

REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA



ISSN 2595-5667

REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ANO Nº 07 – VOLUME Nº 01 – EDIÇÃO Nº 02 – Jul/Dez

ISSN 2595-5667

Editor-Chefe:

Prof. Dr. Emerson Affonso da Costa moura, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro e
Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Brasil

Rio de
Janeiro, 2022.

REVISTA DE DIREITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

LAW JOURNAL OF PUBLIC ADMINISTRATION

Conselho Editorial Internacional:

- Sr. Alexander Espinosa Rausseo, Universidad Central de Venezuela, Venezuela
Sr. Erik Francesc Obiol, Universidad Nacional de Trujillo, Trujillo, Peru, Peru
Sr. Horacio Capel, Universidad de Barcelona, Barcelona, Espanha.
Sra. Isa Filipa António, Universidade do Minho, Braga, Portugal, Portugal
Sra. Maria de Los Angeles Fernandez Scagliusi, Universidad de Sevilla, Sevilha, Espanha. Sr.
Luis Guillermo Palacios Sanabria, Universidad Austral de Chile (UACH), Valdivia, Chile. Sra.
Mónica Vanderleia Alves de Sousa Jardim, Universidade de Coimbra, UC, Portugal.
Sr. Mustafa Avci, University of Anadolu, Turquia

Conselho Editorial Nacional:

- Sr. Adilson Abreu Dallari, Pontificia Universidade Católica, PUC/SP, Brasil.
Sr. Alexandre Santos de Aragão, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, RJ, Brasil.
Sr. Alexandre Veronese, Universidade de Brasília, UNB, Brasil.
Sr. André Saddy, Universidade Federal Fluminense, UFF, Brasil.
Sr. Carlos Ari Sundfeld, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil.
Sra. Cristiana Fortini, Universidade Federal de Minas Gerais, UFMG, Brasil.
Sra. Cynara Monteiro Mariano, Universidade Federal do Ceará, UFC, Brasil.
Sr. Daniel Wunder Hachem, Universidade Federal do Paraná, UFPR, Brasil.
Sr. Eduardo Manuel Val, Universidade Federal Fluminense, UFF, Brasil.
Sr. Fabio de Oliveira, Universidade Federal do Rio de Janeiro, UFRJ, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
Sr. Flávio Garcia Cabral, Escola de Direito do Mato Grosso do Sul, Mato Grosso do Sul., Brasil
Sr. Henrique Ribeiro Cardoso, Universidade Federal de Sergipe, UFS, Brasil.
Sr. Jacintho Silveira Dias de Arruda Câmara, Pontificia Universidade Católica, São Paulo, Brasil.
Sra. Jéssica Teles de Almeida, Universidade Estadual do Piauí, UESPI, Piri-piri, PI, Brasil., Brasil
Sr. José Carlos Buzanello, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
Sr. José Vicente Santos de Mendonça, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.
Georges Louis Hage Humbert, Unijorge, Brasil
Sra. Maria Sylvania Zanella di Pietro, Universidade de São Paulo, USP, Brasil.
Sra. Marina Rúbia Mendonça Lôbo, Pontificia Universidade Católica de Goiás, Goiás, Brasil.
Monica Sousa, Universidade Federal do Maranhão
Sr. Mauricio Jorge Pereira da Mota, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.
Sra. Monica Teresa Costa Sousa, Universidade Federal do Maranhão, UFMA, Maranhão, Brasil.
Sra. Patricia Ferreira Baptista, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, UERJ, Brasil.
Sr. Paulo Ricardo Schier, Complexo de Ensino Superior do Brasil LTDA, UNIBRASIL, Brasil.
Sr. Vladimir França, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, UFRN, Brasil.
Sr. Thiago Marrara, Universidade de São Paulo, USP, Brasil.
Sr. Wilson Levy Braga da Silva Neto, Universidade Nove de Julho, UNINOVE, Brasil.

CONTROLE INTERNO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS: UM ESTUDO DE CASO DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

INTERNAL CONTROL OF ICMS TAX INCENTIVES: A CASE STUDY OF THE GENERAL CONTROLLERSHIP OF THE STATE OF GOIÁS

Eduardo Henrique Lolli¹

Saulo de Oliveira Pinto Coelho²

RESUMO: Este trabalho decorre de pesquisa empírica com o objetivo de realizar diagnóstico da Controladoria-Geral do Estado de Goiás (CGE/GO) em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS no período de 2011 a 2021, bem como prognósticos para melhorias incrementais no respectivo controle. Trata-se, portanto, de pesquisa aplicada, que pode ser classificada como jurídico-descritiva (diagnóstico) e jurídico-propositiva (apontamentos para melhorias incrementais), além de exploratória na parte teórico-dogmática (que prepara a investigação empírica). Para a avaliação diagnóstica da CGE/GO, consideram-se 3 (três) critérios, pilares de um controle constitucionalmente adequado, a saber, o efetivo exercício das respectivas atribuições nessa matéria; o acesso a informações e dados necessários a trabalhos de fiscalização; e a existência de articulação interinstitucional com instituições de controle externo. O Estudo de Caso é a metodologia de abordagem, auxiliada instrumentalmente pelo método hipotético-dedutivo como apoio para a testagem dos fenômenos e proposições; e, como técnicas de pesquisa, a pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e revisão de literatura (na fase teórica); a análise regulatória (em especial normas federais e estaduais), a coleta de dados secundários disponibilizados em transparência ativa, bem como obtidos mediante pedidos de acesso à informação formulados; e análise documental de cunho eminentemente qualitativo. Os principais resultados encontrados são a

¹ Mestre em Direito e Políticas Públicas pela Universidade Federal de Goiás (UFG). Procurador da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás.

² Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Pós-doutorado pela Universitat de Barcelona. Professor do Programa de Pós-Graduação Profissional em Direito e Políticas Públicas de UFG (PPGDP-UFG) e do Programa de Pós-Graduação Profissionais em Direito da UFPA. Presidente da Comissão de Direito Constitucional e Legislação da OAB-GO. Pesquisa realizada com apoio institucional do PPGDP-UFG e entidades profissionais parceiras.

atuação tardia (e incipiente, em diversos aspectos) da CGE/GO, limitada e mais voltada ao controle formal; a dificuldade sistemática de acesso a informações e dados, notadamente em nível de contribuinte/beneficiário, bem como falta de transparência sobre parte das ações de controle desenvolvidas; além de uma articulação apenas incipiente com os demais órgãos de controle. Tudo isso, a denotar a existência de falhas estruturais no sistema de controle de incentivos fiscais, merecedoras de preocupação institucional, da sociedade civil e da comunidade científica.

PALAVRAS-CHAVES: Políticas Públicas. Incentivos fiscais. Controle Interno. Transparência. Atuação e Articulação Institucional.

ABSTRACT: This work stems from empirical research with the objective of carrying out a diagnosis of the Comptroller General of the State of Goiás (CGE/GO) in terms of tax incentives and waiver of ICMS revenues in the period from 2011 to 2021, as well as forecasts for incremental improvements in the respective control. It is, therefore, applied research, which can be classified as legal-descriptive (diagnosis) and legal-propositional (notes for incremental improvements), as well as exploratory in the theoretical-dogmatic part (which prepares the empirical investigation). For the diagnostic evaluation of the CGE/GO, 3 (three) criteria are considered, pillars of a constitutionally adequate control, namely, the effective exercise of the respective attributions in this matter; access to information and data necessary for inspection work; and the existence of inter-institutional articulation with institutions of external control. The Case Study is the approach methodology, instrumentally aided by the hypothetical-deductive method as support for the testing of phenomena and propositions; and, as research techniques, bibliographic and jurisprudential research and literature review (in the theoretical phase); regulatory analysis (especially federal and state regulations), the collection of secondary data made available in active transparency, as well as obtained through requests for access to information formulated; and document analysis of an eminently qualitative nature. The main results found are the late (and incipient, in several aspects) performance of the CGE/GO, limited and more focused on formal control; the systematic difficulty in accessing information and data, notably at the taxpayer/beneficiary level, as well as the lack of transparency on part of the control actions developed; in addition to an incipient articulation with the other control bodies.

All this, denoting the existence of structural flaws in the tax incentive control system, deserving institutional concern, civil society and the scientific community.

Keywords: Public Policy. Tax breaks. Internal Control. Transparency. Institutional Action and Articulation.

I. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa apresenta os principais resultados alcançados em pesquisa aplicada, realizada em Programa de Pós-Graduação profissional, destinada ao diagnóstico propositivo quanto ao controle de incentivos fiscais de ICMS, com foco no Estado de Goiás.

Parte do **problema** consistente na percepção acerca de falhas na avaliação, no controle e na fiscalização em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS no Estado de Goiás por parte das instituições estaduais de controle interno e externo, notadamente a Controladoria-Geral do Estado (CGE/GO), o Tribunal de Contas do Estado (TCE/GO) e a Assembleia Legislativa do Estado (ALE/GO), em relação à atuação do Poder Executivo goiano nessa matéria e das pessoas jurídicas beneficiárias. Este artigo contém, portanto, os achados e conclusões referentes à CGE/GO. Entende-se que é possível projetar que os problemas existentes em Goiás, um dos Estados que mais praticam, em termos de comprometimento orçamentário, o incentivo fiscal de ICMS, são replicáveis à maioria dos Estados brasileiros, bem como a outros tipos tributários. Não obstante, o presente artigo foca nos resultados de diagnóstico obtido quanto a órgão específico, a CGE/GO.

Há diversas **justificativas** para este Estudo de Caso, como a intensa evolução normativa e legislativa no ordenamento jurídico brasileiro e goiano, em especial na última década, sobre avaliação de políticas públicas e incentivos fiscais; a expressividade do volume de renúncia de receitas tributárias praticada pelo Estado de Goiás, em comparação com outros Estados-membros; o recente ingresso dessa unidade federada no Regime de Recuperação Fiscal (RRF) previsto na LC nº 159/2017, que impõe restrições à prática de benefícios e incentivos fiscais; a carência de pesquisas jurídicas de caráter empírico sobre controle de incentivos fiscais no Brasil.

Nesse contexto, importa saber como tem sido realizado o controle dos incentivos fiscais e da renúncia de receitas de ICMS no Estado de Goiás pela CGE/GO. Por isso, o presente

trabalho tem como **objetivo geral** fazer um diagnóstico da atuação da referida instituição, bem como um prognóstico com apresentação de propostas para incrementar a transparência e a efetividade desse controle.

Para perseguir este objetivo mais amplo, diversos **objetivos específicos** foram estabelecidos, como conhecer o desenho constitucional, legal e regimental da instituição, as principais atuações da entidade, os parâmetros de controle utilizados nessas atuações, as limitações verificadas, se houve a oposição de sigilo fiscal pelo Poder Executivo ou por beneficiários, e se a instituição atuou de forma articulada, ou como “ilha de controle”.

Adotou-se de modo auxiliar ao Estudo de Caso o **método hipotético-dedutivo** e, assim, formularam-se as **hipóteses** de que a CGE/GO: a) não exerceu ou exerceu de forma limitada suas prerrogativas constitucionais, legais e regimentais nessa matéria; b) teve negadas solicitações de acesso a informações e dados sobre incentivos fiscais de ICMS por oposição de sigilo fiscal pelo Poder Executivo e essa falta/deficiência de transparência passiva impediu ou, ao menos, contribuiu para a limitação da respectiva atuação controladora; c) manteve baixo grau de articulação para discussão e aperfeiçoamento do sistema de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS. Tais hipóteses foram em grande medida confirmadas na pesquisa, nos termos explicados nas conclusões. Ademais, somou-se a elas o seguinte relevante achado: não se verificou, até 2021, ações efetivas por parte da CGE/GO voltadas a romper os *déficits* de transparência identificados no controle dos incentivos fiscais de ICMS, num contexto de ineficiência do controle.

O presente trabalho se encontra estruturado em **2 (duas) partes**, a primeira consistente em revisão de literatura destinada a organizar a abordagem teórica e dogmática que informa a pesquisa empírica, bem como precisar o estado da arte. A segunda, consistente na apresentação dos resultados da pesquisa empírica acerca da atuação da CGE/GO no controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS desde sua criação, em 2011, até 2021.

Na preparação teórica, analisam-se os incentivos fiscais como instrumentos de políticas públicas, com ênfase para o ciclo de políticas públicas e a importância da respectiva avaliação, à luz da compreensão da extrafiscalidade, da qual decorrem os incentivos fiscais e a consequente renúncia de receita deles derivada, entendidas como gasto público; bem como aspectos pontuais e relevantes do regime jurídico e de controle desses incentivos. Em seguida, aborda-se o controle interno à luz da Constituição da República (CRFB) e da Constituição

Estadual de Goiás (CE/GO), visando a esclarecer os 3 (três) principais pilares necessários a um controle constitucionalmente adequado (atuação, informação/transparência e articulação), além de outras análises pertinentes em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas.

Na fase empírica, principia-se por uma análise documental descritiva dos programas e espécies de incentivos fiscais goianos, de acordo com proposta de sistematização de compreendê-los em 3 (três) grandes grupos, a saber: a) programas Fomentar e Produzir; b) espécies de incentivos fiscais previstos na legislação goiana e consolidados no RCTE/GO (crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção); e c) Progoiás, que pretende substituir os programas Fomentar e Produzir.

Por fim, realiza-se a análise dos dados, achados e resultados da pesquisa empírica (sustentada eminentemente na análise documental, a partir de coleta de dados indiretos e diretos, estes últimos via solicitações de acesso à informação). Esta análise empírica voltou-se aos dados específicos sobre a qualidade da atividade controladora de incentivos fiscais por parte da CGE/GO, quanto aos três âmbitos de análise já mencionados (efetiva atuação, transparência e articulação interinstitucional).

Os principais resultados encontrados são a atuação controladora tardia da CGE (praticamente inexistente até 2017), bem como uma atuação limitada e mais voltada ao controle formal; a dificuldade de acesso a informações e dados pela CGE/GO, notadamente em nível de contribuinte, em razão da imposição de sigilo fiscal pela Secretaria de Estado da Economia de Goiás (SEE/GO), bem como falta de transparência sobre parte das ações de controle desenvolvidas; e um nível incipiente de articulação com as instituições de controle externo nessa matéria, sobretudo até 2018.

Os resultados encontrados apontam à necessidade e à importância de fortalecimento e aprimoramento incremental da CGE/GO quanto aos pilares supra mencionados, com destaque para a necessidade de aumento da transparência sobre dados e informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas em Goiás. Apesar de avanços experimentados no plano normativo, os mesmos ainda não se refletem de modo significativo no plano prático.

II. INCENTIVOS FISCAIS E RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS A PARTIR DA ABORDAGEM DIREITO E POLÍTICAS PÚBLICAS³

Pode-se definir política pública como “um conjunto de decisões e ações adotadas por órgãos públicos e organizações da sociedade, intencionalmente coerentes entre si, que, sob coordenação estatal, destinam-se a enfrentar um problema político” (SCHMIDT, 2018, p. 127). Possui 2 (dois) elementos fundamentais, portanto: “intencionalidade pública e resposta a um problema público” (SECCHI, 2013, p. 2).

Assim, por meio das políticas públicas, o Estado oferece respostas a problemas socialmente relevantes e que ostentem caráter público (de interesse de toda a coletividade) ou mesmo coletivo (de interesse de determinado segmento social), ainda que as respostas estatais não sejam capazes de atender a todos nem de trazer soluções adequadas ao problema vislumbrado (SCHMIDT, 2018, p. 123-127).

Na literatura da Ciência Política, diversas tipologias (também denominados de “modelos conceituais”) foram desenvolvidos para compreender políticas públicas, a exemplo do modelo “institucional”, “de processo”, “de grupo”, “de elite”, dentre outros (DYE, 2009). Um dos mais estudados é o que Thomas Dye (2009, p. 106) denomina de “modelo de processo”, mas que é mais conhecido como “ciclo de políticas públicas”, assim nominado por apresentar as políticas públicas no formato de um verdadeiro ciclo dentro do qual se desenvolve a ação pública estatal.

Inexiste consenso na literatura sobre o número nem o nome das etapas desse ciclo, mas para facilitar a compreensão adota-se a perspectiva mais difundida que é a de dividir o ciclo nas seguintes etapas: a) percepção e definição de problemas; b) formação da agenda decisória; c) formulação de programas e projetos; d) implementação das políticas formuladas; e e) monitoramento e avaliação das ações executadas (SCHMIDT, 2018, p. 131; RAEDER, 2014, p. 128).

Não se deve compreender essas fases como estanques e rigidamente sequenciais cronologicamente. “mais importante do que a sequência que o ciclo apresenta é o entendimento de que a política pública é composta por estágios que possuem características específicas”

³ Uma versão preliminar da análise teórica desenvolvida nesse capítulo foi encaminhada ao I Concurso de Artigos Científicos da CGE/GO em outubro de 2021, mas não houve nem haverá publicação. Análise semelhante, também em estágio preliminar, foi desenvolvida em outro artigo, submetido em fevereiro de 2021, à Revista de Direito da UFMS, que aguarda publicação. A presente análise teórica expressa o resultado final dessas análises.

(RAEDER, 2014, p. 127). Sobre a última etapa, referente ao monitoramento e à avaliação da política:

A avaliação de uma política consiste no escrutínio dos êxitos e das falhas do processo de sua implementação. Ela proporciona retroalimentação (*feedback*) e pode determinar a continuidade, a mudança ou a cessação da política. Uma avaliação é um julgamento, uma atribuição de valia, de valor. Nunca é neutra ou puramente técnica. Mesmo que seu recorte seja econômico, o modelo avaliativo deve considerar as características gerais do governo, do programa proposto aos eleitores, dos valores que orientam os políticos e gestores, das relações estabelecidas interna e externamente. (SCHMIDT, 2018, p. 137)

É cediço, porém, inexistir uma cultura de o poder público avaliar constantemente e em larga escala seus atos e programas para, a partir de estudos consistentes e metodologicamente adequados, orientar o agir administrativo. Contudo, entende-se que a concretização de direitos fundamentais e sociais como saúde, educação, segurança pública e inúmeros outros será tão mais eficaz quanto mais dados e embasamento empírico o Estado, em sentido amplo, tiver acerca de suas próprias ações.

Interessante notar que essa discussão, antes mais afeta ao campo doutrinário, agora ingressa expressamente no ordenamento jurídico brasileiro por meio da EC nº 109⁴, de 15/03/2021. Uma das modificações foi a inclusão do § 16 do art. 37 para prever que “Os órgãos e entidades da administração pública, individual ou conjuntamente, devem realizar avaliação das políticas públicas, inclusive com divulgação do objeto a ser avaliado e dos resultados alcançados, na forma da lei”. Ainda, incluiu-se o § 16 ao art. 165 para prever que as leis orçamentárias passem a observar “os resultados do monitoramento e da avaliação das políticas públicas previstos no § 16 do art. 37 desta Constituição”.

De outro lado, geralmente as políticas públicas e essa discussão sobre a importância de seu monitoramento e avaliação são associadas à ideia de despesas estatais, tendo em vista a compreensão de que por meio dos recursos (ou dispêndios) públicos é que são financiadas as

⁴ A Constituição da República e respectivas emendas constitucionais, assim como leis e decretos nacionais e federais, mencionados ao longo deste artigo, encontram-se disponíveis para acesso no portal eletrônico: <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>>.

políticas públicas; afinal, os direitos custam e custam caro, por isso todos pagam tributos (HOLMES e SUSTEIN, 2019).

Porém, aplica-se também à renúncia de receitas tributárias? Qual a relação desta com as políticas públicas? Embora os questionamentos possam parecer estranhos à primeira vista, revelam-se pertinentes. É nesse ponto que a ideia de extrafiscalidade ganha relevo nessa discussão. A extrafiscalidade consiste basicamente na utilização do instrumento tributário “com objetivos que não se confundem com a arrecadação de receitas, ainda que não necessariamente a excluam” (CORREIA NETO, 2015, p. 93). Isto é, o Direito Tributário é posto à serviço, como instrumento de Políticas Públicas.

É nesse contexto de extrafiscalidade, por meio de normas tributárias indutoras, que surge a figura dos incentivos fiscais⁵, que podem ser entendidos, em sentido estrito, como disposições especiais inseridas entre as regras tributárias com a finalidade de favorecer e estimular atividades privadas que se coadunem com o interesse público e que, simultaneamente, impliquem redução da carga fiscal do contribuinte (CORREIA NETO, 2015, p. 131-133).

Entendidos os incentivos fiscais nessa perspectiva, percebe-se com clareza que estes se atrelam inequivocamente ao conceito de renúncia de receitas (CORREIA NETO, 2015).

Stanley Surrey, então Secretário-Assistente do Departamento do Tesouro Americano, cunhou a expressão *tax expenditure* para se referir ao fenômeno (HELLMUTH e SURREY, 1969), mais bem desenvolvida em trabalhos posteriores (SURREY, 1973; McDANIEL e SURREY, 1974). Tal expressão equivale a “gastos tributários”, adotada desde 2003 pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB (CORREIA NETO, 2015, p. 150).

Por isso, ao longo deste trabalho, mesmo quando houver referência à expressão “incentivos fiscais”, deve-se compreender o fenômeno em sentido amplo, isto é, o incentivo e também a renúncia de receitas tributárias envolvida, ou seja, um gasto fiscal, um gasto público.

⁵ Para os fins deste trabalho, adota-se preferencialmente a expressão “incentivos fiscais”, porém pode ser feita referência a outras expressões similares como “benefícios fiscais” e outras, consoante a perspectiva de Correia Neto (2015, p. 37-38): “[...] utilizaremos, a princípio, indistintamente as expressões “favor fiscal”, “estímulo fiscal”, “alívio fiscal”, “exoneração”, “desoneração”, “incentivo fiscal” e “benefício fiscal, com preferência pelas duas últimas, mais usuais na legislação brasileira. [...] Não se ignora a existência de diferenças, apontadas por parte da doutrina, entre algumas dessas noções. [...] Não lançaremos mão de nenhuma dessas distinções, que nos parecem a priori desprovidas de utilidade imediata no direito brasileiro. Seriam úteis, se a legislação imputasse condições ou efeitos diversos às duas figuras, o que não se vê na prática. Na Constituição Federal e, grosso modo, também na legislação infraconstitucional, as expressões “benefícios” e “incentivos fiscais” são sinônimas, perfeitamente intercambiáveis, sem prejuízo algum para o sentido da oração”.

A utilização do incentivo fiscal, em consonância com políticas de desenvolvimento econômico, implica uma escolha alocativa de recurso, ainda que indiretamente.

Uma das finalidades subjacentes à concessão de incentivos fiscais, notadamente de ICMS, consiste em estimular o desenvolvimento regional, que em tese seria alcançado da seguinte forma: o Estado reduz a carga tributária de empresas que se instalarem e/ou produzirem em seu território, e em troca “recebe” de volta essa renúncia de receitas em termos de geração de emprego e renda à população, por vezes acompanhado do recolhimento adicional de tributos, oriundos desse incremento de dinâmica econômica, sem prejuízo de eventual recolhimento de parcela do tributo devido pelo beneficiário.

A utilização de incentivos fiscais como instrumento de desenvolvimento são discutidos há décadas (DÓRIA, 1977; MONTEIRO, 1975). Lucas Bevilacqua (2013, p. 35-42) faz interessante histórico sobre as políticas de desenvolvimento regional e destaca que os incentivos fiscais foram instrumentos relevantes de ação das chamadas Superintendências de Desenvolvimento e que alguns Estados, a exemplo de Goiás, tiveram desde a década de 1980 uma atuação proeminente nesse sentido.

Contudo, os incentivos fiscais não são uma “carta em branco” dos governos a serem concedidos a seu bel prazer; sujeitam-se a limites e controle, embora tanto a doutrina como as instituições ainda lidem de forma incipiente com essa questão. Podem-se destacar basicamente 2 (duas) espécies de controle, um de caráter jurídico-formal e outro finalístico.

O controle jurídico-formal, ou de conformidade, visa aferir se foram preenchidos os requisitos constitucionais, legais e normativos para concessão e fruição dos incentivos fiscais. Destacam-se, como parâmetros desse controle, as regras previstas no § 6º do art. 150 da CRFB, no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – agora também parcialmente incorporado no art. 113 do ADCT – e, no caso específico do ICMS, também do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CRFB, além de outras exigências legais e normativas.

Por sua vez, o controle finalístico, ou de efetividade, visa a aferir se o incentivo fiscal concedido está atingindo os resultados almejados (sociais, econômicos, ambientais, e eventualmente até mesmo tributários, etc). Trata-se de análise mais complexa, que se aproxima de um “controle de sucesso” (ASSIS, 2020, p. 230), mormente por não se circunscrever ao domínio exclusivo do Direito e envolver outros campos conexos do saber, notadamente o da Economia e, no nosso entendimento, o de Avaliação de Políticas Públicas.

III. ANÁLISE CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADA DO CONTROLE DOS INCENTIVOS FISCAIS E DA RENÚNCIA DE RECEITAS PELO ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO

Após enumerar os âmbitos nos quais a fiscalização deve operar e seus respectivos aspectos, o texto constitucional menciona expressamente a necessidade de participação do “sistema de controle interno de cada Poder” (CRFB, art. 70, *caput*; CE/GO, art. 25, *caput*), visto que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter cada qual seu sistema de controle interno, de forma integrada (CRFB, art. 74, *caput*; CE/GO, art. 29, *caput*).

Percebe-se, assim, que “o controle interno é distribuído nos vários segmentos do serviço público, envolvendo desde o menor nível de chefia até o administrador principal, posto que todas as atividades desenvolvidas pela administração pública devem ser devidamente controladas” (GLOCK, 2015, p. 28). De acordo com Marçal Justen Filho (2013, p. 1.188):

O controle interno da atividade administrativa é o dever-poder imposto ao próprio Poder de promover a verificação permanente e contínua da legalidade e da oportunidade da atuação administrativa própria, visando a prevenir ou eliminar defeitos ou a aperfeiçoar a atividade administrativa, promovendo as medidas necessárias a tanto.

No âmbito federal, conforme art. 74 da CRFB, o controle interno possui a finalidade de:

- a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- b) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

As mesmas finalidades são descritas para o controle interno no âmbito do Estado de Goiás, apenas com as adaptações de referências da União ao Estado (CE/GO, art. 29).

Em relação a essa última previsão, de apoio ao controle externo, importante destacar também que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela deverão dar ciência ao Tribunal de Contas competente, sob pena de responsabilidade solidária (CRFB, art. 74, § 1º; CE/GO, art. 29, § 1º).

Devido a essas relevantes atribuições, o órgão de controle interno deve ser posicionado em lugar de destaque na estrutura administrativa, acima do nível dos órgãos auditados, conforme aponta Renato Santos Chaves (2010, p. 23-24):

A auditoria interna, enquanto função de assessoramento da alta Administração Pública, deve localizar-se no nível máximo, acima dos demais órgãos gestores (Departamentos, Secretarias, Gerências, Ministérios), a fim de preservar sua autonomia profissional e efetuar as recomendações para a correção dos desvios com maior independência. No passado recente, o serviço de auditoria interna estava atrelado aos órgãos fazendários, no mesmo nível das unidades auditadas. Mas, atualmente, o setor público percebeu a importância da autonomia das auditorias internas e as posicionou no nível máximo da estrutura da administração.

Para José Osvaldo Glock (2015), o controle interno se consolida como relevante instrumento de gestão quando prioriza seu caráter preventivo, suas ações são exercidas em caráter permanente e se volta à correção de desvios em relação aos parâmetros previamente estabelecidos. Ainda, o autor traça um modelo de efetividade do controle interno que se constitui a partir da observância dos seguintes requisitos:

- a) descentralização das ações e respectiva integração ao processo de gestão;
- b) visão sistêmica, por meio do estabelecimento de procedimentos de controle aplicáveis para cada macrofunção ou macroprocesso organizacional;
- c) pontos de controle, que são os aspectos identificados como relevantes a merecer a atuação do controle;
- d) avaliação de riscos, consistente na identificação dos eventos de risco com o objetivo de priorizar a definição de procedimentos de controle para os respectivos eventos, risco esse baseado em fatores como a ameaça, a probabilidade, o impacto, a incerteza e a ação alternativa;
- e) procedimentos de controle, materializados em manuais de rotinas e procedimentos operacionais, instruções normativas e/ou outras normas internas, cuja efetividade, porém, depende de sua execução sistemática com frequência e de maneira uniforme; e , por fim

f) monitoramento, mediante a instituição de indicadores para mensurar o grau de adesão aos procedimentos de controle, de modo a permitir a formação de série histórica para identificar o que precisa ser fortalecido ou readequado.

Batista e Freire (2017) afirmam que o controle interno possui relevante vertente preventiva, pela qual se busca antecipar-se à conclusão do ato com o objetivo de, ao final, trazer segurança a quem o pratica ou por ele se responsabiliza, e ainda evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades.

Em se tratando de controle sobre incentivos fiscais e renúncia de receita, tem-se presente a necessidade de atuação do controle interno do Poder Executivo sobretudo em razão da competência para avaliar “a execução dos programas de governo”, bem como comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal e da “aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado” (CRFB, art. 74, I e II; CE/GO⁶, art. 29, I e II).

Entende-se que em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas há 3 (três) pilares essenciais para um controle constitucionalmente adequado por parte das instituições controladoras, inclusive o controle interno, a saber: a) efetivo exercício das respectivas atribuições constitucionais, legais e normativas; b) acesso às informações necessárias ao exercício dessas mesmas atribuições, sem oposição do sigilo fiscal (transparência), e transparência das respectivas ações de controle; e c) articulação com as demais instituições controladoras. Esses pilares podem ser sintetizados na tríade “atuação”, “informação/transparência” e “articulação”, próprios da abordagem Direito e Políticas Públicas (WERNER, 2019).

No âmbito federal, o órgão incumbido desse controle é a CGU. Desde seu primeiro regimento interno, encontra-se prevista como atribuição da CGU “realizar atividades de auditoria (...) sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas” (RI-CGU/2007, arts. 21, XVII, e 40, X). Essa previsão se manteve nos regimentos posteriores.

Sem embargo, o controle interno de políticas públicas se resume, na maioria das vezes, à fase de execução, visto que as fases iniciais da política pública (percepção e definição de problemas, montagem da agenda, formulação de políticas e tomada de decisão política) acabam

⁶ A Constituição Estadual e respectivas emendas constitucionais, assim como leis e decretos estaduais, mencionados ao longo deste artigo, encontram-se disponíveis para acesso no portal eletrônico: <<https://legisla.casacivil.go.gov.br/>>.

sendo consideradas como matéria exclusiva da política, impregnada de alto grau de discricionariedade administrativa (ASSIS e COELHO, 2017, p. 562-563).

Ao se referir ao controle efetuado pela CGU, Assis e Coelho (2017, p. 562-563), com apoio em Marcos Nóbrega (2011), ainda arrolam as seguintes limitações à atuação desse órgão federal: a) dimensão continental do Brasil, que obriga à utilização de controle do tipo *police patrol*, isto é, por amostragem em relação ao que deve ser auditado⁷; b) baixa capacidade de *enforcement*, visto que quando detectados problemas relevantes na administração esses achados devem ser reportados ao Chefe do Poder Executivo, o qual nem sempre possui interesse em adotar as medidas corretivas de fato efetivas; c) utilização da CGU como “instituição álibi”, ao determinar que se apurem as denúncias e escândalos verificados, como resposta institucional, mas com o real objetivo de permitir o esquecimento do assunto pela população com o passar do tempo e a demora das apurações.

Essas argutas observações e as preocupações que carregam, embora endereçadas originalmente ao controle da CGU em matéria de políticas públicas, podem muito bem ser transpostas para o âmbito do controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas no âmbito estadual, visto que presentes, em síntese, os mesmos pressupostos.

IV. DOS PROGRAMAS DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NO ESTADO DE GOIÁS

Para fins didáticos, pode-se afirmar que os incentivos fiscais vigentes no Estado de Goiás podem ser divididos em 3 (três) grandes grupos: a) programas Fomentar e Produzir; b) incentivos fiscais esparsos previstos na legislação goiana e consolidados no RCTE/GO, a saber, crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção; e c) Progoiás, que pretende substituir os programas Fomentar e Produzir.

⁷ Em Goiás não é diferente. O Decreto nº 7.396/2011-GO, que trouxe o regulamento da CGE/GO o qual vigorou por quase 10 (dez) anos, previa em seu art. 29 que, para a correta elaboração do Plano Anual de Auditoria, o Secretário de Estado-Chefe da CGE/GO estabeleceria os critérios de seleção dos órgãos e as entidades, públicos ou privados a serem auditados, considerando a materialidade, relevância, os riscos envolvidos e a condição estratégica, admitida inclusive a sistemática de sorteio público para seleção dos referidos órgãos ou entidades. Apesar de o atual regulamento não trazer qualquer previsão nesse sentido (Decreto nº 9.543/2019-GO), entende-se que o mesmo problema persiste.

O primeiro grupo é constituído dos programas Fomentar e Produzir, previstos respectivamente nas Leis nºs 11.180/1990-GO e 13.591/2000-GO⁸, baseiam-se na lógica de “financiamento” do ICMS que seria devido ao Estado, como se este concedesse um empréstimo à empresa e esta, depois de certo tempo, tivesse de devolvê-lo novamente ao poder público com juros e correção monetária. Em razão dessa “lógica”, há a participação de um agente financeiro, atualmente a Agência de Fomento de Goiás (Goiásfomento), com a qual são formalizados os “contratos de empréstimo”.

Porém, estudos como o de Júlio Alfredo Rosa Paschoal (2001) revelam que no âmbito do Fomentar nunca houve, na prática, empréstimo, porque não havia – como ainda hoje não há – ingresso de recursos à empresa beneficiária como num financiamento com banco estatal, mas verdadeira renúncia de ICMS. No mesmo sentido, Ronaldo Vieira Fragoso (2016, p. 334) denomina de “irrealidade jurídica” o tratamento conferido aos programas Fomentar e Produzir como tendo natureza financeira, ante a “inexistência de empréstimos e dos ingressos e das saídas de receita do ICMS”.

O segundo grupo, que sempre existiu paralelamente ao anterior, é constituído basicamente dos incentivos fiscais previstos no art. 41 do Código Tributário do Estado de Goiás (CTE/GO), e que estão regulamentados pelo RCTE/GO: a) isenção; b) redução da base de cálculo; e c) crédito outorgado.

Interessante notar que os valores renunciados nessas outras espécies de incentivos fiscais são mais representativos em termos de renúncias de receitas do que os valores renunciados com os programas Fomentar e Produzir somados, consoante tabela ilustrativa a seguir:

TRIBUT O	MODALIDA DE	SETORES/ PROGRAMAS/ BENEFICIÁRI OS	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA		
			2019	2020	2021
		Atacado	62.661.374	65.167.829	67.774.543
		Indústria	47.003.912	48.884.068	50.839.431

⁸ Existe ampla legislação que disciplina e regulamenta os programas Fomentar e PRODUZIR, porém se optou por mencionar apenas as principais leis no texto para não confundir o leitor com o emaranhado jurídico produzido desde o início desses programas.

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

Tabela 1. Fonte: Demonstrativo nº 7 do Anexo da Lei nº 20.245/2019-GO – Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para o exercício de 2019. A proporção quanto ao volume de incentivos fiscais para cada modalidade manteve-se nas LDO's posteriores.

O sucessor do Fomentar e Produzir é o Progoiás, previsto na Lei nº 20.787/2020-GO e regulamentado no Decreto nº 9.724/2020-GO. O novo programa “foi elaborado com fundamento em três critérios prioritários, quais sejam, o alinhamento à Lei Complementar nº 160/2017, a busca pela maior desburocratização dos incentivos fiscais e o combate à insegurança jurídica nesse setor” (LISBÔA, 2020, p. 142).

O Progoiás assume sua autêntica natureza fiscal ao se utilizar do crédito outorgado como instrumento (Lei nº 20.787/2020-GO, art. 5º), diferentemente do Fomentar e Produzir que “vendiam” uma imagem de “financiamento” que, mais tarde, revelou-se de fato inexistir. Por isso, no âmbito do Progoiás não há participação da Goiásfomento, dada a desnecessidade de agente financeiro oficial. Ainda não há dados oficiais publicados sobre o Progoiás.

V. PESQUISA EMPÍRICA SOBRE O DESEMPENHO DO CONTRO INTERNO DE INCENTIVOS FISCAIS PELA CGE/GO: ANÁLISE DOS RESULTADOS E ACHADOS

Neste capítulo, realiza-se a análise da atuação da CGE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, à luz dos 3 (três) pilares anteriormente mencionados, sintetizados no trinômio “atuação”, “informação/transparência” e “articulação”.

Os dados apresentados a seguir e as respectivas análises se baseiam: a) na regulamentação organizacional da CGE/GO; b) nas respostas e nos documentos fornecidos formalmente pelo órgão em resposta a pedidos de acesso à informação protocolizadas eletronicamente na plataforma da Ouvidoria-Geral do Estado de Goiás⁹; e c) nos dados disponibilizados em transparência ativa pela CGE/GO.

⁹ O inteiro teor de todas as manifestações protocoladas nesse canal e respectivas respostas podem ser obtidas diretamente com a equipe de pesquisa.

a. Desenho institucional, estrutura interna e planos anuais de auditoria/controlado da CGE/GO

i. Desenho institucional e estrutura interna

No Estado de Goiás, a criação e a estruturação da CGE/GO no passado recente devem ser analisadas à luz de 2 (dois) principais diplomas legais sucessivos, a saber, as Leis nºs 17.257/2011 e 20.491/2019, cada qual alterada por diversas leis e regulamentada por diferentes decretos, e a primeira atualmente revogada pela última.

A Lei nº 20.491/2019 trouxe nova organização administrativa ao Poder Executivo estadual, revogou integralmente a Lei nº 17.257/2011. A nova Lei manteve a CGE/GO como órgão de assessoramento ao Governador do Estado, ao lado do Conselho de Governo e da Procuradoria-Geral do Estado (art. 2º, § 1º, III), bem como o *status* de Secretário de Estado ao Chefe da CGE/GO (art. 4º, V). Não obstante, a Lei nº 20.820/2020 revogou o inciso I do art. 3º da Lei nº 20.491/2019 para suprimir a CGE/GO da estrutura da administração direta. Ainda, a CGE/GO continuou integrando o agora Conselho de Governo, órgão colegiado ao qual compete assessorar o Governador do Estado na formulação de diretrizes de ação governamental (Lei nº 20.491/2019, art. 11).

Conforme o art. 17 da Lei nº 20.491/2019, compete à CGE/GO: a) a adoção das providências necessárias à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública estadual; b) a decisão preliminar acerca de representações ou denúncias fundamentadas que receber, com indicação das providências cabíveis; c) a instauração de procedimentos e processos administrativos a seu cargo, constituindo comissões, e a requisição de instauração daqueles injustificadamente retardados pela autoridade responsável; d) o acompanhamento de procedimentos e processos administrativos em curso, cujo objeto esteja entre aqueles mencionados na alínea “a”, retro, em órgãos ou entidades da administração pública estadual; e) a realização de inspeções e avocação de procedimentos e processos em curso na administração pública estadual, para exame de sua regularidade, bem como a proposição de providências ou

correção de falhas; e f) a orientação, o apoio e o acompanhamento dos órgãos e das entidades na implementação do Programa de Compliance Público.

De forma inovadora em relação ao diploma anterior, previu-se que as Assessorias de Controle Interno, as Corregedorias Setoriais e as Ouvidorias Setoriais são tecnicamente subordinadas à Controladoria-Geral do Estado e seus titulares serão servidores ocupantes de cargo de provimento efetivo (Lei nº 20.491/2019-GO, art. 17, parágrafo único). Ainda, diversos cargos da CGE/GO foram previstos em lei como de ocupação preferencial por titulares de cargo de provimento efetivo (Lei nº 20.491/2019-GO, art. 68, I).

A Lei nº 20.491/2019-GO foi regulamentada pelo Decreto nº 9.543/2019-GO, o qual revogou expressamente o Decreto nº 7.396/2011-GO e a Portaria nº 74/2014-GO, que traziam respectivamente o Regulamento e o Regimento Interno da CGE/GO. O novo regulamento atribuiu à Subcontroladoria de Controle Interno e Correição a função de supervisionar as atividades de inspeção da renúncia de receitas e da dívida pública (art. 15, II, “e”), bem como à respectiva Gerência de Auditoria de Programas de Governo a atribuição de realizar auditorias em renúncias de receita (art. 19, I, “c”).

Registre-se, ainda, a recente Lei nº 20.986/2021-GO, que dispõe sobre a organização, as funções e a carreira específica da CGE/GO e também sobre os Sistemas de Controle Interno, de Ouvidoria e de Correição. Por ser importante marco legal, denominou-se referida lei de “Lei Orgânica” (LO-CGE/GO), a primeira em Goiás para o controle interno estadual. Conforme art. 23 dessa Lei, a carreira específica da CGE/GO é constituída pelo cargo efetivo de Gestor de Finanças e Controle (regido pelas Leis nºs 16.921/2010-GO e nº 18.441/2014-GO).

Atualmente, conforme organograma publicado na página eletrônica da própria CGE/GO e regulamento do órgão (Decreto nº 9.543/2019-GO), as respectivas unidades internas responsáveis por trabalhos de fiscalização e monitoramento em matéria de incentivos fiscais de ICMS em Goiás são as Gerências de Auditoria de Programas de Governo e a de Auditoria de Monitoramento, vinculadas à Superintendência de Auditoria e esta última, por sua vez, subordinada à Subcontroladoria de Controle Interno e Correição, penúltimo grau hierárquico dentro da atual estrutura orgânica da CGE/GO.

Referidas gerências são os órgãos de execução, localizados “na ponta” do sistema estadual de controle interno do Poder Executivo, a primeira responsável por realizar auditorias em matéria de renúncia de receita e a segunda responsável por monitorar o cumprimento dos

apontamentos constantes dessas auditorias pelos órgãos fiscalizados (Decreto nº 9.543/2019-GO, arts. 18, I e V, e 19, I, “c”).

Verifica-se, assim, a partir da análise documental realizada, que não há uma unidade própria e especializada para o controle dos incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, visto que as auditorias realizadas nessa matéria se somam aos demais trabalhos de controle realizados por referidos órgãos no âmbito do gasto direto do Estado de Goiás.

Assim, um primeiro passo propositivo para o aprimoramento incremental da atuação controladora da CGE/GO nesse tocante seria institucionalizar uma gerência de auditoria especificamente para cuidar da renúncia de receita, com o aporte de recursos humanos e materiais necessários, tendo em vista os vultosos recursos envolvidos e seu grande peso comparativamente ao orçamento anual estadual, a especificidade e complexidade da legislação goiana sobre incentivos fiscais, o elevado número de empresas beneficiárias, tudo a demonstrar a necessidade de maior especialização e constância na fiscalização dessa matéria.

ii. Planos de Anuais de Auditoria/Planos Operacionais de Ações de Controle

De acordo com o § 4º do art. 7º da Lei nº 17.257/2011, que disciplinava a organização administrativa do Poder Executivo, a CGE/GO deveria publicar anualmente seu plano de auditoria para vigência no exercício subsequente, tendo como critérios a representatividade no volume de gastos governamentais, histórico de fiscalização por órgão ou entidade, análise da relevância do objeto e de sua modalidade de contratação (dispensas/inexigibilidades), registro das prestações de contas, reincidências de impropriedades e irregularidades, cruzamento de informações existentes em base de dados e publicações na imprensa oficial.

Essa obrigação também era prevista no art. 53 da Portaria nº 74/2014, que instituiu o Regimento Interno da CGE/GO (hoje derogado pelo Decreto nº 9.543/2019-GO), o qual apontava que a seleção dos órgãos e entidades, públicas ou privadas, a serem auditadas, deveriam considerar critérios como materialidade, relevância, riscos envolvidos e condição estratégica.

O primeiro Plano Anual de Auditoria (PAA) foi publicado por meio da Instrução Normativa (IN) nº 35, de 09/05/2016, para vigência no próprio exercício de 2016, e não contemplou qualquer trabalho em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS.

O PPA 2017 foi publicado por meio da IN nº 38/2016, porém não foi possível analisar as atividades previstas no referido plano porque o anexo em que são descritas não foi publicado pela CGE/GO. Mesmo após a equipe de pesquisa, via Lei de Acesso à Informação (LAI), apontar essa falha na transparência ativa do órgão e solicitar a publicação dos anexos faltantes (protocolo nº 2021.1011.002016-44, de 11/10/2021), a CGE/GO só corrigiu o erro em relação aos PPA's 2018 e 2019, isto é, somente os planos relativos a esses 2 (dois) exercícios tiveram seus anexos publicados.

No PPA 2018, publicado por meio da IN nº 48/2017, previu-se a realização de fiscalização em benefícios fiscais, com a emissão de relatório de inspeção, pela então Gerência de Auditoria Governamental (GAG) sobre a Secretaria de Desenvolvimento Econômico, Científico e Tecnológico, Agricultura, Pecuária e Irrigação do Estado de Goiás (SED); a Secretaria da Fazenda (SEFAZ); e a Goiásfomento. Embora tivesse sido prevista uma meta física¹⁰ de 20 (vinte), nesse ano só foi realizado e concluído um único trabalho, que resultou no Relatório de Inspeção nº 11/2018 – SEI GEAG.

No PPA 2019, publicado por meio da IN nº 54/2018, previu-se igualmente a realização de fiscalização em benefícios fiscais sobre os mesmos órgãos (SED, SEFAZ e Goiásfomento), acrescido da referência a ÓRGÃOS/ENTIDADES, porém com meta física de apenas 2 (dois). Nesse ano é que começaram efetivamente os primeiros processos de auditoria governamental nessa área.

A partir de 2020, o plano teve sua denominação alterada para Plano Operacional das Ações de Controle (POAC). O POAC 2020 afirma que tem como objetivo “o Monitoramento Total dos recursos orçamentários e outras formas de execução de recursos (inclusive incentivos fiscais, renúncias, captações)” e seu Anexo IV, pertinente à Gerência de Auditoria de Programas de Governo, aponta a necessidade de redução dos incentivos fiscais.

O item 7.2 desse Anexo IV, que contém o plano de execução para 2020, prevê como objetivo “avaliar aspectos de conformidade necessários para a fruição dos benefícios dos Programas FOMENTAR e PRODUZIR”, com escopo de “auditar todas as empresas (595) beneficiárias dos Programas”, com entrega de Informe de Auditoria contendo os resultados da análise e recomendações de melhorias e de ações corretivas.

¹⁰ O documento não esclarece o que seria a meta física, se o número de processos, de órgãos, de empresas ou programas de benefícios auditados.

Para essa função, foram designados 3 (três) servidores, com previsão de 960 (novecentas e sessenta) horas úteis de trabalho ao longo do exercício para tal mister, com tempo médio de execução de 2.280¹¹ e no total de uma ação de controle a realizar.

De fato, diversos processos de auditoria foram instaurados em 2019 sobre o programa Produzir, o que se pode considerar certo avanço, porém desses, até 26/10/2021, ainda não havia nenhuma auditoria concluída, o que indica limitações da capacidade estatal do controle interno, em termos de celeridade e entrega de resultados efetivos.

O POAC 2021 e seu Anexo IV, pertinente à Gerência de Auditoria de Programas de Governo, por sua vez, previu como ação e objeto a realização de Auditoria de Monitoramento sobre os Programas Fomentar e Produzir, tipificada como essencial, com o objetivo de monitorar as ações propostas nas Solicitações de Ações Corretivas e nos Informativos de Ação de Controle, com estimativa de 3 (três) servidores e um total de 400 (quatrocentas) horas úteis e 41 (quarenta e uma) ações de controle a realizar. Referido POAC ainda menciona que a seleção dos programas Fomentar e Produzir se deve à materialidade dos recursos, aproximadamente 30% (trinta por cento) da renúncia estadual.

Assim, verifica-se que somente a partir de 2019 é que a CGE/GO passou a contemplar em seus PPA's, posteriormente POAC's, auditorias sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, embora ainda restrito aos programas Fomentar e Produzir. Ocorre que, ao se verificar a execução dos Planos a partir de 2019 quanto a controle de incentivos fiscais de ICMS, não se revela possível aferir se as metas estabelecidas foram alcançadas, considerando os documentos aos quais a equipe de pesquisa teve acesso.

b. Atuação institucional

A análise da atuação institucional da CGE/GO em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS em Goiás implica conhecer e analisar qualitativamente os trabalhos efetivamente realizados pelo órgão e aqueles ainda em andamento nessa matéria.

Em resposta aos primeiros pedidos de acesso à informação formulados pela equipe de pesquisa via Ouvidoria-Geral do Estado de Goiás (protocolo n°s 2020.0315.181740-70 e

¹¹ O documento não esclarece se o número seria referente a horas, dias ou outro critério temporal.

2020.0602.214214-96), a CGE/GO afirmou que os trabalhos mais recentes realizados em matéria de controle de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS foram os seguintes:

- a) Mapeamento do Programa Produzir (processo nº 201711867000330);
- b) Relatório de Inspeção nº 11/2018 – SEI GEAG (processo nº 201811867000397)
- c) Informe de Auditoria nº 1/2019 – CGE/GO (processo nº 201911867000325);
- d) Informe de Auditoria nº 2/2019 – CGE/GO (processo nº 201911867000882);
- e) Informe de Auditoria nº 3/2019 – CGE/GO (processo nº 201911867000325);
- f) Informe de Auditoria nº 1/2020 – CGE/GO (processo nº 201911867001962);
- g) Monitoramento das determinações do Tribunal de Contas do Estado de Goiás nas contas do Governador do exercício de 2018 apresentadas em 2019 (processo nº 201917604005616);
- h) Informes de Auditoria nº 2/2020, nº 3/2020, nº 4/2020 e nº 5/2020–CGE/GO (processos nºs 20201186700082, 202011867000478, 202011867000479 e 202011867000769).

No último pedido de acesso à informação formulado (protocolo nº 2021.1008.002839-48, em 08/10/2021), a CGE/GO, em resposta prestada em 26/10/2021, informou ainda a instauração de outros processos de auditoria sobre o tema (cada qual com seu próprio informe de auditoria gerado): 202011867000772, 202011867000899, 202011867000939, 202011867001134, 202011867001223, 202011867001264, 202011867001265, 202011867001520, 202011867001668, 202011867001669 e 202111867001366.

Os dados fornecidos evidenciam que o “Mapeamento do Programa Produzir”, de 2017, se trata efetivamente do primeiro trabalho realizado pelo órgão na seara dos incentivos fiscais, sem informações de trabalhos de anos anteriores nesse tema, em que pese a magnitude dos incentivos fiscais no Estado, desde ao menos duas décadas.

i. Mapeamento do Programa Produzir (2017)

O primeiro trabalho mencionado da CGE/GO foi a inspeção para “Mapeamento do Programa Produzir” (processo nº 201711867000330), com o objetivo de realizar mapeamento detalhado do processo de concessão do benefício do Programa Produzir. O Mapeamento seguiu Fluxo aprovado pela então Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Científico e

Tecnológico e de Agricultura, Pecuária e Irrigação – SED. Da análise do respectivo processo, infere-se o seguinte:

a) foi instaurado pela Portaria nº 60/2017-CGE/GAB, de 07/06/2017, que designou 3 (três) servidores para compor grupo de trabalho (GT), a fim de realizarem auditoria para mapeamento do Programa Produzir e do Crédito Especial para Investimento;

b) pelo Despacho nº 594/2017-GT, constatou-se a complexidade do programa Produzir, que envolvia 4 (quatro) instâncias e a necessidade de reunião com os membros de todos os órgãos/entidades/comissão envolvidos, razão porque foi excluído o mapeamento do Crédito Especial para Investimento, a fim de que este fosse feito em outro momento e em autos apartados;

c) pela Portaria nº 72/2017-CGE/GAB, o prazo para relatório preliminar foi prorrogado até 07/08/2017, prazo esse prorrogado por mais 30 (trinta) dias nos termos do Despacho nº 647/17-GT aprovado pela Superintendente Central de Controle Interno da CGE/GO;

d) em 14/08/2017, o grupo de trabalho realizou reunião com os órgãos envolvidos, a qual contou com 15 (quinze) participantes, inclusive gestoras e o então Secretário-Chefe da CGE/GO;

e) após, a CGE/GO elaborou o fluxo do Programa Produzir, armazenado em CD no processo físico, e transcrito em partes na resposta digital fornecida pela CGE/GO, fluxo esse validado em 22/07/2017 pela Superintendente Central de Controle Interno da CGE/GO, que ratificou o Despacho nº 740/2017-GT, de 2 (dois) dias antes.

Apesar de relevante, causa espécie que somente em 2017 a CGE/GO tenha se preocupado em conhecer efetivamente como funcionava o programa Produzir, que já existente desde 2000, ano de publicação da Lei nº 13.591. A natureza da inspeção supra revela ainda mais nitidamente que antes dela pouco ou nada se fez em matéria de controle de renúncia de receitas e incentivos fiscais de ICMS pela CGE/GO, porque nem sequer havia conhecimento por parte do órgão sobre as questões mais elementares desse programa.

ii. Relatório nº 11/2018 SEI GEAG – 14660 (2018)

O segundo trabalho mencionado da CGE/GO foi uma inspeção, cujo processo foi gerado em 14/02/2018 e tramitou, basicamente, na Superintendência de Auditoria e na Gerência de

Auditoria de Programas de Governo da CGE/GO, a segunda vinculada à primeira, e concluída totalmente em 08/11/2018 (processo nº 201811867000397).

A inspeção foi realizada na SED, na SEFAZ e na Goiásfomento, da qual resultou o Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660, decorrente da Ordem de Serviço nº 08/2018, para proceder ao levantamento de informações constantes de 16 (dezesesseis) processos relativos à fruição do benefício Produzir por determinada empresa beneficiária, do período de 2002 a 2017. A finalidade era subsidiar posterior trabalho de inspeção a ser realizado no Programa.

A identificação da empresa e de valores foi omitida, por entender a CGE/GO a necessidade de preservar essa informação em sigilo, nos termos da Lei nº 18.025/2013-GO e da Instrução Normativa nº 1.455/20 do Gabinete da Secretaria de Economia de Goiás. Após análise da equipe da CGE/GO, foram apontados os seguintes achados de inspeção:

a) concessão indevida do benefício do Produzir à empresa, visto que a legislação vigente na época exigia como um dos requisitos a protocolização de projeto de implantação em no máximo 6 (seis) meses da inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado (Decreto nº 5.265/2000, art. 6º, II e III¹²), mas no caso entre a inscrição e o protocolo do projeto decorreram mais de 2 (dois) anos;

b) projeto sem detalhamento dos investimentos (com exceção das máquinas e equipamentos), visto que no projeto de viabilidade econômico-financeira da empresa consta apenas a indicação do valor dos investimentos fixos, em descumprimento à legislação do programa que exigia também “a relação detalhada do processo produtivo e do investimento fixo programado, informando o custo e a capacidade de produção individual e do conjunto” (Decreto nº 5.265/2000, art. 6º, § 2º, IV, “c”¹³);

c) aproveitamento, pela auditoria de investimentos, do excedente das contas relativas às obras civis e máquinas/equipamentos para contas que não foram apresentadas ou para as quais foram apresentados insuficientes investimentos, sem qualquer previsão para esse aproveitamento na legislação do programa;

d) valor projetado de ICMS substancialmente superior ao valor que efetivamente foi gerado, isto é, da análise do projeto referente ao período de 11 (onze) anos de fruição do

¹² Essa exigência foi sendo sucessivamente flexibilizada pelos Decretos nºs 5.567/2002 e 8.284/2014, de forma que hoje independe a data de inscrição no cadastro, basta que a empresa não tenha realizado operação com produto de fabricação própria, desde que no curso de seus primeiros 12 (doze) meses de atividade.

¹³ Esse requisito foi substituído por outras exigências, na forma da redação atual da alínea “c” do inciso IV do § 2º do art. 21 do Decreto nº 5.265/2002, conferida pelo Decreto nº 6.979/2009.

benefício o ICMS gerado foi o equivalente a apenas 25,78% (vinte e cinco vírgula setenta e oito por cento) do ICMS projetado, a demonstrar análise superficial do projeto pela então SIC. Destacou-se ainda que o ICMS superestimado apresentado pela empresa no projeto resultou na concessão a maior do valor do benefício e que a não concretização do projeto pode ter sido um dos fatores que levou a empresa a solicitar a diminuição do número de empregos diretos e indiretos a serem gerados;

e) apesar da existência de um sistema digital, denominado Sistema de Informação Financeira (SIF/SED), este foi implantado apenas em 2016 e mesmo assim não contempla todas as fases/etapas do Produzir, além de não abranger todos os órgãos/entidades responsáveis pelo programa, o que prejudica a comunicação entre os órgãos envolvidos na operacionalização do benefício e traz prejuízo ao controle de todas as etapas do programa;

f) falhas na instrução processual, como a existência de folhas com indicação “sem efeito” ou “substituída”, folhas sem numeração, falhas documentais (ausência de documentos necessários para compreensão e comprovação de informações em processos, inserção parcial de documentos, documentos de mesma numeração, porém de conteúdos diferentes, ausência de documento em via original), processos autuados desrespeitando a ordem cronológica dos fatos e divergência de informações entre documentos apensados no mesmo processo;

g) ausência de transparência referente às normativas do Produzir, visto que não se encontravam em sua totalidade disponibilizadas para consulta nos sítios da SED, SEFAZ e Goiásfomento, tampouco relativas a todo o período de vigência do programa.

Apesar das justificativas apresentadas pelos órgãos envolvidos (SED, SEFAZ e Goiásfomento), a CGE/GO não acatou as respectivas justificativas e encaminhou o relatório, datado de 26/09/2018, para conhecimento e providências necessárias junto aos mencionados órgãos.

A CGE/GO destacou também a incidência do art. 86, §§ 1º e 2º, do RI-TCE/GO, que basicamente preveem a obrigação do dirigente dos órgãos fiscalizados de dar ciência ao TCE/GO, em 5 (cinco) dias, acerca do relatório do órgão de controle interno e, em 30 (trinta) dias, acerca das providências adotadas.

A despeito da inegável importância dos achados da CGE/GO acima mencionados, verifica-se a existência de alguns fatores limitadores à efetividade da respectiva atuação controladora, tais como:

a) realização da primeira inspeção compreendendo praticamente 15 (quinze) anos de fruição do benefício, de modo que as inúmeras falhas encontradas perduram por diversos anos, devido à ausência de acompanhamento regular pelo controle interno;

b) a CGE/GO admite que as falhas processuais, notadamente a falta de documentos, pode ter sido um fator limitador ao trabalho, visto que além dos 16 (dezesesseis) processos analisados constatou-se a existência de diversos outros que nem sequer foram localizados pela SED;

c) a análise se limitou a aferir a regularidade procedimental e processual dos órgãos envolvidos na operacionalização do benefício e os requisitos especificamente exigidos na legislação do programa, sem fazer exame quanto aos requisitos gerais para concessão de incentivos fiscais previstos na CRFB e em outras leis, tampouco análise de resultados.¹⁴

iii. Auditorias instauradas a partir de 2019

1. Sistemática geral dos trabalhos

A partir de 2019, a CGE/GO passou por mudanças, como a nomeação de novo Secretário de Estado Chefe para o órgão – decorrente da eleição de novo Chefe do Poder Executivo em 2018 – seguido de diversas reestruturações administrativas, alterações legais e normativas, em especial: a) o novo Regulamento Geral da CGE/GO (Decreto nº 9.543/2019-GO); b) novas normativas sobre ações de controle da CGE/GO (Portaria nº 165/2019-GO, sucedida pela Portaria nº 40/2021-GO, que revogou a primeira); e, mais recentemente c) a respectiva Lei Orgânica (Lei nº 20.986/2021-GO).

Destacam-se, do art. 6º do Anexo Único da Portaria nº 165/2019-GO, os seguintes documentos de ação de controle de auditoria ou de inspeção, para o que aqui interessa:

Art. 6º Podem ser emitidos os seguintes documentos de ação de controle de auditoria ou de inspeção:
[...].

¹⁴ Quanto a esse último ponto, observa-se que a CGE/GO, no relatório analisado, baseia seus achados na maior parte das vezes em dispositivos infralegais, mesmo que haja correspondência na lei, o que parece indicar uma tendência, talvez decorrente da própria formação da equipe de auditoria, a priorizar a análise com base em atos regulamentares, com abordagem secundária – quando existente – da lei; não se encontrou nenhuma menção sequer à CRFB no mencionado relatório.

II – Solicitação de Ação Corretiva – SAC: documento emitido a qualquer tempo pelo Secretário-Chefe da CGE destinado a dar ciência à autoridade máxima dos órgãos ou entidades sob exame acerca de fatos ou situações potencialmente lesivas ao interesse público e que requeiram a adoção imediata de providências corretivas ou preventivas. Caso o dirigente dos órgãos ou entidades não adote as medidas solicitadas ou não apresente justificativas adequadas, caberá à CGE representar o fato às instâncias cabíveis;

IV – Informativo de Ação de Controle – IAC: documento emitido a qualquer tempo pelo Secretário-Chefe da CGE, com vistas a dar conhecimento aos gestores das unidades sob exame acerca da síntese das constatações registradas pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno, de modo a que se proceda a adoção das medidas recomendadas; [...].

VI – Informe de Auditoria – IA: documento emitido a qualquer tempo pela equipe de auditoria no decurso dos trabalhos, para registro dos resultados das auditorias baseadas em risco, auditoria de monitoramento e auditoria de programas de governo, com vistas a emissão de SAC ou IAC, devendo ser disponibilizado no SEI e em sistema informatizado pelos responsáveis da ação de controle; e

VII – Relatório Executivo da Ação de Controle – REAC: síntese dos resultados das Ações de Controle elaborado pela Gerência de Monitoramento e aprovado pelas instâncias superiores da CGE, contendo a indicação dos documentos que o fundamentam, a síntese das constatações e das recomendações relevantes da ação de controle.

§ 1º As ações de controle poderão resultar na proposta de expedição de SAC ou de IAC, a serem aprovadas pelas instâncias hierárquicas superiores.

[...]. [grifou-se]

A partir de 2019, a CGE/GO começou, pela primeira vez, a realizar auditorias em matéria de incentivos fiscais de ICMS, com emissão de IA's, seguidos da eventual expedição de SAC's e/ou IAC's, seguido de monitoramento e, depois, de REAC.

Segundo informado na resposta inicial do protocolo nº 2020.0315.181740-70, prestada em 27/03/2020, e também na resposta do protocolo nº 2020.0602.214214-96, prestada em 29/06/2020, encontram-se em andamento a análise gradativa de todas as empresas beneficiárias do Produzir, e dessas análises serão emitidos IA's por grupos de empresas analisadas. Ainda, segundo a primeira resposta mencionada:

Os Informes de Auditoria emitidos são apresentados aos responsáveis em reunião presencial e enviados via SEI em processo específico. Nessa mesma oportunidade, a Controladoria apresenta os

documentos: Solicitação de Ação Corretiva (SAC) com as recomendações que demandam uma ação corretiva imediata e Informativo de Ação de Controle (IAC) para as recomendações que tratam de melhoria da gestão e que demandam um maior prazo para o atendimento, para o IAC a Pasta pode firmar um Plano de Ação com a Controladoria com o planejamento para o atendimento das recomendações.

[...].

A Controladoria conta com a Gerência de Monitoramento, que por meio de sistema informatizado acompanha a execução das medidas corretivas e das ações de melhorias que o órgão adotará como medida para atender as recomendações propostas pela auditoria.

Ainda, segundo esclarecimentos complementares prestados em 05/05/2020: a) após recurso administrativo da equipe de pesquisa no protocolo nº 2020.0315.181740-70, os IA's não são os documentos finais da auditoria, e sim relatórios preliminares que iniciam uma fase de contraditório e monitoramento junto aos órgãos fiscalizados; b) após a lavratura do respectivo IA, a auditoria ainda não está concluída, o que só ocorre com a conclusão do processo de monitoramento pela gerência própria, que gera a emissão do REAC, com as informações aptas a publicação no Portal da Transparência do Estado de Goiás.

Feitos esses esclarecimentos preliminares, registre-se que em 2019 a CGE/GO instaurou 4 (quatro) processos de auditorias sobre incentivos fiscais de ICMS, a saber, os processos nºs 201911867000325, 201911867000882, 201911867001962 e 201917604005616.

A equipe de pesquisa não obteve acesso à íntegra dos informes nem relatórios respectivos, apenas a informações resumidas fornecidas pela própria CGE/GO, além de outras extraídas da consulta pública à tramitação dos respectivos processos SEI.

2. Análise sintética do controle de incentivos fiscais de ICMS realizados desde 2019 pela CGE/GO

O primeiro processo (nº 201911867000325), gerado em 15/02/2019, teve como objetivo verificar aspectos relacionados à operacionalização e aos resultados do Produzir, e resultou nos IA's nºs 1/2019 e 3/2019.

Esses informes forneceram relevantes subsídios aos trabalhos da CPI dos Incentivos Fiscais da ALEGO, mais especificamente para o item 6.2.2 do respectivo Relatório Final

(GOIÁS, 2020a, p. 197-210), no qual sintetizados os achados da CGE/GO apurados até o momento do fornecimento dos referidos informes à CPI, em meados de 2019.

Vários dos achados já estavam presentes no Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660, inspeção anteriormente analisada, como projetos de viabilidade econômico-financeira não suficientemente detalhados, valor projetado de ICMS substancialmente superior ao efetivamente gerado, falhas na instrução processual, necessidade de implantação de sistema informatizado para maior efetividade do controle e ausência de transparência das normas aplicáveis. Ademais, novos achados foram destacados nos IA's, a saber:

a) empresas com crédito tributário inscrito em dívida ativa usufruindo o benefício do Produzir, em contrariedade à legislação de regência, achado esse reforçado pela CPI;

b) ausência de fiscalização quanto à subvenção para investimento, em descumprimento das Leis nº 13.436/1998-GO, nº 13.591/2000-GO e nº 15.518/2006-GO, com base no que a CPI entendeu poderia haver reflexos na seara penal;

c) previsão, na legislação do Produzir, de fatores de desconto que não estão em consonância com os objetivos do programa, sem pertinência com o desenvolvimento industrial e a geração de emprego, o que ensejou pela CGE/GO recomendação para alteração da legislação.

O segundo processo (nº 201911867000882), gerado em 24/04/2019, teve como objetivo levantar informações de impacto socioeconômico em programas de incentivos fiscais e de renúncia de receita no Estado de Goiás e em outros entes da federação, e resultou no IA nº 2/2019. Trata-se do único informe da CGE/GO, publicado até 2021, com uma análise de mérito quanto ao custo/benefício daqueles incentivos, cujas conclusões, por sua relevância, serão aqui colacionadas:

1. Os benefícios fiscais concedidos pelo estado de Goiás via LDO'S estão muito acima dos padrões de outros estados. Dados da FEBRAFIT colocam Goiás como o segundo que mais renuncia ICMS em relação à receita do imposto (só perde para Amazonas). O valor que deixou de ser arrecadado de ICMS em 2018 como resultado de novos benefícios ou de incentivos concedidos anteriormente perfaz 49,9%;
2. Comparação com outros Estados: desde o início dos anos 2000, o volume de benefícios é elevadíssimo e o desempenho do Estado não é destaque entre as demais UF's. Goiás foi apenas o 13º em

crescimento do PIB e 8º em Valor de Transformação Industrial. Por fim, a participação nacional era de 2,6% e passou para 2,9%.

[...];

4. A taxa de crescimento do valor de transformação da indústria goiana teve tendência decrescente nos 2000 e o setor industrial perdeu participação na economia estadual;

5. O objetivo do programa de reduzir as desigualdades regionais não foi alcançado, até então. A concentração regional é notável, tanto dos benefícios concedidos quanto dos empregos existentes;

6. Os benefícios concedidos em projetos pelo PRODUIR e FOMENTAR perfazem 2,6 vezes o PIB de 2018 e os valores em fruição (R\$ 132,6 bilhões) ou 25,1% [do concedido] (sic.);

7. O benefício concedido para o período médio previsto para utilização pelas empresas (16,6 anos) perfaz o valor de R\$ 71.518,36 por emprego/ano ou R\$ 5.989,86/mês (rendimento médio em Goiás é de R\$ 2.466,59);

8. Em projetos aprovados, os benefícios concedidos são, na média, de R\$ 71.518,36 por emprego/ano ou R\$ 5.989,86/mês. De forma global, mais de R\$ 500 bilhões em benefícios concedidos ou, de outra maneira, 2,6 vezes o PIB de 2018. Ainda, os valores em fruição são da ordem de R\$ 132,6 bilhões ou 66% do PIB;

9. As informações de investimentos comprovados pelas empresas nos programas são muito frágeis e não é possível fazer qualquer inferência sobre eles;

10. Entre as cinco maiores participações em benefícios há preponderância das destilarias e do setor automotivo. Junto com a atividade de produtos de metal abarcam 53,7% do total;

11. O Crédito outorgado também é concentrado em poucas atividades econômicas;

[...].

15. Nas atividades econômicas que mais empregam nota-se que não há um padrão de desempenho. Ou seja, hora o desempenho é melhor das empresas que estão nos programas, hora das que estão fora dele. De modo geral, o desempenho na manutenção dos empregos parece não ter diferença entre estar ou não nos programas PRODUIR/FOMENTAR;

16. A média de recolhimento de ICMS em relação ao faturamento das empresas nos programas perfaz 2,67%;

17. O ICMS financiado em 2018 foi de R\$ 2,6 bilhões e o Crédito Outorgado (dedução de imposto a pagar) foi de R\$493,9milhões;

18. A média anual de renúncia fiscal efetiva foi de R\$ 2,4 bilhões e o total renunciado R\$16,7 bilhões nos últimos 7 anos;

19. O valor da relação entre a renúncia fiscal e estoque de empregos nos programas tem média de R\$ 19.944,31 ou R\$ 1.662,03 mensais (rendimento médio de R\$ 2.466,59 em 2017);

20. Com as empresas nos programas, a média de ICMS renunciado foi de R\$ 2,4 bilhões/ano. Isso perfaz o custo de R\$ 19.944,31 por

emprego/ano ou R\$ 1.662,03 mensais (rendimento médio em Goiás foi de R\$ 2.466,59 em 2017);

21. As empresas tinham participação de 10% na arrecadação total estadual de ICMS em 2006 e, em 2018, 12,41%. Ou seja, não houve variação significativa;

[...].

23. Na média, as compras feitas pelas empresas que usufruem dos programas fiscais foram 54,8% externas (fora do Estado) e 45,2% internas;

24. O estado concede incentivos para aumentar a sua competitividade, mas sem avaliar os impactos os programas, mesmo que de forma agregada;

25. Não se obedece ao prazo limite de benefícios concedidos. Ou, ainda, não há prazo limite para usufruir dos benefícios;

26. A renúncia fiscal de ICMS possui como motivação a atração ou a manutenção de empresas em seu território, e não uma política pública com motivação econômica justificável, transparente e com avaliação prévia de seus efeitos.

27. Outros órgãos governamentais do estado de Goiás têm dificuldade de ter acesso às informações dos programas de maneira detalhada.

[...].

30. A falta de transparência desses programas acaba por minar o benefício potencial que tais políticas possam ter para a sociedade.

Esse informe forneceu importantes subsídios ao Capítulo 11 do Relatório Final da CPI dos Incentivos Fiscais (GOIÁS, 2020a, p. 459-534), embora este não tenha sido muito claro quanto a essa referência específica. Esse trabalho da CGE/GO foi apresentado no Relatório Final da CPI, em cotejo com o último estudo que havia sido publicado pelo Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos até então (GOIÁS, 2019), os quais chegaram a conclusões bastante próximas sobre o tímido (ou inócua, ou até mesmo negativo, a depender do critério de análise) impacto socioeconômico dos programas de incentivos fiscais goianos, a rechaçar, do ponto de vista de análise de resultados, o desempenho dos mesmos.

Por sua vez, o terceiro e o quarto processos foram os seguintes: a) processo nº 201911867001962, gerado em 04/10/2019, do qual resultou o IA nº 1/2020, com o objetivo de verificar os resultados alcançados pelas empresas beneficiárias do Fomentar; b) processo nº 201917604005616, gerado em 20/12/2019, que trata do monitoramento das determinações do TCE/GO nas contas do Governador do exercício de 2018, apresentadas em 2019, com o objetivo de acompanhar as providências adotadas em atendimento às determinações do TCE/GO acerca da contabilização das contas relativas ao movimento financeiro dos programas

Fomentar e Produzir. Porém, não foram fornecidos os informes dessas auditorias, nem se encontrou qualquer referência deles em outros trabalhos, razão pela qual não há maiores elementos para análise até o momento.

De todos os processos instaurados desde 2019 pela CGE/GO, a equipe de pesquisa, apesar de ter solicitado, teve acesso à íntegra de apenas um IA¹⁵ e não teve acesso à íntegra de nenhum REAC, tampouco dos respectivos processos, em razão de estarem ainda em trâmite nas datas das solicitações efetuadas, conforme será mais bem exposto no tópico seguinte.

Porém, a CGE/GO vem disponibilizando em transparência ativa resumos dos trabalhos já concluídos, dos quais já se infere haver diversas irregularidades na gestão do Fomentar e Produzir, inclusive com a necessidade de suspensão de algumas empresas dos programas, de cobrar destas valores devido à inadimplência quanto a requisitos etc, embora não se seja possível afirmar nesse momento, em razão da ausência de mais informações, se as falhas encontradas estão sendo de fato corrigidas; e os valores, objeto de cobrança adequada. Aparentemente, até 2021, ainda não havia resultados efetivos em termos de reaver valores ao erário.

c. Acesso à informação, sigilo fiscal e transparência das ações de controle interno de incentivos fiscais de ICMS em Goiás

Apresentam-se os resultados da análise documental quanto à transparência em matéria de controle de incentivos fiscais de ICMS em Goiás, o que consiste em saber se o órgão principal de controle interno, a CGE/GO, obtém as informações necessárias para sua atividade controladora, inclusive quanto a informações eventualmente consideradas protegidas por sigilo fiscal, ou se documentos e informações são sonegados pelos órgãos envolvidos na operacionalização dos programas de incentivos fiscais, além da transparência quanto às ações de controle desenvolvidas pela CGE/GO.

i. Acesso à informação

¹⁵ O único documento fornecido desse período mais recente foi o IA nº 02/2020, cujas principais constatações já foram abordadas.

Inicialmente, em resposta prestada em 27/03/2020 a pedido de acesso à informação formulado (protocolo nº 2020.0315.181740-70), por meio do Despacho nº 30/2020-GEAPG-14660, a CGE/GO afirmou que “todos os órgãos envolvidos se mostram bem disponíveis para fornecer os documentos e informações, buscam sempre atender as requisições da Controladoria no prazo, no entanto, a Secretaria da Economia não pode fornecer alguns dados, tendo em vista que são informações protegidas pelo sigilo fiscal”.

Por considerar genérica a resposta, interpôs-se recurso administrativo nos termos da LAI para obtenção de esclarecimentos complementares, que foram prestados em 30/04/2020 por meio do Despacho nº 101/2020-SUPAUD-05459.

Com efeito, em relação à afirmação de que todos os órgãos envolvidos sempre se mostram solícitos em atender às solicitações de informações e documentos, esta deve ser vista com reservas, visto que os itens 2, 3, 4.5 e 4.6 do Relatório nº 11/2018 SEI GEAG – 14660, já analisado, apontam que:

a) houve a necessidade de reiteração de pedidos por parte da CGE/GO, ante a ausência de manifestação tempestiva dos órgãos ou entidades fiscalizados;

b) devido à desorganização e falta de sistema informatizado para controle dos programas pelos órgãos envolvidos na operacionalização do Produzir, vários processos e documentos não foram encontrados e, por conseguinte, tampouco fornecidos para exame da CGE/GO ou o foram com diversas evidências de falhas procedimentais e processuais que comprometeram o próprio escopo da inspeção realizada.

Em relação às auditorias instauradas a partir de 2019, como não foi fornecida a íntegra dos respectivos processos, não se revela possível aferir se houve o acesso regular da CGE/GO às informações e aos documentos solicitados pelo órgão. Novamente aqui evidencia-se que o déficit de transparência prejudica a análise dos resultados da atuação da CGE/GO na matéria.

Portanto, entende-se que o potencial da atuação controladora da CGE/GO encontra-se sobremaneira limitado em matéria de incentivos fiscais de ICMS, em razão da falta de disponibilização adequada de informações, processos e documentos essenciais à fiscalização a cargo do órgão.

ii. Sigilo fiscal como ‘álibi’ para os déficits de transparência: análises e proposições

De outro lado, em relação à afirmação da CGE/GO de que “a Secretaria da Economia não pode fornecer alguns dados, tendo em vista que são informações protegidas pelo sigilo fiscal”, essa resposta já nasce enviesada porque parte da premissa de que a negativa de acesso pela SEE/GO se afigura legítima em vez de informar simplesmente a ocorrência da negativa.

A equipe solicitou esclarecimentos adicionais sobre quais documentos a CGE/GO solicitou e teve acesso negado pela pasta. Sobre esse questionamento específico, a CGE/GO respondeu, em 05/05/2020, o seguinte:

Em relação ao questionamento esta Controladoria comunica que **a CGE solicitou, por e-mail, cópia (em meio eletrônico) dos Documentos de Arrecadação Estadual (DAREs) e comprovantes de pagamento relativos aos valores das parcelas do ICMS não financiado e do saldo devedor, desde o início da fruição do benefício por cada empresa referente a um conjunto de empresas**, sendo negado pela Secretaria de Economia o atendimento, com fundamento que as informações estariam protegidas por sigilo fiscal.

Diante da negativa da Secretaria da Economia, esta Controladoria-Geral [...] reiterou o pedido das informações, sendo novamente noticiada da impossibilidade de acesso aos dados [...].

Como medida de buscar a obtenção das informações necessárias ao desenvolvimento do trabalho de auditoria, **a Controladoria-Geral do Estado encaminhado [sic] o processo n.º 201911867000658 à Procuradoria-Geral do Estado e aguarda a manifestação daquela Especializada acerca da matéria.[...]. [grifou-se]**

Tendo em vista essa resposta, a equipe efetuou pedido de acesso à informação à PGE/GO (protocolo n.º 2020.0718.234815-66), a fim de conhecer a orientação do órgão quanto à solicitação encaminhada pela CGE/GO e requerer a íntegra do mencionado processo SEI n.º 201911867000658. Em resposta, prestada em 07/08/2020, em documento firmado pela Corregedora-Auxiliar da PGE/GO, o pedido de acesso foi indeferido pelas seguintes razões: a) referido processo se referia a auditoria em trâmite na CGE/GO, situação que se amoldava à vedação de fornecimento de acesso; b) muito embora não constem dos autos informações acobertadas por sigilo fiscal ou bancário, consta, por exemplo, o rol de empresas fiscalizadas pela CGE/GO, titulares das informações que se pretende obter, o que, por si só, já atrairia proteção legal e o sigilo mencionado.

Chama a atenção principalmente a interpretação mencionada na alínea “b”, supra, no sentido de que o mero rol de empresas sujeitos à fiscalização da CGE/GO já seria informação

protegida por sigilo fiscal e, portanto, impassível de fornecimento. Não obstante, na mesma resposta foi fornecido o inteiro teor do Despacho nº 1165/2019-GAB, “proferido por este Órgão de Cúpula da PGE nos autos referido processo 201911867000658 (8169246), como manifestação jurídica conclusiva na consulta então enredada”.

Da análise do Despacho nº 1165/2019-GAB, infere-se do respectivo relatório que a CGE/GO questionou a negativa de acesso da SEE/GO, mormente em face da decisão proferida pelo STF na ADI nº 2.390/DF, relativizou o sigilo bancário em relação ao fisco, e que o mesmo entendimento deveria ser aplicado analogicamente à CGE/GO, em face do dever fundamental de pagar tributos, alicerçado na ideia de justiça e solidariedade social.

Esta equipe de pesquisa insistiu, em sede recursal administrativa, na solicitação de cópia integral do processo e dos demais pareceres, despachos e manifestações da PGE em relação a solicitações realizadas pela CGE em matéria de incentivos fiscais de ICMS. Em resposta prestada em 14/09/2020, a Subprocuradora-Geral de Assuntos Administrativos da PGE/GO manteve o indeferimento do pleito recursal.

Em terceiro pedido de acesso à informação à PGE/GO sobre o assunto (protocolo nº 2021.0201.161657-52), solicitou-se cópia digitalizada do processo SEI nº 201900013001502, inclusive do Parecer nº 051/2019 PTR (7882059), Despacho nº 1058/2019 GAB (7984578) e de todas as outras manifestações da PGE/GO naqueles autos, que foram referidas no apócrifo Despacho nº 1165/2019-GAB.

Ao examinar a íntegra das manifestações supra referidas e do aludido processo, constata-se que a orientação da PGE/GO de longa data (pelo menos desde 2009) é de que o Poder Executivo não pode fornecer dados protegidos por sigilo fiscal ao MPGO nem ao TCE/GO, sob pena de incorrer em ilícito administrativo, criminal e civil (CTN, art. 198), embora os questionamentos naqueles autos não fossem relativos especificamente a incentivos fiscais de ICMS.

Assim, o histórico, de mais de década, de manifestações da PGE reforça interpretação restritiva acerca do sigilo fiscal e sua transferência a outros órgãos, consoante interpretação literal do art. 198, § 1º, II, do CTN.

A falta de disponibilização da íntegra dos processos impede a formulação de conclusões mais assertivas, mas por ora já é possível inferir que, desde 26/03/2019, quando gerado o processo SEI nº 201911867000658, até agosto de 2021 não havia uma resposta formal da

PGE/GO acerca da solicitação específica de acesso aos documentos formulada pela CGE/GO, a revelar demora excessiva na resolução da consulta, com prejuízo à efetividade do controle interno. Assim, recomenda-se que pesquisas futuras se debrucem sobre a participação da PGE/GO em matéria de controle dos incentivos fiscais de ICMS, até porque o teor de suas orientações tem amplo potencial de influenciar a atuação dos demais órgãos, como a CGE/GO e a SEE/GO.

Além disso, a equipe formalizou outro pedido de acesso à informação, em 02/06/2020, à CGE/GO para saber se o órgão conhece quem são os maiores beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás por determinado exercício ou consegue obter esses dados junto à SEE/GO (protocolo nº 2020.0602.214214-96). Em resposta, prestada em 29/06/2020, o órgão informou que “está definindo com a ECONOMIA, a publicação dessas informações, que ainda não foram repassadas porque eles alegam sigilo fiscal”.

Indagado no mesmo pedido se a CGE/GO já realizou auditoria em matéria de incentivos fiscais das espécies crédito outorgado, redução da base de cálculo e isenção, o órgão reiterou que seus trabalhos têm se limitado aos programas Fomentar e Produzir. Em outras palavras, o crédito outorgado, justamente a espécie de incentivo mais representativa no total do volume de receita renunciada anualmente, encontra-se infensa à análise da CGE/GO, pelo simples motivo de que a SEE/GO não fornece as informações e os dados necessários para os trabalhos de controle.

Em suma, a CGE/GO desconhecia, ao menos até meados de 2020, quem eram os maiores beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no Estado de Goiás e vem atuando de forma muito limitada, restrita ao universo dos programas mais antigos. Ainda, mesmo em relação a esses programas, o acesso à informação tem se verificado insuficiente, como admite a própria CGE/GO no Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660 e em razão da ausência de aval da PGE/GO ao compartilhamento de dados entre a SEE/GO e a CGE/GO, conforme já evidenciado.

Apesar das inovações legais trazidas em âmbito federal pelo Decreto nº 10.209/2020 e pela Lei nº 14.129/2021, e em âmbito estadual pela LO-CGE/GO, referentes à possibilidade de transferência do sigilo ao órgão de controle interno quando necessário para viabilizar a execução das respectivas atividades de auditoria, não se verificaram avanços concretos em relação ao tema no Estado de Goiás até 2021.

Esse problema não era uma exclusividade do Estado de Goiás. Com efeito, em pedido de acesso à informação (protocolo nº 00480000244202170), formulado em 08/10/2021 por esta equipe de pesquisa à Controladoria-Geral do Distrito Federal, esta, em resposta prestada em 18/10/2021, afirmou que nos casos em que solicitou informações detalhadas em nível de contribuinte, “como volume de incentivos recebidos, eventuais projetos das empresas beneficiárias e outros necessários para aferição de eventuais contrapartidas”, também houve negativa de acesso com base no sigilo fiscal.

Diante dessa constatação, a equipe protocolizou, em 13/11/2021, sugestão à CGE/GO, sob o nº 2021.1113.231558-33, com proposta de minuta de decreto similar ao Decreto nº 10.209/2020 adotado em âmbito federal, com alguns ajustes pertinentes, para incrementar a atuação controladora do órgão. Em resposta, o Superintendente de Auditoria da CGE/GO agradeceu pela proposição e informou que o tema seria analisado.

Dias depois, em 17/12/2021, foi publicada a LC nº 187/2021, cujo art. 45 afastou a proteção do sigilo fiscal sobre as informações pertinentes a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica, mediante introdução do inciso IV ao § 3º do art. 198 do CTN.

Assim, entende-se que a partir desse novo marco legal a CGE/GO deve começar a ter acesso mais detalhado e facilitado a informações sobre incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, inclusive em nível de contribuinte, para incrementar sua atividade controladora, sem prejuízo de buscar uma regulamentação mais próxima àquela do Decreto nº 10.209/2020 para obter informações protegidas por sigilo fiscal em geral.

Como sugestão complementar nesse tocante, seria recomendável também a alteração da Lei nº 20.986/2021 para explicitar o dever de todos os órgãos do Poder Executivo fornecer dados e informações à CGE/GO quando demandados para fins da atividade controladora do órgão, ainda que sigilosas, nesse último caso com adoção das cautelas necessárias à transferência do sigilo, conforme proposta apresentada por essa equipe de pesquisa ao governo estadual.

Portanto, entende-se que a atuação controladora da CGE/GO até 2021 encontrava-se sobremaneira limitada em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, devido à interpretação restritiva do instituto do sigilo fiscal que a SEE/GO impunha ao órgão central de controle interno do Poder Executivo, mas que após a LC nº 187/2021 a CGE/GO deve

envidar esforços para conhecer e controlar periodicamente os maiores beneficiários desses incentivos em Goiás, sem prejuízo de adotar uma ação controladora mais ampla sobre outros beneficiários na medida de seus recursos técnicos, humanos e materiais.

iii. Análise da transparência das ações de controle

A transparência das ações de controle desenvolvidas pela CGE/GO nessa matéria apresenta diversas limitações, tanto quanto aos trabalhos em andamento como em relação àqueles já desenvolvidos.

No que tange aos trabalhos em andamento, há vedação expressa no inciso IV do art. 4º da Lei nº 18.025/2013-GO para o fornecimento de informação relativamente a inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, bem como procedimentos de fiscalização, dentre outros, enquanto não concluídos.

Trata-se de óbice legal, inexistente na Lei nº 12.527/2011, que embora mencione o direito de acesso ao “resultado” desses trabalhos (art. 7º, VII, “b”), não proíbe peremptoriamente que informações relativas a trabalhos em andamento sejam fornecidas; assim, entende-se que a lei goiana, ao prever essa vedação taxativa de constitucionalidade duvidosa, retrocede em matéria de transparência e acesso à informação nesse aspecto.

A despeito disso, segundo informado pela própria CGE/GO com base em suas normativas internas¹⁶, a despeito da possibilidade uma mesma auditoria apontar diversos achados (que constarão do respectivo IA) e de ensejar diversas ações de controle, cada uma destas gera um processo específico, objeto de monitoramento e de relatório conclusivo próprios (REAC). Assim, entende-se que, nessa metodologia de trabalho atualmente adotada pelo órgão, deveria haver divulgação completa de cada REAC à medida que concluído, situação que não se enquadra na vedação prevista no inciso IV do art. 4º da Lei nº 18.025/2013-GO. Não sendo dessa forma, a CGE/GO acaba por gerar um prejuízo à transparência e ao acesso social a informações relevantes sobre o gasto fiscal do Estado.

Corroborar essa interpretação o art. 26 do Anexo Único da Portaria nº 40/2021¹⁷, segundo o qual os resultados das ações de controle, após a emissão do REAC, devem ser publicados em

¹⁶ Portaria nº 165/2019 e, atualmente, Portaria nº 40/2021.

¹⁷ Essa determinação já constava, com pequenas variações redacionais, do art. 25 do Anexo Único da Portaria nº 165/2019, revogada pela Portaria nº 40/2021.

transparência ativa no sítio eletrônico da CGE, após terem sido encaminhados aos dirigentes máximos das unidades auditadas, observado o disposto na Lei nº 18.025/2013-GO e no Decreto nº 7.904/2013-GO que a regulamenta.

Ressalte-se que o dispositivo supracitado se refere à publicação dos “resultados das ações de controle, após a emissão do REAC”, o que deve ser compreendido no sentido de que cada REAC deve ser divulgado assim que encaminhado aos dirigentes máximos das unidades auditadas, ainda que haja outros REAC’s pendentes de emissão numa mesma auditoria.

Porém, não é esse o entendimento da CGE/GO. Em pedido de acesso à informação (protocolo nº 2021.1008.002839-48), formulado em 08/10/2021 visando a obter cópia dos REAC’s e IA’s já emitidos até o momento em relação aos processos de auditoria instaurados a partir de 2019, a CGE/GO, em resposta prestada em 26/10/2021, só forneceu cópia do IA nº 02/2019 e justificou a impossibilidade de fornecimento dos demais documentos solicitados por ainda estarem em andamento os processos de auditoria correspondentes¹⁸.

Referente às auditorias realizadas a partir de 2019, somente foram publicados em transparência ativa pela CGE/GO, até 06/11/2021 (data da última consulta), resumos ainda mais enxutos que aqueles anteriormente divulgados; ainda, esses “novos resumos”, aparentemente relativos a REAC’s já concluídos, não permitem uma compreensão adequada de todo o trabalho realizado pela CGE/GO relativa à ação de controle em questão. Assim, sem a divulgação ou o fornecimento, quando solicitado, da íntegra dos IA’s e dos REAC’s correspondentes, revela-se temerário fazer qualquer juízo de valor, positivo ou negativo, acerca da atuação controladora da CGE/GO, quanto a esses processos, pois o *déficit* de transparência encontrado prejudica até mesmo uma análise exauriente da qualidade da atuação da CGE/GO no tema.

No tocante aos trabalhos já desenvolvidos, o Decreto nº 7.904/2013-GO determina a publicação dos “resultados conclusivos de inspeções e auditorias realizadas, bem como prestação de contas de convênios celebrados, inclusive com informações sobre as entidades

¹⁸ Segundo a mesma resposta da CGE/GO, “a auditoria só é considerada concluída no momento em que o monitoramento relativo a todas as SACs e IACs for devidamente concluído, com a emissão do Informe de Auditoria de Monitoramento e a publicação dos respectivos REACs”. Assim, mesmo com dezenas de REAC’s já emitidos em processos relativos a SAC’s e IAC’s (nºs 201911867002618, 202011867000524, 202011867000524, 202011867000574, 202011867000638, 202011867000813, 202011867000894, 202011867000896, 202011867001047, 202011867001048, 202011867001052, 202011867001172, 202011867001431, 202011867001840, 202011867001841, 202011867001568, 202011867001569 e 202011867001715), estes não foram fornecidos ao autor, por serem pertinentes a auditorias diversas (na data da resposta nenhuma outra havia sido concluída).

privadas inadimplentes”. Porém, a CGE/GO vem emprestando uma interpretação no mínimo “tacanha” a esse dispositivo normativo, no sentido de disponibilizar em transparência ativa apenas um “resumo” com a suposta apresentação dos resultados de suas auditorias e inspeções, sem publicar a íntegra dos relatórios finais correspondentes. Referidos resumos, ademais, não contêm assinatura de qualquer autoridade.

Referente ao primeiro processo concluído pela CGE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS (processo nº 201711867000330: Mapeamento do Produzir), foi publicada¹⁹ a íntegra do fluxograma e, mediante pedido de acesso à informação (transparência passiva), também à íntegra do processo respectivo.

Porém, em relação ao segundo processo concluído pelo órgão nessa matéria (processo nº 201811867000397: Relatório nº 11/2018 SEI GEAG-14660), o relatório final, que contém 31 (trinta e uma páginas) não foi publicado em transparência ativa; o autor só o obteve mediante pedido de acesso à informação (transparência passiva) e ainda com tarjas sobre dados de identificação da empresa com fundamento na Instrução Normativa nº 1.455/2020-GSE (protocolo nº 2020.0315.181740-70).

A GCE/GO insistiu em não publicar em transparência ativa a íntegra do relatório final do processo nº 201811867000397, mesmo após solicitação desta equipe de pesquisa (processo nº 2021.1011.002016-44, de 11/10/2021).

Assim, considera-se descumprido o inciso I do § 1º do Decreto nº 7.904/2013 ao não ser publicado em transparência ativa o relatório final do processo nº 201811867000397, independente da discussão relativa ao tarjamento da empresa objeto da inspeção²⁰; e esse descumprimento não se refere especificamente a esse caso, por se tratar da interpretação restritiva que a CGE/GO confere, em regra, a seus demais trabalhos de controle, tendo em vista que em consulta a vários deles, em dezembro de 2021, havia só publicação de “resumos”²¹ de teor insuficiente para fazer cumprir o mandamento legal de transparência.

¹⁹ GOIÁS TRANSPARENTE. Institucional. Relatórios Diversos. *Portaria nº 60/2017-CGE/GAB - Ordem de Serviço nº 2017.0607.173740-51-CGE*. Disponível em: <http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/images/conte%C3%BAdo_do_CD_-_fluxo_do_Produzir.png>. Acesso em 09 jan. 2022.

²⁰ Na pior das hipóteses, a CGE/GO deveria disponibilizar em transparência ativa o relatório final com o tarjamento parcial, nos moldes fornecidos ao autor.

²¹ GOIÁS TRANSPARENTE. Institucional. Resultados das Inspeções e Auditorias Realizadas. Disponível em: <<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/institucional/resultados-das-inspecoes-e-auditorias-realizadas>>. Acesso em 09 jan. 2022. Deixa-se de empregar, nesse ponto, o sistema autor-data de citações e de mencioná-lo ao final nas referências por não se tratar de um documento publicado e sim de uma página de consulta

Portanto, entende-se que a CGE/GO deve aprimorar a transparência de suas ações de controle mediante a respectiva publicação integral quanto aos trabalhos já concluídos, inclusive com identificação das pessoas jurídicas objeto da auditoria, visto que após a LC n° 187/2021 a proteção do sigilo fiscal sobre essas informações deixou expressamente de existir; sem prejuízo da necessidade de alteração legislativa da Lei n° 18.025/2013 para permitir a divulgação ou, ao menos, o fornecimento de informações e documentos referentes a trabalhos em andamento.

Articulação interinstitucional) restrições de acesso já explicadas no tópico anterior deste artigo.

Ainda, apesar de ambas as instituições (CGE/GO e TCE/GO) terem firmado Termos de Cooperação Técnica (n°s 01/2016 e 04/2019), não foi possível identificar elementos no sentido de terem estreitado diálogo interinstitucional de forma mais intensa nessa matéria.

iv. Articulação com a ALE/GO

Após recurso interposto pela equipe de pesquisa em pedido de acesso à informação, a CGE/GO prestou, em 05/05/2020, os seguintes esclarecimentos:

Ainda, por demanda, durante a execução dos trabalhos, foram enviados alguns documentos emitidos pela CGE para a Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, Ministério Público do Estado de Goiás, a fim de subsidiar trabalhos desses órgãos de controle externo. Ressalta-se que **por solicitação do Presidente da Comissão Parlamentar de Inquérito, instaurada no âmbito da Assembleia Legislativa do Estado de Goiás, o servidor [...]** desta Controladoria, foi designado²² para auxiliar o referido Colegiado nos trabalhos em relação aos Incentivos Fiscais, nos termos dos Ofício n.º 018/2019-CPI (9151288), bem como no Ofício n.º 050/2019 - HA (8909722) do relator da CPI Dep. Humberto Aidar, insertos no Processo n.º 201911867001819.

na internet, razão pela qual não há uma data específica para referência, além de permitir a consulta imediata do conteúdo pelo leitor a partir do link referido.

²² Referida designação ocorreu por meio do Ofício n° 1.299/2019-CGE, de 23 de setembro, conforme fl. 208 dos autos da CPI.

Em relação à ALE/GO, registre-se que por ocasião da CPI dos Incentivos Fiscais da ALEGO a CGE/GO lhe forneceu cópia dos IA's nºs 1/2019 e 3/2019, que contribuíram para a redação do item 6.2.2 e do Capítulo 11 do Relatório Final da CPI (GOIÁS, 2020a). Apesar de se tratar de meros informes e não de REAC, eram os principais documentos emitidos pela CGE/GO na época da CPI.

Houve ainda uma reunião virtual entre representantes das entidades, em 11/05/2020, a pedido da direção da própria CGE/GO, para elucidar os principais pontos do Relatório Final da CPI aos servidores do órgão; porém, depois desse momento não se tem registro de nenhuma outra atividade oficial entre as entidades, para articulação no tema dos incentivos fiscais. Assim, não obstante a elogiável aproximação entre a CGE/GO e a ALE/GO durante os trabalhos da mencionada CPI, não se identificou qualquer estreitamento ou trabalho conjunto nem antes nem após a entrega do Relatório Final desta.

Por fim, também não há evidências de que a ALE/GO tenha solicitado nem recebido os informes de auditoria e outros relatórios posteriormente lavrados pela CGE/GO em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS, diferentemente do que ocorreu no âmbito da CPI dos Incentivos Fiscais quanto aos trabalhos que se encontravam em desenvolvimento pela CGE/GO em 2019.

v. Articulação com o MPE/GO

Quanto ao Ministério Público do Estado de Goiás (MPE/GO), verifica-se que no processo nº 201911867001962, gerado em 04/10/2019 e concluído em 14/02/2020, do qual resultou o IA nº 1/2020, com o objetivo de verificar os resultados alcançados pelas empresas beneficiárias do Fomentar, foi aberta vista dos autos ao MPE/GO, conforme consulta pública do SEI, embora não fique claro se foi uma vista eletrônica apenas ou remetida cópia integral do processo ao *parquet*.

Interessante observar que a CGE/GO, no Despacho nº 45/2019-GEAPG-14660, em resposta ao Ofício nº 30/2019-CPI, informou que realizou reuniões em 2019 com o MPE/GO para apresentar os apontamentos identificados nas auditorias e encaminhou os IA's nºs 1/2019 e 2/2019 ao *parquet*, embora sem explicitar se esse envio foi espontâneo ou após requisição do MPE/GO, além de informar que as empresas auditadas foram selecionadas por meio de amostra

aleatória ou por solicitação do MPE/GO (autos CPI, fl. 377). Assim, verifica-se que o MPE/GO buscou em 2019, no curso da CPI, interagir de forma mais próxima com a CGE/GO, inclusive mediante indicação de empresas para serem auditadas.

Em resposta a pedido de acesso à informação à CGE/GO, sobre eventual cooperação desta com o MPE/GO no período de 2014 a 2019 (protocolo nº 2020.1121.225442-49), a primeira informou, em 11/12/2020, que:

a) não foram enviados quaisquer ofícios de representação, recomendação e/ou solicitação de providência sobre trabalhos realizados pela Gerência de Auditoria de Programas de Governo da CGE/GO ao MPE/GO acerca de incentivos fiscais concedidos;

b) por meio do Ofício nº 452, de 03/10/2019, a 50ª Promotoria de Justiça do MPE/GO requisitou o encaminhamento dos IA's emitidos pela Controladoria até aquela data (03/10/2019);

c) houve uma reunião em 2019 entre referida Gerência da CGE/GO e membros do MPE/GO com o objetivo de apresentar os trabalhos que estavam sendo realizados pela equipe de auditoria acerca dos incentivos fiscais do Estado de Goiás, e outra em 2020 para esclarecimentos quanto à forma de atendimento ao mencionado ofício requisitório.

Portanto, percebe-se que antes de 2019 praticamente não houve qualquer interação ou diálogo interinstitucional relevante entre GGE/GO e órgãos de controle externo; e a partir dessa data houve alguns atos isolados de cooperação entre a CGE/GO e as instituições de controle externo, muito em razão da instauração de CPI. Isso, porém, sem que seja possível identificar um estreitamento de articulação em matéria de controle de incentivos fiscais de ICMS em Goiás.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As políticas públicas podem ser entendidas como um conjunto de decisões e ações adotadas pelo poder público, em sentido amplo, intencionalmente coerentes entre si e eventualmente também com a sociedade civil organizada, com o propósito de enfrentar um problema público considerado politicamente relevante.

A discussão acerca do monitoramento e avaliação de políticas públicas deixou de ser um debate exclusivamente teórico e restrito ao campo de públicas para ganhar acentuada projeção no ordenamento jurídico nacional e goiano, notadamente a partir da EC nº 109/2021.

No âmbito do Estado de Goiás, já se destacava a EC nº 63/2019-GO, que passou a prever em âmbito estadual o sistema permanente de monitoramento e avaliação de políticas públicas (CE/GO, arts. 5º, XV, e 30-A).

Nessa linha argumentativa, entende-se que os incentivos fiscais de ICMS, como manifestação da extrafiscalidade inerente a esse imposto, são gasto tributário e, enquanto tal, gasto público; e não devem ficar apartados das melhores práticas de avaliação, transparência e controle, porque são utilizados pelos diversos governos estaduais como instrumento de políticas públicas, notadamente de desenvolvimento regional, ao menos no plano dos discursos institucionais adotados. Recentemente, a própria legislação estadual reconheceu a necessidade de esses incentivos serem submetidos às demais regras de controle (Lei nº 21.242/2022-GO, art. 1º, parágrafo único).

Após revisão da literatura e também para fins de um recorte metodológico, optou-se por avaliar o desempenho da CGE/GO a partir de 3 (três) pilares que se consideram fundamentais: a) efetivo exercício das respectivas atribuições constitucionais, legais e normativas em matéria de incentivos fiscais e renúncia de receitas de ICMS; b) acesso às informações necessárias ao desempenho dessas mesmas atribuições e transparência das respectivas ações de controle; e c) articulação interinstitucional, com breves apontamentos, quando possível, também sobre a articulação entre as diferentes unidades técnicas dentro da mesma instituição.

Quanto ao primeiro critério não foram encontradas evidências de realização de qualquer trabalho de fiscalização efetivo desde sua criação até 2017, quando foi desenvolvido um trabalho inicial de mapeamento do programa Produzir, mesmo que vigente há mais de 15 (quinze) anos na época. Apenas em 2018 foi desenvolvido o primeiro trabalho de fiscalização relativamente a uma pessoa jurídica específica, cujos dados não foram revelados por entenderem, na época de seu fornecimento (2020) estarem protegidas por sigilo fiscal, configurando-se uma restrição equivocada de acesso à informação.

Assim, apenas a partir de 2019 é que a CGE/GO aparentemente passou a atuar de forma mais efetiva e sistemática nessa matéria, visto que instaurou e vem conduzindo dezenas de processos de fiscalização; diz-se “aparentemente” porque o autor não teve acesso à integra dos mencionados relatórios, exceto ao Informe de Auditoria nº 02/2019 (que se debruçou sobre o impacto do programa Fomentar). O déficit de transparência ativa e passiva em matéria de incentivos fiscais é um dos achados desta pesquisa.

Ademais, foi possível demonstrar no desenvolvimento da pesquisa que as justificativas para a não divulgação dos processos de controle (ou sua divulgação mitigada) se apoiam em restrições legais e/ou normativas que obstaculizam, no todo ou em parte, o acesso à informação e o consequente controle dos incentivos fiscais. Assim, oportuna se revela que a comunidade científica e os atores competentes se debruçam sobre o tema no intuito de superar o quadro de inconstitucionalidade ou mesmo ilegalidade dessas normas restritivas.

A maioria das informações de que a equipe se valeu para esta pesquisa foram obtidas majoritariamente via pedidos de acesso à informação (transparência passiva) e solicitações formuladas na Ouvidoria-Geral do Estado, muitas vezes com necessidade de recursos, etc, para vencer as barreiras de acesso aos dados. Assim, entende-se que o nível de transparência das ações de controle revelou-se baixo, ainda que a CGE/GO se ampare em remissões a dispositivos legais e infralegais estaduais para não revelar maior nível de detalhamento. Essa conclusão se afigura ainda mais preocupante ante o fato de que, mesmo na vigência da LC nº 187/2021, a CGE/GO não ter ampliado sua transparência nessa matéria, de modo a permanecer ainda no completo sigilo a identificação dos contribuintes objeto das ações de controle e outras informações relevantes.

Outra limitação verificada foi a restrição que a SEE/GO vinha opondo à CGE/GO no tocante ao acesso a informações mais detalhadas em nível de contribuinte sobre incentivos fiscais a eles concedidos e por eles fruídos. Como resultado, todos os processos de auditoria instaurados pelo órgão de 2018 até 2020 têm se limitado aos programas Fomentar e Produzir, por serem ainda considerados de natureza financeira e não fiscal pelo governo estadual, mas a CGE/GO não consegue acessar informações e dados sobre crédito outorgado, justamente a espécie mais representativa de incentivos fiscais, nem possivelmente sobre isenções e reduções da base de cálculo. Revela-se, assim, outro achado quanto a falhas significativas do sistema de controle interno de incentivos fiscais em Goiás.

Embora em âmbito federal tenha sido publicado o Decreto nº 10.209/2020, que permite o acesso pela CGU e pelo TCU a informações protegidas por sigilo fiscal custodiadas pela SRFB, não se verificou qualquer iniciativa similar no Estado de Goiás.

Porém, com a superveniência da LC nº 187/2021, entende-se que não há mais fundamento legal para a negativa de informações pela SEE/GO à CGE/GO. Assim, espera-se que a CGE/GO possa priorizar, em seus próximos trabalhos, auditorias sobre empresas

beneficiárias de créditos outorgados e também de outras espécies de incentivos fiscais, conforme a materialidade e o volume de recursos públicos envolvidos.

Quanto à transparência ativa, também foram verificadas falhas. Como exemplo, no período mais recente, não há publicações por parte da CGE/GO de resultados/trabalhos de fiscalização/controle em programas de incentivos (IA's ou REAC's completos) ou, quando há, é de forma muito incipiente e extremamente resumida (REACs parciais), sem deixar claro os resultados de sua atuação nem os contribuintes fiscalizados.

Em relação à articulação da CGE/GO com as demais instituições controladoras, não foram encontradas evidências dessa articulação antes da CPI dos Incentivos Fiscais, mas a partir dela foram registradas algumas ações em conjunto com a própria CPI e alguma aproximação com o TCE/GO e o MPE/GO nessa matéria, porém em níveis de articulação ainda muito incipientes.

Portanto, a pesquisa permitiu identificação de achados e evidências que denotam falhas significativas de atuação, transparência e articulação, do controle interno sobre incentivos fiscais de ICMS em Goiás. Trata-se de algo que precisa receber maior atenção do poder público e da sociedade civil, tendo em vista os vultosos volumes de recurso públicos em jogo.

REFERÊNCIAS²³

ASSIS, Aline Neves de; COELHO, Saulo de Oliveira Pinto. Um constitucionalismo do espetáculo? Espetacularização das políticas públicas e ineficiência do controle jurídico-constitucional. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 115, p. 541-584, 2017.

ASSIS, Karoline Marchiori de. A adequação como pressuposto de validade da norma de incentivos fiscais e a insuficiência da Ciência do Direito para esse controle. In: CYRINO, Rodrigo Reis; NEVES, Rodrigo Santos (coord.) *Temas de Direito Constitucional*. Vol. 2. Rio de Janeiro, RJ: Lúmen Juris, 2020, p. 207-238.

BATISTA, Paulo César de Sousa; FREIRE, Dimona Albuquerque Arraes. Natureza preventiva do controle interno no setor público. *Revista Controle*, Fortaleza, v. 15, n. 2, p. 380-413, jul./dez. 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.32586/rcda.v15i2.413>>. Acesso em 07 jul. 2021.

²³ Não são mencionadas nestas referências a Constituição da República e respectivas emendas constitucionais, nem as leis e decretos nacionais/federais e estaduais, conforme já explicado em notas anteriores.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portaria nº 570, de 11 de maio de 2007. Aprova o Regimento Interno da Controladoria-Geral da União. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, Seção 1, nº 91, p. 3-15, 14 maio 2007. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41493/8/Portaria_570_2007.pdf>. Acesso em 11 jul. 2021.

CHAVES, Renato Santos. *Auditoria e controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos* (com jurisprudência do TCU). Curitiba, PR: Juruá, 2010.

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

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo, SP: José Buschatsky, 1975.

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

FRAGOSO, Ronaldo Vieira. Tributos programas Fomentar e Produzir como política de desoneração do ICMS no Estado de Goiás: irreabilidade jurídica e transferências efetivas de renda. *Caderno de Finanças Públicas*, Brasília, n. 16, p. 333-361, dez. 2016.

GLOCK, José Osvaldo. *Sistema de controle interno na administração pública: orientação técnica para a estruturação e operacionalização de controles internos preventivos, baseados em avaliação simplificada de riscos*. 2. ed. Curitiba, PR: Juruá, 2015.

GOIÁS. Assembleia Legislativa do Estado de Goiás (ALEGO). CPIs ativas. CPI dos Incentivos Fiscais. Relatórios e Atas: *Relatório Final*. Goiânia, GO: ALEGO, 2020a. Disponível em: <<https://portal.al.go.leg.br/legado/cpi/ver/id/33>>. Acesso em 16 set. 2021.

GOIÁS. Controladoria Geral do Estado. Normas e legislação. Normas da CGE. Portarias. *Portaria nº 74, de 19 de março de 2014*. Aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado. Goiânia, GO: CGE/GO, 2014. Disponível em: <controladoria.go.gov.br/files/Normas_cge/Portarias%20CGE/Portaria_40_2021.pdf>. Acesso em 18 jul. 2021.

GOIÁS. Controladoria Geral do Estado. Normas e legislação. Normas da CGE. Portarias. *Portaria nº 165, de 29 de outubro de 2019*. Estrutura as Ações de Controle pela Controladoria-Geral do Estado de Goiás na Administração Direta e Indireta do Poder Executivo do Estado de Goiás, na condição de Órgão Central do Sistema de Controle Interno. Goiânia, GO: CGE/GO, 2019c. Disponível em: <<https://www.controladoria.go.gov.br/files/Portarian165eanexoOficial.pdf>>. Acesso em 10 out. 2021.

GOIÁS. Goiás Transparente. Gestão Fiscal e Governamental. *Benefícios Fiscais*. Disponível em: <<http://www.transparencia.go.gov.br/portaldatransparencia/demonstrativos-fiscais/beneficios-fiscais>>. Acesso em 16 set. 2021.

GOIÁS. Secretaria-Geral da Governadoria (SGOV). Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos. Estudos do IMB. *Incentivos fiscais e o Estado de Goiás: uma análise de impacto e do custo econômico dos programas fomentar/produzir e crédito outorgado*. Goiânia, GO: IMB/GO, 2019. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1791&catid=8&Itemid=208>. Acesso em 16 set. 2021.

HELLMUTH, William Flo; SURREY, Stanley S. *The tax expenditure budget: response to professor Bittker*. *National Tax Journal (The University of Chicago Press)*, Chicago, vol. 22, n. 4, dec. 1969, p. 528-537. Disponível em: <www.jstor.org/stable/41791686>. Acesso em 10 jun. 2021.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass S. *O custo dos direitos*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo, SP: WMF Martins Fontes, 2019.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2013.

LISBÔA, Mateus Rocha de. *Incentivos fiscais no Estado de Goiás: ténue divisão entre política pública eficiente e renúncia fiscal nos programas Produzir e Fomentar*. 2020. 183 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Políticas Públicas) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2020. Disponível em: <<https://repositorio.bc.ufg.br/tede/bitstream/tede/11116/3/Disserta%20a7%20a3o%20-%20Mateus%20Rocha%20de%20Lisb%20-%202020.pdf>>. Acesso em 03 ago. 2021.

McDANIEL, Paul R.; SURREY, Stanley S. *The tax expenditure concept and the budget reform act of 1974*. *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, Boston, vol. XVII, n. 5, p. 679-737, jun. 1976. Disponível em: <<https://lawdigitalcommons.bc.edu/bclr/vol17/iss5/1>>. Acesso em 15 jun. 2021.

MONTEIRO, Maria Elêusis de Alencar. *Incentivos fiscais e desenvolvimento regional*. Brasília, DF: Ministério do Interior, 1977.

SCHMIDT, João Pedro. Para estudar políticas públicas: aspectos conceituais, metodológicos e abordagens teóricas. *Revista de Direito da UNISC*, Santa Cruz do Sul, v. 3, n. 56, p. 119-149, set/dez. 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.17058/rdunisc.v3i56.12688>>. Acesso em 18 out. 2021.

SECCHI, Leonardo. *Políticas públicas: conceito, esquemas de análise e casos práticos*. 2. ed. São Paulo, SP: Cengage Learning, 2013.

SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1973.

PASCHOAL, Júlio Alfredo Rosa. *O papel do fomentar no processo de estruturação industrial em Goiás (1984 - 1999)*. 2001. 125 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2001.

RAEDER, Savio Túlio Oselieri. Ciclo de políticas: uma abordagem integradora dos modelos para análise de políticas públicas. *Revista Perspectivas em Políticas Públicas*, Belo Horizonte, vol. VII, nº 13, p. 121-146, jan./jun. 2014. Disponível em: <<https://revista.uemg.br/index.php/revistapp/article/view/856/550>>. Acesso em 1º nov. 2020.

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

WERNER, Patricia Ulson Pizarro. A abordagem Direito e Políticas Públicas como ferramenta de aprimoramento das instituições jurídicas: qualidade organizacional, sistematização de dados e fomento das relações interinstitucionais. *Revista de Estudos Institucionais*, Rio de Janeiro, v. 5, n. 3, p. 926-941, set./dez. 2019. Disponível em: <<https://doi.org/10.21783/rei.v5i3.435>>. Acesso em 14 abr. 2022.