
TRANSPARÊNCIA E ACCOUNTABILITY DAS RENÚNCIAS DE RECEITA: UMA ANÁLISE SOBRE O BENEFÍCIO DO PROGRAMA DE APOIO A ALUNOS NO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

TRANSPARENCY AND ACCOUNTABILITY OF REVENUE WAIVERS: AN ANALYSIS OF THE BENEFIT OF THE STUDENT SUPPORT PROGRAM IN THE MUNICIPALITY OF RIO DE JANEIRO

Ted Jefferson Pereira da Silva

Mestre em Ciências Contábeis pela UERJ
Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)
Endereço: Rua São Francisco Xavier, 524, 9º andar,
Bloco E – Maracanã - RJ
Telefone: (21)2334-0662
E-mail: tedjeffersonpereira@gmail.com

Carlyle Tadeu Falcão de Oliveira

Doutorado em Administração pela Ebape-FGV
Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)
Endereço: Rua São Francisco Xavier, 524, 9º
andar, Bloco E – Maracanã - RJ
Telefone: (21)2334-0662
E-mail: carlyle.falcao@gmail.com

Recebido: 03/04/2024 Aprovado: 08/08/2024
Publicado: 20/08/2024

Tânia Maria de Oliveira Almeida Gouveia

Doutorado em Administração pela Ebape-FGV
Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)
Endereço: Rua São Francisco Xavier, 524, 9º andar,
Bloco E – Maracanã - RJ
Telefone: (21)2334-0662
E-mail: tania.almeida@ctgouveia.com.br

RESUMO

Este estudo tem como objetivo avaliar a transparência e a accountability do benefício fiscal de incentivo à educação do ensino médio no município do Rio de Janeiro. Foi realizada uma pesquisa teórico-empírica, com abordagem qualitativa. Os resultados indicam ausência de regulamentação na seleção dos alunos e de critérios ou indicadores na análise da efetividade do benefício. Foi observada a inexistência de estudos disponibilizados pelo município sobre a avaliação do custo-benefício do Programa de Apoio aos Alunos (PAA), embora caiba à Prefeitura avaliar se há meios alternativos mais econômicos para atingir os objetivos do desse benefício fiscal. Observou-se, também, a ausência de controle social, havendo vários fatores podem contribuir para esse fato, como a inexistência de dados do programa nos sites do município e dos órgãos de controle, a falta de estímulo do governo municipal e dos agentes políticos, e/ou a complexidade do tema, reduzindo a inclusão social e a busca do aperfeiçoamento do Programa pela sociedade. Quanto à análise da transparência da Prefeitura da cidade do Rio de Janeiro no portal da transparência (e-gov), os resultados indicam a inexistência de dados Programa, assim como as prestações de contas das instituições de ensino credenciadas no Programa. Soma-se o fato de não haver contabilização das renúncias de receita, contrariando o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

Palavras-chave: Renúncias de Receita. Transparência Pública. *Accountability*.

ABSTRACT

This study aims to evaluate the transparency and accountability of the tax benefit used to encourage secondary education in the city of Rio de Janeiro. We conducted theoretical-empirical research using a qualitative approach. The results show that there is no regulation in the selection of students, nor are there any criteria or indicators for analyzing the effectiveness of the benefit. The observation revealed that the municipality did not provide any studies on the cost-benefit evaluation of the Student Support Program (PAA), leaving it up to City Hall to determine if there are alternative, more cost-effective ways to accomplish the goals of this tax benefit. It was also observed that there was an absence of social control, with several factors that may contribute to this fact, such as the lack of program data on the websites of the municipality and control bodies, the lack of encouragement from the municipal government and political agents, and/or the complexity of the topic, reducing social inclusion and society's search for improvement of the Program. Regarding the analysis of the transparency of the City of Rio de Janeiro on the transparency portal (e-gov), the results indicate the lack of Program data, as well as the accountability of educational institutions accredited in the Program. In addition, there is no accounting for revenue waivers, contrary to the Accounting Manual Applied to the Public Sector.

Keywords: Tax benefit. Public transparency and accountability.

1 INTRODUÇÃO

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

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

Particularmente, o município do Rio de Janeiro (MRJ) renunciou, em 2021, a R\$ 2,33 bilhões (16,54%) de suas receitas tributárias para veicular diversas políticas públicas de maneira indireta, conforme o Relatório de Contas de Governo de 2021 do Tribunal de Contas. De 2017 a 2021, os gastos tributários totais subiram em ritmo superior ao da inflação, que dita o ritmo de crescimento da receita pública total (TCMRIO, 2021). Isso acarreta um esforço elevado da sociedade carioca, que arca com essas renúncias por meio de tributos mais elevados, bens públicos não recebidos ou serviços públicos não ofertados ou precariamente oferecidos.

Conforme o Art. 30, VI da Constituição Federal, compete aos municípios manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental, sendo dever do Estado a progressiva universalização do ensino médio gratuito (CF, art. 208, II). A fim de promover o desenvolvimento, combater a pobreza e reduzir a desigualdade social do país, os entes federativos devem priorizar a continuidade dos estudos dos jovens, pois, conforme estudos de Yannoulas e Garcia (2022), há uma correlação entre os índices de pobreza e o tempo de estudo.

Com este propósito, consta no Projeto de Lei n.º 327/2001 que o município do Rio de Janeiro (MRJ) realizou estudos na rede municipal de ensino que mostraram que chegavam a oitava série do primeiro grau praticamente a metade dos alunos que começaram na primeira série, sendo que muitos não prosseguiram seus estudos por falta de matrícula de segundo grau na rede pública estadual ou por falta de recursos para estudar na rede privada de ensino. No intuito de apoiar as famílias e estimular os alunos a continuarem os estudos, reduzindo a evasão escolar e impactando positivamente a vida desses estudantes com a redução da desigualdade social, o MRJ sancionou a Lei n.º 3.468/2002 que cria o benefício fiscal por meio do Programa de Apoio aos Alunos (PAA), reduzindo o imposto sobre serviços (ISS) a pagar, para as escolas particulares que receberem alunos que cursaram no mínimo 75% (setenta e cinco por cento) dos estudos relativos ao segundo segmento do ensino fundamental neste município (RIO DE JANEIRO, 2002).

Há tempos, discute-se o tema do financiamento da educação brasileira no meio acadêmico, devido à necessidade de recursos para implantar as políticas públicas do setor educacional (OLIVEIRA; SILVA; OLIVEIRA, 2023). Desta forma, quando debatemos o financiamento educacional, outros elementos são levantados, como a composição e aplicação de recursos e sua fiscalização (LUCYK, 2020; OLIVEIRA; SILVA; OLIVEIRA, 2023). Apesar dos problemas intrínsecos a qualquer processo avaliativo, analisar os resultados de política pública direta é simples desde que estabelecidas metodologias apropriadas e transparentes. Pode-se mensurar, o custo do aumento de alunos em salas de aula ou o custo de construção e manutenção de uma escola. É plausível, até mesmo, fazer uma analogia entre esses custos a fim de escolher-se pela política pública economicamente mais adequada (GARCIA; LEONETTI, 2021).

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

Neste contexto, este estudo tem como objetivo avaliar a transparência e a accountability do benefício fiscal de incentivo à educação do ensino médio no município do Rio de Janeiro. Tendo como objetivos específicos: (a) analisar a renúncia fiscal do ensino médio no MRJ e (b) discutir o controle social do benefício fiscal.

Esse estudo se justifica, pois, a falta de transparência sobre os dados das renúncias fiscais diminui o controle social e, conseqüentemente, a qualidade dos gastos públicos, segundo Santos, Reis, Pinho e Vilar (2019), que também destacam a carência na literatura nacional de referências à transparência ou dados abertos sobre renúncia fiscal. Adiciona-se que o controle das renúncias fiscais adquire especial importância num contexto de crise fiscal, pois a redução da arrecadação de receita é uma das principais causas apontadas para a crise fiscal pela qual passam a União, os Estados e os municípios desde 2014, evitando-os de investir e limitando-os ao pagamento de salários, previdência e dívidas (TAMANINI, 2020).

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

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Renúncias de Receita

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

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

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

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

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

Segundo Marostica e Petri (2017), alguns benefícios fiscais duram por décadas, como por exemplo os incentivos da Zona Franca de Manaus, enquanto outros duram anos como a desoneração da folha de pagamento, cuja prorrogação, até 31/12/2027, foi promulgada pelo Congresso Nacional (Lei Ordinária 14.784/2023), ou alguns meses como o incentivo à compra de veículos dado pelo Governo Federal em junho de 2023 (Medida Provisória 1.175/2023). Muitos benefícios são dados por meio de regimes especiais de tributação, normalmente ligados às indústrias atacadistas e materiais de construção (TORRES, 2020). A implementação de tais incentivos depende da força política local e do lobby dos empresários beneficiados no processo (TORRES, 2020). Todavia, as renúncias de receita devem gerar os efeitos esperados a um benefício social ou uma modificação na ordem econômica e social

(SOUZA, 2020; GOULARTI, 2021b). Entretanto, no Brasil, averigua-se a implementação das renúncias de receita sem um estudo aprofundado dos resultados positivos, acarretando verdadeiros privilégios a determinados grupos econômicos (TORRES, 2020).

As receitas tributárias são essenciais para o desenvolvimento social, econômico, ambiental e cultural da sociedade e, embora a renúncia de receita represente um importante instrumento para o atingimento das políticas públicas, desde que contemplado e monitorado de forma adequada, sua operação demanda cuidado. Na prática, renunciar receitas sugere não dispor de recursos que proporcionariam mais investimentos e/ou nas despesas de custeio da máquina pública como infraestrutura, segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, transporte, comunicações, esportes e lazer (CARVALHO JÚNIOR, 2018; GOULARTI, 2021a).

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

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

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

2.1.1 Controle das renúncias de receita pela Administração Pública

Desde os primórdios das ciências econômicas, a formação da riqueza é investigada pelos economistas, discutindo-se “sobre a origem, a causa, a geração, a distribuição, os ciclos e a reprodução da riqueza social” (GOULARTI, 2021b, p. 21). Ao longo do tempo, aumentaram-se as formas de acumulação de capital pela via tributária, sendo uma delas os incentivos fiscais (GOULARTI, 2021b). No caso dos governos municipais, os principais tributos renunciados são o IPTU e o ISS (GOULARTI, 2021b).

Em meados do século passado, vivíamos um Estado intervencionista que se utilizou demasiadamente das renúncias de receita, sem nenhuma forma de controle formal dos impactos no erário público e no orçamento, ou discussão sobre a transparência (HENRIQUES, 2010). O poder constituinte de 1988 iniciou, preliminarmente, o controle das renúncias de receita por meio do artigo 165, parágrafo 6º, que determina que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios tributários (BRASIL, 1988). Todavia, criou apenas um anexo ao orçamento sem uma análise qualitativa dos gastos (LIMA, 2021).

A Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estabeleceu o efetivo regramento de renúncias de receita para os entes governamentais, pois no seu artigo 14, incisos I e II, cria obrigações para o Poder Executivo demonstrar que a renúncia não afetará

as metas de resultados fiscais ou indicar as medidas de compensação para a renúncia criada (BRASIL, 2000). Antes da LRF, era suficiente apenas a autorização legislativa do ente federativo envolvido (LIMA; LIMA, 2020).

Da perspectiva da fiscalização no município do Rio de Janeiro, a análise das renúncias de receita deve ser realizada pelo poder legislativo, representado pela Câmara Municipal do Rio de Janeiro (CMRJ), por meio do controle externo, com o auxílio do Tribunal de Contas do município do Rio de Janeiro (TCMRio) e pelo sistema de controle interno de cada poder, nos termos do art. 70 da CF-1988 (BRASIL, 1988). A fim de exercer sua finalidade como órgão técnico de controle externo, o TCMRio vale-se do Manual de Auditoria do TCMRio que, em geral, na auditoria do setor público pode ser descrito como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos.

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

O poder executivo do MRJ também possui uma Controladoria Geral (Controladoria Geral do município do Rio de Janeiro – CGMRJ), órgão central do sistema de controle interno e primeira controladoria do Brasil. Esse órgão da administração direta tem entre seus objetivos o controle e a adoção de mecanismos para evitar erros e desvios de recursos como os benefícios fiscais, auxiliando os gestores na tomada de decisão, além de desenvolver programas e projetos de caráter preventivo com o objetivo de proporcionar uma administração mais transparente, reduzir os gastos públicos e propiciar a eficiência e a eficácia das atividades públicas do MRJ (SILVA; CARNEIRO; RAMOS, 2015).

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

O reduzido controle dos efeitos dessa política pública, além de sua diminuta transparência, tem sido relatado pelo Banco Mundial como algo significativo a ser refletido pelos governos (BANCO MUNDIAL, 2017; RENZIO, 2019; AZEVEDO; CABELLO, 2020). Embora represente um percentual relevante do total de receitas, há pouco controle da efetividade desses gastos pelos órgãos de controle e com um grau de transparência baixo o que favoreceu o aumento desses benefícios fiscais (RENZIO, 2019; AZEVEDO; CABELLO, 2020; LIMA; LIMA, 2020).

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

Na linha do controle externo, Garcia e Leonetti (2021) afirmam que os Tribunais de Contas funcionam como uma instância adequada para efetuar a fiscalização das políticas públicas, devido à sua

multidisciplinariedade de atuação (análise econômica, estatística, sociológica e da assistência social). Nesse contexto, busca-se analisar o alcance das metas e preferências do programa ou ação governamental estabelecido (GARCIA; LEONETTI, 2021). Dessa forma, cabe aos Tribunais de Contas criar maneiras que possam fiscalizar as renúncias de receita sob as óticas da legalidade, da legitimidade, da eficácia, da eficiência, da economicidade e da efetividade (BRASIL, 1988, 2000).

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

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

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

2.1.2 Controle social sobre as renúncias de receita

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

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

Conforme Ross (apud LAKATOS; MARCONI, 2021), o controle social é o conjunto das sanções positivas e negativas a que os cidadãos se valem para asseverar as conformidades das condutas aos padrões estabelecidos. Assim, é exequível aceitar que o monitoramento e o controle social são ações fiscalizadoras que autorizam a sociedade praticá-las junto ao governo, podendo, inclusive, decidir suas necessidades e controlar suas execuções (MATOS; SOARES; SOARES, 2022; OLIVEIRA; SILVA;

OLIVEIRA, 2023). Todavia, o país ainda está amadurecendo os processos democráticos e novos ajustes entre governo e sociedade são essenciais para evolução, reforçando a necessidade de aperfeiçoar os instrumentos, a fim de garantir a transparência, a *accountability* e o controle social (OLIVEIRA; SILVA; OLIVEIRA, 2023).

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

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

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

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

O controle social pode acontecer pela ação primária ou secundária. A ação primária engloba a transparência, a *accountability* e a função política, efetivando o controle dos gastos públicos, a fiscalização das ações da administração pública, o acompanhamento e a averiguação da gestão dos recursos públicos. A ação secundária compreende as formas jurídicas e sociais (COSTA; SAUERBRONN; LOURENÇO, 2018; OLIVEIRA; SILVA; OLIVEIRA, 2023).

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

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

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

2.2 Transparência e *accountability*

O exercício da transparência ocorre quando o governo esclarece e informa ao cidadão o que acontece, dentro da sua competência, disponibilizando, com tempestividade e fidedignidade, as informações (MACADAR; FREITAS; MOREIRA, 2015; RAUPP, 2016a). Dois conceitos de transparência decorrem da Lei de Acesso à Informação (LAI): transparência ativa, definida como aquela em que há disponibilização da informação de maneira espontânea, ou vinculada legalmente, pelos órgãos públicos (BRASIL, 2013, p. 14); e transparência passiva, que se refere à disponibilização de informações mediante o atendimento a demandas de “interesse geral ou coletivo, desde que não sejam resguardadas por sigilo” (BRASIL, 2013, p. 17).

A CF-1988 estabelece uma série de garantias para assegurar a realização da transparência (caracterizando como um direito social), em especial no seu art. 5º, XXXIII, pelo qual oferece ao cidadão a garantia de receber informações de seu interesse particular prestadas pelos órgãos públicos, bem como das ações judiciais específicas do *habeas data* e do mandado de segurança (individual e coletivo), que permitem ao indivíduo receber as informações públicas que solicitar, e/ou de ter protegido seus direitos em face da administração pública (BRASIL, 1988). Desde 2009, leis e regulamentos buscam institucionalizar a transparência pública, de forma a fornecer à sociedade instrumentos que lhe garantam as informações essenciais, tanto dos resultados da gestão quanto das ações de governo (DI MARCO; TERCI, 2022).

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

O *accountability* está relacionado ao entendimento de que os gestores públicos e todos que estão inclusos no parágrafo único, artigo 70 da CF-1988 devem prestar justificativas dos atos praticados, sendo possível a sanção quando não se atentem às obrigações a eles determinadas (CABRAL, 2016; SILVA et al., 2023). Compreende-se que as responsabilidades dos gestores só acontecem na realidade com a transparência dos seus atos (SILVA, 2023), sendo esta condição necessária, mas não suficiente, para a ação de *accountability* (PRAÇA; TAYLOR, 2014; SILVA, 2023). Conforme Soares e Rosa (2018), a transparência pública mostra sua significância quando comunica as prestações de contas de forma que a sociedade possa fiscalizar as ações dos governantes, destacando a presença desse aparato no conceito de *accountability*.

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

O'Donnell (1991) caracteriza *accountability* em duas dimensões: vertical e horizontal. A primeira é caracterizada pela ação que os eleitores exercem sobre os gestores no processo de renovação dos cargos

eletivos e, a segunda, relacionada às instituições autônomas designadas a cobrar dos gestores responsabilidade e, caso necessário, sancioná-los – os Tribunais de Contas se encontram nesse caso. Há autores que interpretam que o sentido da palavra está ligado, principalmente, ao comprometimento do gestor público de demonstrar a movimentação financeira do recurso público recebido (SELL et al., 2018).

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

Contudo, há bastante tempo, a transparência é um problema na gestão pública brasileira, independentemente das esferas de poder, impossibilitando o acesso a informações e ao exercício do controle social (PINHO; SACRAMENTO, 2009). Há muitos estudos que discutem os vários tipos de impedimento para sua completa realização (MICHENER; RITTER, 2017). Um fator importante é a resistência política ao acesso dos dados pelos gestores responsáveis, pois, usualmente, interpretam como redução de controle e poder (CUILIER; PINKLETON, 2011), ou porque a imprensa dará maior ênfase nos fatos negativos da gestão (KHAGRAM; FUNG; RENZIO, 2013; MICHENER; CONTRERAS; NISKIER, 2018). A transparência pode ser utilizada de forma positiva ou negativa em proveito das entidades públicas, demonstrando, por exemplo: a diferença entre o discurso e a prática, a eficácia, a eficiência, a economicidade e a efetividade dos meios utilizados, assim como os critérios utilizados (SILVA, 2023). Todavia, destaca-se a iniciativa da Controladoria Geral da União (CGU) que criou a Escala Brasil Transparente (EBT), a fim de aferir o grau de cumprimento dos dispositivos da Lei de Acesso à Informação (SILVA, 2023).

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

As políticas públicas associadas à divulgação de dados governamentais abertos passam indispensavelmente pela análise de três grupos de atores que atuam no fluxo de transformação da informação, desde a sua geração até a sua apropriação pela sociedade civil (SANTOS, et al., 2019). O primeiro grupo é o de fornecedor de dados, sendo os atores que detêm a incumbência de coletar, analisar, organizar e armazenar os dados a partir de processos internos de gestão de informação com maior ou menor grau de automação. E que, por obrigação legal ou não, divulgam parte destes dados à sociedade em um formato aberto e não proprietário. O segundo grupo, que pode atuar de forma voluntária (sem pretender lucro ou interesse particular) ou de forma onerosa a partir de um modelo de negócio para comercialização de produtos, é o de mediadores de dados. São atores que operam sobre os dados abertos pelo primeiro grupo e convertem em informação acessível e útil para os atores do terceiro grupo. Já o terceiro grupo é o de usuários ou consumidores da informação, sendo os atores que acessam as informações do primeiro grupo e/ou intermediadas pelo segundo grupo, podendo usá-las de várias maneiras, conforme seu valor, contexto e significado, proporcionando *feedback* para os atores do primeiro e/ou segundo grupo quanto a acessibilidade, usabilidade e relevância da informação.

O Quadro 1 traz exemplos de alguns desses atores, a importância dos dados abertos e possíveis ganhos e conflitos entre eles

Quadro 1 - Relação dos atores, importância dos dados abertos e possíveis ganhos e conflitos

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

Fonte: Adaptado de Santos et al (2019).

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

Já a preocupação com o crescimento da *accountability* pública deve ser irrestrita a toda a administração pública (FERNANDES; TEIXEIRA, 2020; NEWCOMER, 2020; SILVA, 2023), pois o dever de prestar contas compreende todos as entidades que a compõem indistintamente (SILVA, 2023). Pode-se afirmar, até mesmo, que esse dever é mais intenso em relação às ações desenvolvidas pelos Tribunais de Contas, tendo em vista que devem ser exemplos a serem seguidos (SILVA et al., 2023).

A promoção da transparência é essencial, pois, em tese, assegura que a sociedade saiba o que está acontecendo nos governos federal, estaduais e municipais, inclusive em relação à gestão da administração tributária, refletindo na qualidade do cumprimento das obrigações fiscais (GOULARTI, 2021b). Defendem-se que o aumento da transparência, da *accountability* e da participação social são atribuições capazes de reduzir a corrupção e aproximar os governos da sociedade civil (BRUSCA; MANES ROSSI; AVERSANO, 2018).

Assim, a transparência sobre os gastos tributários permitiria à sociedade o acompanhamento e o exame imperioso para um controle social, ao ponderar o interesse público de cada benefício tributário concedido (AZEVEDO; CABELLO, 2020). A elevação da transparência pelos Tribunais de Contas trará

impactos significativos, pois a exibição dos documentos em quais forem apuradas as irregularidades acarretará maior responsabilização dos agentes (SANTOS, 2022).

2.3 Programa de Apoio a Alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino do Rio de Janeiro – Lei n.º 3.468/2002

A Lei n.º 3.468/2002, regulamentada pelo Decreto n.º 22.663/2003 e suas alterações posteriores, instituiu o Programa de Apoio aos Alunos (PAA) da rede municipal de ensino do Rio de Janeiro para que prossigam os estudos de ensino médio em escolas particulares credenciadas. O decreto exige, em seu art. 5º, condições para o credenciamento de estabelecimentos da rede particular de ensino que desejam participar do Programa. Cada estabelecimento que desejar o credenciamento no PAA deve comprovar autorização para funcionar como prestador de serviços de educação para ensino médio ou nível técnico e a inexistência de débitos com o fisco municipal. A Resolução Conjunta SME/SMF n.º 11/2003 fixa normas e estabelece procedimentos para o processamento dos pedidos de credenciamentos dos estabelecimentos que desejarem a participação no Programa.

Conforme o art. 3º do decreto, os estabelecimentos da rede particular de ensino credenciados se compensarão com redução no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) a pagar do valor correspondente à mensalidade que seria cobrado dos alunos beneficiados caso estes fossem pagantes, registrando-se na escrituração, em livro modelo próprio para controle (MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, 2003).

Adiciona-se que caso, além do ensino médio, o estabelecimento ofereça ensino de outros níveis sob a mesma inscrição municipal, a compensação poderá ser feita sobre o ISS calculado com base no total da receita, tendo como limite máximo o valor correspondente ao débito do ISS em cada mês (MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, 2003). A lei n.º 3.468/2002 prevê falta grave caso o valor compensado não corresponda ao efetivamente cobrado dos demais alunos, implicando descredenciamento definitivo da escola e ressarcimento do valor corrigido pelo IPCA-E, acrescido de multa correspondente a três vezes o valor corrigido.

Para fazer jus ao benefício de prosseguir seus estudos no ensino médio em uma das escolas credenciadas, os alunos da rede pública municipal devem ter cursado ao menos 75% dos estudos relativos ao segundo segmento do ensino fundamental em escolas municipais de ensino regular da Prefeitura do Rio de Janeiro e/ou no Projeto de Educação Juvenil desta Prefeitura, conforme o art. 2º da Lei n.º 3.468/2002, porém estar ausente a forma de seleção dos alunos nas escolas participantes do Programa, podendo haver processos de recrutamento diferenciados ou ocultos, ocasionando escolha de alunos, conforme o prestígio da escola de origem, bem como com características acadêmicas e o capital social da família (ALVES et al., 2015).

Destaca-se que tais escolas estabelecem diferentes maneiras de relação, dentre elas o de concorrência pelos melhores estudantes, em função de suas características acadêmicas e sociais, todavia devem ser reguladas por um sistema educacional, em maior ou menor grau, a fim de evitar privilégios ou distorções, principalmente quando há incentivo com recursos públicos (ALVES et al., 2015).

Para que comprovem o direito ao benefício, os alunos interessados devem obter o certificado de habilitação que comprove que cursaram no mínimo três anos do ensino fundamental II numa escola municipal. De acordo com a lei o aluno beneficiado que repetir qualquer das séries do ensino médio será excluído do Programa.

Destaca-se que foi aprovada, em 2021, no MRJ a lei n.º 7.000, que em seu artigo 15 determina que o poder executivo deveria encaminhar à Câmara Municipal em 90 dias estudos técnicos para reavaliação da Lei n.º 3.468/2002, sendo assegurada a continuidade do benefício até que nova legislação a substitua. Apesar da determinação do prazo, a prefeitura não apresentou os estudos, conforme auditoria do TCMRio (2022).

3 METODOLOGIA

Este estudo tem caráter exploratório e descritivo, tendo em vista que tem a finalidade de verificar a transparência e a accountability da renúncia fiscal gerada pela Lei n.º 3.468/2002, expondo as características desse fenômeno, partindo da descrição da realidade estudada sobre um tema em que não há muito conhecimento acumulado (VERGARA, 2016; LAKATOS; MARCONI, 2021; GIL, 2021). A abordagem empregada nesta pesquisa possui cunho qualitativo. Para Malhotra (2019), a pesquisa qualitativa traz o entendimento acentuado da realidade do problema, por meio de uma coleta de dados não estruturada e uma análise de dados não estatística, que serão especificadas nas próximas subseções.

Além do levantamento de dados bibliográficos para a construção do referencial teórico, realizado nas bases Scopus e a Web of Science (WoS), foi realizada uma etapa de campo de natureza documental. A busca dos documentos e legislação foi realizada em 2023 em pesquisas nos sítios da internet (e-gov) da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro (PCRJ) e do TCMRio, este, principalmente, sobre os relatórios das auditorias realizadas. Como técnica de análise dos dados, optou-se pela análise de conteúdo (Bardin, 2016). O Quadro 2, apresentado a seguir, detalha as categorias e subcategorias identificadas, que serão discutidas na próxima seção deste artigo.

Quadro 2 - Dimensões e categorias definidas segundo o referencial teórico

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

Fonte: Os autores (2024).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

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

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

Havia no município do Rio de Janeiro (MRJ) em 2021, 769 escolas de ensino médio, sendo 16 federais, 250 estaduais e 503 particulares, conforme dados do Instituto Pereira Passos (MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, 2023). Considerando esse dado, havia 60 escolas credenciadas no PAA, representando 12% das escolas particulares de ensino médio, com 1.327 alunos contemplados, totalizando uma renúncia total de 20,72 milhões de reais, constituindo um custo anual por aluno de R\$ 15,61 mil (MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO, 2022; TCMRIO, 2022). Considerando que o custo anual por aluno no MRJ, em 2021, era de 7,31 mil reais (MEU MUNICÍPIO, 2021), o custo do aluno no PAA representa mais que o dobro que a Prefeitura gasta anualmente. Cabe ao município, nesse sentido, apreciar se não há meios alternativos mais econômicos para atingir os objetivos do Programa, corroborando os estudos dos autores Tokman, Cabello e Marshall (2006) e Lima (2021), que afirmam que é preciso averiguar se os benefícios das renúncias de receita superam os custos, cabendo, em casos negativos, ao ente federativo examinar se não há meios mais econômicos para atingir essa política pública. Já Bornéo (2016) declara que cabe aos controles interno e externo analisar a economicidade deste tipo de Programa, propondo ou determinando, conforme o caso, os acertos devidos, protegendo-se, assim, os recursos públicos, minimizando ou evitando os desperdícios e zelando pela boa aplicação deles.

Nas consultas documentais foram identificados dois processos de auditoria *a posteriori* pelo TCMRio sobre este benefício fiscal, ocorridos em 2015 (Processo n.º 40/005759/2015) e 2022 (Processo n.º 040/100753/2022). Isto confirma o estudo de Tokman, Cabello e Marshall (2006), que destacam que as renúncias de receita são averiguadas posteriormente, tornando-as indefinidas, tendo o potencial de ocasionar desequilíbrios fiscais e orçamentários o que compromete a capacidade do Governo oferecer serviços essenciais à população, conforme Carvalho Júnior (2018). Adiciona-se que fiscalizações posteriores contribuem para o surgimento de brechas que proporcionam fraudes tributárias que prejudicam e debilitam a arrecadação, segundo Lima e Lima (2020).

Em ambos os processos foi identificado que o município do Rio de Janeiro não realiza acompanhamento e avaliação dos resultados do PAA, nem possui estudo dos impactos socioeconômicos do Programa. Adiciona-se que o órgão central de controle interno do município, a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (CGMRJ), não realizou nenhuma auditoria ou acompanhamento desse benefício fiscal. Relatos do Banco Mundial (2017) e estudos dos autores Renzio (2019), Azevedo e Cabello (2020), Lima e Lima (2020) já declaravam o diminuto controle dos efeitos dessa política pública pelos entes criadores desses benefícios fiscais, favorecendo o aumento desses gastos, já que estes não seguem os ritos dos gastos orçamentários.

No site do TCMRio foram identificados alguns grupos de controle social: Meu Rio, Rio Como Vamos, Instituto de Fiscalização e Controle (IFC), Amigos Associados de Ribeirão Bonito (AMARRIBO), Observatório Social do Brasil, A Voz do Cidadão, Instituto Ethos, Observatório Social do Rio e Instituto de Direito Coletivo (IDC), sendo que essa pesquisa não encontrou nenhum controle desse benefício fiscal em seus sites. Foi identificado, contudo, o Instituto Apontar, que auxilia pais e alunos do Programa a superarem as barreiras sociais, culturais e econômicas encontradas no meio escolar. Apesar de ser fundamental para o atingimento da efetividade do Programa, contribuindo para a redução da evasão escolar e reprovações, este instituto apenas auxilia as famílias cujos filhos ou dependentes participam do benefício fiscal. Assim como os grupos de controle social descritos no site do TCMRio, ele não realiza um controle social sobre as renúncias de receita. Ratifica-se o estudo de Oliveira, Silva e Oliveira (2023), que constatou que o controle social ainda está amadurecendo, necessitando de estímulo, de fortalecimento e de aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social. Ações devem ser realizadas

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

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

Conforme o relatório de auditoria do TCMRio (Processo n.º 040/100.753/2022), havia 60 instituições de ensino credenciadas, sendo que as 4 maiores possuíam 26 (vinte e seis) escolas, com 1.060 alunos, representando 80% dos alunos e 43% das unidades escolares participantes do Programa, totalizando 14,57 milhões reais (70%) da receita renunciada, conforme a Tabela 1 (TCMRIO, 2022).

Tabela 1 – representação das 4 maiores escolas credenciadas no PAA

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

Fonte: TCMRio – Processo n.040/101715/2022.

A legislação do PAA não indica a forma de seleção dos alunos que serão beneficiados. A Secretaria Municipal de Educação informou no Processo n.º 40/005759/2015 (TCMRIO, 2015) que as instituições da rede particular de ensino podem ser procuradas livremente pelos alunos e que os estabelecimentos possuem autonomia para estabelecer seu próprio fluxo de triagem. Nesse caso, podendo haver processos de recrutamento diferenciados ou ocultos, escolhendo-se alunos conforme o prestígio da escola de origem, bem como com características acadêmicas e o capital social da família, conforme observa Alves et al (2015), encaixando-se em perfil idealizado pela instituição de ensino, evitando-se alunos que possam trazer problemas comportamentais. Tais práticas prejudicam as famílias com nível socioeconômico e cultural mais baixo, indo ao encontro do que afirmam os autores Alves et al (2015).

Destaca-se que a seleção dos alunos nessas 4 principais instituições de ensino, geralmente, é baseada numa avaliação de conhecimentos básicos e uma entrevista com seus responsáveis. As escolas fornecem o material escolar e os uniformes, mas, normalmente, não oferecem auxílio alimentação e transporte, exceto em casos específicos, dificultando a permanência ou escolha dos alunos que moram em locais mais distantes e/ou mais vulneráveis economicamente, confirmando os estudos de Érnica e Batista (2012) e Alves et al. (2015). Adiciona-se que, tal como nas grandes cidades metropolitanas, as desigualdades sociais se manifestam no território (BOURDIEU; CHAMPAGNE, 2001) e se concretizam a partir das posições superiores em direção às inferiores por meio de sistemas de evitação (ÉRNICA; BATISTA, 2012), concluindo-se que o sistema escolar não só reflete a segregação social na distribuição do corpo discente como ainda estrutura desigualmente a oferta educacional de qualidade a todos os alunos que cumprem os pré-requisitos dispostos na legislação do Programa. Tal modelo institucional de recrutamento pode aumentar a carga de preconceitos sobre os alunos e a descrença nas suas capacidades de aprender que são apresentadas no trabalho de Érnica e Batista (2012).

As instituições oferecem monitoria e aulas de reforço durante todo o ano, mas tais recursos são disponibilizados a todos os alunos, a fim de sanar as lacunas de aprendizagem de conteúdos e estimulando a rotina de estudos, proporcionando baixas reprovações, pois entre as 4 maiores houve apenas uma reprovação em 2021. Adiciona-se que a média das notas dos formandos em 2021 das instituições que representavam 72% dos alunos, foi 7,4. A evasão escolar é baixíssima com apenas 3 nessas 4 principais instituições, cujos motivos foram duas aprovações em escolas técnicas e um aluno que se mudou para outro estado, conforme processo n.º 040/100.753/2022 (TCMRIO, 2022), evidenciando uma evolução quando comparado com o ano de 2014, pois, conforme Processo n.º 40/005759/2015 (TCMRIO, 2015), 39% dos alunos beneficiados não concluíram o ensino médio em 2014 pelo PAA, considerando as três maiores escolas do Programa à época, entre reprovações e desistências, ocorrendo em grande maioria no primeiro ano (76%), demonstrando que a grande deficiência dos alunos egressos do ensino municipal foi superada por medidas implantadas pelas instituições de ensino.

Uma maneira de avaliar os alunos do Programa é a aprovação nos vestibulares das universidades públicas. Porém, as instituições de ensino não tiveram acesso às informações das últimas edições do ENEM, pois não foram disponibilizadas pelo Governo Federal, portanto esta avaliação ficou prejudicada. Entende-se que tais informações sejam importantes, pois os ingressos nas universidades aumentam o tempo de estudo, que geram maiores possibilidades de redução nas desigualdades sociais, segundo estudos de Yannoulas e Garcia (2022). Trata-se, portanto, de importante indicador da efetividade dessa política pública, assim como os índices de evasão escolar e a universalização do acesso dos alunos nas instituições de ensino credenciadas sem qualquer tipo de viés. Contudo, na auditoria de 2022, o TCMRio não considerou esse indicador, concluindo que o PAA atendeu a efetividade, adotando três parâmetros: quantidade de alunos reprovados, alunos que desistiram do programa e desempenho acadêmico (média da nota dos alunos).

4.2 Transparência e Accountability

4.2.1 Grau de transparência e accountability no município do Rio de Janeiro

Conforme a Lei de Acesso à Informação (LAI) (BRASIL, 2011), utilizando um protocolo de observação, consultou-se o portal da transparência da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro (PCRJ) para verificar a presença dos elementos de análise, cuja disponibilização no respectivo portal eletrônico deve ser realizada em local de fácil acesso, contendo o ícone com direcionamento às informações atualizadas (art. 8º, § 3º, VI); histórico de informações que permitam comparações (art. 8º); ferramentas de pesquisa, como busca, filtros, direcionadores de opções (art. 8º, § 3º I); e, gravações de relatórios em diferentes formatos (art. 8º, § 3º II), tendo como base os estudos de Silva, Pereira e Araújo (2014), Hosser et al.(2015), Raupp (2016) e Soares e Rosa (2018).

Além dessas características, são apontados os critérios que devem ser observados para atender a legislação específica. Assim, ao realizar a análise são identificados os seguintes itens, conforme Quadro 3.

Quadro 3 - Elementos de análise da transparência e resultado do Portal da Transparência

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

Fonte: Adaptado de Soares e Rosa (2018)

Em relação aos elementos identificados no Quadro 3, observa-se que o atendimento ao critério 1 não pode ser substituído pela divulgação da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Os critérios 02, 03 e 04, referentes ao PAA, devem apresentar todas as informações do programa de forma objetiva e clara; de fácil acesso (preferencialmente sem necessidade de cadastro prévio) e compreensão. Ainda referente ao PAA, o critério 05, considera se a responsividade das instituições de ensino, beneficiadas pelo Programa, está disponível para o público em geral.

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

Sobre o resultado, observa-se que a PCRJ não atende os requisitos da transparência quanto ao PAA, pois nenhum dos critérios foram atendidos, sendo um elemento oculto da contabilidade pública do município.

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

Assim como Pinho e Sacramento (2009); e Silva et al (2023) já haviam constatado, a transparência é um problema na gestão pública no Brasil. As informações governamentais ofertadas de maneira aberta, gratuita e acessível, pode reduzir a desigualdade de informação, aumentando a participação social, indo ao encontro da afirmação de Santos et al (2019). Todavia, a simples disponibilização dos dados não necessariamente acarreta o controle das renúncias de receita pela sociedade, pois as informações devem ser simples de forma tal que um cidadão comum possa entendê-la e interpretá-la, caso contrário o efeito é o desinteresse da sociedade, devido à complexidade do tema, conforme já afirmaram Heald (2012); e Craveiro e Albano (2017).

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

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como principal objetivo avaliar a transparência e a *accountability* do benefício fiscal de incentivo à educação do ensino médio no município do Rio de Janeiro. Ainda há uma quantidade pequena de estudos envolvendo renúncias de receita e o benefício específico voltado para a educação não foi identificado nas duas bases de dados bibliográficos multidisciplinares relevantes: a *Scopus* e a *Web of Science* (WoS). Contudo, em situações de escassez de recursos, a gestão dos benefícios fiscais para o atingimento das políticas públicas é condição indispensável, uma vez que pode interferir nas finanças públicas e no atingimento de outras áreas essenciais do governo municipal, como saúde e obras de infraestrutura.

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

Adiciona-se que os resultados identificaram nas consultas documentais dois processos de auditoria a posteriori pelo TCMRio desse benefício fiscal, realizados em 2015 (Processo n.º 40/005759/2015) e em 2022 (Processo n.º 040/100753/2022). Em ambos os processos foram constatados que o MRJ não realiza acompanhamento e avaliação dos resultados do PAA, nem possui estudo dos impactos socioeconômicos do Programa. Observou-se, também, a ausência de controle social, sendo que vários fatores podem contribuir para esse fato, como a inexistência de dados do programa nos sites do município e dos órgãos de controle, a falta de estímulo do governo municipal e dos agentes políticos, e/ou a complexidade do tema, reduzindo a inclusão social e a busca do aperfeiçoamento do Programa pela sociedade.

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

Os problemas de transparência e *accountability* reduzem as informações disponíveis para a sociedade poder realizar o controle social sobre esse tipo de benefício, pois, se não há informações sobre a contabilização, as prestações de contas, o montante e os beneficiários dessa política pública ou os resultados efetivamente alcançados, não há como a sociedade exercer o exame adequado.

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

REFERÊNCIAS

- AGÊNCIA SENADO. CAE aprova prorrogação de quatro anos na desoneração na folha de pagamentos.pdf. 13 jun. 2023. **Senado Notícias**. [Agência Senado]. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/06/13/cae-aprova-prorrogacao-de-quatro-anos-na-desoneracao-na-folha-de-pagamentos>. Acesso em: 16 jun. 2023.
- ALVES, L. et al. Seleção velada em escolas públicas: práticas, processos e princípios geradores. **Educação e Pesquisa**, [S. l.], v. 41, n. 1, p. 137–152, mar. 2015. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-97022015000100137&lng=pt&tlng=pt. Acesso em: 31 out. 2023.
- AZEVEDO, R. R. de; CABELLO, O. G. Controle e Transparência sobre os Gastos Tributários em Municípios Brasileiros. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, [S. l.], v. 15, n. 2, p. 83–99, 17 fev. 2020. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/22220>. Acesso em: 4 abr. 2023.
- BANCO MUNDIAL. **Um Ajuste Justo**: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil. [S. l.]: Grupo Banco Mundial, 2017. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2023.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Ed. rev. e actual. Lisboa: Edições 70, 2016.

BAYONA, S.; MORALES, V. E-government development models for municipalities. **Journal of Computational Methods in Sciences and Engineering**, [S. l.], v. 17, p. S47–S59, 19 jan. 2017. Disponível em: <https://www.medra.org/servlet/aliasResolver?alias=iospress&doi=10.3233/JCM-160679>. Acesso em: 11 jun. 2023.

BORBA, E. L. V. Uma política transversal que transcende os números na sua avaliação – Um por todos, todos por um! Pela Ética e Cidadania! **Revista da CGU**, [S. l.], v. 11, n. 19, p. 11, 23 jul. 2019. Disponível em: https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/article/view/69. Acesso em: 16 jun. 2023.

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

BOURDIEU, P.; CHAMPAGNE, P. Os excluídos do interior. In: BOURDIEU, P. (coord.). **A miséria do mundo**. Trad. M. S. S. Azevedo et al. 4. ed. [S. l.]: Petrópolis: Vozes, 2001. . Acesso em: 31 out. 2023.

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

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

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Constituição Federal. Brasília, DF., 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 mar. 2023.

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

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

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

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

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

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

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

COSTA, F. M. D. S.; SAUERBRONN, F. F.; LOURENÇO, R. L. Conselheiros do Fundeb: Conhecimento da Função e Desafios no Controle Social da Educação Pública. **Gestão & Regionalidade**, [S. l.], v. 34, n. 101, maio 2018. Disponível em: http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/4109/2408. Acesso em: 16 jun. 2023.

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

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

CUILLIER, D.; PINKLETON, B. E. Suspicion and Secrecy: Political Attitudes and Their Relationship to Support for Freedom of Information. **Communication Law and Policy**, [S. l.], v. 16, n. 3, p. 227–254, jun. 2011. Disponível em: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/10811680.2011.586302>. Acesso em: 3 abr. 2023.

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

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

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

DIEGUES, G. C. O controle social e participação nas políticas públicas: o caso dos conselhos gestores municipais. **Revista NAU Social**, [S. l.], v. 4, n. 6, p. 82–93, 2013.

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

FERNANDES, G. A.; TEIXEIRA, M. A. C. Accountability ou Prestação de Contas, CGU ou Tribunais de Contas: o exame de diferentes visões sobre a atuação dos órgãos de controle nos municípios brasileiros. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, [S. l.], v. 17, n. 3, p. 456–482, 29 set. 2020. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/base.2020.173.04>. Acesso em: 11 jun. 2023.

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

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

GIL, A. C. **Como Fazer Pesquisa Qualitativa**. 1a. BARUERI - SP: Atlas, 2021. . Acesso em: 14 jul. 2023.

GOULARTI, J. G. **A Política de renúncia de receita do estado de São Paulo**. 1. ed. Florianópolis, SC: Insular, 2021a. v. 1. Acesso em: 14 abr. 2023.

GOULARTI, J. G. **Política de renúncia de receita do estado do Pará**: limites e insuficiências na promoção do desenvolvimento socioeconômico. 1a. Florianópolis, SC: Insular, 2021b. Acesso em: 6 jun. 2023.

GUSINSKY, M. N. et al. Accountability through citizen participation and transparency in the public sector an analysis in the City Hall. In: GLOBAL CONFERENCE ON TRANSPARENCY, 4., Lugano, **Anais...** Switzerland, 2015. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/277956592_Accountability_through_citizen_participation_and_transparency_in_the_public_sector_an_analysis_in_the_City_Hall_of_Florianopolis_Brazil/link/5577593108aeb6d8c01ce1cb/download. Acesso em: 12 jun. 2023.

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

HENRIQUES, E. F. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário**: O Gasto Tributário no Direito Brasileiro. 1a. São Paulo (SP): Quartier Latin, 2010. v. 1. Acesso em: 7 abr. 2023.

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

KHAGRAM, S.; FUNG, A.; RENZIO, P. (Org.). **Open budgets: the political economy of transparency, participation, and accountability**. Washington, D.C: Brookings Institution Press, 2013.

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

LIMA, A. C. **A ineficiência das renúncias fiscais sob a ótica da teoria da agência**. 2021. 57 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro - RJ, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31468>. Acesso em: 21 mar. 2023.

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

LIMA, L. R.; LIMA, V. D. Renúncia de receitas públicas: nível de transparência e controle realizado pelos tribunais de contas estaduais. In: CONGRESSO ANPCONT, 14., Foz do Iguaçu, 2020, **Anais...** Foz do Iguaçu, 2020. Disponível em: https://anpcont.org.br/pdf/2020_CSP460.pdf Acesso em: 4 abr. 2023.

LOURENÇO, R. L.; SAUERBRONN, F. F. Uso da teoria da agência em pesquisas de contabilidade gerencial: premissas, limitações e formulações alternativas aos seus pressupostos. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [S. l.], v. 10, n. 2, p. 158–176, 31 ago. 2017. Disponível em: <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/279/182>. Acesso em: 31 mar. 2023.

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

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

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

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

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

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

MICHENER, G.; CONTRERAS, E.; NISKIER, I. From opacity to transparency? Evaluating access to information in Brazil five years later. **Revista de Administração Pública**, [S. l.], v. 52, n. 4, p. 610–629, ago. 2018. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122018000400610&lng=en&tlng=en. Acesso em: 12 jun. 2023.

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

MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Diário Oficial - edital conjunto SME/SMFP** No 01, de 30 de maio de 2022. [S. l.: s. n.], 2022. Disponível em: <https://doweb.rio.rj.gov.br/>. Acesso em: 25 set. 2023.

MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Ensino Médio** - Número de escolas e dependências físicas existentes, segundo a dependência administrativa no Município do Rio de Janeiro, entre 2000-2022. [S. l.]: Instituto Pereira Passos, 13 fev. 2023. Disponível em: <https://www.data.rio/documents/686ff9e957d74d4dabbbff033ab32b9de/about>. Acesso em: 9 out. 2023. NEWCOMER, K. Accountability and Trust in Government: What's Next? **Revista da CGU**, [S. l.], v. 12, n. 22, p. 343–350, 30 dez. 2020. Disponível em: https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/article/view/368. Acesso em: 11 jun. 2023.

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

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

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

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

PINHO, J. A. G. de; SACRAMENTO, A. R. S. Accountability: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro - RJ, v. 43, n. 6, p. 1343–1368, dez. 2009. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000600006&lng=pt&tlng=pt. Acesso em: 31 mar. 2023.

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

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

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

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

RIO DE JANEIRO (MUNICÍPIO). Poder Executivo do Município do Rio de Janeiro. Decreto 22663 de 20 de fevereiro de 2003. Regulamenta o Programa de Apoio a alunos que completaram o ensino fundamental na rede municipal de ensino, criado pela Lei no 3.468, de 13 de dezembro de 2002. **Diário Oficial do Município do Rio de Janeiro**: Rio de Janeiro, RJ., p. 3, 20 fev. 2003. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/4952600/4127183/Decreton22.663de20022003.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2023.

RIO DE JANEIRO (MUNICÍPIO). Poder Executivo do Município do Rio de Janeiro. Lei N.o 3.468 de 13 de dezembro de 2002. Programa de Apoio aos alunos da rede municipal de ensino para que prossigam seus estudos de ensino médio. **Diário Oficial do Município do Rio de Janeiro**: Rio de Janeiro, RJ., p. 3, 13 dez. 2002. Disponível em: <http://www2.camara.rj.gov.br/atividade-parlamentar/legislacao/municipal/leis-ordinarias>. Acesso em: 14 abr. 2023.

SANT'ANNA, M. M. M. **Transparência e controle social da administração pública**: limites e possibilidades no cenário brasileiro. Universidade Presbiteriana Mackenzie. 2018. 233 f. Tese (Doutorado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/handle/10899/23131>. Acesso em: 16 jun. 2023.

SANTOS, G. P. dos. **Avaliando a transparência dos Tribunais de Contas em casos de apuração de irregularidades na aplicação de recursos públicos**.pdf. 2022. 100 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro - RJ, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/33231/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20de>

%20Mestrado%20-%20Genivaldo%20Pinheiro%20dos%20Santos%20-%20Mat.213182029%20-%20final%2005.02.2023.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 12 jun. 2023.

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

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

SILVA, F. K. S. da. **Controle social participação da sociedade civil na gestão pública com perspectiva para o desenvolvimento local** 2014. Tese (Mestrado - Desenvolvimento Regional) – Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande - PB, 2014. Disponível em: <http://tede.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/tede/2095>. Acesso em: 16 jun. 2023.

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

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

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

SOARES, C. S.; ROSA, F. S. da. O que deve ser publicado no portal de transparência. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 25., Vitória, 2018, **Anais...**, Espírito Santo, 2018. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4503/4504>. Acesso em: 12 jun. 2023.

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

TCMRIO. **Relatório de Auditoria** - Processo n.o 40/005759/2015. [S. l.: s. n.], 2015. . Acesso em: 25 set. 2023.

TCMRIO. **Relatório de Auditoria Integrada (Financeira e de Conformidade)** - Processo n.o 040/100.753/2022. [S. l.: s. n.], 2022. . Acesso em: 25 set. 2023.

TCMRIO. **Relatório de Contas de Governo de 2021 do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRio)**. Prestação de Contas de Governo, n. 040_100753_2022. Rio de Janeiro - RJ: [s. n.], 2021. Disponível em: Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (tcm.rj.gov.br). Acesso em: 18 mar. 2023.

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

TORRES, N. **Impacto Econômico da Renúncia Fiscal: eficiência alocativa dos incentivos fiscais do “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços” no Distrito Federal**. 2020. 102 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade de Brasília, Brasília, DF., 2020. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/38990>. Acesso em: 14 jun. 2023.

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

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