informações, conforme o previsto no § 1º e observado o disposto na Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018.

§ 3º É vedada a identificação de dados e de informações disponibilizados de forma anonimizada, inclusive dos obtidos antes da entrada em vigor deste Decreto.

§ 4º Os servidores do órgão solicitante de dados e de informações ficam obrigados a preservar e a zelar pelo sigilo a eles transferidos, observado o disposto no *caput* do art. 198 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional ou na legislação específica.

§ 5º Admite-se a transferência das informações sigilosas recebidas nos termos deste Decreto a outras instituições de controle, mediante representação fundamentada do órgão receptor ou requisição fundamentada da instituição interessada, assegurada a transferência de sigilo nos termos do § 4º.

Art. 10. Aplica-se, no que couber, o disposto neste Decreto às requisições e às solicitações de dados e de informações realizadas:

I – pelo Tribunal de Contas do Estado de Goiás, nos termos do § 4º do art. 1º da Lei nº 16.168, de 11 de dezembro de 2007, que institui a respectiva Lei Orgânica;

II – pela Comissão de Tributação, Finanças e Orçamento da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, nos termos do inciso III do art. 45 da Resolução nº 1.218, de 03 de julho de 2007, que institui o Regimento Interno daquela Casa Legislativa.

Art. 11. O Decreto nº 9.543, de 23 de outubro de 2019, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º

 § 1º

XIII - ter acesso a todos os documentos e informações necessários ao exercício de suas funções, inclusive aos sistemas eletrônicos de processamento e aos bancos de dados dos órgãos e das entidades

da administração pública estadual, observadas, em quaisquer hipóteses, as regras de transferência de sigilo previstas em legislação específica.

.....” (NR)

Art. 12. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

APÊNDICE C – Proposta de resolução que altera o RI-ALE/GO visando a institucionalizar o processo parlamentar de monitoramento e avaliação e prever adequações na competência da CTFO

PROJETO DE RESOLUÇÃO Nº _____, DE _____ DE _____

Altera a Resolução nº 1.218, de 03 de julho de 2007, para instituir o processo parlamentar de monitoramento e avaliação *ex post* e prever adequações na competência da Comissão de Tributação, Finanças e Orçamento.

A ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS, no uso da atribuição que lhe confere o art. 11, inciso XV, da Constituição Estadual, aprova e a Mesa Diretora promulga a seguinte Resolução:

Art. 1º A Resolução nº 1.218, de 03 de julho de 2007, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 44-**.....

IX – instaurar e conduzir processo parlamentar de monitoramento e avaliação *ex post*, na forma do Capítulo V do Título IX.

.....” (NR)

“**Art. 45**

III –

i) controle permanente sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas, inclusive em nível de contribuintes individualmente beneficiados, na forma do Capítulo VI do Título IX.

.....

Parágrafo único. O controle externo a que se refere a Seção VII do Capítulo II do Título I da Constituição Estadual será exercido, no âmbito da Assembleia Legislativa, prioritariamente pela Comissão prevista no inciso III do *caput*, observado o seguinte:

I – a Comissão terá acesso a todos os elementos necessários ao exercício de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado nenhum processo, documento ou informação, a qualquer pretexto;²⁴¹

II – em caso de informação protegida por sigilo, esta será fornecida mediante processo parlamentar de avaliação *ex post* regularmente instaurado, observado o disposto no § 6º do art. 194-A²⁴²” (NR)

.....” (NR)

“TÍTULO IX

CAPÍTULO V

DO PROCESSO PARLAMENTAR DE AVALIAÇÃO *EX POST*

Art. 194-A O processo parlamentar de avaliação *ex post*, que tramitará no âmbito das comissões permanentes, poderá ter como objeto:

I – avaliação *ex post* de:

a) políticas públicas e programas governamentais;

b) determinações e/ou recomendações constantes de relatórios finais de Comissões Parlamentares de Inquérito aprovados pela Assembleia Legislativa ou de outros trabalhos de fiscalização, avaliação e controle realizados pelos demais órgãos competentes;

II – avaliação de resultado normativo, quanto aos efeitos produzidos por leis ou atos regulatórios.

§ 1º O processo será instaurado mediante requerimento de qualquer Deputado, aprovado em Plenário, ou de membro de comissão permanente, aprovado no âmbito desta.

§ 2º O requerimento de abertura deverá indicar, no mínimo, a política pública, o programa governamental, o trabalho de fiscalização e controle ou o ato legislativo ou normativo objeto de avaliação.

§ 3º Aprovado o requerimento, o Presidente da Comissão nomeará relator, o qual pode autorizar desde logo, pelo prazo que fixar, a coleta de dados e informações preliminares em portais da transparência, formulação de pedidos de acesso à informação aos órgãos competentes e outras providências pertinentes para instrução do processo, pela Procuradoria, em articulação com os demais servidores incumbidos do assessoramento previsto no parágrafo único do art. 46 deste Regimento.

§ 4º No processo parlamentar de avaliação *ex post*, a Comissão exercerá as prerrogativas constitucionais, legais e regimentais que lhe são outorgadas pelo ordenamento jurídico, em especial aquelas previstas no art. 28 e no parágrafo único do art. 44 deste Regimento, inclusive solicitar ou admitir a manifestação de

²⁴¹ Adaptado da redação do art. 1º, § 4º, da LO-TCE/GO e art. 117 da Resolução nº 01/2006 do Congresso Nacional.

²⁴² Adaptado da redação do § 2º do art. 198 do CTN.

pessoas, naturais ou jurídicas, órgãos ou entidades com o objetivo de contribuir para a discussão sobre o objeto do monitoramento ou avaliação.

§ 5º A Comissão poderá requisitar aos órgãos e entidades estaduais, inclusive do Tribunal de Contas do Estado e dos Municípios de Goiás, sem quaisquer ônus, a prestação de serviços técnicos especializados, a serem executados por prazo previamente fixado.

§ 6º As informações sigilosas ou com restrição de acesso necessárias ao exercício das atribuições previstas nos incisos I e II do *caput*:

I – devem ser fornecidas à Comissão, de forma pessoal ao relator, e o acesso será restrito a ele e aos demais membros da Comissão que o solicitarem, mediante termo de recebimento e confidencialidade firmado por todos que tiverem acesso;

II – o acesso pode ser estendido a servidores, desde que:

a) em número estritamente necessário aos trabalhos de assessoramento em cada processo;

b) assegurada a manutenção do sigilo, a confidencialidade, a gestão, a auditabilidade e a segurança da informação necessários ao compartilhamento de dados em cada caso, na forma regulamentada por ato da Mesa Diretora, precedido de parecer técnico do órgão responsável pela tecnologia da informação da Assembleia Legislativa;

III – podem ser previamente anonimizadas pelo órgão ou entidade responsável por seu fornecimento, quando essa medida se revelar suficiente aos trabalhos da Comissão.

§ 7º Após a instrução, a Procuradoria emitirá manifestação técnica conclusiva, que descreverá, no mínimo, o objeto de análise, as informações levantadas e diligências realizadas pela Comissão, a metodologia utilizada, a análise dos resultados, a indicação de eventuais limitações encontradas, e poderá também conter recomendações:

I – à Assembleia Legislativa para:

a) apresentação de quaisquer das proposições legislativas previstas no *caput* do art. 111 deste Regimento;

b) constituição de Comissão Parlamentar de Inquérito, nos termos do art. 17, § 3º, da Constituição Estadual;

c) demais providências de sua alçada;

II – ao Tribunal de Contas do Estado de Goiás para realizar inspeção, auditoria e outros trabalhos de fiscalização, na forma do art. 26, IV, da Constituição Estadual e do art. 86 da Lei nº 16.168, de 11 de dezembro de 2007;

III – aos demais órgãos, entidades e Poderes competentes para adoção de medidas e providências das respectivas alçadas.

§ 8º Após a manifestação técnica prevista no § 7º, que servirá de subsídio para a Comissão e especialmente ao relator, este emitirá seu relatório, que poderá adotar referida manifestação técnica total ou parcialmente e ainda acrescentar outros elementos que entender convenientes.

§ 9º Como resultado do processo parlamentar de avaliação *ex post*, a Comissão elaborará relatório final, decorrente da aprovação do relatório previsto no § 8º ou de voto em separado de outros membros da Comissão.

§ 10 No curso do processo parlamentar de avaliação *ex post*, a Comissão pode também emitir relatórios parciais para os fins dos incisos I a III do § 7º e encaminhá-las desde logo aos órgãos a que se dirige, mesmo que em momento anterior à manifestação técnica conclusiva da Procuradoria prevista no § 7º.

§ 11 Aprovado o parecer final da Comissão:

I – os relatórios e manifestações técnicas a que se referem os §§ 7º a 9º devem ser encaminhados aos órgãos ou entidades aos quais se dirijam as recomendações correspondentes;

II – após, a íntegra do processo deve ser publicada em transparência ativa na página eletrônica oficial da Assembleia Legislativa, salvo quanto a documentos sigilosos ou com restrição de acesso.

§ 12 Cada processo parlamentar de avaliação *ex post* contará com o assessoramento de, no mínimo, 1 (um) Procurador, designado(s) pelo Procurador-Geral da Assembleia.

§ 13 Aplicam-se ao processo parlamentar de avaliação *ex post*, no que couber, o disposto nas seguintes leis e atos normativos e respectivos atos regulamentadores, sem prejuízo de outras normas pertinentes:

I – Lei federal nº 12.257, de 18 de novembro de 2011, que regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal e dá outras providências;

II – Lei federal nº 13.460, de 26 de junho de 2017, que dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública;

III – Lei federal nº 13.709, de 14 de agosto de 2018, que institui a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD);

IV – Lei federal nº 14.129, de 29 de março de 2021, que dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública e dá outras providências;

V – Decreto federal nº 10.411 de 30 de junho de 2020, que regulamenta a análise de impacto regulatório, de que tratam o art. 5º da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, e o art. 6º da Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019;

VI – Lei nº 18.025, de 22 de maio de 2013, que dispõe sobre o acesso a informações e a aplicação da Lei federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, no âmbito do Estado de Goiás, institui o serviço de informação ao cidadão e dá outras providências;

VII – Lei nº 20.846, de 02 de setembro de 2020, que institui a Política Estadual de Atendimento ao Cidadão e cria o Programa SIMPLIFICA GOIÁS.

§ 14 Ato da Mesa Diretora pode regulamentar outras questões não previstas neste artigo, visando a sua fiel execução.” (NR)

“CAPÍTULO VI

CONTROLE SOBRE INCENTIVOS FISCAIS E RENÚNCIA DE RECEITAS

Art. 194-B O controle sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas será realizado periodicamente, mediante processo parlamentar de avaliação *ex post*, nos termos do art. 194-A, que poderá ter como objeto os seguintes aspectos, isolada ou cumulativamente, em um ou mais processos, sem prejuízo de outros pertinentes:

I – atividade fiscalizatória dos órgãos competentes do Poder Executivo e das instituições de controle interno e externo, notadamente quanto ao seguinte:

- a) trabalhos produzidos e em andamento, decorrente de suas atribuições constitucionais, legais e regulamentares;
- b) recebimento de informações e dados necessários ao desempenho das respectivas atribuições;
- c) articulação entre mencionados órgãos e instituições;

II – transparência e acesso à informação nessa matéria;

III – cumprimento de requisitos constitucionais, legais e regulamentares por parte de pessoas jurídicas beneficiárias;

IV – impactos e benefícios dos incentivos, notadamente nos campos socioeconômico, ambiental e fiscal, em nível de segmento econômico e/ou de contribuintes beneficiários;

IV – cumprimento do disposto:

- a) na Lei Complementar nº 138, de 18 de janeiro de 2018, em especial de seus arts. 44, § 2º, e 45, inciso III;
- b) nos incisos I e II do § 4º do art. 4º da Emenda à Constituição da República nº 109, de 15 de março de 2021 e respectiva regulamentação;
- c) nas demais normas constitucionais, legais e regulamentares vigentes.

V – aspectos específicos relativos ao controle de incentivos fiscais por imposição do Regime de Recuperação Fiscal, nos termos da Lei Complementar federal nº 159, de 19 de maio de 2017 e alterações posteriores.

Art. 194-C Sem prejuízo das demais competências previstas neste Regimento, o controle previsto neste Capítulo será realizado mediante a utilização, no mínimo uma vez ao ano, dos seguintes instrumentos específicos:

I – requisição e análise de relatórios de fiscalização ou avaliação lavrados pelo fisco estadual e pelos demais órgãos de controle interno e externo, ainda que em andamento;

II – análise de relatórios de avaliação produzidos pelo Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos – IMB;

III – realização de uma ou mais audiências públicas sobre o tema, assegurada a participação com direito a voz das seguintes autoridades ou pessoas, na mesma ou em diferentes audiências, conforme a pauta previamente realizada e divulgada pelo Presidente da Comissão:

- a) do titular da Secretaria de Estado da Economia;
- b) do titular da Secretário da Indústria, Comércio e Serviços;
- c) do titular da GOIÁSFOMENTO;
- d) de pelo menos 1 (um) técnico:
 - 1. da Controladoria-Geral do Estado;
 - 2. do Tribunal de Contas do Estado;

- 3. do Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos;
- e) de pelo menos 1 (um) representante do Ministério Público do Estado;
- f) de outros participantes, a critério do Presidente da Comissão.

Parágrafo único. A audiência pública de que trata o inciso III do **caput** terá sua pauta divulgada com pelo menos 5 (cinco) dias de antecedência, contados da respectiva publicação no Diário da Assembleia Legislativa.

.....” (NR)

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor no primeiro dia do sexto mês após a data de sua publicação.

APÊNDICE D – Proposta de alteração na Lei nº 20.986/2021 (LO-CGE/GO)

PROJETO DE LEI Nº _____,
DE _____ DE _____ DE _____

Altera a Lei nº 20.986, de 06 de abril de 2021, que dispõe sobre a organização, as funções e a carreira específica da Controladoria-Geral do Estado, também sobre os Sistemas de Controle Interno, de Ouvidoria e de Correição.

Art. 1º A Lei nº 20.986, de 06 de abril de 2021, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 9º**

XIII – ter acesso a todos os documentos e informações necessários ao exercício de suas funções, inclusive aos sistemas eletrônicos de processamento e aos bancos de dados dos órgãos e das entidades da administração pública estadual, observado o seguinte:

a) não lhe pode ser sonegado nenhum processo, documento ou informação, a qualquer pretexto, sob pena de responsabilidade;

b) quando se tratar de informações sigilosas ou com restrição de acesso, devem ser observadas as regras de transferência de sigilo previstas em legislação específica.

§ 3º Na ocorrência de negativa no fornecimento de dados ou informações, ou na apresentação extemporânea de documentos, autuados ou não, processos, atos negociais ou quaisquer outros que solicitar ou lhe devam ser submetidos para fiscalização, a CGE deverá comunicar o fato, imediata e formalmente, ao Chefe do Poder Executivo e aos órgãos de controle externo, com o pedido de providência, sempre que a negativa prejudicar a respectiva atuação controladora, sem prejuízo de eventual responsabilidade administrativa, civil e penal que o caso comportar.

.....” (NR)

“**Art. 26**

III – acesso a todos os documentos e informações necessários ao exercício de suas funções, inclusive aos sistemas eletrônicos de processamento e aos bancos de dados dos órgãos e das entidades da administração pública estadual, bem como dos particulares que transacionem com o Poder Executivo

estadual ou deste recebam incentivos ou benefícios fiscais, financeiros ou creditícios, observado ainda o disposto nas alíneas do inciso XIII do art. 9º;

.....

§ 3º Na ocorrência de negativa no fornecimento de dados ou informações, ou na apresentação extemporânea de documentos, autuados ou não, processos, atos negociais ou quaisquer outros que solicitar ou lhe devam ser submetidos para fiscalização, a CGE poderá comunicar o fato, imediata e formalmente, ao Chefe do Poder Executivo e aos órgãos de controle externo, com o pedido de providência, sempre que a negativa prejudicar a respectiva atuação controladora, sem prejuízo de eventual responsabilidade administrativa, civil e penal que o caso comportar.

.....”(NR)

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

APÊNDICE E – Proposta de alteração na Resolução Normativa nº 07/2018 – TCE/GO

PROJETO DE RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº _____,

DE _____ DE _____ DE _____

Altera a Resolução Normativa nº 07, aprovada em 29 de agosto de 2018, para incluir em seu Anexo Único o envio de informações detalhadas sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

Art. 1º O Anexo Único da Resolução Normativa nº 07, aprovada em 29 de agosto de 2018, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 9º-A O acesso aos dados e informações obtidos pela Unidade Técnica nos termos dessa Resolução devem ser compartilhados com a Secretaria de Controle Externo e unidades que lhe são vinculadas e também com a Procuradoria Especial de Contas para o exercício das respectivas atribuições ordinárias.” (NR)

“

Item	Descrição do documento/informação
.....	
	6.1 Relatório da estimativa e realização da Renúncia de Receita, evidenciando o montante renunciado no exercício, detalhado por mês de referência, nome do benefício, estrutura CNAE e valor concedido, bem como as respectivas ações adotadas para compensar tais renúncias ou demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária. 6.2 Demonstração dos resultados socioeconômicos dos benefícios concedidos e fruídos e os métodos utilizados para o seu monitoramento e avaliação, com fundamento nos arts. 44, § 2º, e 45, inciso III, da Lei Complementar nº 138, de 18 de janeiro de 2018, nos incisos I e II do § 4º do art. 4º da Emenda à Constituição da República nº 109, de 15 de março de 2021 e respectiva regulamentação e nas demais normas constitucionais, legais e regulamentares vigentes. 6.3 Relação das pessoas jurídicas beneficiárias de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS referente ao exercício, com indicação da razão social, nome fantasia, número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), valores fruídos no exercício anterior referente a cada programa ou espécie de incentivo fiscal, fundamento legal e normativo do incentivo, e percentual que a soma dos valores fruídos em conjunto pelos 20 (vinte), 50 (cinquenta) e 100 (cem) maiores contribuintes beneficiários representa em relação ao total da renúncia de receitas de ICMS no exercício.
.....	

” (NR)

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

APÊNDICE F – Proposta de alteração da Lei nº 20.787/2020-GO – PROGOIÁS

PROJETO DE LEI Nº _____,

DE _____ DE _____ DE _____

Altera a Lei nº 20.787, de 03 de junho de 2020, que dispõe sobre a adesão do Estado de Goiás aos benefícios fiscais previstos na legislação do Estado de Mato Grosso do Sul, nos termos da Lei Complementar federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, e estabelece procedimentos para a operacionalização dos referidos benefícios.

Art. 1º A Lei nº 20.787, de 03 de junho de 2020, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 5º**

.....

d) considerado multiplicador de emprego, renda e com grande nível de encadeamento com a economia goiana;

.....” (NR)

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

ANEXOS

- Processo CEP: documentação encaminhada ao Conselho de Ética em Pesquisa da Universidade Federal de Goiás em 14/07/2021:

- a) projeto de pesquisa revisado, tendo em vista os apontamentos realizados no seminário virtual ocorrido em 10/03/2021 no âmbito da disciplina SIPAPP deste PPGDP e aqueles realizados pelo CEP, sobretudo quanto à parte metodológica
- b) TCLE – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, assinado pelos participantes da pesquisa
- c) CGE/GO, ALE/GO e TCE/GO: 1) ofício solicitando autorização para pesquisa; 2) resposta com autorização do órgão; 3) roteiro de entrevista semiestruturada
- d) Parecer Consubstanciado do CEP/UFG nº 4.961.462, que autorizou a realização de entrevistas nas instituições analisadas para os fins desta pesquisa

- Pedidos de acesso à informação, nos termos da Lei federal nº 12.527/2011, da Lei nº 18.025/2013-GO e da legislação correlata, e outras manifestações registradas no sistema de ouvidoria dos seguintes órgãos e respectivas respostas:

- a) Executivo-FED., SRFB e CONFAZ
- b) CGE/GO
- c) ALE/GO
- d) TCE/GO
- e) MPE/GO
- f) Executivo-GO, SEE
- g) Executivo-GO, SIC
- h) Executivo-GO, PGE

OBSERVAÇÃO: a documentação supra mencionada não se encontra acostada neste Relatório Final de Pesquisa pelos motivos consignados ao final da introdução e nas notas de rodapé nºs 4 e 5.