



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Ted Jefferson Pereira da Silva

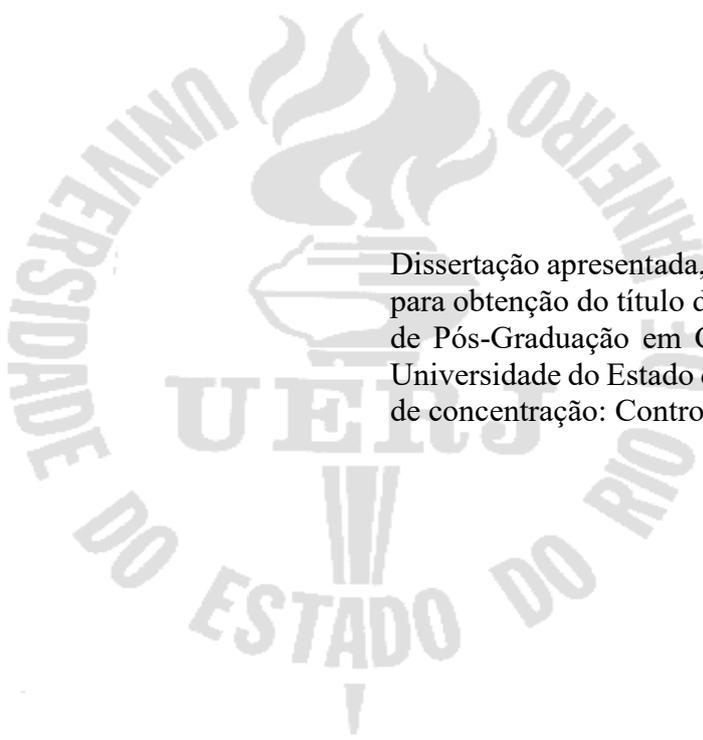
Transparência e *accountability* das renúncias de receita – uma análise sobre o benefício do programa de apoio a alunos no Município do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2023

Ted Jefferson Pereira da Silva

Transparência e *accountability* das renúncias de receita – uma análise sobre o benefício do programa de apoio a alunos no Município do Rio de Janeiro



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controladoria e Gestão.

Orientadora: Prof^ª. Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia

Coorientador: Prof. Dr. Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira

Rio de Janeiro

2023

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ / REDE SIRIUS / BIBLIOTECA CCS/B

S586 Silva, Ted Jefferson Pereira da.
Transparência e *accountability* das renúncias de receita – uma análise sobre o benefício do programa de apoio a alunos no Município do Rio de Janeiro / Ted Jefferson Pereira da Silva. – 2023.
63 f.
Orientadora: Prof^ª. Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia.
Coorientador: Prof. Dr. Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira.
Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f. 54-63.

1. Renúncias de receita – Teses. 2. Transparência pública – Teses. 3. *Accountability* – Teses. I. Gouveia, Tânia Maria de Oliveira Almeida. II. Oliveira, Carlyle Tadeu Falcão de. III. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. IV. Título.

CDU 657 (815.3)

Bibliotecário: Fabiano Salgueiro CRB7/6974

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Ted Jefferson Pereira da Silva

Transparência e *Accountability* das Renúncias de Receita – uma análise sobre o benefício do programa de apoio a alunos no Município do Rio de Janeiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controladoria e Gestão.

Aprovada em 08 de dezembro de 2023.

Banca Examinadora:

Prof^ª. Dra. Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia - (Orientadora)
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

Prof. Dr. Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira – (Coorientador)
Faculdade de Administração e Finanças - UERJ

Prof^ª. Dra. Mariana Pereira Bonfim
Faculdade de Administração e Finanças – UERJ

Prof. Dr. Claudio Roberto Marques Gurgel
Universidade Federal Fluminense

Prof. Dra. Daniella Munhoz da Costa Lima
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro
2023

DEDICATÓRIA

À minha esposa, Elaine Ribeiro Forgoza, pelo estímulo nos estudos para o mestrado e apoio incondicional em todos os momentos dessa trajetória.

Aos meus pais, José Pereira da Silva Filho e Norma dos Santos Silva, por terem me ensinado o valor da educação e me incentivado a lançar voos mais altos nos diversos aspectos da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, por ter me permitido essa conquista.

À minha família, em especial à minha esposa Elaine Ribeiro Forgoza e meus filhos, que muito me incentivaram ao longo do mestrado, cada um à sua maneira.

À minha orientadora Prof^ª. Dra. Tânia e ao meu coorientador Prof. Dr. Carlyle pelo intenso trabalho de orientação desta dissertação, pelas contribuições essenciais para a construção deste estudo e pelo apoio motivacional que sempre dedicaram a seus alunos e a mim.

Ao Prof. Dr. Antonio Ranha da Silva pelas orientações durante o estágio docente, agregando bastante conhecimento acadêmico.

Às professoras e ao professor da banca, Dra. Mariana Bonfim, Dra. Daniella e Dr. Gurgel, por suas valiosas contribuições para o desenvolvimento desta dissertação.

Aos demais professores e servidores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da FAF/UERJ, pelos saberes transmitidos e pelo suporte para o meu desenvolvimento ao longo do mestrado.

Aos meus colegas da turma do mestrado de 2022, pela parceria tão importante ao longo desses intensos dois anos de convivência, especialmente à Thais Andrade da Silva Oliveira, com quem pude realizar vários trabalhos apresentados em congressos e publicados em revistas.

Aos meus colegas de trabalho do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRio), especialmente ao Marcelo Simas Ribeiro pela parceria e pelo apoio e incentivo à qualificação acadêmica e profissional.

Finalmente, agradeço a todos que se interessaram na leitura desta dissertação que representa um marco em minha vida e carreira profissional, e inclusive no ambiente acadêmico.

A educação abre portas onde o mundo cria paredes.

Patrick Higinio

RESUMO

SILVA, Ted Jefferson Pereira da. *Transparência e Accountability das Renúncias de Receita* – uma análise sobre o benefício do programa de apoio a alunos no Município do Rio de Janeiro, 2023. 63 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

Este estudo tem como objetivo avaliar a transparência e a *accountability* do benefício fiscal de incentivo à educação do ensino médio no Município do Rio de Janeiro. Tendo como objetivos específicos: a) analisar a renúncia fiscal do ensino médio no MRJ; e b) discutir o controle social do benefício fiscal. Para tanto, foi realizado, primeiramente, um levantamento teórico sobre os temas: Renúncias de receita que foi subdividida em Controle das renúncias de receita pela Administração Pública e Controle social sobre as renúncias de receita; Transparência e *accountability*; Programa de Apoio a Alunos (PAA) que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino – Lei n.º 3.468/2002; e uma abordagem de estudos anteriores. Ainda, optou-se por uma abordagem qualitativa, pois trata-se de um estudo descritivo e exploratório, caracterizando quanto aos meios como uma pesquisa bibliográfica e documental. Como técnica de análise dos dados, optou-se pela análise de conteúdo de Bardin (2016). Após a coleta e análise de conteúdo dos dados, Os resultados indicam ausência de regulamentação na seleção dos alunos e de critérios ou indicadores na análise da efetividade do benefício, fato que poderia estar normatizado num decreto municipal, sendo que este estudo propõe: a regulamentação da universalização do acesso dos alunos nas instituições de ensino credenciadas, análise dos índices de evasão escolar, e a quantidade de estudantes que ingressaram nas universidades que, conseqüentemente, aumentam o tempo de estudo, elevando as possibilidades de diminuição das desigualdades sociais, segundo estudos de Yannoulas e Garcia (2022). Ainda foi observado a inexistência de estudos disponíveis pelo MRJ da avaliação do custo-benefício do Programa, pois cabe à Prefeitura avaliar se não há meios alternativos mais econômicos para atingir os objetivos do desse benefício fiscal. Adiciona-se que os resultados também apontaram que houve duas auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro que constataram que o Município do Rio de Janeiro não realiza acompanhamento e avaliação dos resultados do PAA da Rede Municipal de Ensino, instituído pela Lei n.º 3.468/2002, nem possui estudo dos impactos socioeconômicos do Programa. Observou-se, também, a ausência de controle social, sendo que vários fatores podem contribuir para esse fato, como a inexistência de dados do programa nos sites do município e dos órgãos de controle, a falta de estímulo do governo municipal e dos agentes políticos, e/ou a complexidade do tema, reduzindo a inclusão social e a busca do aperfeiçoamento do Programa pela sociedade. Quanto à análise da transparência da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro no portal da transparência (e-gov), os resultados apuraram a inexistência de dados do PAA, assim como as prestações de contas das instituições de ensino credenciadas no Programa. Soma-se o fato de não haver contabilização das renúncias de receita, contrariando o item 3.6.1.3 do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da 9ª edição.

Palavras-chave: Renúncias de receita. Transparência pública e *accountability*.

ABSTRACT

SILVA, Ted Jefferson Pereira da. *Transparency and accountability of revenue waivers – an analysis of the benefit of the student support program in the Municipality of Rio de Janeiro*, 2023. 63 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2023.

This study aims to evaluate the transparency and accountability of the tax benefit to encourage secondary education in the Municipality of Rio de Janeiro. Having the specific objectives: a) propose a set/model of guidelines for evaluating the impacts of tax benefits on secondary education in RJ; b) analyze the tax exemption for secondary education in MRJ; and c) discuss the social control of tax benefits. To this end, a theoretical survey was first carried out on the topics: Revenue waivers, which was subdivided into Control of revenue waivers by the Public Administration and Social control over revenue waivers; Transparency and accountability; Support Program for Students (PAA) who completed primary education in the municipal education network – Law No. 3,468/2002; and an approach to previous studies. Furthermore, a qualitative approach was chosen, as it is a descriptive and exploratory study, characterized in terms of means as bibliographic and documentary research. As a data analysis technique, we chose the content analysis of Bardin (2016). After collecting and analyzing the content of the data, the results indicate the absence of regulation in the selection of students and of criteria or indicators in the analysis of the effectiveness of the benefit, a fact that could be standardized in a municipal decree, and this study proposes: the regulation of universalization of student access to accredited educational institutions, analysis of school dropout rates, and the number of students who entered universities which, consequently, increase study time, increasing the possibilities of reducing social inequalities, according to studies by Yannoulas and Garcia (2022). It was also noted that there were no studies available by MRJ evaluating the cost-benefit of the Program, as it is up to the City Hall to assess whether there are no more economical alternative means to achieve the objectives of this tax benefit. It is added that the results also showed that there were two audits carried out by the Court of Auditors of the Municipality of Rio de Janeiro which found that the Municipality of Rio de Janeiro does not monitor and evaluate the results of the PAA of the Municipal Education Network, established by Law No. 3,468/2002, nor does it have a study of the Program's socioeconomic impacts. It was also observed the absence of social control, and several factors may contribute to this fact, such as the lack of program data on the websites of the municipality and control bodies, the lack of encouragement from the municipal government and political agents, and/or the complexity of the topic, reducing social inclusion and society's search for improvement of the Program. Regarding the analysis of the transparency of the City of Rio de Janeiro on the transparency portal (e-gov), the results revealed the lack of data from the PAA, as well as the accountability of educational institutions accredited in the Program. In addition, there is no accounting for revenue waivers, contradicting item 3.6.1.3 of the Accounting Manual Applied to the Public Sector of the 9th edition.

Keywords: Tax benefit. Public transparency and accountability.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1-	Fluxo de transformação da informação e seus atores.....	30
Quadro 1-	Relação dos atores, importância dos dados abertos e possíveis ganhos e conflitos.....	30
Figura 2-	Procedimentos metodológicos aplicados.....	39
Quadro 2-	Dimensões e categorias definidas segundo o referencial teórico.....	43
Quadro 3-	Elementos de análise e resultado do portal de transparência.....	49

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Representação das 4 maiores escolas credenciadas no PAA.....	46
------------	--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
CF	Constituição Federal
CGMRJ	Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro
CGU	Controladoria Geral da União
EBT	Escala Brasil Transparente
E-gov	Portal de Governo Eletrônico
IFC	Instituto de Fiscalização e Controle
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por ato oneroso inter-vivos
LAI	Lei de Acesso à Informação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MRJ	Município do Rio de Janeiro
PAA	Programa de Apoio aos Alunos
PCRJ	Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro
PPA	Plano Plurianual Anual
SIC	Serviço de Informação ao Cidadão
SME	Secretaria Municipal de Educação
TC	Tribunal de Contas
TCMRio	Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
WoS	Web of Science

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	14
1	REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
1.1	Renúncias de receita.....	18
1.1.1	<u>Controle das renúncias de receita pela Administração Pública.....</u>	20
1.1.2	<u>Controle social sobre as renúncias de receita.....</u>	24
1.2	Transparência e accountability.....	26
1.3	Programa de apoio a alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino – Lei n.º 3.468/2002.....	32
1.4	Estudos anteriores.....	34
2	METODOLOGIA.....	37
2.1	Caracterização da pesquisa.....	37
2.2	Coleta de dados.....	38
2.2.1	<u>Coletas bibliográficas.....</u>	38
2.2.2	<u>Coletas documentais.....</u>	40
2.3	Tratamento para análise dos dados.....	41
3	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS.....	44
3.1	Controle das renúncias de receita pela Administração Pública e pela sociedade.....	44
3.1.1	<u>Avaliação do PAA pelo MRJ, pelos órgãos de controle interno e externo e pela sociedade.....</u>	46
3.1.2	<u>Comprometimento das instituições de ensino e adequação do incentivo à educação.....</u>	46
3.2	Transparência e Accountability.....	48
3.2.1	<u>Grau de Transparência e Accountability no Município do Rio de Janeiro.....</u>	48
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	52
	REFERÊNCIAS.....	54

INTRODUÇÃO

As políticas públicas são o conjunto de ações e programas que são desenvolvidos pelos Municípios, pelos Estados e pela União para atingir seus objetivos constitucionais, dentre eles as garantias sociais, como educação, saúde e previdência social, podendo ser uma ação direta como prestador ou ofertante do serviço público como postos de saúde, hospitais públicos, creches e escolas públicas ou de forma indireta, concedendo incentivos à iniciativa privada para que preste as atividades públicas, seguindo algumas regras determinadas em lei (GARCIA; LEONETTI, 2021).

O contexto neoliberal, por sua essência, induz as políticas públicas para essa segunda forma de prestação estatal, através de desonerações tributárias, na medida em que, por meio delas, se corroboram os dois pilares do neoliberalismo: a transferência das responsabilidades estatais para o mercado e a diminuição da carga tributária (GARCIA; LEONETTI, 2021). Neste contexto, a renúncia fiscal constitui uma forma de intervenção do Estado na economia, no intuito de fazer os agentes econômicos (empresas) agir no interesse do Estado (BRESSER-PEREIRA *et al.*, 2007; CORREIA NETO, 2016; LIMA, 2021), oferecendo-lhes benefícios sem, contudo, possuir todas as informações ex-ante e, também, abrindo mão de apurá-las ex-post, talvez para não incorrer em custos de monitoramento destinados a limitar extravagâncias ou atividades anômalas do agente, conforme Lima (2021).

Analisando-se, particularmente, o Município do Rio de Janeiro (MRJ) renunciou, em 2021, a R\$ 2,33 bilhões (16,54%) de suas receitas tributárias para veicular diversas políticas públicas de maneira indireta, conforme o Relatório de Contas de Governo de 2021 do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRio – Processo n.º 040_100753_2022). Entre 2017 a 2021, os gastos tributários totais subiram em ritmo superior ao da inflação, que dita o ritmo de crescimento da receita pública total (TCMRIO, 2021). Isso acarreta num esforço elevado da sociedade carioca que arca com essas renúncias, através de tributos mais elevados, bens públicos não recebidos ou serviços públicos não ofertados ou precariamente oferecidos.

Conforme o Art. 30, VI da Constituição Federal (CF), compete aos Municípios manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental, sendo dever do Estado a progressiva universalização do ensino médio gratuito (CF, art. 208, II). A fim de promover o desenvolvimento, combater a pobreza e reduzir a desigualdade social do país, os entes federativos devem priorizar a continuidade dos estudos

dos jovens, pois, conforme estudos de Yannoulas e Garcia (2022), há uma correlação entre os índices de pobreza e o tempo de estudo.

Com este propósito, consta no Projeto de Lei n.º 327/2001 que o Município do Rio de Janeiro (MRJ) realizou estudos na rede municipal de ensino que mostraram que chegavam a oitava série do primeiro grau praticamente a metade dos alunos que começaram na primeira série, sendo que muitos não prosseguiram seus estudos por falta de matrícula de segundo grau na rede pública estadual ou por falta de recursos para estudar na rede privada de ensino.

Então, no intuito de apoiar as famílias e estimular os alunos a continuarem os estudos, reduzindo a evasão escolar e impactando positivamente a vida desses alunos com a redução da desigualdade social, o MRJ sancionou a Lei n.º 3.468/2002 que cria o benefício fiscal - Programa de Apoio aos Alunos (PAA), reduzindo o imposto sobre serviços (ISS) a pagar, para as escolas particulares que receberem alunos que cursaram no mínimo 75% (setenta e cinco por cento) dos estudos relativos ao segundo segmento do ensino fundamental neste Município (RIO DE JANEIRO (MUNICÍPIO), 2002).

Podem os municípios instituírem, por lei, os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo os primeiros, aqueles de maior arrecadação. Os impostos que os municípios podem criar são o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS e o imposto sobre transmissão de bens imóveis por ato oneroso inter-vivos - ITBI. Destes, destaca-se o ISS como o principal item das receitas tributárias da maioria dos municípios (LIMA, 2021).

Isso aumenta a necessidade de estudos sobre o processo de apreciação dessas políticas públicas indiretas. Fala-se, até mesmo, em dever jurídico-constitucional nesse sentido (VALLE, 2010; GARCIA; LEONETTI, 2021). A eficácia, a eficiência, a economicidade e a efetividade de uma renúncia de receita, apenas pode ser aferida, por metodologias apropriadas e transparentes, exigindo um processo de criação e implementação adequado, com a fixação objetiva de metas e custos (GARCIA; LEONETTI, 2021).

Há tempos, discute-se o tema do financiamento da educação brasileira no meio acadêmico, devido à necessidade de recursos para implantar as políticas públicas do setor educacional (DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023). Desta forma, quando debatemos o financiamento educacional, outros elementos são discutidos, como a composição e aplicação de recursos e sua fiscalização (LUCYK, 2020; DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023). E, apesar dos problemas intrínsecos a qualquer processo avaliativo, avaliar os resultados de política pública direta é simples, desde que estabelecidas metodologias apropriadas e transparentes. Pode-se mensurar, o custo do aumento de alunos em salas de aula ou o custo de

construção e manutenção de uma escola. É plausível, até mesmo, fazer uma analogia entre esses custos a fim de escolher-se pela política pública economicamente mais adequada (GARCIA; LEONETTI, 2021).

Todavia, mensurar quanto se deixa de arrecadar com a dedução das mensalidades no PAA da rede municipal de ensino do Rio de Janeiro (RJ) é uma tarefa mais complexa, pois esse cálculo é inicialmente feito com base na análise do número de escolas instituídas no Município, mas não se pode quantificar com facilidade o número de instituições de ensino que vão aderir ao benefício fiscal estabelecido e, conseqüentemente, a mensuração e a avaliação dos benefícios para a sociedade, indo ao encontro que Milhomem Tamanini (2020) afirma. Sendo dinâmico esse custo, podendo ser bem distinta daquele inicialmente previsto, presume-se que o controle deste tipo de política pública deveria ser constante.

Sabendo que, em 2021, 20.371 crianças não foram atendidas nas creches da rede pública municipal do RJ e que o MRJ renunciou com esse benefício fiscal a R\$ 20,72 milhões nesse mesmo ano, conforme relatório do TCMRio (Processo n.º 040/101715/2022), a presente pesquisa desenvolve a seguinte questão:

Qual a transparência e a *accountability* da renúncia fiscal gerada pela Lei n.º 3.468/2002?

Este estudo tem como objetivo avaliar a transparência e a *accountability* do benefício fiscal de incentivo à educação do ensino médio no Município do Rio de Janeiro. Tendo como objetivos específicos:

- analisar a renúncia fiscal do ensino médio no MRJ; e
- discutir o controle social do benefício fiscal.

Esse estudo se justifica, pois, a falta de transparência sobre os dados das renúncias fiscais diminui o controle social e, conseqüentemente, a qualidade dos gastos públicos, segundo Santos, Reis, Pinho e Vilar (2019), que também destacam a carência na literatura nacional de referências à transparência ou dados abertos sobre renúncia fiscal, ratificado nesse trabalho, pois quando se realizaram pesquisas em duas bases de dados bibliográficos multidisciplinares relevantes, a Scopus e a Web of Science (WoS), descobriu-se que nenhum trabalho respondia à pergunta de pesquisa, pois se afastavam do tema em estudo, demonstrando o ineditismo do trabalho. Adiciona-se que o controle das renúncias fiscais adquire especial importância num contexto de crise fiscal, pois a redução da arrecadação de receita é uma das principais causas apontadas para a crise fiscal pela qual passam a União, os Estados e os Municípios desde 2014, evitando-os de investir e limitando-os ao pagamento de salários, previdência e dívidas (MILHOMEM TAMANINI, 2020).

A relevância social do presente trabalho está na possibilidade de trazer para a sociedade carioca, uma reflexão sobre sua contribuição para o controle social das ações da prefeitura em relação ao incentivo ao Ensino Médio nas escolas particulares da cidade.

A dissertação está estruturada em outras quatro seções, para além desta introdução. Na primeira seção será exibida uma breve revisão da literatura onde os principais conceitos citados serão apresentados. Na segunda seção, os procedimentos metodológicos; a análise e discussão dos dados constam da seção 3; e as considerações finais que incluem as limitações e sugestões de pesquisas.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

A presente seção compreende a estrutura teórica desta pesquisa. Essa seção foi subdividida em: Renúncias de receitas; Transparência e *Accountability*; Programa de Apoio a alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino – Lei n.º 3.468/2002; e Estudos anteriores. Na subseção Renúncias de receita, foram apresentadas definições e suas formas de controle. Na subseção Transparência e *Accountability*, apresentam-se suas definições e os tipos de transparência ativa e passiva. Na subseção Programa de Apoio a alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino – Lei n.º 3.468/2002 – foi descrita a Lei e a norma regulamentadora. Já na subseção Estudos anteriores foram apresentados algumas pesquisas sobre o tema.

1.1 Renúncias de Receita

Entende-se como renúncia de receita o montante de ingressos financeiros que a administração pública deixa de receber ao instituir um tratamento diferenciado, a determinado contribuinte, segmento econômico ou região geográfica que os exime do cumprimento legal vigente, no que tange ao dever de recolher valores a título de tributos (renúncias fiscais) ou outras origens de receita (renúncias não fiscais) (CARVALHO JÚNIOR, 2018; BRECHOTI DE SOUZA, 2020). Assim, as propostas que beneficiam a todos, sem distinção, embora provoquem uma perda de arrecadação maior e mais prejudicial ao orçamento público, não são consideradas renúncias de receita (BRECHOTI DE SOUZA, 2020).

Cabe ressaltar que a literatura apresenta várias expressões para renúncia de receita e que serão utilizadas neste trabalho tais como: “exoneração”, “desoneração”, “benefício fiscal” da forma como são encontradas usualmente na legislação nacional. Da mesma maneira há expressões sinônimas como: “incentivo fiscal” e “gasto tributário”.

A renúncia de receita é uma forma incomum de gastos públicos, realizada por meio de uma autorização legal, e operada como se o setor público repassasse os tributos arrecadados às empresas e ou às pessoas físicas, tornando-se um gasto tributário, também chamado de benefícios fiscais (AZEVEDO; CABELLO, 2020; LUZ DE LIMA; VAZ DE LIMA, 2020). Esse gasto, diferentemente dos gastos orçamentários, não percorre as fases da execução

orçamentária (licitação, empenho, liquidação e pagamento), ocorrendo fora do orçamento (AZEVEDO; CABELLO, 2020).

A renúncia de receita é uma política de governo com a finalidade de atingir as funções intrínsecas das entidades públicas, atendendo a demandas econômicas e sociais, alcançando um público específico (CARVALHO JÚNIOR, 2018; BRECHOTI DE SOUZA, 2020; TORRES, 2020; LIMA, 2021). Assim, quando as unidades federativas intervêm, utilizando essa política pública, é no intuito de desenvolver a economia ou reduzir as desigualdades regionais e sociais, conforme artigo 170, inciso VII da Constituição Federal (CF-1988) (BRASIL, 1988; TORRES, 2020).

São exemplos das finalidades das desonerações que importem em benefícios tributários: desenvolver áreas econômicas estratégicas, fomentar o desenvolvimento socioeconômico, estimular a contratação de novos trabalhadores, gerar oportunidades de novos negócios, servir de ferramenta na busca de melhores políticas públicas capazes de gerar uma distribuição de renda igualitária, incentivar determinadas condutas dos contribuintes, que de alguma maneira possa estimular o mercado, proporcionar alívio financeiro a contribuintes carentes, entre outros objetivos públicos significativos (GOULARTI, 2021a). Trata-se de política pública disseminada internacionalmente, sem distinções de nível de desenvolvimento e de regime de governo (CARVALHO JÚNIOR, 2018; BRECHOTI DE SOUZA, 2020; LIMA, 2021).

Segundo Marostica e Petri (2017), alguns benefícios fiscais duram por décadas, como por exemplo os incentivos da Zona Franca de Manaus, enquanto outros duram anos como a desoneração da folha de pagamento, cuja prorrogação, até 31/12/2027, foi promulgada pelo Congresso Nacional (Lei Ordinária 14.784/2023), após derrubada do veto presidencial, ou alguns meses como o incentivo à compra de veículos dado pelo Governo Federal em junho de 2023 (Medida Provisória 1.175/2023). Muitos benefícios são dados por meio de regimes especiais de tributação, normalmente ligados às indústrias atacadistas e materiais de construção (TORRES, 2020). A implementação de tais incentivos depende da força política local e do lobby dos empresários beneficiados no processo (TORRES, 2020). Todavia, as renúncias de receita devem gerar os efeitos esperados a um benefício social ou uma modificação na ordem econômica e social (BRECHOTI DE SOUZA, 2020; GOULARTI, 2021b). Entretanto, no Brasil, averigua-se a implementação das renúncias de receita sem um estudo aprofundado dos resultados positivos, acarretando verdadeiros privilégios a determinados grupos econômicos (TORRES, 2020).

As receitas tributárias são essenciais para o desenvolvimento social, econômico, ambiental e cultural da sociedade e, embora a renúncia de receita represente um importante

instrumento para o atingimento das políticas públicas, desde que contemplado e monitorado de forma adequada, sua operação demanda cuidado, pois, na prática, renunciar receitas sugere não dispor de recursos que proporcionariam mais investimentos e/ou nas despesas de custeio da máquina pública como infraestrutura, segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, transporte, comunicações, esportes e lazer (CARVALHO JÚNIOR, 2018; GOULARTI, 2021a).

Estimar a atratividade deste benefício de maneira que a sociedade seja favorecida e não somente o contribuinte é um grande desafio, pois há um grau de incerteza e imprevisibilidade na conduta do contribuinte que também é atingido por outros fatores e variáveis socioeconômicas que podem influir suas decisões, conforme Correia Neto (2016). Quanto mais renúncias fiscais forem constituídas, mais difícil será a fiscalização governamental competente, aumentando o risco de evasão fiscal e de utilização diversa daquela desejada pela Administração Pública (LIMA, 2021).

Uma das características fundamentais para análise das renúncias de receita é a medição da performance e o sistema de avaliação, justamente o que parece ser precário na relação do governo com o contribuinte, já que os incentivos concedidos não são monitorados, não havendo uma avaliação de seu retorno para o Estado e a sociedade (LIMA, 2021).

Quando o Governo perceber que os beneficiários dos incentivos fiscais possuem interesses diferentes dos seus, mecanismos de governança tornam-se necessários (LOURENÇO; SAUERBRONN, 2017). Investimentos em sistemas de informação e de controle, geração de relatórios de processos e camadas adicionais de gestão revelam o comportamento dos beneficiários, mas geram custos (LIMA, 2021). Esquivar-se dos custos de monitoramento, incorridos pelo Governo para acompanhamento do desempenho dessa política pública, pode ser uma das causas da ausência de acompanhamento da efetividade das renúncias de receita (LIMA, 2021). Nessa mesma linha de possibilidade, Dever Jr.(2008) aponta que os custos de informação essenciais para precisar o impacto de uma renúncia de receita são altos e incidem sobre o ente público.

1.1.1 Controle das renúncias de receita pela Administração Pública

Desde os primórdios das ciências econômicas, a formação da riqueza é investigada pelos economistas, discutindo-se “sobre a origem, a causa, a geração, a distribuição, os ciclos e a

reprodução da riqueza social” (GOULARTI, 2021b, p. 21). Ao longo do tempo, aumentaram-se as formas de acumulação de capital pela via tributária, sendo uma delas os incentivos fiscais (GOULARTI, 2021b). No caso dos governos municipais, os principais tributos renunciados são o IPTU e o ISS (GOULARTI, 2021b).

Historicamente, os grandes empresários no Brasil não acalentam projeto de desenvolvimento nacional sem participação de recursos públicos (GOULARTI, 2021b). Nesse cenário, o governo brasileiro, desde a década de 30 do século passado, aceitou a incumbência de sujeito ativo do processo de desenvolvimento econômico, sendo as renúncias de receita tributária um dos meios que os empresários nacionais utilizam para diminuir os custos e, conseqüentemente, elevar o lucro. Mas, se o acréscimo do lucro não resultar em investimentos no setor produtivo, a renúncia revela-se ineficaz para o atingimento das políticas públicas (GOULARTI, 2021b).

Em meados do século passado, vivíamos um Estado intervencionista que se utilizou demasiadamente das renúncias de receita, sem nenhuma forma de controle formal dos impactos no erário público e no orçamento, ou discussão sobre a transparência (HENRIQUES, 2010).

O poder constituinte de 1988 iniciou, preliminarmente, o controle das renúncias de receita através do artigo 165, parágrafo 6º, que determina que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios tributários (BRASIL, 1988). Todavia, criou apenas um anexo ao orçamento sem uma análise qualitativa dos gastos (LIMA, Alexandre Calvet, 2021).

A Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estabeleceu o efetivo regramento de renúncias de receita para os entes governamentais, pois no seu artigo 14, incisos I e II, cria obrigações para o Poder Executivo demonstrar que a renúncia não afetará as metas de resultados fiscais ou indicar as medidas de compensação para a renúncia criada (BRASIL, 2000). Antes da LRF, era suficiente apenas a autorização legislativa do ente federativo envolvido (LUZ DE LIMA; VAZ DE LIMA, 2020).

Da perspectiva da fiscalização no Município do Rio de Janeiro, a análise das renúncias de receita deve ser realizada pelo Poder Legislativo, representado pela Câmara Municipal do Rio de Janeiro (CMRJ), por meio do controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRio) e pelo sistema de controle interno de cada poder, nos termos do art. 70 da CF-1988 (BRASIL, 1988).

A fim de exercer sua finalidade como órgão técnico de controle externo, o TCMRio vale-se do Manual de Auditoria do TCMRio que, em geral, na auditoria do setor público pode

ser descrito como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos. A auditoria realizada por essa Corte de Contas é essencial, pois, fornece ao órgão legislativo, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (ISSAI 100-18).

Assim, cabe aos Tribunais de Contas, no julgamento das contas, exceto a do chefe do Poder Executivo, e na fiscalização que lhe compete, decidir sobre a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncias de receita (BRASIL, 1988). Lima (2021) frisa que esse controle inspira confiança no sistema tributário, porque há uma correlação entre a aptidão dos contribuintes em pagar os tributos e a percepção de que estes estão sendo arrecadados de forma justa e adequada. Apesar de haver previsão constitucional de controle das renúncias de receita, a literatura acadêmica aponta que esse controle, contudo, é reduzido (DE RENZIO, 2019; AZEVEDO; CABELLO, 2020; LUZ DE LIMA; VAZ DE LIMA, 2020) e Tokman, Cabello e Marshall (2006) ressaltam que as renúncias de receita são apuradas somente posteriormente, tornando-as indefinidas, podendo gerar desequilíbrios orçamentários e fiscais.

O Poder Executivo do MRJ também possui uma Controladoria Geral (Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro – CGMRJ) que é o órgão central do Sistema de Controle Interno desse Poder, sendo a primeira Controladoria do Brasil. Esse órgão da Administração Direta tem entre seus objetivos o controle e a adoção de mecanismos para evitar erros e desvios de recursos como os benefícios fiscais, auxiliando os gestores na tomada de decisão, além de desenvolver programas e projetos de caráter preventivo com o objetivo de proporcionar uma administração mais transparente, reduzir os gastos públicos e propiciar a eficiência e a eficácia das atividades públicas do MRJ (SILVA; CARNEIRO; GOMES RAMOS, 2015).

Desde a primeira década desse milênio, aumentaram-se os debates sobre as políticas de incentivos fiscais, pois num cenário de incerteza econômica e instabilidade política, os governos ampliaram as renúncias de receitas sem o controle efetivo dessas políticas públicas pelos órgãos de controle externo (GOULARTI, 2021b). Azevedo e Cabello (2020), inclusive, questiona a função das Câmaras Municipais como instrumento de controle e como ambiente de discussão do orçamento, já que os orçamentos foram propostos e aprovados sem o conhecimento completo dos gastos tributários e seus efeitos.

O reduzido controle dos efeitos dessa política pública, além de sua diminuta transparência, tem sido relatados pelo Banco Mundial como algo significativo a ser refletido

pelos Governos (BANCO MUNDIAL, 2017; DE RENZIO, 2019; AZEVEDO; CABELLO, 2020). Embora represente um percentual relevante do total de receitas, há pouco controle da efetividade desses gastos pelos órgãos de controle e com um grau de transparência baixo o que favoreceu o aumento desses benefícios fiscais (DE RENZIO, 2019; AZEVEDO; CABELLO, 2020; LUZ DE LIMA; VAZ DE LIMA, 2020).

O controle das renúncias de receita acarreta averiguar na prática se elas estão proporcionando os efeitos aspirados sobre o público alvo, se os benefícios superam os custos, incluindo o gerenciamento do risco indevido, e, enfim, analisar se não há meios mais econômicos para o governo (TOKMAN R.; CABELLO; MARSHALL S., 2006; LIMA, 2021).

Na linha do controle externo, Garcia e Leonetti (2021) afirmam que os Tribunais de Contas funcionam como uma instância adequada para efetuar a fiscalização das políticas públicas, devido à sua multidisciplinariedade de atuação (análise econômica, estatística, sociológica e da assistência social). Nesse contexto, busca-se analisar o alcance das metas e preferências do programa ou ação governamental estabelecido (GARCIA; LEONETTI, 2021). Dessa forma, cabe aos Tribunais de contas, criar maneiras que possam fiscalizar as renúncias de receita sob as óticas da legalidade, da legitimidade, da eficácia, da eficiência, da economicidade e da efetividade (BRASIL, 1988, 2000).

Os controles externo e interno da Administração Pública são necessários para avaliar se os objetivos foram alcançados, caso negativo, aplicar as correções devidas, e, caso positivo, avaliar a eficácia, a eficiência, a economicidade e a efetividade das medidas realizadas, protegendo-se, assim, os ativos públicos, reduzindo ou eliminando os desperdícios e zelando pela boa aplicação dos recursos públicos (BORNÉO, 2016).

Pellegrini (2018) ao redigir a nota técnica da Instituição Fiscal Independente do Senado, afirma que, assim como a expansão do gasto direto, o controle dos gastos tributários é essencial para o equilíbrio das contas públicas. Conforme o autor, é complexo estimar as perdas de receita, ocasionadas pelos gastos tributários, o que gera um problema para o alcance das metas fiscais.

Portanto, é importante a transparência, a fiscalização e o controle da regular instituição e do efetivo monitoramento dos benefícios proporcionados pela renúncias de receita, uma vez que a sua utilização desmedida pode ocasionar o desequilíbrio das contas públicas e, conseqüentemente, o comprometimento da capacidade de prestar serviços essenciais à população (CARVALHO JÚNIOR, 2018) e colaborar para o aparecimento de lacunas que propiciam fraudes tributárias que dificultam e enfraquecem a fiscalização e a arrecadação (LUZ DE LIMA; VAZ DE LIMA, 2020).

1.1.2 Controle social sobre as renúncias de receita

O Controle Social é o controle que é desempenhado pela sociedade sobre os entes federativos, agindo como uma instância de fiscalização das Políticas Públicas em que a sociedade é envolvida nas discussões e reflexões sobre os problemas que atingem a vida da coletividade (CARVALHO; SANTOS, 2018). Portanto, este controle estimula a cooperação e a apreciação das políticas públicas, tendo como peça principal o interesse coletivo (CARVALHO; SANTOS, 2018), compondo o tripé basilar de instâncias de controle da Administração Pública (controle interno, externo e social) (SANT'ANNA, 2018, p. 128).

O controle social foi se fortalecendo no Brasil, após o processo de redemocratização, na década de 80 do século passado, com profundas discussões e demandas da sociedade civil organizada, estando ligada ao renascimento da sociedade como componente político (SANT'ANNA, 2018; DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023). As ideias de descentralização administrativa, municipalização e gestão democrática foram, gradualmente, instituídas em decretos, pareceres, leis, até a aprovação da CF-1988 (MATOS; SOARES; SOARES, 2022; DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023). Esses direitos sociais foram ratificados com a publicação da CF-1988 que “instituiu espaços democráticos de formulação, gestão e controle das políticas sociais, por meio de órgãos representativos” (DIEGUES, 2013, p. 82; MAIA; PRZYLEPA; ARANDA, 2019; DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023), constituindo um instrumento essencial, para a construção e consolidação do Estado Democrático de Direito, instituído no Brasil (SANT'ANNA, 2018). A partir dessas conquistas passou-se a ter o controle social, representado pelos cidadãos, a fim de garantir à sociedade espaços para influenciar na construção das políticas públicas, como as renúncias de receita, com diálogos constantes com o Governo, considerando, dessa forma, um envolvimento democrático (CARVALHO; SANTOS, 2018; MATOS; SOARES; SOARES, 2022; DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023).

Conforme Lakatos e Marconi (2021), o controle social é o conjunto das sanções positivas e negativas a que os cidadãos valem-se para asseverar as conformidades das condutas aos padrões estabelecidos. Assim, fica evidenciado que é exequível aceitar que o monitoramento e o controle social são ações fiscalizadoras que autorizam a sociedade praticá-las junto ao Governo, podendo, inclusive, decidir suas necessidades e controlar suas execuções (MATOS; SOARES; SOARES, 2022; DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023). Todavia, o país ainda está amadurecendo os processos democráticos e novos ajustes entre

Governo e sociedade são essenciais para evolução, reforçando a necessidade de se robustecer e aperfeiçoar os instrumentos, a fim de garantir a transparência, a *accountability* e o controle social (DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023).

Destaca-se que o controle social, após a redemocratização, contribuiu para a criação de mecanismos que tornassem ampla a luta dos interesses da sociedade, merecendo atenção permanente (ELPIDIO COSTA; ROBERTO DE SOUZA, 2020), já que dentro das políticas de benefícios fiscais podem se criar armadilhas que beneficiam os interesses setoriais. Em 2015, estudos de Silva *et al* (2015) já avaliavam que esses benefícios a alguns setores da economia criavam vantagens competitivas indevidas e causava distorções na alocação de recursos previdenciários. Por exemplo, foi aprovado pelo Congresso Nacional o Projeto de Lei 334/23 que prorroga a desoneração da folha de pagamento no intuito de preservar os empregos nos 17 (dezesete) setores da economia que mais empregam no Brasil (AGÊNCIA SENADO, 2023), e por isso exercem maior pressão, todavia sem um controle da efetividade do programa.

Silva (2014), ao debater as ações de desenvolvimento local focada na realidade de um território, a fim de promover o crescimento econômico e melhorar a qualidade de vida da população como os benefícios fiscais, através da organização social, reforça a afirmação da cidadania, integrando a economia local, regional e nacional.

O controle social pode ser exercido via participação do cidadão, individualmente, em referendos, plebiscitos ou ações populares, e por meio da participação coletiva da sociedade organizada, como por exemplo, associações, sindicatos, partidos políticos e conselhos (COSTA; SAUERBRONN; LOURENÇO, 2018; DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023). Esse controle vai ao encontro que a literatura acadêmica acredita como ideal para a Administração Pública, saindo de uma forma estadocêntrica para um padrão sociocêntrico (COSTA; SAUERBRONN; LOURENÇO, 2018).

Existe controle social quando há cidadania e sociedade civil organizada e atuante com capacidade de identificar complicações que devem ser reduzidos ou eliminados, além do reconhecimento de ações que devem ser concretizadas pelo Governo e pela sociedade, a fim de superar as dificuldades, seja pelo esvaziamento de ideias pelos governantes ou pelos grupos políticos dominantes (ELPIDIO COSTA; ROBERTO DE SOUZA, 2020).

O controle social pode acontecer pela ação primária ou secundária. A ação primária engloba a transparência, a *accountability* e a função política, efetivando o controle dos gastos públicos, a fiscalização das ações da administração pública, o acompanhamento e a averiguação da gestão dos recursos públicos. A ação secundária compreende as formas jurídicas e sociais

(COSTA; SAUERBRONN; LOURENÇO, 2018; DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023).

Embora o controle seja uma função estatal, o cidadão participa dele quando provoca o procedimento de controle, não somente na defesa de seus direitos individuais, mas também na proteção do interesse coletivo básico, sendo que a CF-1988 possibilita ao indivíduo alguns instrumentos de ação para esse fim, sendo o controle social o meio mais eficaz de controle da Administração Pública (DI PIETRO, 2023). Além dos dispositivos constitucionais, a Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro possibilita o controle popular das contas do Município na Subseção VI nos artigos 97 e 98.

A necessidade do controle social na gestão pública se fundamenta, pela crise ética nas instituições políticas e governamentais, comprometendo a efetivação das políticas públicas na saúde, alimentação, segurança, educação e ainda a redução da desigualdade social (SANT'ANNA, 2018), pois tal controle admiti a inclusão social na Administração pública, garantindo que os programas de governo sejam atendidos efetivamente e viabilizando a execução de projetos sociais e de interesse comunitário, contrabalanceando os poderes e buscando a eficiência e, assim, reduzindo as irregularidades (SANT'ANNA, 2018).

No entanto, segundo Borba (2019), a prática da educação da cidadania e o incentivo constante na participação popular no monitoramento e fiscalização da prestação dos serviços públicos é uma forma de prevenir a corrupção dentro da Administração Pública, citando como exemplo “o programa Olho Vivo no Dinheiro Público” que alcança o cidadão adulto, visando seu engajamento e atuação proativa no controle social” (BORBA, 2019, p. 31).

Com efeito, no Brasil o controle social é praticado pela atividade popular na gestão pública, que se manifesta de diferentes formas como canais de informação e/ou mecanismos que ofereçam ao cidadão uma aproximação aos processos decisórios de relevância para a sociedade (DE OLIVEIRA; DA SILVA; OLIVEIRA, 2023). Em se tratando de renúncias de receita, um meio legal constituído para o controle social, são as organizações não governamentais como Contas Abertas.

1.2 Transparência e *accountability*

O exercício da transparência ocorre quando o Governo esclarece e informa ao cidadão o que acontece, dentro da sua competência, disponibilizando, com tempestividade e

fidedignidade, as informações (MACADAR; DE FREITAS; MOREIRA, 2015; RAUPP, 2016a). Dois conceitos de transparência decorrem da Lei de Acesso à Informação (LAI): transparência ativa, definida como aquela em que há disponibilização da informação de maneira espontânea, ou vinculada legalmente, pelos órgãos públicos (BRASIL, 2013, p. 14); e transparência passiva, que se refere à disponibilização de informações mediante o atendimento a demandas de “interesse geral ou coletivo, desde que não sejam resguardadas por sigilo” (BRASIL, 2013, p. 17). Esse estudo concentra-se na transparência ativa.

A CF-1988 estabelece uma série de garantias para assegurar a realização da transparência (caracterizando como um direito social), em especial no seu art. 5º, XXXIII, pelo qual assegura ao cidadão a garantia de receber informações de seu interesse particular prestadas pelos órgãos públicos, bem como das ações judiciais específicas do habeas data e do mandado de segurança (individual e coletivo), que permitem ao cidadão receber as informações públicas que solicitar, e/ou de ter protegido seus direitos em face da Administração Pública (BRASIL, 1988). Desde 2009, leis e regulamentos buscam institucionalizar a transparência pública, de forma a fornecer à sociedade instrumentos que lhe garantam as informações essenciais, tanto dos resultados da gestão quanto das ações de governo (DI MARCO; TERCI, 2022). Silva, Nascimento, França e Viotto (2023) afirmam que a Administração Pública deve priorizar a transparência e incentivar a participação da sociedade, pois há um envolvimento maior dos cidadãos na obtenção de dados e informação nas entidades públicas.

Segundo Figueiredo e Santos (2013), a transparência chega a fim de que a sociedade consiga acompanhar a gestão pública por meio da análise dos documentos e dos planejamentos propostos, de forma que sua ação possa contribuir com o crescimento da cidadania e da própria organização pública. Deste modo, poderá contribuir com a diminuição dos desvios de recursos públicos e aumentar a participação social no destino das verbas públicas para obras de interesses coletivos (LIMA; PORTELA, 2019), fortalecendo a *accountability*, que no Brasil está relacionado ao dever de prestar contas, conforme parágrafo único, artigo 70 da CF-1988 (BRASIL, 1988; SILVA, Letícia *et al.*, 2023).

O vocábulo *accountability* utilizado no presente trabalho está relacionado ao entendimento de que os gestores públicos e todos que estão inclusos no parágrafo único, artigo 70 da CF-1988 devem prestar justificativas dos atos praticados, sendo possível a sanção quando não se atentem às obrigações a eles determinadas (CABRAL, 2016; SILVA, Letícia *et al.*, 2023). Compreende-se que as responsabilidades dos gestores só acontecem na realidade com a transparência dos seus atos (SILVA, Letícia *et al.*, 2023), sendo esta condição necessária, mas não suficiente, para a ação da *accountability* (PRAÇA; TAYLOR, 2014; SILVA, Letícia *et al.*,

2023). Conforme Soares e Rosa (2018), a transparência pública mostra sua significância quando comunica as prestações de contas de forma que a sociedade possa fiscalizar as ações dos governantes, destacando a presença desse aparato no conceito de *accountability*.

Olsen (2018) afirma que os processos de *accountability* são instrumentos para manter e controlar a ordem nas democracias contemporâneas, citando como exemplo os sistemas eleitorais, hierarquias administrativas e tribunais, asseverando que a *accountability* tem a função de verificar se os gestores cumpriram seus deveres e agem conforme as normas e os princípios definidos e, caso haja desobediência, puni-los.

O'Donnell (1991), um dos autores mais citados, caracteriza *accountability* em duas dimensões: vertical e horizontal. A primeira é caracterizada pela ação que os eleitores exercem sobre os gestores no processo de renovação dos cargos eletivos e, a segunda, relacionada às instituições autônomas designadas a cobrar dos gestores responsabilidade e, caso necessário, sancioná-los – os Tribunais de Contas se encontram nessa opção no Brasil. Há autores que interpretam que o sentido da palavra está ligado, principalmente, ao comprometimento do gestor público de demonstrar a movimentação financeira do recurso público recebido (SELL *et al.*, 2018).

Com o advento das Tecnologias da Informação e Comunicação, os Governos puderam implementar vários serviços públicos que facilitaram sua prestação como o acesso remoto que ampliou os meios de comunicação com a população, elevando a democratização dos serviços oferecidos, a transparência e a *accountability* pública (SILVA, Leticia *et al.*, 2023). Uma das ferramentas que melhor retrata o crescimento do processo de comunicação entre governo e sociedade foi a criação dos portais de governo eletrônico (e-gov) (SILVA, Leticia *et al.*, 2023), sendo um grande indicador dos atos praticados e dos resultados obtidos (BRAGA; GOMES, 2016; BAYONA; MORALES, 2017).

A evolução constante das tecnologias de informação e comunicação tem consentido que os dados tutelados pelos Governos possam ser proporcionados à sociedade de uma forma aberta, gratuita e acessível, minimizando a desigualdade de informação, ampliando a participação social, o desenvolvimento econômico e influenciando como as políticas públicas são desenhadas, implementadas e monitoradas (SANTOS, Otávio Albuquerque Ritter dos *et al.*, 2019).

Contudo, há bastante tempo, a transparência é um problema na gestão pública brasileira, independentemente das esferas de poder, impossibilitando o acesso a informações e ao exercício do controle social (PINHO; SACRAMENTO, 2009). Há muitos estudos que discutem os vários tipos de impedimento para sua completa realização (MICHENER; RITTER, 2017).

Um fator importante é a resistência política ao acesso dos dados pelos gestores responsáveis, pois, usualmente, interpretam como redução de controle e poder (CUILLIER; PINKLETON, 2011), ou porque a imprensa dará maior ênfase nos fatos negativos da gestão (KHAGRAM; FUNG; DE RENZIO, 2013; MICHENER; CONTRERAS; NISKIER, 2018), pois essa transparência pode ser utilizada de forma positiva ou negativa em proveito das entidades públicas, demonstrando, por exemplo: a diferença entre o discurso e a prática, a eficácia, a eficiência, a economicidade e a efetividade dos meios utilizados, assim como os critérios utilizados (SILVA, Leticia *et al.*, 2023). Todavia, destaca-se a iniciativa da Controladoria Geral da União (CGU) que criou a Escala Brasil Transparente (EBT), a fim de aferir o grau de cumprimento dos dispositivos da Lei de Acesso à Informação (SILVA, Leticia *et al.*, 2023).

A literatura científica brasileira destaca os intermediários na mediação dos dados para a transparência eficiente (CRAVEIRO; ALBANO, 2017). Como exemplo, citam-se as aplicações desenvolvidas pela sociedade civil organizada baseadas na tecnologia de dados abertos no contexto fiscal-orçamentário (SANTOS, Otávio Albuquerque Ritter dos *et al.*, 2019). Dentre elas, destaca-se a ferramenta “Transparência Orçamentária” (DAPP, 2017) desenvolvida pela Fundação Getúlio Vargas e focada na visualização amigável dos dados do Orçamento Público Federal, e o portal Gastos Abertos (OKBr, 2017) desenvolvida pela Open Knowledge Brasil, que propõe conectar os cidadãos que desejam se tornar líderes locais, disponibilizando conhecimento e ferramentas para que possam atuar de maneira efetiva no controle e monitoramento dos gastos públicos (SANTOS, Otávio Albuquerque Ritter dos *et al.*, 2019), percebendo-se o uso ativo no Brasil dos meios eletrônicos para ressaltar as informações e incentivar a participação dos cidadãos (GUSINSKY *et al.*, 2015).

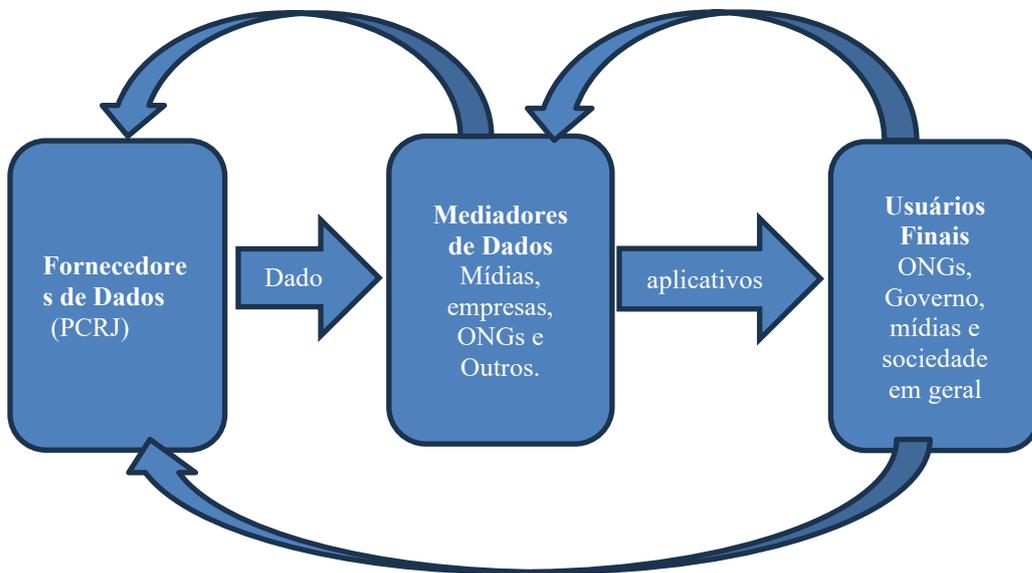
As políticas públicas associadas à divulgação de dados governamentais abertos passam indispensavelmente pela análise de três grupos de atores que atuam no fluxo de transformação da informação, desde a sua geração até a sua apropriação pela sociedade civil (SANTOS, *et al.*, 2019).

Conforme Santos *et al* (2019), o primeiro grupo é o de fornecedor de dados, sendo os atores que detêm a incumbência de coletar, analisar, organizar e armazenar os dados a partir de processos internos de gestão de informação com maior ou menor grau de automação. É que, por obrigação legal ou não, divulgam parte destes dados à sociedade em um formato aberto e não proprietário (dados abertos). O segundo grupo, que podem atuar de forma voluntária (sem pretender lucro ou interesse particular) ou de forma onerosa a partir de um modelo de negócio para comercialização de produtos, é o de mediadores de dados que são atores que operam sobre os dados abertos pelo primeiro grupo e convertem em informação acessível e útil para os atores

do terceiro grupo. Já o terceiro grupo é o de usuários ou consumidores da informação, sendo os atores que acessam as informações do primeiro grupo e/ou intermediadas pelo segundo grupo, podendo usá-las de várias maneiras, conforme seu valor, contexto e significado, proporcionando feedback para os atores do primeiro e/ou segundo grupo quanto a acessibilidade, usabilidade e relevância da informação.

A figura 1 a seguir representa esses três grupos e a forma pela qual se correlacionam, ocasionando potenciais conflitos e alianças de acordo com seus interesses estratégicos.

Figura 1: Fluxo de transformação da informação e seus atores



Fonte: SANTOS *et al.*, 2019.

A partir da figura, segue o Quadro 1 com os atores, importância dos dados abertos e possíveis ganhos e conflitos.

Quadro 1: Relação dos atores, importância dos dados abertos e possíveis ganhos e conflitos (continua).

Ator	Importância dos dados abertos da Renúncia Fiscal	Possíveis ganhos e conflitos (continua)
Gestores municipais	Atração de novos investimentos em função de maior controle fiscal.	Possíveis conflitos com a Mídia, as ONGs e os Órgãos de Controle em função da diminuição da assimetria de informação e plausíveis ganhos em novas captações de investimentos com Bancos de Desenvolvimento.

Quadro 1: Relação dos atores, importância dos dados abertos e possíveis ganhos e conflitos (conclusão).

Ator	Importância dos dados abertos da Renúncia Fiscal	Possíveis ganhos e conflitos (conclusão)
Mídia	Aumento do jornalismo investigativo e agilidade na geração de matérias e reportagens.	Possíveis conflitos com o Poder Executivo, caso as matérias se baseiem somente em aspectos negativos. Maior aproximação com ONGs e empresas para a análise dos dados governamentais.
Órgãos de controle, ONGs e outras entidades da sociedade civil	Aumento da capacidade de fiscalização e cobrança na execução das políticas públicas.	Possível conflito com o Poder Executivo em função da diminuição da assimetria de informação. Potencial aliança com ONGs, Mídia e empresas para análise dos dados governamentais. E plausível ganho de respaldo popular.
Cidadãos	Aumento da participação social e, conseqüentemente, do exercício da cidadania, e da transparência dos resultados das políticas de renúncia fiscal.	Possíveis conflitos com políticos e Poder Executivo, na exigência de uma melhor aplicação dos recursos públicos.
Empresas que recebem o benefício fiscal	Prolongamento dos atuais benefícios fiscais ou atração de novos, devido ao atingimento dos objetivos propostos.	Possíveis conflitos com os outros atores, maiores exigências nas prestações de contas e potencial aumento do respaldo popular no recebimento do benefício.

Fonte: Adaptado de SANTOS *et al.*, 2019.

Entretanto, a disseminação dos dados, isoladamente, não melhora a fiscalização das políticas públicas pela sociedade, como a publicação de receitas e despesas no portal governamental, pois, segundo Heald (2012), esses dados somente são interpretados por conhecedores da matéria, sendo necessário um grande empenho de intermediação para que uma informação útil alcance o cidadão, ratificado por Craveiro e Albano (2017) que afirmam que a sociedade civil possui pouco interesse, devido à complexidade do assunto e do sistema orçamentário nacional. Portanto, para uma transparência eficiente, é imprescindível que haja a habilidade de concluir e fomentar ações a partir do acesso livre à informação (SANTOS, *et al.*, 2019).

Já a preocupação com o crescimento da *accountability* pública deve ser irrestrito a toda a Administração Pública (ALMEIDA FERNANDES; TEIXEIRA, 2020; NEWCOMER, 2020; SILVA, Leticia *et al.*, 2023), pois o dever de prestar contas compreende todas as entidades que a compõem indistintamente (SILVA, Leticia *et al.*, 2023). Pode-se afirmar, até mesmo, que esse

dever é mais intenso em relação às ações desenvolvidas pelos Tribunais de Contas, tendo em vista que devem ser exemplos a serem seguidos (SILVA, Leticia *et al.*, 2023).

A promoção da transparência é essencial, pois, em tese, assegura que a sociedade saiba o que está acontecendo nos Governos federal, estaduais e municipais, inclusive em relação à gestão da administração tributária, refletindo na qualidade do cumprimento das obrigações fiscais (GOULARTI, 2021b).

Defendem-se que o aumento da transparência, da *accountability* e da participação social são atribuições capazes de reduzir a corrupção e aproximar os Governos da sociedade civil (BRUSCA; MANES ROSSI; AVERSANO, 2018).

Assim, a transparência completa dos gastos tributários permitiria à sociedade o acompanhamento e o exame imperioso para um controle social, ao ponderar o interesse público de cada benefício tributário concedido (AZEVEDO; CABELLO, 2020), sendo que a elevação da transparência pelos Tribunais de Contas, trará impactos significativos, pois a exibição dos documentos os quais foram apuradas as irregularidades acarretará maior responsabilização dos agentes (SANTOS, 2022).

1.3 Programa de Apoio a alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino – Lei n.º 3.468/2002

A Lei n.º 3.468/2002, regulamentada pelo Decreto n.º 22.663/2003 e suas alterações posteriores, instituiu o Programa de Apoio aos alunos da rede municipal de ensino para que prossigam os estudos de ensino médio em escolas particulares credenciadas.

O Decreto n.º 22.663/2003 que regulamenta o Programa de Apoio a Alunos, criado pela Lei n.º 3.468/2002, exige, em seu art. 5º, condições para o credenciamento de estabelecimentos da rede particular de ensino que desejam participar do Programa. Sendo que cada estabelecimento que desejar o credenciamento no Programa deve comprovar, com documentos hábeis, autorização para funcionar como prestador de serviços de educação para ensino médio ou nível técnico e a inexistência de débitos com o fisco municipal. A Resolução Conjunta SME/SMF n.º 11/2003 fixa normas e estabelece procedimentos para o processamento dos pedidos de credenciamentos dos estabelecimentos que desejarem a participação no Programa.

Conforme o art. 3º do Decreto n.º 22.663/2003, os estabelecimentos da rede particular de ensino credenciados se compensarão com redução no Imposto sobre Serviços de Qualquer

Natureza – ISS a pagar do valor correspondente ao que seria cobrado dos alunos beneficiados caso estes fossem pagantes. Registrando-se na escrituração, em livro modelo próprio para controle, a parcela mensal da anuidade de cada aluno e a soma desses valores, indicando-se que tal soma poderá ser abatida do imposto a pagar, conforme §1º, art. 3º deste decreto (RIO DE JANEIRO (MUNICÍPIO), 2003).

Adiciona-se que caso, além do ensino médio, o estabelecimento ofereça ensino de outros níveis sob a mesma inscrição municipal, a compensação poderá ser feita sobre o ISS calculado com base no total da receita, tendo como limite máximo o valor correspondente ao débito do ISS em cada mês, conforme §4º, art. 3º combinado com o art. 4º do Decreto nº 22.663/2003 (RIO DE JANEIRO (MUNICÍPIO), 2003).

O art. 3º, § 3º da Lei n.º 3.468/2002 prevê falta grave caso o valor compensado não corresponda ao efetivamente cobrado dos demais alunos, implicando descredenciamento definitivo da escola e ressarcimento do valor corrigido pelo IPCA-E, acrescido de multa correspondente a três vezes o valor corrigido. Nesta hipótese, o descredenciamento dar-se-á no ano letivo seguinte ao da comunicação ao estabelecimento, caso esta ocorra entre os meses de janeiro a setembro. Caso a comunicação se dê entre os meses de outubro a dezembro, o descredenciamento ocorrerá apenas no segundo ano letivo, conforme itens I e II do art. 8º da Lei n.º 3.468/2002 (RIO DE JANEIRO (MUNICÍPIO), 2002).

Para fazer jus ao benefício de prosseguir seus estudos no ensino médio em uma das escolas credenciadas, os alunos da Rede Pública Municipal devem ter cursado ao menos 75% dos estudos relativos ao segundo segmento do ensino fundamental em escolas municipais de ensino regular da Prefeitura do Rio de Janeiro e/ou no Projeto de Educação Juvenil desta Prefeitura, conforme o art. 2º da Lei nº 3.468/2002, estando ausente a forma de seleção dos alunos nas escolas participantes do Programa, podendo haver processos de recrutamento diferenciados ou ocultos, escolhendo-se alunos, conforme o prestígio da escola de origem, bem como com características acadêmicas e o capital social da família (ALVES *et al.*, 2015). Escolas com maior atratividade inclinam-se a evitar os alunos menos adequados a suas ideias e cultura (ÉRNICA; BATISTA, 2012).

Destaca-se que escolas não são unidades isoladas, mas localizadas num mesmo espaço de recrutamento de estudantes, a despeito do sistema de ensino a que estão ligadas – tendem a estabelecer diferentes maneiras de relação, dentre elas o de concorrência, estimulada em maior ou menor grau por um modo de regulação do sistema educacional (ALVES *et al.*, 2015). Os alunos são o objeto básico dessa disputa, seja por fatores demográficos, seja pela busca de

atração de melhores estudantes – em função de suas características acadêmicas e sociais (ALVES *et al.*, 2015).

Para que comprovem o direito ao benefício, os alunos interessados devem obter o certificado de habilitação que comprove que estes cursaram no mínimo 3 anos do ensino fundamental II numa escola municipal do RJ. Este documento é expedido pela unidade escolar da rede pública municipal de ensino na qual o aluno tenha concluído o ensino fundamental II. Tal documento deverá ser entregue pelo aluno à escola da rede particular de ensino, a fim de que a mesma o recepcione e possa se compensar do valor anual da matrícula na mesma forma parcelada de pagamento adotada para os demais alunos, conforme o art. 3º da Lei nº 3.468/2002, c/c art. 2º, § 1º do Decreto nº 22.663/2003.

De acordo com o art. 4º da Lei nº 3.468/2002, c/c art. 2º, § 2º do Decreto nº 22.663/2003, o aluno beneficiado que repetir qualquer das séries do ensino médio será excluído do Programa de Apoio, cabendo às escolas informarem diretamente à Secretaria Municipal de Educação – SME.

Destaca-se que foi aprovada, em 2021, no MRJ a Lei n.º 7.000, que no seu art.15 determinar ao Poder Executivo encaminhar à Câmara Municipal em 90 dias estudos técnicos para reavaliação da Lei n.º 3.468/2002, sendo assegurada a continuidade do benefício até que nova legislação a substitua. Apesar da determinação do prazo, a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro (PCRJ) não apresentou os estudos, conforme auditoria do TCMRio, Processo n.º 040/100753/2022.

1.4 Estudos anteriores

No âmbito nacional e internacional, foi realizado um levantamento bibliográfico a respeito dos estudos já realizados a respeito de renúncias de receita. A literatura encontrada sobre o tema aborda as renúncias de receita sob a ótica da Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF) e do controle desse tipo de política pública. A seguir serão reproduzidas algumas pesquisas que se assemelham ao presente estudo.

Pereira e Coelho (2023) apresentaram uma revisão bibliográfica sobre a natureza jurídica das isenções tributárias em tempos de pandemia, ressaltando a importância dessas medidas para minimizar os efeitos econômicos negativos da crise sanitária. São analisados os

argumentos a favor e contra essa medida, levando em conta a conjuntura econômica atual e as políticas públicas necessárias para enfrentar a pandemia.

O estudo realizado por Garcia e Leonetti (2021) objetivou avaliar o uso de desonerações tributárias como veículo de políticas públicas no Brasil, propondo a responder se esse tipo de política pública (indireta) se mostra adequado ao alcance dos objetivos estatais estabelecidos e ao paradigma vigente de controle, efetividade e transparência do exercício do poder estatal. Concluíram que não se conhece a eficiência das políticas públicas veiculadas por meio de desonerações tributárias no Brasil e que estas não se submetem a qualquer controle formal por parte dos seus órgãos criadores, o que torna sempre questionável essa opção política em detrimento de políticas públicas diretas.

A pesquisa realizada por Santos *et al* (2019) teve como objetivo analisar o atual grau de transparência das informações de renúncia fiscal nos Estados brasileiros, explorando a aplicabilidade do uso da tecnologia de dados abertos. Neste contexto, mapearam pontos de resistência, potenciais conflitos de interesse dos atores sociais envolvidos e oportunidades de colaboração. Concluíram que, apesar da questão tecnológica ser relevante para a construção de iniciativas de dados abertos, a sensibilidade política da temática de renúncia fiscal, em especial em um contexto de pouca transparência de informação, leva à necessidade de um prévio mapeamento dos atores interessados e à elaboração de um plano de ação que potencialize oportunidades de alianças e mitigue eventuais resistências com incentivos econômicos, técnicos e, quando possível, eleitorais.

Nas pesquisas de Luz de Lima e Vaz de Lima (2020) teve como objetivo analisar o nível de transparência de renúncias de receitas públicas concedidas no âmbito dos Estados brasileiros e o controle exercido pelos Tribunais de Contas (TCs) sobre o tema, tendo em vista o crescimento do volume desses atos por parte dos gestores públicos estaduais e a crise fiscal brasileira. Concluíram que a falta de unicidade do conceito de renúncia de receita é um fator que prejudica avanços relacionados ao tema, na maior parte dos Estados analisados não houve sequer a mensuração das renúncias concedidas, com a apresentação de documentos apenas com valores estimados, e que dos 14 TCs analisados, apenas cinco apuraram o valor efetivo, não cumprindo, portanto, os requisitos mínimos de transparência definidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e que embora se observe um aumento no enfoque do tema, ainda não são apresentadas informações quanto à efetividade dessa política pública.

Tamanini (2020) realizou estudos sobre os mecanismos legais e constitucionais explícitos que visem o controle de benefícios fiscais quanto a sua finalidade, isto é, os meios dados pelo ordenamento brasileiro para a verificação da aptidão dos incentivos fiscais em

processo legislativo para cumprir sua função na sociedade; e, quanto àqueles já em vigência, avaliar se são ou se deixaram de ser eficazes em seus objetivos e as propostas legislativas que tratem do tema no ano de 2020 em trâmite no Parlamento. Concluiu se fazer necessário avançar nas discussões jurídico-institucionais a respeito do aprimoramento dos seus mecanismos de acompanhamento, monitoramento e controle, pois as determinações existentes no âmbito legal não proporcionam uma base sólida para o controle de incentivos fiscais em relação a sua efetividade.

O estudo De Renzio (2019) analisou alguns dados mais gerais sobre práticas de transparência de gastos medidas fiscais na América Latina com o objetivo de facilitar as comparações entre países e encorajar o debate sobre áreas onde os governos precisam melhorar suas práticas no domínio da transparência nas despesas fiscais. Concluiu que as despesas fiscais são uma área importante e pouco estudada das finanças públicas, pois reduzem as receitas públicas em 10 a 20 por cento e não são realizadas uma avaliação adequada do seu impacto, os relatórios governamentais são em grande parte omissos sobre vários aspectos-chave das despesas fiscais, incluindo objetivos políticos e medidas de desempenho, e não incluem informações sobre beneficiários e impacto.

As pesquisas de Tokman R. *et al* (2006) analisaram as isenções fiscais no Chile que representam 3,45% do PIB desse país. Contudo, verifica-se que não existe uma política consistente que orientam e avaliam sua implementação. Diante disso, o trabalho forneceu diretrizes para gerar uma estrutura sistemática para avaliar as exceções fiscais como uma ferramenta de política pública. Conclui que para sua implantação o Governo deve analisar a eficiência relativa das isenções fiscais em comparação com outros instrumentos políticos, os custos administrativos, possíveis abusos, flexibilidade, transparência e responsabilidade, controle de despesas, eficácia e equidade.

2 METODOLOGIA

Nesta seção, apresenta-se a esquematização que envolve a coleta de dados através de pesquisas bibliográfica e documental, bem como a técnica de análise de dados.

2.1 Caracterização da pesquisa

A classificação da pesquisa contribui para uma investigação pautada na racionalidade e direcionada à obtenção de respostas aos questionamentos levantados pelo pesquisador (GIL, 2021). Para o autor, mesmo sendo originariamente diferentes umas das outras, o enquadramento do estudo científico permite a otimização da utilização de recursos e a obtenção de resultados mais satisfatórios. O autor classifica as pesquisas científicas em três grandes grupos: descritivas, explicativas e exploratórias, sendo esta última classificação a mais adequada para caracterizar esta pesquisa pois “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipótese. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições” (GIL, 2021, p. 41).

Conforme Vergara (2016), é significativo que o leitor tenha conhecimento sobre o tipo de pesquisa que será elaborada, sua conceituação e motivação à luz da averiguação específica. De acordo com a tipologia, este estudo utilizou-se de uma abordagem qualitativa com pesquisa documental, possuindo caráter exploratório e descritivo, tendo em vista que tem a finalidade de verificar a transparência e a *accountability* da renúncia fiscal gerada pela Lei n.º 3.468/2002, expondo as características desse fenômeno, partindo da descrição da realidade estudada sobre um tema em que não há muito conhecimento acumulado (VERGARA, 2016; LAKATOS; MARCONI, 2021; GIL, 2021). Pretende-se, portanto, que os resultados deste estudo fomentem discussões sobre um tema ainda pouco explorado na literatura. E segundo a taxonomia de Vergara (2016), esta pesquisa caracteriza-se, quanto aos meios, como uma pesquisa bibliográfica que consta no referencial teórico.

A abordagem empregada nesta pesquisa possui cunho qualitativo. Para Malhotra (2019), a pesquisa qualitativa traz o entendimento acentuado da realidade do problema, por meio de

uma coleta de dados não estruturada e uma análise de dados não estatística, que serão especificadas nas próximas subseções.

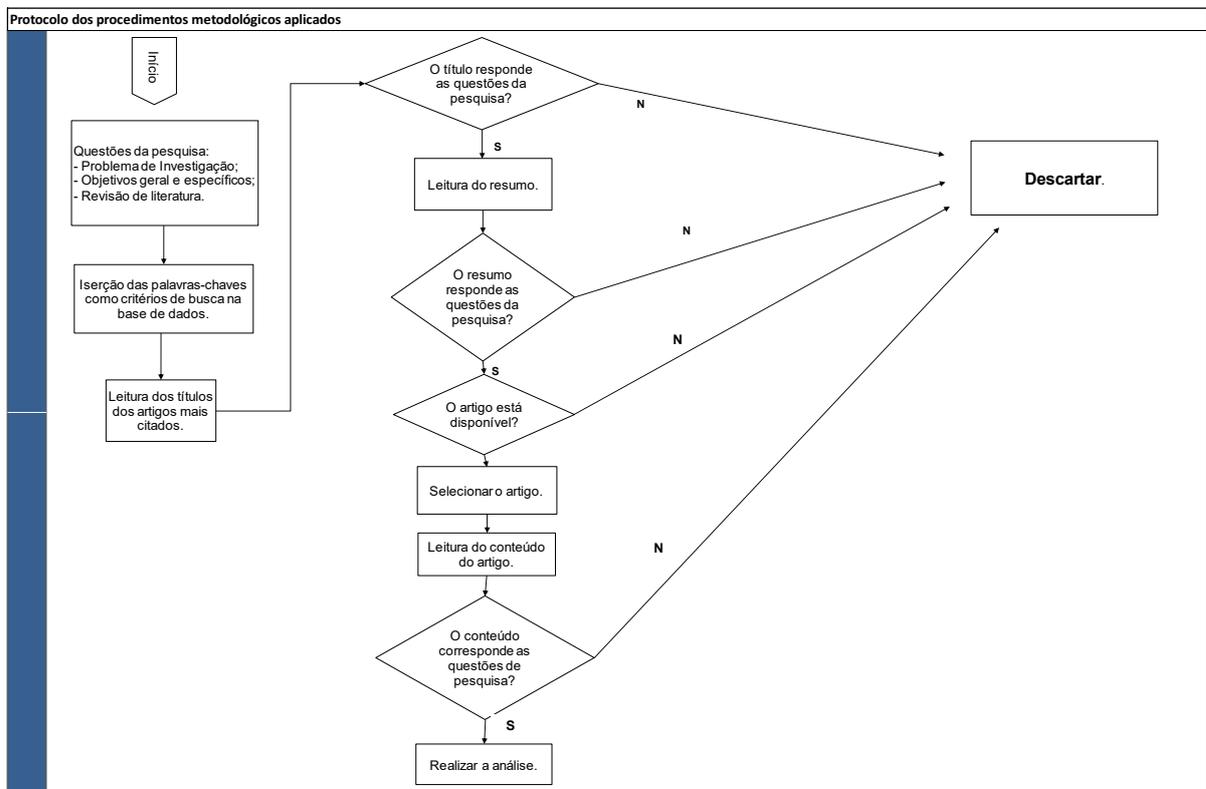
2.2 Coleta de dados

Para Gil (2021, p. 50), “o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados.” Dois grandes grupos de delineamento podem ser definidos. No primeiro encontram-se a pesquisa documental e a pesquisa bibliográfica. Ao segundo pertence à pesquisa experimental, a pesquisa ex-post-facto, o levantamento, o estudo de campo e o estudo de caso. Contudo, essa classificação não é absolutamente rígida, pois algumas pesquisas, devido às suas características, não se enquadram facilmente num ou noutro modelo. Conforme GIL (2021, p. 34), “para que se possa avaliar a qualidade dos resultados de uma pesquisa, é necessário que se conheça como os dados foram obtidos, bem como os procedimentos adotados em sua análise e interpretação”. Sendo assim, essa subseção foi dividida em Coletas bibliográficas e Coletas documentais, descrevendo-se os procedimentos utilizados para tais coletas.

2.2.1 Coletas bibliográficas

Sobre o processo de pesquisa, é importante considerar diligentemente a opção das bases de dados para a análise, já que esta auxilia o desenvolvimento do estudo (NEUHAUS; DANIEL, 2008), sendo importante que as bases de dados sejam amplas e que o tópico em estudo esteja bem representado. De maneira geral, há duas bases de dados bibliográficos multidisciplinares relevantes: a Scopus e a Web of Science (WoS). Como decidir qual base de dados utilizar, vai depender do estudo, pois estas bases exibem escopos e recursos diversos, apesar de gerirem resultados semelhantes (ARCHAMBAULT *et al.*, 2009). Embora haja diferença nessas bases, alguns autores recomendam usar, complementarmente, uma ou mais bases de dados (MEHO; YANG, 2007; LEVINE-CLARK; GIL, 2008). Baseando-se no que foi exposto, este estudo seguiu os procedimentos apresentado na Figura 2.

Figura 2: Procedimentos metodológicos aplicados.



Fonte: FORGOZA, 2023.

Conforme descrito na Figura 1, os procedimentos metodológicos seguem os passos descritos a seguir:

- Formulação da pergunta de pesquisa: “Qual a transparência e a *accountability* da renúncia fiscal gerada pela Lei n.º 3.468/2002?”;
- Utilização das bases de dados Scopus e WoS (pesquisas realizadas entre janeiro a julho de 2023), com busca aberta em revistas científicas e sem limitação temporal;
- Inclusão de palavras-chave no título dos artigos e nos resultados obtidos: renúncia de receita, controle da administração pública, controle social, transparência e *accountability* pública, tax benefit, public administration control, social control e public transparency and *accountability*;

Realizada a pesquisa, aprofundou-se a análise dos artigos que cumpriam os critérios do estudo de investigação, o que envolve a leitura do título e do resumo (21 artigos). Feita essa análise, excluíram-se todos os trabalhos, porque os conteúdos efetivamente não responderam à pergunta de pesquisa, pois se afastavam do tema em estudo. Observou-se, portanto, que não se deparou nas pesquisas com nenhum trabalho publicado com as mesmas características deste,

mas foram selecionados artigos, dissertações e livros como orientações, a fim de encontrar problemas semelhantes.

Para o referencial teórico foram aplicados os procedimentos metodológicos por tópico com os passos descritos anteriormente, selecionando os artigos recentemente publicados, determinado pelo autor no período de 2018 a 2023 (com exclusão de abstracts, letters e notas dos editores), independentemente do idioma empregado. Com o retorno das buscas realizadas, os resultados foram elencados em planilha Microsoft Excel 365 em ordem decrescente de citação. Foram selecionados 10% (dez por cento) do total dos artigos de cada tópico, exceto o controle social que foi analisado 1% (um por cento), pois a base era muito maior. Sendo 16 de 163 de *tax benefit*, 7 de 67 de *public transparency and accountability*, 147 de 14.705 de *social control* e 74 de 738 de *public administration control*.

Portanto, foram selecionados 244 artigos que constituem a amostra para a análise do referencial teórico. Feita a seleção dos artigos que constituem a amostra do estudo, prosseguiu-se com a análise do seu conteúdo para responder à pergunta de investigação formulada, bem como para explorar os autores e revistas com mais publicações sobre esse tema, as teorias utilizadas, os métodos de investigação, as temáticas abordadas, entre outros aspectos. Não obstante, as referências secundárias também foram observadas e para melhor gerenciamento de referências, os mesmos foram inseridos no Zotero versão 6.0.22 (software livre e de acesso aberto para gerenciar os dados bibliográficos e materiais relacionados à pesquisa).

2.2.2 Coletas documentais

A busca dos documentos e legislação foram realizadas entre os dias 02 a 06 de outubro de 2023, principalmente, em pesquisas nos sítios da internet (e-gov) da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro (PCRJ), como as Leis n.ºs 3468/2002 e 7000/2021 e o Decreto n.º 22.663/2003; e do TCMRio, este, principalmente, sobre os relatórios das auditorias realizadas por essa Corte de Contas (Processos n.ºs 40_005759_2015 e 040_100753_2022). Conforme Prodanov e Freitas (2009) esse tipo de estudo juntamente com as exploratórias são as frequentemente utilizadas pelos pesquisadores preocupados com a atuação prática.

2.3 Tratamento para análise dos dados

Como técnica de análise dos dados, optou-se pela análise de conteúdo, definida por Bardin (BARDIN, 2016, p. 44) como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações que utiliza procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens”. Desta maneira, decidiu-se seguir as orientações da autora para esta análise que deve contemplar três fases: a) a pré-análise; b) a exploração do material; e c) o tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Oliveira (2008) assegura que essa técnica proporciona várias aplicações, todavia, a autora argumenta que a análise de conteúdo deve estar alinhada a algumas diretrizes para que tenha validade científica, permitindo a diferença de análises meramente intuitivas.

A fase de pré-análise abrange a organização do material com sistematização das ideias iniciais, para a composição da estrutura de desenvolvimento do processo completo da análise (GALÃO, 2013). Nesta fase, Bardin (BARDIN, 2016, p. 126) destaca as seguintes atividades a serem seguidas:

- a) **Leitura flutuante:** trata-se do primeiro contato do pesquisador com o conteúdo, criando impressões e orientações. Aos poucos, a leitura torna-se mais precisa baseando-se em hipóteses emergentes, teorias e aplicação de técnicas já utilizadas em matérias semelhantes.
- b) **Escolha dos documentos:** trata-se do universo de documentos a serem analisados. Essa escolha pode ser determinada a priori ou com base em um objetivo preestabelecido.
- c) **Formulação de hipóteses e objetivos:** corresponde à etapa de formar uma afirmação temporária que se quer confirmar (hipótese) e estabelecer o fim geral a que o pesquisador se propõe (objetivo), no qual serão utilizados os resultados obtidos.
- d) **Referenciação dos itens e elaboração dos indicadores:** refere-se à escolha de índices, caso se tenha optado por uma análise nesses parâmetros, bem como a sua organização sistemática em indicadores.
- e) **Preparação do material:** trata-se da etapa onde o material é reunido e organizado para início da análise em si.

A fase seguinte é definida como a exploração do material, que reproduz “a aplicação sistemática das decisões tomadas [...] [e] em operações de codificação, decomposição ou enumeração, função de regras previamente formuladas” (BARDIN, 2016, p. 131).

Como última fase proposta, há a análise dos resultados conseguidos e sua interpretação, em que os dados brutos são abordados de maneira que lhes sejam conferidos significados e o pesquisador possa sugerir inferências e interpretações que tenham relação com os objetivos do estudo.

Para Bardin (2016), outra etapa significativa para a análise é a constituição de categorias. Isso quer dizer que foram criados indicadores a fim de amparar a interpretação final. A categorização apresenta-se como uma ferramenta significativa de análise, pois auxilia no ordenamento dos dados brutos. Segundo Bardin (BARDIN, 2016, p. 147)

A categorização é uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto por diferenciação e, em seguida, por reagrupamento, segundo o gênero (analogia), com os critérios previamente definidos. As categorias são rubricas ou classes, as quais reúnem um grupo de elementos (unidades de registro, no caso da análise de conteúdo) sob um título genérico, agrupamento esse efetuado em razão das características comuns destes elementos.

As categorias que emergem do referencial teórico são: controle das renúncias de receita pela Administração Pública e pela sociedade; e transparência e *accountability*. E as subcategorias: comprometimento das instituições de ensino e a adequação do incentivo à educação; avaliação do PAA pelo MRJ, pelos órgãos de controle interno e externo e pela sociedade; acessibilidade às informações; compreensibilidade das informações; insuficiência de informações; e responsividade.

Quadro 2: Dimensões e categorias definidas segundo o referencial teórico

Categorias que emergem do referencial teórico	Descrição	Subcategorias definidas a posteriori	Descrição das subcategorias
Controle das Renúncias de Receita pela Administração Pública e pela sociedade	Pode ser realizado mediante controle interno pelo próprio órgão criador ou pelo Poder Legislativo, como o auxílio do Tribunal de Contas, ou Judiciário, nesse caso quando provocado, mediante controle externo (Art.70 da CF – 88). O Controle Social é o controle desempenhado pela sociedade sobre os entes federativos (CARVALHO; SANTOS, 2018).	a) Comprometimento das instituições de ensino e a adequação do incentivo à educação; b) Avaliação do PAA pelo MRJ, pelos órgãos de controle interno e externo e pela sociedade;	a) Verificar se as instituições oferecem meios para os alunos continuarem os estudos (material didático, uniforme, transporte e outros) e se o programa oferece oportunidades de seleção igualitária para todos os alunos que cumprem os pré-requisitos; b) Verificar se há avaliações de metas e resultados do Programa pelo Ente, pelos órgãos de controle e pela sociedade.
Transparência e <i>Accountability</i>	A transparência ocorre quando o Governo esclarece, informa e disponibiliza informações com tempestividade e fidedignidade, de forma ativa ou passiva (BRASIL, 2013; MACADAR <i>et al.</i> , 2015; RAUPP, 2016). A <i>accountability</i> é o dever de prestar contas. (CABRAL, 2016; SILVA, Leticia <i>et al.</i> , 2023).	a) Acessibilidade às informações; b) Compreensibilidade das informações; c) Insuficiência de informações; d) Responsividade;	a) Verificar se há acesso aos dados pelos sites dos órgãos oficiais ou de controle de forma objetiva, transparente e de fácil acesso, preferencialmente, sem cadastro prévio, ou/e se há atendimento presencial ou por telefone; b) Verificar se as informações estão disponíveis de forma clara e em linguagem de fácil compreensão; c) Verificar se todas as informações do programa estão disponíveis nos órgãos oficiais ou de controle. d) Verificar se as prestações de contas das instituições de ensino estão disponíveis nos sites dos órgãos oficiais ou de controle.

Fonte: O autor, 2023.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Nesta seção, apresenta-se a análise, interpretação e discussões dos dados coletados com fim de responder aos objetivos propostos nesta pesquisa.

3.1 Controle das renúncias de receita pela Administração Pública e pela sociedade

Esta subseção foi dividida em: Avaliação do PAA pelo MRJ, pelos órgãos de controle interno e externo e pela sociedade; e Comprometimento das instituições de ensino e adequação do incentivo à educação, a fim de responder aos objetivos específicos desta pesquisa.

3.1.1 Avaliação do PAA pelo MRJ, pelos órgãos de controle interno e externo e pela sociedade

Havia no Município do Rio de Janeiro (MRJ) em 2021, 769 escolas de ensino médio, sendo 16 federais, 250 estaduais e 503 particulares, conforme dados do Instituto Pereira Passos (MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, 2023). Considerando esse dado, havia no PAA 60 escolas credenciadas, representando 12% das escolas particulares de ensino médio, com 1.327 alunos contemplados, totalizando uma renúncia total de R\$ 20,72 milhões, constituindo um custo anual por aluno de R\$ 15,61 mil (MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, 2022; TCMRIO, 2022). Considerando que o site “meumunicípio” informa que o custo anual por aluno no MRJ, em 2021, é de R\$ 7,31 mil (MEU MUNICÍPIO, 2021), o custo do aluno no PAA representa mais que o dobro que a Prefeitura gasta anualmente. Como não há estudos disponíveis pelo MRJ da avaliação do custo-benefício do Programa, cabe ao Município apreciar se não há meios alternativos mais econômicos para atingir os objetivos do Programa, corroborando os estudos dos autores Tokman, Cabello, Marshall (2006) e Lima (2021) que afirmam que o controle das renúncias de receita ocasiona averiguar na prática se os benefícios superam os custos, cabendo, em casos negativos, ao ente federativo examinar se não há meios mais econômicos para atingir essa política pública. Já Bornéo (2016) declara que cabe aos controles interno e externo analisar

a economicidade do Programa, propondo ou determinando, conforme o caso, os acertos devidos, protegendo-se, assim, os recursos públicos, minimizando ou evitando os desperdícios e zelando pela boa aplicação deles.

Nas consultas documentais foram identificados dois processos de auditoria a posteriori pelo TCMRio desse benefício fiscal que ocorreram em 2015 (Processo n.º 40/005759/2015) e 2022 (Processo n.º 040/101715/2022), confirmando o estudo de Tokman, Cabello e Marshall (2006) que destacam que as renúncias de receita são averiguadas posteriormente, tornando-as indefinidas, tendo o potencial de ocasionar desequilíbrios fiscais e orçamentários, comprometer a capacidade de oferecer serviços essenciais à população, conforme Carvalho Júnior (2018), e contribuir para o surgimento de brechas que proporcionam fraudes tributárias que prejudicam e debilitam a fiscalização e a arrecadação, segundo Luz de Lima e Vaz de Lima (2020).

Em ambos os processos foram identificados que o Município do Rio de Janeiro não realiza acompanhamento e avaliação dos resultados do Programa de Apoio a Alunos da Rede Municipal de Ensino instituído pela Lei n.º 3.468/2002, nem possui estudo dos impactos socioeconômicos do Programa. Adiciona-se que o órgão central de Controle Interno do Município, Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (CGMRJ), não realizou nenhuma auditoria ou acompanhamento desse benefício fiscal. Relatos do Banco Mundial (2017) e estudos dos autores Renzio (2019), Azevedo e Cabello (2020), Luz de Lima e Vaz de Lima (2020) já declaravam o diminuto controle dos efeitos dessa política pública pelos entes criadores desses benefícios fiscais, favorecendo o aumento desses gastos, já que estes não seguem os ritos dos gastos orçamentários, conforme afirmam Azevedo e Cabello (2020).

No site do TCMRio foram identificados alguns grupos de controle social: MEU RIO, RIO COMO VAMOS, IFC - Instituto de Fiscalização e Controle, AMARRIBO, Observatório Social do Brasil, A Voz do Cidadão, Instituto Ethos, Observatório Social do Rio e Instituto de Direito Coletivo – IDC, sendo que essa pesquisa não encontrou nenhum controle desse benefício fiscal em seus sites. Destaca-se que esse estudo detectou que o Instituto APONTAR auxilia pais e alunos do Programa a superarem as barreiras sociais, culturais e econômicas, encontradas no meio escolar. Apesar de ser fundamental para o atingimento da efetividade do Programa como redução da evasão escolar e reprovações, apenas auxiliam as famílias, cujos filhos ou dependentes participam do benefício fiscal. Portanto, assim como os grupos de controle social descritos no site do TCMRio, eles não realizam um controle social sobre as renúncias de receita. Ratificando o estudo de De Oliveira, Da Silva e Oliveira (2023) que constatou que o controle social ainda está amadurecendo, necessitando de estímulo, de fortalecimento e de aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social. Portanto, ações

devem ser realizadas pelos grupos políticos, pelo Governo e pela sociedade carioca para transpor essas dificuldades, coadunando com o estudo de Elpídio Costa e Roberto de Souza (2020). Acrescenta-se que cabe ao Governo estimular, constantemente, o engajamento da participação popular na atuação proativa do controle social, monitorando e fiscalizando as políticas públicas, sendo uma das formas de reduzir ou evitar atos de corrupção na Administração Pública, corroborando as afirmações de Borba (2019) e Silva, Nascimento, França e Viotto (2023), assim, permitindo a inclusão social e a viabilidade dos projetos sociais e de interesse comunitário, equilibrando os poderes, buscando a eficiência e, assim, diminuindo as irregularidades, conforme aponta o estudo de Sant'Anna (2018) e Lima e Portela (2019).

Portanto, assim como afirma De Oliveira, Da Silva e Oliveira (2023), o controle social é exercido pela atuação popular na gestão pública, manifestando-se de maneiras distintas como canais de comunicação e/ou aparatos que prestam aos cidadãos uma proximidade às ações decisórias de significância na sociedade.

3.1.2 Comprometimento das instituições de ensino e adequação do incentivo à educação

Conforme o relatório de auditoria do TCMRio (Processo n.º 040/101715/2022), havia 60 instituições de ensino credenciadas, sendo que as 4 (quatro) maiores possuíam 26 (vinte e seis) escolas (Sistema Elite com 12 unidades; Rede PENSI com 11 unidades; Escolas Parque com 2 unidades; e Liceu Franco Brasileiro com 1 unidade) com 1.060 alunos, totalizando R\$ 14,57 milhões, representando 43% das escolas, 80% dos alunos e 70% da receita renunciada, conforme a Tabela 1 (TCMRIO, 2022).

Tabela 1 - Representação das 4 maiores escolas credenciadas no PAA

Instituições de ensino	Unidades	Qt alunos	% do total de alunos - 1327	Renúncia anual	% do total anual renunciado (R\$ 20.715.410,04)
Rede PENSI	11	385	29,01%	5.197.046,86	25,09%
Sistema Elite	12	570	42,95%	5.021.790,37	24,24%
Escolas Parque	2	61	4,60%	2.775.311,59	13,40%
Liceu Franco Brasileiro	1	44	3,32%	1.575.575,49	7,61%
Total	26	1.060	79,88%	14.569.724,31	70,33%

Fonte: TCMRio - Processo n.º 040/101715/2022

A legislação do PAA não indica a forma de seleção dos alunos que serão beneficiados. A Secretaria Municipal de Educação informou no Processo n.º 40/005759/2015 (TCMRIO,

2015) que as instituições da rede particular de ensino podem ser procuradas livremente pelos alunos e que os estabelecimentos possuem autonomia para estabelecer seu próprio fluxo de triagem. Nesse caso, podendo haver processos de recrutamento diferenciados ou ocultos, escolhendo-se alunos, conforme o prestígio da escola de origem, bem como com características acadêmicas e o capital social da família, conforme observa o estudo de Alves *et al* (2015), encaixando-se dentro de um perfil idealizado pela instituição de ensino, evitando-se alunos que possam trazer problemas comportamentais, desta forma, assegurando um ambiente escolar disciplinado. Tais práticas prejudicam as famílias com nível socioeconômico e cultural mais baixo e que apresentam disposições mais longínquos da cultura escolar, indo ao encontro do que afirmam os autores Alves *et al* (2015).

Destaca-se que a seleção dos alunos nas quatro maiores instituições de ensino, geralmente, é baseada numa avaliação de conhecimentos básicos e uma entrevista dos alunos e seus responsáveis, sendo que as escolas fornecem o material escolar e os uniformes, mas, normalmente, não oferecem auxílio alimentação e transporte, exceto em casos específicos, dificultando a permanência ou escolha dos alunos que moram em locais mais distantes e/ou mais vulneráveis economicamente, confirmando os estudos de Érnica e Batista (2012) e Alves *et al* (2015). Adiciona-se que tal como nas grandes cidades metropolitanas as desigualdades sociais se manifestam no território (BOURDIEU; CHAMPAGNE, 2001) e se concretizam a partir das posições superiores em direção às inferiores por meio de sistemas de evitação (ÉRNICA; BATISTA, 2012), concluindo-se que o sistema escolar não só reflete a segregação social na distribuição do corpo discente como ainda estrutura desigualmente a oferta educacional de qualidade a todos os alunos que cumprem os pré-requisitos dispostos na legislação do Programa. Tal modelo institucional de recrutamento pode aumentar a carga de preconceitos sobre os alunos e a descrença nas suas capacidades de aprender que são apresentadas no trabalho de Érnica e Batista (2012).

As instituições oferecem monitoria e aulas de reforço durante todo o ano, mas tais recursos são disponibilizados a todos os alunos, a fim de sanar as lacunas de aprendizagem de conteúdos e estimulando a rotina de estudos, proporcionando baixas reprovações, pois entre as 4 maiores houve apenas uma reprovação em 2021. Adiciona-se que a média das notas dos formandos em 2021 das instituições Pensi e Sistema Elite, que representavam 72% (setenta e dois por cento) dos alunos, foi 7,4. A evasão escolar é baixíssima com apenas 3 (três) nas quatro maiores, cujos motivos foram duas aprovações em escolas técnicas e um aluno que se mudou para outro estado, conforme processo n.º 040/101.715/2022 (TCMRIO, 2022), evidenciando uma evolução quando comparado com o ano de 2014, pois, conforme Processo n.º

40/005759/2015 (TCMRIO, 2015), 39% dos alunos beneficiados não concluíram o ensino médio em 2014 pelo PAA, considerando as três maiores escolas do Programa à época, entre reprovações e desistências, ocorrendo em grande maioria no primeiro ano (76%), demonstrando que a grande deficiência dos alunos egressos do ensino municipal foi superada por medidas implantadas pelas instituições de ensino, frisando-se que a evasão escolar afeta diretamente as famílias mais carentes.

As instituições de ensino não tiveram acesso às informações das últimas edições do ENEM, pois não foram disponibilizadas pelo Governo Federal, portanto esta avaliação ficou prejudicada. Porém, o Liceu Franco Brasileiro afirma que o desempenho dos alunos oriundos do PAA é inferior a 6% no final do ensino médio daqueles que já estudavam na escola desde o ensino fundamental. Entende-se que tais informações sejam importantes, pois os ingressos nas universidades aumentam o tempo de estudo que geram maiores possibilidades de redução nas desigualdades sociais, segundo estudos de Yannoulas e Garcia (2022), portanto sendo um importante indicador da efetividade dessa política pública, assim como os índices de evasão escolar e a universalização do acesso dos alunos nas instituições de ensino credenciadas sem qualquer tipo de viés. Contudo, na auditoria de 2022, o TCMRio considerou que o PAA atendeu a efetividade, considerando três parâmetros adotados: quantidade de alunos reprovados, alunos que desistiram do programa e desempenho acadêmico (média da nota dos alunos).

3.2 Transparência e *Accountability*

Esta subseção possui como finalidade analisar o grau de transparência e *accountability* no Município do Rio de Janeiro, a fim de responder um dos objetivos específicos desta pesquisa.

3.2.1 Grau de transparência e *accountability* no Município do Rio de Janeiro

Conforme a Lei de Acesso à Informação (BRASIL, 2011), utilizando um protocolo de observação, consultou-se o portal da transparência da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro (PCRJ) para verificar a presença dos elementos de análise, cuja disponibilização no respectivo portal eletrônico deve ser realizada em local de fácil acesso, contendo o ícone com direcionamento às informações atualizadas (art. 8º, § 3º, VI); histórico de informações que permitam comparações (art. 8º); ferramentas de pesquisa, como busca, filtros, direcionadores

de opções (art. 8º, § 3º I); e, gravações de relatórios em diferentes formatos (art. 8º, § 3º II), tendo como base os estudos anteriores de Castro Silva, Pereira e Araújo (2014), Hosser *et al.*(2015), Raupp (2016) e Soares e Rosa (2018).

Além dessas características, são apontados os critérios que devem ser observados para atender a legislação específica. Assim, ao analisar a legislação vigente (Lei 12.527/2011, LC 131/2009 e Lei 101/2000) são identificados os seguintes elementos, conforme Quadro 3.

Quadro 3: Elementos de análise e resultado do portal de transparência

Código	Elemento/Critério	Forma de análise no Portal da Transparência	Base Legal	Resultado da observação
01	Renúncias de receita	Verificar se há contabilização das renúncias de receita.	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da 9ª edição - MCASP - (item 3.6.1.3 – Renúncia de Receita Orçamentária).	Não há contabilização.
02	Programa de Apoio a Alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino (Lei n.º 3.468/2002)	Verificar se os dados estão disponíveis nos sites dos órgãos oficiais de forma objetiva, transparente e de fácil acesso, preferencialmente, sem cadastro prévio, e se há disponibilização de atendimento presencial com endereço, telefone e horário de atendimento.	Arts. 3º; 7º, VII, a; 8º, §1º e 3º da Lei n.º 12.527/2011	Não há dados disponíveis nos sites dos órgãos oficiais.
03	Programa de Apoio a Alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino (Lei n.º 3.468/2002)	Verificar se as informações estão disponíveis de forma clara e em linguagem de fácil compreensão.	Art. 8º, §2º e §3º da Lei n.º 12.527/2011	Não há informações disponíveis nos sites dos órgãos oficiais.
04	Programa de Apoio a Alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino (Lei n.º 3.468/2002)	Verificar se todas as informações do programa estão disponíveis.	Art. 1º da Lei n.º 12.527/2011	Não há informações disponíveis do Programa nos sites dos órgãos oficiais.
05	Programa de Apoio a Alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino (Lei n.º 3.468/2002)	Verificar se as instituições de ensino prestam contas e se estão disponíveis nos sites dos órgãos oficiais.	Art. 2º da Lei n.º 12.527/2011	Não há informações sobre as prestações de contas nos sites dos órgãos oficiais.

Fonte: Adaptado de SOARES e ROSA, 2018.

a) Elementos de análise:

Em relação aos elementos identificados no Quadro 3, observa-se que o atendimento ao critério 01 não pode ser substituído pela divulgação da LDO. Os critérios 02, 03 e 04, referentes ao PAA, devem apresentar todas as informações do programa de forma objetiva e clara; de fácil acesso (preferencialmente sem necessidade de cadastro prévio) e compreensão. Ainda referente ao PAA, o critério 05, considera se a responsividade das instituições de ensino, beneficiadas pelo Programa, está disponível para o público em geral.

b) Resultados da análise do Portal da Transparência:

Com base nos elementos de análise foi preenchido o protocolo de observação, ao consultar o portal de transparência da Prefeitura, cujos resultados são evidenciados no Quadro 3. Salienta-se que a coluna (sentido vertical) apresenta o resultado da observação, enquanto os critérios de análise estão evidenciados nas linhas (sentido horizontal), seguindo a numeração identificada de 01 a 05, conforme os critérios descritos no Quadro 3.

Sobre o resultado, observa-se que a PCRJ não atende os requisitos da transparência quanto ao PAA, pois nenhum dos critérios foram atendidos pela Prefeitura, sendo um elemento oculto da Contabilidade Pública do Município.

O e-gov é um eficiente indicador dos atos realizados e apurados pelo governo, melhorando a comunicação do ente com a comunidade, conforme já mostraram os estudos de Braga e Gomes (2016); Bayona e Morales (2017); e Silva *et al* (2023). Todavia, frisa-se que a transparência ocorre quando o Governo divulga ao cidadão o que acontece na sua gestão, providenciando as informações de forma tempestiva e fiel, conforme já apontaram os estudos de Macadar, De Freitas e Moreira (2015) e Raupp (2016a). A transparência deve proporcionar à sociedade os meios para analisar os documentos, de maneira que suas ações propiciem melhorias nas políticas públicas, acarretando o crescimento da cidadania, conforme afirmou a pesquisa de Figueiredo e Santos (2013).

Assim como nos estudos de Pinho e Sacramento (2009); e Silva *et al* (2023) já haviam constatado, a transparência é um problema na gestão pública no Brasil, e a PCRJ segue esta regra, pois as informações, se disponibilizadas, podem asseverar a discrepância entre o discurso e a prática, demonstrando os meios utilizados e se os objetivos foram alcançados.

As informações governamentais ofertadas de maneira aberta, gratuita e acessível, reduz a desigualdade de informação, aumentando a participação social, indo ao encontro da afirmação de Santos *et al* (2019). Todavia, a simples disponibilização dos dados, não necessariamente acarreta o controle das renúncias de receita pela sociedade, pois as informações devem ser simples de forma tal que um cidadão comum possa entendê-la e interpretá-la, caso contrário o

efeito é o desinteresse da sociedade, devido à complexidade do tema, conforme já afirmaram os autores Heald (2012); e Craveiro e Albano (2017).

Observa-se que o elemento 01 (Renúncias de receita) é um critério diretamente relacionado às atividades específicas da Contabilidade Governamental, cabendo maior atenção dos profissionais quanto à publicação, pois impactam as demonstrações contábeis.

Tal como afirmado pelos autores Praça e Taylor (2014); e Silva *et al* (2023) as responsabilidades daqueles incluídos no parágrafo único do art. 70 da CF só ocorrem quando há a transparência dos seus atos, sendo esta condição necessária, entretanto não suficiente, para a ação da *accountability*, indo ao encontro dos autores Soares e Rosa (2018) que afirmam que a transparência manifesta sua relevância quando divulga as prestações de contas. Adiciona-se que Olsen (2018) assegura que a *accountability* possui o objetivo de averiguar se os responsáveis desempenharam suas obrigações, agindo conforme a legislação aplicável.

Enfatiza-se que no relatório da LAI 2021, referente a transparência ativa, a PCRJ priorizou os seguintes temas: divulgação de remuneração em dados abertos, agenda pública, painel da LAI e divulgação da íntegra dos contratos e demais instrumentos jurídicos. E no relatório da LAI 2022, os temas priorizados foram: lista de espera de creches municipais, painel de obras, compras públicas e restos a pagar. Por conseguinte, o tema sobre benefícios fiscais não constava como uma das prioridades da PCRJ.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como principal objetivo avaliar a transparência e a *accountability* do benefício fiscal de incentivo à educação do ensino médio no Município do Rio de Janeiro.

Ainda há uma quantidade pequena de estudos envolvendo renúncias de receita e o benefício específico voltado para a educação não foi identificado nas duas bases de dados bibliográficos multidisciplinares relevantes: a *Scopus* e a *Web of Science* (WoS). Contudo, em situações de escassez de recursos, a gestão dos benefícios fiscais para o atingimento das políticas públicas é condição indispensável, uma vez que podem comprometer as finanças públicas e o atingimento de outras áreas essenciais do Governo Municipal como saúde e obras de infraestrutura.

A metodologia adotada permitiu atingir os objetivos específicos: analisar a renúncia fiscal do ensino médio no MRJ e discutir o controle social do benefício fiscal.

Os resultados indicam ausência de regulamentação na seleção dos alunos e de critérios ou indicadores na análise da efetividade do benefício, fato que poderia estar normatizado num decreto municipal, sendo que este estudo propõe: a regulamentação da universalização do acesso dos alunos nas instituições de ensino credenciadas, análise dos índices de evasão escolar, e a quantidade de estudantes que ingressaram nas universidades que, conseqüentemente, aumentam o tempo de estudo, elevando as possibilidades de diminuição das desigualdades sociais, segundo estudos de Yannoulas e Garcia (2022). Ainda foi observado a inexistência de estudos disponíveis pelo MRJ da avaliação do custo-benefício do Programa, pois cabe à Prefeitura avaliar se não há meios alternativos mais econômicos para atingir os objetivos desse benefício fiscal.

Adiciona-se que os resultados identificaram nas consultas documentais dois processos de auditoria a posteriori pelo TCMRio desse benefício fiscal, realizados em 2015 (Processo n.º 40/005759/2015) e em 2022 (Processo n.º 040/101715/2022). Em ambos os processos foram constatados que o MRJ não realiza acompanhamento e avaliação dos resultados do Programa de Apoio a Alunos da Rede Municipal de Ensino, instituído pela Lei n.º 3.468/2002, nem possui estudo dos impactos socioeconômicos do Programa. Acrescenta-se que a CGMRIO nunca realizou uma auditoria desse benefício. Esse reduzido controle dos efeitos dessa política pública pelo MRJ e pelos órgãos de controle contribui para o aumento dos gastos desse tipo de política pública, pois estes não seguem os trâmites dos gastos orçamentários, reduzindo as receitas arrecadadas, comprometendo as finanças municipais.

Observou-se, também, a ausência de controle social, sendo que vários fatores podem contribuir para esse fato, como a inexistência de dados do programa nos sites do município e dos órgãos de controle, a falta de estímulo do governo municipal e dos agentes políticos, e/ou a complexidade do tema, reduzindo a inclusão social e a busca do aperfeiçoamento do Programa pela sociedade.

Quanto à análise da transparência da PCRJ no e-gov, os resultados apuraram a inexistência de dados do PAA, assim como as prestações de contas das instituições de ensino credenciadas no Programa. Soma-se o fato de não haver contabilização das renúncias de receita, contrariando o item 3.6.1.3 do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da 9ª edição.

Os problemas de transparência e accountability reduzem as informações disponíveis para a sociedade poder realizar o controle social sobre esse tipo de benefício, pois, se não há informações sobre a contabilização, as prestações de contas, o montante e os beneficiários dessa política pública ou os resultados efetivamente alcançados, não há como a sociedade exercer o exame adequado. As discussões são importantes para o Governo, os órgãos de controle, os grupos políticos e a sociedade, principalmente num momento em que o município precisa de amplo corte de despesas, tais informações seriam significativas para que as prioridades nos gastos fossem discutidas.

Conforme visto, políticas públicas sociais são implementadas, muitas vezes, por meio de gastos fiscais, de maneira a favorecer determinados setores da economia ou regiões, podendo existir somente se atender ao interesse público, para não se configurar num privilégio. Assim, para se evitar desvios de finalidade, é necessário criar critérios de avaliação, contrapartidas e metas que evidenciem a eficácia, a eficiência, a economicidade e a efetividade dos resultados alcançados desse benefício fiscal em relação ao gasto público direto, sendo uma diretriz da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON, 2016). Contudo esses critérios, assim como os dados, devem ser claros, disponíveis e de fácil acesso, conforme determina os arts. 3º; 7º, VII, a; 8º, §1º e §3º da Lei n.º 12.527/2011.

Recomenda-se que pesquisas futuras avancem sobre este tema, buscando informações para aprofundar as discussões sobre: (a) resultados alcançados pelos benefícios fiscais; (b) análise estratégica de atores como mídia e organizações não governamentais; e (c) a relação custo-benefício dos programas que recebem incentivos fiscais. Isso permitiria o enriquecimento da literatura sobre a transparência e a *accountability* das renúncias de receita.

REFERÊNCIAS

- AGÊNCIA SENADO. **CAE aprova prorrogação de quatro anos na desoneração na folha de pagamentos**. 13 jun. 2023. Senado Notícias. [Agência Senado]. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/06/13/cae-aprova-prorrogacao-de-quatro-anos-na-desoneracao-na-folha-de-pagamentos>. Acesso em: 16 jun. 2023.
- ALMEIDA FERNANDES, G. A.; TEIXEIRA, M. A. C. Accountability ou Prestação de Contas, CGU ou Tribunais de Contas: o exame de diferentes visões sobre a atuação dos órgãos de controle nos municípios brasileiros. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, [s. l.], v. 17, n. 3, p. 456–482, 29 set. 2020. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/base.2020.173.04>. Acesso em: 11 jun. 2023.
- ALVES, L. *et al.* Seleção velada em escolas públicas: práticas, processos e princípios geradores. **Educação e Pesquisa**, [s. l.], v. 41, n. 1, p. 137–152, mar. 2015. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-97022015000100137&lng=pt&tlng=pt. Acesso em: 31 out. 2023.
- ARCHAMBAULT, É. *et al.* Comparing bibliometric statistics obtained from the Web of Science and Scopus. **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, [s. l.], v. 60, n. 7, p. 1320–1326, jul. 2009. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/asi.21062>. Acesso em: 17 jul. 2023.
- ATRICON. **Resolução Atricon nº 06-2016** - Diretrizes receita e renúncia de receita. Brasília, DF., 2016. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%BAncia-de-receita.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2023.
- AZEVEDO, R. R. de; CABELLO, O. G. Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, [s. l.], v. 15, n. 2, p. 83–99, 17 fev. 2020. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/22220>. Acesso em: 4 abr. 2023.
- BANCO MUNDIAL. **Um Ajuste Justo**: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. [s. l.]: Grupo Banco Mundial, 2017. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2023.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 70 ed. Lisboa: revista e actualizada, 2015.
- BAYONA, S.; MORALES, V. E-government development models for municipalities. **Journal of Computational Methods in Sciences and Engineering**, [s. l.], v. 17, p. S47–S59, 19 jan. 2017. Disponível em: <https://www.medra.org/servlet/aliasResolver?alias=iospress&doi=10.3233/JCM-160679>. Acesso em: 11 jun. 2023.
- BORBA, E. L. V. Uma política transversal que transcende os números na sua avaliação – Um por todos, todos por um! Pela Ética e Cidadania! **Revista da CGU**, [s. l.], v. 11, n. 19, p. 11,

23 jul. 2019. Disponível em:

https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/article/view/69. Acesso em: 16 jun. 2023.

BORNÉO, Cristiano Cêlho. **Conversa entre direito e economia: breves considerações sobre renúncia fiscal e controle social**. Orientador: Eugênio Lagemann. 2016. 135 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS, Porto Alegre, RS, 2016. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/172538>. Acesso em: 1 jun. 2023.

BOURDIEU, P.; CHAMPAGNE, P. Os excluídos do interior. *In*: BOURDIEU, P. (coord.). **A miséria do mundo**. Tradução. M. S. S. Azevedo *et al.* 4. ed. [s. l.]: Petrópolis: Vozes, 2001.

BRAGA, L. V.; GOMES, R. C. Participação eletrônica e suas relações com governo eletrônico, efetividade governamental e accountability. **Organizações & Sociedade**, [s. l.], v. 23, n. 78, p. 487–506, set. 2016. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302016000300487&lng=pt&tlng=pt. Acesso em: 11 jun. 2023.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Brasil Transparente: Manual da Lei de Acesso à Informação para Estados e Municípios**. Brasília, DF., 2013. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br>. Acesso em: 25 ago. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF., 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 mar. 2023. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF., p. 46, 4 maio 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRECHOTI DE SOUZA, L. Controle de Renúncia de Receitas da União à Luz do Princípio da Economicidade. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, SP, v. 44, n. 38, p. 232–249, 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/44-2020/controle-de-renuncia-de-receitas-da-uniao-a-luz-do-principio-da-economicidade/>. Acesso em: 28 mar. 2023.

BRESSER-PEREIRA, L. C. *et al.* (org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial: Seminário**, Brasília, 1996. 7. ed. Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getúlio Vargas, 2007.

BRUSCA, I.; MANES ROSSI, F.; AVERSANO, N. Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis. **Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice**, [s. l.], v. 20, n. 5, p. 486–504, 20 out. 2018. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/13876988.2017.1393951>. Acesso em: 12 jun. 2023.

CABRAL, F. G. Os fundamentos políticos da prestação de contas estatal. **Revista de Direito Administrativo**, [s. l.], v. 270, p. 147, 18 jan. 2016. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/58740>. Acesso em: 11 jun. 2023.

CARVALHO JÚNIOR, J. P. de. Auditoria de renúncia de receitas ampliação do escopo do controle externo exercido pelos tribunais de contas para além da despesa. **Revista Controle**, Fortaleza, CE, v. 16, n. 2, p. 324–348, 2018. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7671454>. Acesso em: 28 mar. 2023.

CARVALHO, M. G.; SANTOS, L. L. P. D. O Controle Social na Efetivação das Políticas Públicas com ênfase na Assistência Social. **Revista de Psicologia**, [s. l.], v. 12, n. 41, p. 760–773, 29 jul. 2018. Disponível em: <https://idonline.emnuvens.com.br/id/article/view/1255>. Acesso em: 15 jun. 2023.

CASTRO SILVA, W. A.; PEREIRA, M. D. G.; ARAÚJO, E. A. T. Estudo da Criação de Valor Econômico e Transparência na Administração Pública. **Revista: Desenvolvimento em Questão**, [s. l.], v. 12, n. 26, p. 142, 31 mar. 2014. Disponível em: <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/desenvolvimentoemquestao/article/view/1552>. Acesso em: 16 out. 2023.

CORREIA NETO, C. de B. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2 ed. São Paulo, Brasil: Almedina, 2016.

COSTA, F. M. D. S.; SAUERBRONN, F. F.; LOURENÇO, R. L. Conselheiros do Fundeb: conhecimento da função e desafios no controle social da educação pública. **Revista: Gestão & Regionalidade**, [s. l.], v. 34, n. 101, maio 2018. Disponível em: http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/4109/2408. Acesso em: 16 jun. 2023.

CRAVEIRO, G. da S.; ALBANO, C. Open data intermediaries: coproduction in budget transparency. **Transforming Government: People, Process and Policy**, [s. l.], v. 11, n. 1, p. 119–131, 2017. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/TG-12-2015-0057/full/html>. Acesso em: 3 abr. 2023.

CRISTINA YANNOULAS, S.; GARCIA, A. G. Quatro décadas de políticas de educação básica e sua relação com a pobreza e a desigualdade social. **Em Aberto**, [s. l.], v. 35, n. 113, 30 maio 2022. Disponível em: <http://emaberto.inep.gov.br/ojs3/index.php/emaberto/article/view/5027>. Acesso em: 21 mar. 2023.

CUILLIER, D.; PINKLETON, B. E. Suspicion and secrecy: political attitudes and their relationship to support for freedom of information. **Communication Law and Policy**, [s. l.], v. 16, n. 3, p. 227–254, jun. 2011. Disponível em: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/10811680.2011.586302>. Acesso em: 3 abr. 2023.

DEVER JR., P. Reforming Subsidies in the Federal Budget. **Politics & Policy**, [s. l.], v. 36, n. 5, p. 854–878, out. 2008. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1747-1346.2008.00138.x>. Acesso em: 31 mar. 2023.

DI PIETRO, M. S. **Direito Administrativo**. 36. ed. Curitiba - PR: Forense, 2023.

DIEGUES, G. C. O controle social e participação nas políticas públicas: o caso dos conselhos gestores municipais. **Revista NAU Social**, [s. l.], v. 4, n. 6, p. 82–93, 2013. Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/nausocial/article/view/31241>. Acesso em: 3 abr. 2023.

ELPIDIO COSTA, L.; ROBERTO DE SOUZA, E. Controle social: a participação da sociedade na gestão pública sob a ótica da Controladoria-Geral da União. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, Fortaleza - CE, v. 18, n. 1, p. 274–291, 12 maio 2020. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/582>. Acesso em: 16 jun. 2023.

ÉRNICA, M.; BATISTA, A. A. G. A escola, a metrópole e a vizinhança vulnerável. **Cadernos de Pesquisa**, [s. l.], v. 42, n. 146, p. 640–666, ago. 2012. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-15742012000200016&lng=pt&tlng=pt. Acesso em: 31 out. 2023.

FIGUEIREDO, V. S.; SANTOS, W. J. L. Transparência e controle social na administração pública. **Revista Temas da Administração Pública**, São Paulo, v. 8, n. 1, 2013. Disponível em: <https://www.fclar.unesp.br/Home/Departamentos/AdministracaoPublica/RevistaTemasdeAdministracaoPublica/vanuza-da-silva-figueiredo.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2023.

FORGOZA, Elaine Ribeiro. **Diretrizes para um plano de ação na aquisição e padronização de insumos no Laboratório Escola do Senac**. Orientador: Jorge Lima de Magalhães. 2023. 119 f. Dissertação (Mestrado do Programa de Pós-Graduação Profissional em Gestão, Pesquisa e Desenvolvimento na Indústria Farmacêutica) – Farmanguinhos da Fundação Oswaldo Cruz – FIOCRUZ, Rio de Janeiro - RJ, 2023. Acesso em: 18 jul. 2023.

GALÃO, Fabiano Palhares. **Comunicação de marketing: proposta de sistematização do processo de planejamento**. 2012. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-15032013-171326/>. Acesso em: 22 ago. 2023.

GARCIA, V.; LEONETTI, C. A. O controle e a avaliação pelo Tribunal de Contas da União das políticas públicas implementadas por desonerações tributárias no Brasil. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, DF., v. 11, n. 1, 2 abr. 2021. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/6748>. Acesso em: 18 mar. 2023.

GIL, A. C. **Como Fazer Pesquisa Qualitativa**. 1ª ed. Barueri - SP: Atlas, 2021.

GOULARTI, J. G. **A política de renúncia de receita do Estado de São Paulo**. 1ª. ed. Florianópolis, SC: Insular, 2021a. v. 1.

GOULARTI, J. G. **Política de Renúncia de Receita do Estado do Pará; Limites e insuficiências na promoção do desenvolvimento socioeconômico**. 1ª ed. Florianópolis, SC: Insular, 2021b.

GUSINSKY, M. N. *et al.* Accountability through citizen participation and transparency in the public sector an analysis in the City Hall. [S. l.]: **Conference 4th Global Conference on Transparency** - Lugano, Switzerland., 2015. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/277956592_Accountability_through_citizen_partici

pation_and_transparency_in_the_public_sector_an_analysis_in_the_City_Hall_of_Florianopolis_Brazil/link/5577593108aeb6d8c01ce1cb/download. Acesso em: 12 jun. 2023.

HEALD, D. Why is transparency about public expenditure so elusive? **International Review of Administrative Sciences**, [s. l.], v. 78, n. 1, p. 30–49, mar. 2012. Disponível em: <http://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0020852311429931>. Acesso em: 3 abr. 2023.

HENRIQUES, E. F. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: O Gasto Tributário no Direito Brasileiro**. 1 ed. São Paulo (SP): Quartier Latin, 2010. v. 1.

HOSSER, C. *et al.* Portal da transparência: um estudo comparativo entre os municípios de Porto Alegre e pelotas. **ConTexto**, Porto Alegre, RS, v. 15, n. 30, p. 94–110, 2015. Disponível em: <https://repositorio.furg.br/handle/1/5489>. Acesso em: 16 out. 2023.

KHAGRAM, S.; FUNG, A.; DE RENZIO, P. (org.). **Open budgets: the political economy of transparency, participation, and accountability**. Washington, D.C. Brookings Institution Press, 2013. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=XGhv5Btkc6cC&oi=fnd&pg=PP1&dq=Open+budgets:+the+political+economy+of+transparency,+participation,+and+accountability&ots=WRJ3ErpyF5&sig=hFegjQPkkZmtRDeecIwHiAuM3CY#v=onepage&q=Open%20budgets%3A%20the%20political%20economy%20of%20transparency%2C%20participation%2C%20and%20accountability&f=false>. Acesso em: 16 out. 2023.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Metodologia do Trabalho Científico**. 9 ed. [S.l.]: Atlas, 2021.

LEVINE-CLARK, M.; GIL, E. L. A Comparative Citation Analysis of Web of Science, Scopus, and Google Scholar. **Journal of Business & Finance Librarianship**, [s. l.], v. 14, n. 1, p. 32–46, 31 dez. 2008. Disponível em: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/08963560802176348>. Acesso em: 17 jul. 2023.

LIMA, Alexandre Calvet. **A ineficiência das renúncias fiscais sob a ótica da teoria da agência**. Orientador: Joaquim Rubens Fontes Filho. 2021. 56 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro - RJ, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31468>. Acesso em: 21 mar. 2023.

LIMA, E. C. de; PORTELA, F. C. Transparência e acesso ao controle social. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, [s. l.], v. 17, n. 2, p. 364–392, 26 nov. 2019. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/534>. Acesso em: 4 abr. 2023.

LIMA, Raquel Luz de; LIMA, Diana Vaz de. Renúncia de receitas públicas: nível de transparência e controle realizado pelos tribunais de contas estaduais. *In*: CONGRESSO ANPCONT, 14., 2020, Foz do Iguaçu. **Anais [...]**. Foz do Iguaçu: ANPCONT, 2020. Disponível em: https://anpcont.org.br/pdf/2020_CSP460.pdf. Acesso em: 31 mar. 2023.

LOURENÇO, R. L.; SAUERBRONN, F. F. Uso da teoria da agência em pesquisas de contabilidade gerencial: premissas, limitações e formulações alternativas aos seus pressupostos. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [s. l.], v. 10, n. 2, p. 158–

176, 31 ago. 2017. Disponível em:
<http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/279/182>. Acesso em: 31 mar. 2023.

LUCYK, V. P. K. Um Estudo dos Desdobramentos das Políticas de Financiamento: fiscalização dos recursos pelo conselho de acompanhamento e controle social do Fundeb em Paula Freitas/PR. **FINEDUCA – Revista de Financiamento da Educação**, [s. l.], n.º. 10, 2 out. 2020. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/fineduca/article/view/100332>. Acesso em: 1 jun. 2023.

MACADAR, M. A.; DE FREITAS, J. L.; MOREIRA, C. R. Transparência como elemento fundamental em governo eletrônico: uma abordagem institucional. **Revista Gestão & Tecnologia**, Pedro Leopoldo, MG, v. 15, n. 3, p. 78, 16 dez. 2015. Disponível em: <https://revistagt.fpl.edu.br/get/article/view/631>. Acesso em: 31 mar. 2023.

MAIA, E. T. D.; PRZYLEPA, M.; ARANDA, M. A. D. M. Conselhos Gestores: descentralização, controle social e participação. **Pedagogia em Foco**, [s. l.], v. 14, n. 11, p. 76, 28 jun. 2019. Disponível em:
<http://revista.facfama.edu.br/index.php/PedF/article/view/440>. Acesso em: 15 jun. 2023.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing**: uma orientação aplicada. 7 ed. Porto Alegre, RS: Bookman, 2019.

MARCO, C. A. F.; TERCI, E. T. Transparência municipal e controle social: a visão dos Observatórios Sociais sobre os portais de transparência e acesso à informação. **Interações** (Campo Grande), Campo Grande, MS, p. 313–330, 3 ago. 2022. Disponível em:
<https://interacoes.ucdb.br/interacoes/article/view/2885>. Acesso em: 31 mar. 2023.

MAROSTICA, J.; PETRI, S. M. Custo-benefício dos incentivos fiscais e indicadores de desempenho: um estudo de caso na empresa Grendene S/A. **Enfoque: Reflexão Contábil**, [s. l.], v. 36, n. 3, p. 136, 2 set. 2017. Disponível em:
<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/33869>. Acesso em: 14 jun. 2023.

MATOS, J. M. C.; SOARES, L. M. D. S.; SOARES, M. G. F. Controle Social dos Recursos do FUNDEB: desafios e perspectivas do conselho em um município piauiense. **FINEDUCA – Revista de Financiamento da Educação**, [s. l.], n.º. 12, 28 mar. 2022. Disponível em:
<https://seer.ufrgs.br/index.php/fineduca/article/view/103894/84370>. Acesso em: 15 jun. 2023.

MEHO, L. I.; YANG, K. Impact of data sources on citation counts and rankings of LIS faculty: Web of science versus scopus and google scholar. **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, [s. l.], v. 58, n. 13, p. 2105–2125, nov. 2007. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/asi.20677>. Acesso em: 17 jul. 2023.

MEU MUNICÍPIO. Rio de Janeiro - RJ - **Eficiência de Gastos**. [s. l.]: MeuMunicípio.org, 2021. Disponível em: <https://meumunicipio.org.br/eficiencia-gastos/3304557-Rio-de-Janeiro-RJ?exercicio=2021>. Acesso em: 17 out. 2023.

MICHENER, G.; CONTRERAS, E.; NISKIER, I. From opacity to transparency? Evaluating access to information in Brazil five years later. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 52, n. 4, p. 610–629, ago. 2018. Disponível em:

http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122018000400610&lng=en&tlng=en. Acesso em: 12 jun. 2023.

MICHENER, G.; RITTER, O. Comparing resistance to open data performance measurement: public education in Brazil and the UK: resistance to open data performance measurement. **Public Administration**, [s. l.], v. 95, n. 1, p. 4–21, mar. 2017. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/padm.12293>. Acesso em: 3 abr. 2023.

MILHOMEM TAMANINI, T. Mecanismos Legais de Controle sobre Incentivos Fiscais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, SP., v. 45, n. 45, p. 443, 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/mecanismos-legais-de-controle-sobre-incentivos-fiscais/>. Acesso em: 21 mar. 2023.

NEUHAUS, C.; DANIEL, H. Data sources for performing citation analysis: an overview. **Journal of Documentation**, [s. l.], v. 64, n. 2, p. 193–210, 7 mar. 2008. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/00220410810858010/full/html>. Acesso em: 14 jul. 2023.

NEWCOMER, K. Accountability and Trust in Government: What's Next? **Revista da CGU**, [s. l.], v. 12, n. 22, p. 343–350, 30 dez. 2020. Disponível em: https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/article/view/368. Acesso em: 11 jun. 2023.

O'DONNELL, G. Democracia Delegativa? **Novos Estudos**, nº 31, [s. l.], 1991. Disponível em: <https://uenf.br/cch/lesce/files/2013/08/Texto-2.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2023.

OLIVEIRA, C. T. F.; DA SILVA, T. J. P.; OLIVEIRA, T. A. D. S. Um estudo de caso do controle social dos recursos do FUNDEB no município do RJ: desafios, dificuldades e contribuições do CACS na capital fluminense. **Revista de Gestão e Secretariado**, [s. l.], v. 14, n. 1, p. 543–563, 17 jan. 2023. Disponível em: <https://www.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/1534>. Acesso em: 1 jun. 2023.

OLSEN, J. P. **Accountability democrática, ordem política e mudança**: explorando processos de accountability em uma era de transformação europeia. Brasília, DF.: ENAP, 2018. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3451/1/Accountability%20democr%C3%A1tica%20-%20Johan%20P%20Olsen.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2023.

PELLEGRINI, J. A. **Nota técnica nº 17**: Gastos (benefícios) tributários. [s. l.]: Instituição Fiscal Independente - IFI, 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018>. Acesso em: 31 mar. 2023.

PEREIRA, S. M.; COELHO, L. A. A natureza jurídica das isenções tributárias em tempos de pandemia. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, [s. l.], v. 9, n. 5, p. 1769–1782, 31 maio 2023. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/9911>. Acesso em: 29 set. 2023.

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro - RJ, v. 43, n. 6, p. 1343–1368, dez. 2009. Disponível em:

http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000600006&lng=pt&tlng=pt. Acesso em: 31 mar. 2023.

PRAÇA, S.; TAYLOR, M. M. Inching Toward Accountability: The Evolution of Brazil's Anticorruption Institutions, 1985–2010. **Latin American Politics and Society**, [s. l.], v. 56, n. 2, p. 27–48, 2014. Disponível em: https://www.cambridge.org/core/product/identifier/S1531426X00003903/type/journal_article. Acesso em: 11 jun. 2023.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico - métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho científico**. 2 ed. Novo Hamburgo, RS: Feevale, 2009.

RAUPP, F. M. Realidade da transparência passiva em prefeituras dos maiores municípios brasileiros. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, SC., v. 13, n. 30, p. 34, 17 dez. 2016a. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2016v13n30p34>. Acesso em: 31 mar. 2023.

RAUPP, F. M. Realidade da transparência passiva em prefeituras dos maiores municípios brasileiros. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [s. l.], v. 13, n. 30, p. 34, 17 dez. 2016b. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2016v13n30p34>. Acesso em: 16 out. 2023.

RENZIO, P. La transparencia en los gastos tributarios en América Latina. **International Budget Partnership**, [s. l.], p. 1–20, 2019. Disponível em: <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-expenditure-transparency-in-latin-america-spanish-ibp-2019.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO (Município). Prefeitura. **Decreto 22.663 de 20 de fevereiro de 2003**. Regulamenta o Programa de Apoio a alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino, criado pela Lei nº 3.468, de 13 de dezembro de 2002. Diário Oficial do Município do Rio de Janeiro: Rio de Janeiro, RJ., p. 3, 20 fev. 2003. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/4952600/4127183/Decreton22.663de20022003.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO (Município). Prefeitura. **Edital conjunto SME/SMFP Nº 01, de 30 de maio de 2022**. [s. l.], 2022. Disponível em: <https://doweb.rio.rj.gov.br/>. Acesso em: 25 set. 2023.

RIO DE JANEIRO (Município). Prefeitura. **Ensino Médio - Número de escolas e dependências físicas existentes, segundo a dependência administrativa no Município do Rio de Janeiro, entre 2000-2022**. [s. l.]: Instituto Pereira Passos, 13 fev. 2023. Disponível em: <https://www.data.rio/documents/686ff9e957d74d4dabff033ab32b9de/about>. Acesso em: 9 out. 2023.

RIO DE JANEIRO (Município). Prefeitura. **Lei nº 3.468 de 13 de dezembro de 2002**. Programa de Apoio aos alunos da rede municipal de ensino para que prossigam seus estudos de ensino médio. Diário Oficial do Município do Rio de Janeiro: Rio de Janeiro, RJ., p. 3, 13 dez. 2002. Disponível em: <http://www2.camara.rj.gov.br/atividade-parlamentar/legislacao/municipal/leis-ordinarias>. Acesso em: 14 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO (Município). Tribunal de Contas. **Relatório de Auditoria** - Processo n.º 40/005759/2015. [S. l.], 2015. Disponível em: <https://etcm.tcmrio.tc.br/processo/Ficha?Ctid=290298>. Acesso em: 25 set. 2023.

RIO DE JANEIRO (Município). Tribunal de Contas. **Relatório de Auditoria Integrada (Financeira e de Conformidade)** - Processo n.º 040/101.715/2022. [S. l.], 2022. Disponível em: <https://etcm.tcmrio.tc.br/processo/Ficha?Ctid=2044017>. Acesso em: 25 set. 2023.

RIO DE JANEIRO (Município). Tribunal de Contas do Município. **Relatório de Contas de Governo de 2021 do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro**. Prestação de Contas de Governo, n. 040_100753_2022. Rio de Janeiro - RJ: [s. n.], 2021. Disponível em: <https://etcm.tcmrio.tc.br/processo/Ficha?Ctid=1989059>. Acesso em: 18 mar. 2023.

SANT'ANNA, Marília Mendonça Morais. **Transparência e Controle Social da Administração Pública: limites e possibilidades no cenário brasileiro**. 2018. Tese (Doutorado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/handle/10899/23131>. Acesso em: 16 jun. 2023.

SANTOS, Genivaldo Pinheiro dos. **Avaliando a transparência dos Tribunais de Contas em casos de apuração de irregularidades na aplicação de recursos públicos**. Orientador: Robert Gregory Michener. 2022. 100 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro - RJ, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/33231/Disserta%20de%20Mestrado%20-%20Genivaldo%20Pinheiro%20dos%20Santos%20-%20Mat.213182029%20-%20final%2005.02.2023.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 12 jun. 2022.

SANTOS, O. A. R. dos *et al.* Transparência das políticas públicas de renúncia fiscal: uma análise sob a ótica de dados abertos. **Políticas Públicas no Brasil: Exploração e Diagnóstico** 2, [s. l.], p. 160–177, 22 jan. 2019. Disponível em: <https://www.atenaeditora.com.br/wp-content/uploads/2019/01/E-book-Pol%C3%ADticas-P%C3%BAblicas-2.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2023.

SELL, F. F. *et al.* Accountability: uma observação sobre o nível de transparência de municípios. **Administração Pública e Gestão Social**, [s. l.], v. 10, n. 4, p. 248–259, 1 out. 2018. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/ojs/aps/article/view/5676>. Acesso em: 12 jun. 2023.

SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TAKADA, Mylke. **Desoneração da folha de pagamento análise e modelo alternativo**. Orientador: Edson Chenço. 2015. 60 f. TCC (Trabalho de Conclusão de Curso – Pós-Graduação em Economia do Setor Público e Finanças Públicas) – Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC, Brasília, DF, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/trabalhos-academicos/desoneracao-da-folha-de-pagamentos-analise-e-modelo-alternativo.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2023.

SILVA, Franciso Kleveny Soares da. **Controle social participação da sociedade civil na gestão pública com perspectiva para o desenvolvimento local**. Orientadora: Ângela Maria Cavalcanti Ramalho. 2014. 118 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional) – Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande - PB, 2014. Disponível em: <http://tede.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/tede/2095>. Acesso em: 16 jun. 2023.

SILVA, N. dos R. da; CARNEIRO, A. de F.; GOMES RAMOS, E. Controladoria no Setor Público: Uma Comparação entre as Leis de Criação em Quatro dos Maiores Municípios de Rondônia e a Literatura. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, [s. l.], v. 3, n. 2, seq., p. 73–87, 2015. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5178357>. Acesso em: 21 jan. 2023.

SILVA, L. *et al.* A difícil construção da accountability pública perante os tribunais de contas brasileiros. **Revista Ambiente Contábil** - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036, [s. l.], v. 15, n. 1, p. 198–220, 2 jan. 2023. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/28486>. Acesso em: 7 jun. 2023.

SOARES, C. S.; ROSA, F. S. da. O que deve ser publicado no portal de transparência? Análise do portal eletrônico dos maiores municípios gaúchos. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 25., 2018, Vitória, ES. **Anais [...]**. Vitória: CBC, 2018. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4503/4504>. Acesso em: 12 jun. 2023.

TOKMAN R., M.; CABELLO, J. R.; MARSHALL S., C. Las excepciones tributarias como herramienta de política pública. [S. l.]: **Estudios Públicos**, v. 102, 2006. Disponível em: <https://biblat.unam.mx/hevila/EstudiospublicosSantiago/2006/no102/4.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2023.

TORRES, Nivaldo. **Impacto Econômico da renúncia fiscal: Eficiência alocativa dos incentivos fiscais do “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços” no Distrito Federal**. Orientador: Jorge Madeira Nogueira. 2020. 102 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas – FACE, Universidade de Brasília, Brasília, DF., 2020. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/38990>. Acesso em: 14 jun. 2023.

VALLE, Vanice Regina Lírio do. **Direito fundamental à boa administração e governança: democratizando a função administrativa**. 2010. Tese (Pós- Doutorado em Administração) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro - RJ, 2010. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/6977>. Acesso em: 18 mar. 2023.

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2016. Acesso em: 17 jul. 2023.