

Aviso nº 1246 - GP/TCU

Brasília, 15 de setembro de 2020.

Senhor Presidente,

Encaminho a Vossa Excelência, para conhecimento, cópia do Acórdão nº 2.198/2020 (acompanhado dos respectivos Relatório e Voto), proferido pelo Plenário deste Tribunal, na Sessão Telepresencial de 19/8/2020, ao apreciar os autos do TC-012.691/2018-6, da relatoria do Ministro Vital do Rêgo.

Esclareço que o mencionado processo trata de representação sobre possíveis irregularidades relacionadas a indícios de concessão indevida de benefícios tributários instituídos mediante a Lei Complementar nº 162/2018 e a Lei nº 13.606/2018.

Atenciosamente,

(Assinado eletronicamente)

JOSÉ MUCIO MONTEIRO
Presidente

A Sua Excelência o Senhor
Senador MARCELO CASTRO
Presidente da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização
Congresso Nacional
Brasília - DF

ACÓRDÃO Nº 2198/2020 – TCU – Plenário

1. Processo TC 012.691/2018-6.
- 1.1. Apenso: 015.993/2018-3.
2. Grupo I – Classe de Assunto: VII - Representação.
3. Representante: Ministério Público junto ao TCU.
4. Órgão: Ministério da Economia.
5. Relator: Ministro Vital do Rêgo.
6. Representante do Ministério Público: Procurador Júlio Marcelo de Oliveira.
7. Unidade Técnica: Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag).
8. Representação legal: Allan Lúcio Sathler, Augusto de Souza, Rodrigo Fontenelle de Araujo Miranda e outros.

9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de representação a respeito de possíveis irregularidades relacionadas a indícios de concessão indevida de benefícios tributários instituídos mediante Lei Complementar 162/2018 e Lei 13.606/2018;

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo relator, em:

9.1. conhecer da presente Representação, satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos nos arts. 235 e 237, inciso I, do Regimento Interno do TCU, e no art. 103, § 1º, da Resolução-TCU 259/2014, para, no mérito, considerá-la procedente;

9.2. alertar o Poder Executivo, com fundamento no art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2000, que:

9.2.1 as propostas legislativas de iniciativa do Poder Executivo e quaisquer iniciativas aprovadas mediante projeto de lei para conceder benefícios de natureza tributária, desacompanhadas das medidas de compensação previstas no art. 14, inciso II, da Lei Complementar 101/2000 (LRF), não se conformam com o pressuposto da gestão fiscal estabelecido no art. 1º, § 1º, da LRF e com as diretrizes norteadoras da trajetória de recondução da renúncia de receita ao limite estabelecidas pelos arts. 21 e 116, § 1º, da LDO-2019, devendo ser demonstrada a compatibilidade da proposta e dos projetos de lei aprovados com as premissas e os objetivos da política econômica nacional expressamente definidos no Anexo de Metas Fiscais que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias, com objetivo de conferir concretude plena ao disposto nos arts. 1º, § 1º; 4º, inciso I, alínea “a”, § 2º, incisos II e V; 5º, incisos I e II; e 14, incisos I e II da Lei Complementar 101/2000;

9.2.2. os requisitos estabelecidos no art. 14 da Lei Complementar 101/2000, no art. 113 do ADCT e na Lei de Diretrizes Orçamentárias não se limitam aos projetos de iniciativa do Poder Executivo, estendendo-se à apreciação de propostas de iniciativa do Poder Legislativo, o que deve ocorrer, neste último caso, por ocasião do exercício do poder de sanção e/ou de veto do presidente da República com base no art. 66 da Constituição da República, conforme disposto no parecer prévio das contas presidenciais do exercício de 2018 apreciado pelo Acórdão 1.331/2019-TCU-Plenário, que analisou o alerta proferido no parecer prévio das contas presidenciais de 2017;

9.2.3. eventual proposta de alteração da meta fiscal para absorver a criação ou a ampliação de renúncia de receita deverá demonstrar a sua consistência com as premissas e os objetivos da política econômica nacional expressamente definidos no Anexo de Metas Fiscais que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias, de forma coerente com o disposto nos arts. 1º, § 1º; 4º, inciso I, alínea “a”, § 2º, incisos II e V; 5º, incisos I e II; e 14, incisos I e II da Lei Complementar 101/2000;

9.3. firmar o entendimento no sentido de que, considerando o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição da República, do art. 113 do ADCT, assim como a regulamentação prevista nos arts. 14 a 16 da Lei Complementar 101/2000, as leis e demais normativos que instituírem

benefícios tributários e outros que tenham o potencial de impactar as metas fiscais somente podem ser aplicadas se forem satisfeitas as condicionantes constitucionais e legais mencionadas;

9.4. recomendar ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República que adotem medidas voltadas a sistematizar e definir os papéis dos órgãos centrais e essenciais da área econômica, para que atuem de forma integrada com os órgãos setoriais e específicos que compõem o sistema previsto no art. 4º da Lei 10.180/2001, visando ao aperfeiçoamento do sistema de autocontrole de concessão e ampliação de benefícios fiscais, notadamente os de natureza tributária consoante o diagnóstico realizado por esta Corte de Contas nos presentes autos;

9.5. encaminhar cópia da presente deliberação às Mesas Diretoras da Câmara dos Deputados e do Senado Federal para subsídio ao desempenho das atividades legislativas, tendo em vista as seguintes conclusões:

9.5.1. em razão da exigência prevista no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as proposições legislativas que criem ou alterem despesa obrigatória ou renúncia de receita deverão ser acompanhadas da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, assim como das medidas compensatórias exigidas pela Lei Complementar 101/2000, não podendo ser consideradas exequíveis pelos Poderes e órgãos responsáveis pela sua implementação enquanto as condicionantes constitucionais e legais mencionadas não forem efetivamente observadas;

9.5.2. nas hipóteses de proposta de alteração da meta fiscal para absorver o impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita, há necessidade de demonstrar a sua consistência com as premissas e os objetivos da política econômica nacional expressamente definidos no Anexo de Metas Fiscais que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias, de forma coerente com o disposto nos arts. 1º, § 1º; 4º, inciso I, alínea “a”, § 2º, incisos II e V; 5º, incisos I e II; e 14, incisos I e II da Lei Complementar 101/2000;

9.5.3. a manutenção da atual dinâmica de expansão das renúncias tributárias, mediante inovações ou alterações legislativas desacompanhadas de adequada estimativa do impacto orçamentário-financeiro nas finanças da União e de medidas mitigadoras destes impactos, constitui fator crítico para o alcance dos objetivos da trajetória de recondução das renúncias ao limite fixado pelo art. 21 da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019, acarretando riscos significativos para a sustentabilidade fiscal do país;

9.6. encaminhar cópia da presente deliberação, acompanhada do relatório e do voto precedentes aos presidentes da República, do Senado Federal e da Câmara dos Deputados; aos presidentes das Comissões de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados (CFT) e de Assuntos Econômicos do Senado Federal (CAE); ao presidente da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), à Procuradoria-Geral da República, ao ministro da Economia; à ministra da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; ao ministro-chefe da Casa Civil, e ao advogado-geral da União.

10. Ata nº 31/2020 – Plenário.

11. Data da Sessão: 19/8/2020 – Telepresencial.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-2198-31/20-P.

13. Especificação do quórum:

13.1. Ministros presentes: José Mucio Monteiro (Presidente), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Aroldo Cedraz, Raimundo Carreiro, Ana Arraes, Bruno Dantas e Vital do Rêgo (Relator).

13.2. Ministro-Substituto convocado: Marcos Bemquerer Costa.

13.3. Ministro-Substituto presente: Weder de Oliveira.

(Assinado Eletronicamente)
JOSÉ MUCIO MONTEIRO
Presidente

(Assinado Eletronicamente)
VITAL DO RÊGO
Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)
CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA
Procuradora-Geral

GRUPO I – CLASSE VII – Plenário

TC 012.691/2018-6 [Apenso: TC 015.993/2018-3].

Natureza: Representação.

Órgão: Ministério da Economia.

Representante: Ministério Público junto ao TCU.

Representação legal: Allan Lúcio Sathler, Adriano Augusto de Souza, Rodrigo Fontenelle de Araujo Miranda e outros.

SUMÁRIO: REPRESENTAÇÃO. EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR 162/2018 E DA LEI 13.606/2018 COM INDÍCIOS DE INCOMPATIBILIDADE COM A CONSTITUIÇÃO E COM NORMAS ORÇAMENTÁRIAS.

I - Considerando o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição da República, do art. 113 do ADCT, assim como a regulamentação prevista nos arts. 14 a 16 da Lei Complementar 101/2000, as leis e demais normativos que instituírem benefícios tributários e outros que tenham o potencial de impactar as metas fiscais somente podem ser aplicadas se forem satisfeitas as condicionantes constitucionais e legais mencionadas.

RELATÓRIO

Por retratar com profundidade e precisão o objeto de análise constante dos presentes autos, adoto como relatório, com os ajustes de forma pertinentes, a instrução elaborada no âmbito da Secretaria de Macroavaliação Governamental (peça 105), com a qual se manifestou de acordo o corpo gerencial daquela unidade técnica especializada (peças 106 e 107), a seguir transcrita:

I. INTRODUÇÃO

1. Cuidam os autos de Representação do Procurador Júlio Marcelo de Oliveira, do Ministério Público de Contas junto ao Tribunal de Contas da União, a respeito de possíveis irregularidades relacionadas à concessão de benefícios tributários decorrentes da Lei Complementar 162/2018 e da Lei 13.606/2018 com inobservância da implementação de condicionantes e requisitos previstos no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e no art. 112 da Lei 13.473/2017 – Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2018.

II. HISTÓRICO

2. Em apertada síntese, o Ministério Público de Contas fundamenta que os Projetos de Lei - que resultaram na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018 - foram vetados pelo Presidente da República por violação ao art. 113 do ADCT e aos dispositivos da LRF e da LDO-2018 mencionados. Ressalta, todavia, que, em face da derrubada dos referidos vetos pelo Congresso Nacional, as leis em comento passaram a vigorar. Além disso, destaca que o prazo para adesão aos programas pelos contribuintes está aberto, com impacto na arrecadação de 2018.

3. Diante desse quadro, o Ministério Público de Contas pugnou para que o Tribunal de Contas da União determinasse, cautelarmente, a suspensão dos procedimentos

administrativos para concessão dos benefícios fiscais decorrentes de ambas as Leis pela Receita Federal do Brasil, enquanto as medidas condicionantes estipuladas no art. 14 da LRF não fossem implementadas.

4. Aduziu que a concessão de benefícios tributários sem estimativas prévias e contrapartidas à perda de arrecadação causa prejuízo à sustentabilidade fiscal da União, especialmente no contexto atual de sucessivos *deficits* primários (desde o exercício de 2014).

5. Asseverou que as normas que regem a concessão de benefícios tributários são claras no sentido de que é imprescindível o cálculo dos impactos delas resultantes previamente à instituição desses mecanismos, o que não ocorreu quando da criação do Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN) e Programa de Regularização Rural (PRR).

6. Concluiu que, cotejando a tramitação dos projetos de lei que originaram os referidos programas com o disposto no art. 14 da LRF, no art. 112 da LDO/2018 e no art. 113 do ADCT, as etapas prévias relacionadas aos reflexos fiscais decorrentes de tais programas não foram observadas, caracterizando o pressuposto do *fumus boni iuris*.

7. No que tange ao *periculum in mora*, o Procurador de Contas também considerou manifesto na situação relatada, tendo em vista estar aberto o prazo de adesão aos programas Pert-SN e PRR, com pagamento iminente das parcelas iniciais dos parcelamentos, evidenciando a urgência da adoção da cautelar visando evitar prejuízo ao Erário.

8. Além de apontar o atrito de legalidade com as normas gerais de finanças públicas editadas com amparo no art. 163 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) e a LDO-2018, o *Parquet* de Contas pugnou para que fosse dada ciência à Procuradoria-Geral da República quanto à inconstitucionalidade das leis mencionadas, em virtude do flagrante afronta ao comando contido no art. 113 do ADCT.

9. No mérito, a Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) se manifestou, no que tange ao requerimento de medida cautelar, *inaudita altera pars*, no sentido de que tal medida deveria ser adotada, por estarem presentes nos autos os requisitos do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*, bem assim por não se ter configurado o *periculum in mora* ao reverso, capaz de trazer prejuízos significativos ao Ministério da Fazenda ou ao interesse público, acompanhando o Ministério Público de Contas nos demais pedidos.

10. Propôs, ainda, a oitiva dos órgãos especializados no âmbito do Poder Executivo federal para avaliação quanto aos impactos decorrentes dos programas Pert-SN e PRR nas finanças públicas da União, considerando em especial: metas de resultado primário previstas no Anexo de Metas Fiscais da LDO (contexto de sucessivos *deficits* primários desde 2014); o risco de descumprimento da regra prevista no art. 167, inciso III da CRFB (“regra de ouro”); os riscos relacionados ao Novo Regime Fiscal (arts. 106 a 114 do ADCT); o impacto orçamentário-financeiro sobre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e eventual perda de arrecadação dos estados e municípios como consequência do Pert-SN.

11. A matéria foi preliminarmente apreciada por meio do relatório e voto condutor do Acórdão 1.360/2018-TCU-Plenário, rel. Min. Vital do Rêgo, nos seguintes termos:

9.1. conhecer da presente representação, por atender aos requisitos legais e regimentais de admissibilidade;

9.2. referendar o **alerta** ao Poder Executivo acerca da ausência de atendimento aos requisitos legais previstos no art. 14, inciso II, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 112 da Lei 13.473/2017 (LDO/2018) e no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, quando da implementação do Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN) e do Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), nos termos do art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2002;

9.3. dar ciência desta deliberação ao representante, aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e à Casa Civil da Presidência da República. (grifamos)

12. Em resposta à decisão reproduzida, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) encaminhou o Ofício SEI 120/2018/CFORM/DIRCO/STN-MF (peça 44), acompanhado de Nota Técnica Conjunta STN-SOF, de 1/2/2017, que esclarece os critérios de apuração das despesas primárias para fins de verificação do cumprimento dos limites instituídos pelo Novo Regime Fiscal (peça 45).

13. A Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) encaminhou, por e-mail, planilhas (peças 46-49), e Ofício 553/2018-RFB/Gabinete (peça 56) acompanhado da Nota Audit/Diaex 54, de 15/6/2018. No mesmo sentido, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) encaminhou Ofício SEI 59/2018/PGFN-MF (peça 54), ao qual anexa o Ofício SEI 120/2018/CFORM/DIRCO/STN-MF e a Nota SEI 5/2018/PGFN-MF.

14. A Secretaria de Orçamento Federal (SOF), por meio do Ofício nº 52.821/2018-MP (peça 55), apresentou a Nota Técnica 12226/2018-1-MP. Já a Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda encaminhou Ofício SEI 412/2018/SE-MF (peça 58), por meio do qual apresentou o Parecer SEI 51/2018/CAT/PACTP/PGFN-MF; a Nota SEI 24/2018/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-MF; a Nota SEI 5/2018/PGFN-MF; e a minuta de decreto para regulamentação do art. 14 LRF.

15. Em 22/6/2018, o Presidente da República editou a Medida Provisória (MPV) 842, com a finalidade de alterar a Lei 13.340/2016, para conceder rebate para liquidação de operações de crédito rural do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar, além de revogar dispositivos da Lei 13.606/2018.

16. A MPV em referência foi convertida na Lei 13.729, de **8/11/2018**, com algumas alterações, notadamente no que diz respeito ao art. 2º, que deu nova redação à Lei 13.606/2018, revogando alguns de seus dispositivos. O art. 4º daquela lei determinou, expressamente, que as autorizações de concessão dos benefícios referentes à equalização (que geram despesas primárias para o Tesouro Nacional) estão condicionadas à inclusão nas **Leis Orçamentárias de 2018 e 2019** dos montantes das despesas a serem ressarcidas pela União. Não há na MPV em questão qualquer dispositivo que indique as medidas de compensação para os benefícios a serem concedidos no âmbito do Pert-SN e PRR objeto de análise nos autos em epígrafe.

17. Com vistas a subsidiar a conclusão da análise de mérito do processo em referência, foram realizadas diligências complementares (Ofício 88/2019-TCU/Semag, de 24/4/2019, peças 70-76 destes autos), para requerer as seguintes informações: i) quanto ao montante de benefícios tributários eventualmente concedidos com amparo na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018, informando o número total de contribuintes que porventura requereram o benefício e o respectivo montante global, segregando os parcelamentos eventualmente consumados dos pedidos que estejam pendentes de alguma condição; ii) quanto às medidas de compensação exigidas pelo art. 14 da LRF adotadas para concessão de eventuais benefícios tributários com base na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018.

18. Foram requeridas, ainda, informações referentes à estimativa de impacto orçamentário-financeiro, para o exercício de 2019 e os dois seguintes, decorrente dos Projetos de Lei 9.252/2017 e 630/2019, este apresentado à Câmara dos Deputados com a finalidade de extinguir, integralmente, o passivo do 'Funrural', cuja matéria foi objeto de audiência pública ordinária realizada, em 9/4/2019, na Comissão de Agricultura, Pecuária, Abastecimento e Desenvolvimento Rural, com a participação de representantes da PGFN, da SRFB, da Secretaria de Política Agrícola do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) e da Advocacia-Geral da União (AGU).

19. Neste estágio retornaram os autos à Semag para instrução final de mérito.

III. DA MANIFESTAÇÃO DOS GESTORES

20. Proferida a decisão nos termos do Acórdão 1.360/2018-TCU-Plenário, as Secretarias do Tesouro Nacional, da Receita Federal, de Orçamento Federal, Executiva do Ministério da Fazenda e a PGFN foram instadas a se pronunciar quanto às seguintes questões:

i) impacto sobre as finanças públicas da União decorrentes dos programas Pert-SN e PRR, em 2018

e exercícios seguintes;

- ii) impacto sobre as metas de resultado primário previstas no Anexo de Metas Fiscais da LDO-2018 para 2018 a 2020, considerando o contexto de sucessivos *deficits* primários desde 2014;
- iii) risco de descumprimento da “regra de ouro” de que trata o art. 167, inciso III, da CRFB;
- iv) riscos relacionados ao Novo Regime Fiscal (art. 106 a 114 do ADCT);
- v) impactos orçamentário e financeiro sobre o Regime Geral de Previdência Social; e
- vi) eventual perda de arrecadação dos entes subnacionais como consequência do Pert-SN.

21. As manifestações foram apresentadas conforme documentos mencionados nos itens 12 a 14 desta instrução, resumidas nos termos seguintes. Com vistas a racionalizar a análise, as manifestações serão consolidadas de acordo com os questionamentos precedentes.

22. A PGFN, no documento de peça 54, alinhou-se à manifestação da STN (peça 44). Já a SOF, na peça 55, encaminhou nota técnica com conteúdo quase idêntico ao posicionamento da STN, apresentando uma ou outra observação adicional devidamente registrada nos itens correspondentes.

23. Em complemento, para atender diligência formalizada pelo Ofício 88/2019-TCU/Semag (peça 73), a Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, que integra a PGFN, produziu a Nota 5/2019/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME (peça 78), devidamente aprovada (peça 79), que traz informações relevantes para a análise realizada nestes autos.

24. Primeiro, informa que, até 7/5/2019, não se tinha notícia da edição do ato normativo proposto para regulamentar o art. 14, § 2º, da LRF, tampouco de decisão proferida por qualquer instância de Poder capaz de afastar a aplicabilidade, pelos órgãos da Administração Tributária, da legislação instituidora dos benefícios fiscais em comento.

25. Destaca, ainda, que o legislador incluiu, em ambos os diplomas, dispositivos cujo declarado propósito é o de atender aos ditames da LRF (art. 38 da Lei 13.606/2018 e art. 2º da Lei Complementar 162/2018). Aduz que tais dispositivos são dirigidos aos órgãos do Poder Executivo e determinaram que a estimativa do montante de renúncia fiscal deveria acompanhar o PLOA apresentado após a publicação delas, ou seja, o PLOA 2019 (e também os seguintes, visto que a renúncia fiscal se renova ano a ano, por quase 15 exercícios). Ressalta não haver qualquer condicionante à aplicação da lei no exercício de 2018, mormente porque ambas as leis entraram em vigor na data de publicação. Informa que tal providência foi devidamente atendida, com a inclusão das estimativas de impacto fiscal no PLOA-2019 nos seguintes valores:

Valores em bilhões de R\$

Demonstrativo de Remissões e Anistias – Série 2018-2019						
Data	Lei	Tributo	Renúncia Total	Estimativa de Fluxo Anual da Renúncia		
				2018	2019	2020
31/7/2018	Lei 13.606/2018	PRR	15,864	0,717	0,502	0,251
06/1/2018	Lei Complementar 162/2018	Pert-SN	16,428	4,299	0,693	0,375
Subtotal			32,292	5,016	1,195	0,626
	Outros normativos	Diversos	51,164	3,970	2,896	1,792
Total			83,456	8,986	4,091	2,418

Fonte: Nota 5/2019/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME (peça 78)

26. Quanto ao montante de benefícios tributários eventualmente concedidos com amparo na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018, informa que, findo o prazo de adesão aos programas, foram registradas, apenas no âmbito da PGFN, 160 contas de parcelamento do PRR, sendo R\$ 586,7 milhões o montante parcelado (35% do valor original) e R\$ 1,092 bilhão o valor da renúncia fiscal (65%); no âmbito do Pert-SN, foram 90.936 contas de parcelamento, sendo R\$ 6,3 bilhões o montante parcelado (63%) e pouco mais de R\$ 3,7 bilhões (37%) concedidos a título de renúncia fiscal. O panorama desses dois tipos de parcelamento pode ser assim sintetizado:

Valores em R\$

PRR e Pert-SN

Situação do Parcelamento	Quantidade de Parcelamentos	Valor Original	Valor do Parcelamento	Renúncia Fiscal
Aguardando deferimento	19	181.659.788,00	75.968.054,55	105.691.733,45
Deferido e consolidado	46.410	6.871.494.744,00	3.922.527.169,68	2.948.967.574,32
Indeferido	42	8.530.414,00	5.322.258,68	3.208.155,32
Encerrado por liquidação	8.206	194.237.068,00	106.252.904,73	87.984.163,27
Encerrado por rescisão	8.681	349.522.433,00	222.268.214,79	127.254.218,21
Liquidado	1	9.437,00	5.986,29	3.450,71
Indeferimento eletrônico	5.724	782.377.992,00	427.855.768,08	354.522.223,92
Aguardando confirmação do crédito	3	11.487.343,00	425.066,05	11.062.276,95
Cancelado por falta de pagamento de pedágio	22.010	3.277.816.052,00	2.097.915.152,00	1.179.900.900,00
Total	91.096	11.677.135.271,00	6.858.540.574,85	4.818.594.696,15

Fonte: DW PGFN - Nota 5/2019/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME (peça 78)

27. Do total dos parcelamentos, 51% foram deferidos e consolidados (61% das renúncias), enquanto 24% dos pleitos foram cancelados por falta de pagamento de pedágio (24% das renúncias). Apenas 22 parcelamentos encontram-se pendentes, cuja soma chega a R\$ 116,7 milhões (2% das renúncias).

28. Em complemento, informa que, até maio deste ano, a PGDAU/PGFN recuperou cerca de R\$ 44 milhões com o PRR e R\$ 558,7 milhões com o Pert-SN. Quanto à estimativa de impacto orçamentário-financeiro, para o exercício de 2019 e os dois seguintes, decorrente dos Projetos de Lei 9.252/2017, e 630/2019, este apresentado à Câmara dos Deputados com a finalidade de extinguir, integralmente, o passivo do Funrural, o órgão informa que o estoque inscrito em dívida ativa desse tipo de tributo corresponde a, aproximadamente, **R\$ 11,5 bilhões**, conforme estimativa realizada a partir de apuração especial pela Dataprev no sistema de controle da dívida ativa previdenciária.

29. No que tange às medidas de compensação exigidas pelo art. 14 da LRF, registra que a matéria escapa à competência da PGDAU/PGFN.

30. Em atendimento à diligência de peça 73, a Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária apresentou a Nota 77/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME (peça 80), aprovada pelas instâncias competentes (peças 81-82). Em resumo, reapresenta o conteúdo das manifestações anteriores da PGFN e, quanto ao questionamento específico sobre a estimativa de impacto das renúncias, informou que a análise não está adstrita à competência regimental da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT).

31. Inicialmente, a SRFB restringiu sua manifestação aos impactos dos benefícios sobre as finanças públicas da União em geral e sobre o RGPS. Para atender a diligência de peça 73, encaminhou, por meio do Ofício 673/2019-RFB/Gabinete (peça 76), a Nota Técnica Audit/Diaex 42, de 10/5/2019, na qual esclarece:

i) em relação ao parcelamento especial do PRR (Lei 13.606/2018), que ainda não foi consolidado no âmbito da Secretaria Especial da SRFB, de modo que não é possível, por ora, obter os dados exatos sobre quantos contribuintes optaram pelo parcelamento, o montante global parcelado e a segregação dos parcelamentos efetivados e rejeitados; ressalta que constam dos sistemas da SRFB pagamentos efetuados com data de arrecadação até março/2019 nos seguintes valores:

Valores em R\$

Arrecadação do PRR no Âmbito da SRFB (Código de Receita 5161)				
<i>Tipo de Contribuinte</i>	<i>Quantidade</i>	<i>%</i>	<i>Total Pago</i>	<i>%</i>
Pessoa Física	8.141	85,9%	139.471.147,00	18,7%
Pessoa Jurídica	1.337	14,1%	607.551.732,75	81,3%
Total	9.478	100,0%	747.022.879,75	100,0%

Fonte: Nota Executiva da SRFB que acompanha a Nota Técnica Audit/Diaex 42/2019 (peça 76)

ii) quanto ao parcelamento do Pert-SN (Lei Complementar 162/2018), houve 379.630 adesões, das quais 319.099 (84%) foram validadas, assim sintetizadas:

Valores em R\$

Resultado da Consolidação do Pert-SN		
<i>Itens</i>	<i>Valor</i>	<i>%</i>
Dívida consolidada sem redução	27.295.809.479,50	100%
Valor total da entrada (5%)	1.374.501.458,41	5%
Dívida consolidada sem redução após a entrada	25.921.308.016,09	95%
Reduções da LC 162/2018	4.976.014.184,41	18%
Dívida consolidada após reduções e entrada	20.945.293.831,68	77%

Fonte: Nota Técnica Audit/Diaex 42/2019 (peça 76)

iii) que o impacto orçamentário-financeiro da remissão proposta no Projeto de Lei 630/2019 (de iniciativa Parlamentar), incluindo débitos declarados e de ofício, já atinge quase **R\$ 30 bilhões**, a saber:

Valores em R\$

Impacto do Projeto de Lei 630/2019		
<i>Sistema</i>	<i>Valor do Principal</i>	<i>Valor Atualizado</i>
Sicob	9.942.595.882,20	17.531.367.555,34
Agua	2.962.317.692,29	4.412.871.540,89
Dw Processo Integrado	3.219.560.377,43	7.294.007.568,05
Total	16.124.473.951,92	29.238.246.664,28

Fonte: Nota Técnica Audit/Diaex 42/2019 (peça 76)

iv) que o art. 1º, § 3º, do Projeto de Lei 630/2019 traz previsão no sentido de que os depósitos judiciais efetuados pelos contribuintes para quitação de débitos do Funrural poderão ser compensados com débitos próprios, restituídos ou levantados; ressalta, ainda, não ser possível precisar o volume dos depósitos judiciais efetuados para fins de quitação desse tipo de débito, uma vez que, ao realizar o depósito, o contribuinte não informa na guia qual débito é objeto de quitação, **o que exige verificação guia por guia nos sistemas**; registra, todavia, que na última apuração especial realizada para verificar o nível de depósitos (em outubro/2018), havia pouco mais de R\$ 15,3 bilhões (sem correção) num universo de mais de 634,8 mil guias, para os quais não houve liberação; destaca, também, a existência de mais de R\$ 4,2 bilhões em saldo de depósitos (147,3 mil guias) para os quais houve liberação parcial, podendo parte deste valor ser referente ao Funrural, sem que se possa precisar o montante.

32. Não foram encaminhadas informações específicas acerca da estimativa do possível impacto orçamentário-financeiro decorrente do Projeto de Lei 9.252/2017, apresentado com o propósito de extinguir débitos tributários, independentemente de sua constituição, inscrição em dívida ativa, questionamento judicial ou exigibilidade suspensa, conforme exposto na justificação do referido Projeto (peça 88).

33. Em síntese, a proposta legislativa visa resolver controvérsias no STF sobre a constitucionalidade da cobrança da contribuição, a ser recolhida pelo **empregador rural pessoa física**, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 8.540/1992 (RE 363.852/MG, 596.177/RS e RE 718.874), a um só passo que busca regulamentar a contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial.

34. A matéria tratada no Projeto de Lei 9.252/2017 (apensado ao PL 2.123-A/2011 e ambos rejeitados pela Comissão de Agricultura, Pecuária, Abastecimento e Desenvolvimento Rural, nos

termos do Parecer de 14/8/2019 – peça 98 -, mas ainda pendente de apreciação Plenária) guarda relação estreita com o escopo do Projeto de Lei 9.206/2017 convertido na Lei 13.606/2018, alvo de veto presidencial por estender o seu alcance a pessoas jurídicas não abrangidas pela decisão do STF no **RE 718.874**, conforme exposto na Mensagem Presidencial 27/2018 (peça 89), a saber:

Inciso I do art. 25 e § 6º, da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, alterados pelo art. 15 do projeto

“I - 1,7% (um inteiro e sete décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;”

“§ 6º Não integra a base de cálculo da contribuição de que trata o **caput** deste artigo a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, nem o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira e à utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e por quem a utilize diretamente com essas finalidades e, no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País.”

Razões dos vetos

“Um dos objetivos da redução de alíquota é possibilitar o pagamento do parcelamento das contribuições devidas em razão da **decisão do STF no RE 718.874/RS**, de modo que o somatório do parcelamento mais a contribuição ordinária devida coincidissem com a alíquota anterior. **Tal situação não se aplica às pessoas jurídicas, não se justificando a pretendida redução presente no dispositivo.** Quanto à redução da base de cálculo, sua efetivação nos moldes propostos representaria sacrifício despropositado aos cofres do Regime Geral de Previdência Social, merecendo assim seu veto.” (grifos nossos)

35. A estimativa de impacto fiscal do PRR previsto na Lei 13.606/2018 foi apresentada pela Assessoria de Controle Interno do Ministério da Economia por meio do Ofício SEI 42/2019/CGLOA/AECI-ME (peça 86), que encaminhou a Nota CETAD/COEST 54, de 15/5/2019 (peça 87). No documento, o Centro de Estudos apontou o seguinte:

Valores em bilhões de R\$

Lei 13.606/2018	Descrição do Benefício de Natureza Tributária	Montante Estimado	Período
Arts. 8º e 9º	Possibilidade de liquidação do saldo devedor consolidado com créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	9,300	2018-2019
Art. 14	Reduz de 2% para 1,2% a alíquota da contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física (art. 25, inciso I da Lei 8.212/1991)	1,357	2018
		1,454	2019
		1,558	2020
	Exclui da base de cálculo da contribuição da pessoa física : <i>i</i>) a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento; <i>ii</i>) o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira; <i>iii</i>) a utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e por quem a utilize diretamente com essas finalidades e, no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País.	0,170	2018
		0,252	2019
		0,261	2020
Possibilidade de opção, pelo produtor rural pessoa física , pela forma de contribuir (sobre a produção rural ou sobre a folha de pagamento) ¹	2,180	2019	
	2,270	2020	
Art. 15	Reduz de 2,5% para 1,7% a alíquota de contribuição previdenciária do produtor rural pessoa jurídica (art. 25, inciso I da Lei 8.870/1994)	0,464	2018
		0,689	2019
		0,715	2020
	Exclui da base de cálculo da contribuição da pessoa jurídica : <i>i</i>) a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento; <i>ii</i>) o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira; <i>iii</i>) a utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e por quem a utilize diretamente com essas finalidades e, no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País.	0,620	2018
		0,920	2019
		0,950	2020
	Possibilita o produtor rural pessoa jurídica optar pela forma de contribuir (sobre a produção rural ou sobre a folha de pagamento)	0,839	2019
		0,896	2020

Art. 27	Isenta ² o pagamento da taxa de pedido de proteção de cultivares para os empreendimentos familiares rurais que se enquadrarem nos critérios da Lei 11.326/2006	Dados não apurados pela SRFB e pelo MAPA	
Art. 39	Reduz a zero as alíquotas do imposto de renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita auferida pelo cedente com a cessão de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para pessoas jurídicas controladas, controladoras ou coligadas ³	22,900	2018-2019
	Exclusão da base de cálculo do imposto de renda, da CSLL, das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins da parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargos legais ⁴	Dados não disponíveis na SRFB	
Total		47,795	

Fonte: Nota CETAD/COEST 54/2019 (peça 87)

Notas:

(1) O valor corresponde ao montante da arrecadação potencial incidente sobre o valor da comercialização rural de pessoas físicas informado pela GFIP. Segundo consta da Nota CETAD/COEST 54/2019, os sistemas disponíveis no referido Centro de Estudos não permitem um levantamento preciso da massa salarial suportada pelo universo dos produtores rurais pessoas físicas. Em razão disso, considera que, no limite, o impacto corresponde a toda arrecadação nominal dos tributos, foi estimado em um impacto **potencial** da ordem de R\$ 22,9 bilhões;

(2) A Receita Federal informou não dispor de informações, uma vez que esta taxa é administrada diretamente pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento

(3) Segundo a Receita Federal, o impacto relativo a este item é função da dívida já consolidada, no âmbito da PRR, das empresas que aderiram ao programa e do percentual do prejuízo acumulado que irão ceder às suas coligadas/controladas/controladoras. Com base no valor do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulada até 31/12/2015, das empresas que efetuaram pagamentos no código de receita 5161 (PRR) em 2018 e 2019, aplicando-se as alíquotas nominais dos tributos, foi estimado em um impacto **potencial** da ordem de R\$ 22,9 bilhões;

(4) A Receita Federal informa que a estimativa de impacto deste item depende do valor final das reduções de multa, juros e encargos legais no âmbito da PRR. Registra que não estão disponíveis no CETAD/COEST dados e informações que permitam realizar a estimativa.

36. Na Nota, a SRFB informou que as modificações na legislação tributária introduzidas pela Lei 13.606/2018 não foram consideradas nas estimativas que acompanharam o PLOA-2018, e que, em relação aos efeitos fiscais consolidados no documento mencionado, não foram objeto de análise ou estudo acerca de medidas de natureza compensatória exigidas pelo art. 14 da LRF.

37. Quanto à isenção do pagamento da taxa previsto no art. 14-A da Lei 9.456/1997, com redação dada pelo art. 27 da Lei 13.606/2018, a SRFB também esclareceu que aquele órgão não dispõe de informações referentes à estimativa de impacto orçamentário-financeiro do benefício tributário (peça 87), uma vez se tratar de tributo administrado diretamente pelo MAPA. Eis o dispositivo:

Art. 14-A. Ficam isentos de pagamento da **taxa de pedido de proteção de cultivares os empreendimentos familiares rurais** que se enquadrem nos critérios da Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006. (grifamos)

38. Diante disso, em 18/6/2019, foi realizada diligência ao MAPA, conforme Ofício 118/2019-TCU/Semag, de 13/6/2019, por meio do qual foram requeridas informações acerca do montante das isenções da taxa eventualmente concedidas, do número total de contribuintes porventura beneficiados – com destaque para o montante global, o valor estimado para o exercício de 2018 e os dois subsequentes – e eventuais pleitos que estivessem pendentes de alguma condição, além de informar as medidas de compensação adotadas para concessão da isenção de natureza tributária em observância à exigência constante do art. 14 da LRF (peças 91-94 e 96).

39. Em resposta, o secretário-executivo do MAPA, após requerimento de prorrogação de prazo para cumprimento da diligência (peça 95), encaminhou, em 1/7, Ofício 2.531/2019/SE-MAPA (peça 97), acompanhado do Despacho 344, de 27/6/2019, do Memorando 213/2017/DFIA/MAPA/SDA/MAPA, de 19/12/2017, além de outros documentos produzidos pelo Serviço Nacional de Proteção de Cultivares (SNPC).

40. O memorando refere-se à solicitação da Coordenação do SNPC/DFIA/MAPA para que fossem adotadas, em 2017, providências internas com vistas ao veto do art. 27 do Projeto de Lei da Câmara dos Deputados 9.206/1997 (Projeto de Lei 165/2017 - Senado Federal), convertido na Lei 13.606/2018, que deu nova redação ao art. 10, inciso V, e inseriu o art. 14-A na Lei 9.456/1997. Segundo o documento, aquele dispositivo contrariaria tratados internacionais dos quais a República Federativa do Brasil é signatária, a exemplo do Ato de 1978 da Convenção da União para a Proteção das Novas Obtenções Vegetais (UPOV) e, conseqüentemente, do Acordo sobre Aspectos de Direito de Propriedade Intelectual Relacionados com o Comércio.

41. No que toca à concessão do benefício tributário (isenção de taxa), a diretora do Departamento de Gestão Corporativa do MAPA esclareceu que o projeto convertido na Lei 13.606/2018 não foi de iniciativa do Poder Executivo, foi aprovado pelas duas Casas Legislativas, em apenas 15 dias, para disciplinar assunto diverso à proteção de cultivares, além de não ter sido oportunizada ao SNPC qualquer tipo de análise acerca do seu teor. Em conclusão, assevera a diretora que não cabia ao referido ministério realizar a estimativa do impacto orçamentário-financeiro (fls. 4 da peça 97).

42. Em suma, os órgãos do Poder Executivo federal não realizaram, em nenhuma fase do processo legislativo que resultou na Lei 13.606/2018, a estimativa de impacto orçamentário-financeiro da previsão do benefício tributário (isenção da taxa) de iniciativa do Congresso Nacional.

2.1. Impacto sobre as finanças públicas da União decorrentes dos programas Pert-SN e PRR, em 2018 e exercícios seguintes

43. Tendo como base os dados produzidos pela SRFB, pela PGFN e pela SOF, a STN informou que o impacto da aprovação da Lei 13.606/2018 e da Lei Complementar 162/2018 sobre as finanças públicas em 2018 será positivo em R\$ 4,4 bilhões, sendo R\$ 4,2 bilhões a maior na arrecadação e R\$ 0,2 bilhão a menor nas transferências constitucionais. Já com relação aos exercícios de 2019 e 2020, os impactos serão negativos em R\$ 3,6 bilhões (R\$ 4,2 bilhões a menor na arrecadação e R\$ 0,7 bilhão também a menor nas transferências constitucionais) e R\$ 2,1 bilhões (R\$ 2,3 bilhões a menor na arrecadação e R\$ 0,2 bilhão também a menor nas transferências constitucionais), respectivamente.

44. A SRFB observou que o órgão mensura os impactos das alterações na legislação tributária e estima os efeitos na arrecadação decorrente dessas alterações (peça 56). Registra, todavia, que nem sempre há uma correlação linear entre o efeito da arrecadação nas finanças públicas.

45. Com relação às estimativas do efeito da rejeição dos vetos presidenciais sobre o PRR no período de 2018-2020, a SRFB apresentou o seguinte detalhamento:

Renúncia Prevista para o PRR	Valores em milhões de R\$		
	2018	2019	2020
Renúncia com reduções nas multas, juros, encargos legais e utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa	-717,00	-501,90	-250,95
Redução da alíquota do produtor rural pessoa jurídica	-592,58	-633,04	-676,19
Não cumulatividade da contribuição previdenciária da pessoa física	0,00	0,00	0,00
Não cumulatividade da contribuição previdenciária da pessoa jurídica	-69,41	-74,15	-79,21
Opção da tributação sobre a folha de pagamentos para pessoa física	N/A	N/A	N/A
Opção da tributação sobre a folha de pagamentos para pessoa jurídica	0,00	0,00	0,00
Redução a zero das alíquotas do IR, CSLL sobre cessão de créditos (preços correntes)	-69,21	-92,28	-92,28
Redução a zero das alíquotas do PIS/Cofins sobre cessão de créditos (preços correntes)	-16,74	-25,10	-25,10
Exclusão da redução do valor das multas, juros e encargo legal da base de cálculo do IRPJ/CSLL	-1.272,25	-1.696,33	-424,08
Exclusão da redução do valor das multas, juros e encargo legal da base de cálculo do PIS/Cofins	-307,67	-461,50	-153,83
Renúncia em Decorrência da Rejeição dos Vetos	-3.044,85	-3.484,31	-1.701,65

46. Os valores do quadro precedente foram assim sintetizados pela SRFB:

Tributo	Em milhões de R\$		
	2018	2019	2020
IRPJ	-986,4	-1.315,2	-379,7
CSLL	-355,1	-473,5	-136,7
PIS	-57,8	-86,7	-31,9
COFINS	-254,4	-400,0	-147,1
Contribuição Previdenciária	-1.379,0	-1.209,1	-1006,4
Total	-3.032,6*	-3.484,3	-1.701,6

*Valor deflacionado pela SRFB para fins de previsão de arrecadação, razão pela qual difere do valor apresentado no quadro precedente

47. Quanto ao Pert-SN, a SRFB registrou tratar-se de programa de parcelamento especial, cuja proposta foi de iniciativa do próprio Congresso Nacional, para o qual apresenta as seguintes estimativas de impacto:

Valores em R\$

Exercício	Arrecadação Total Bruta	Arrecadação Total Líquida	Renúncia Total
2018	10.711.665.360	9.548.613.937	-4.299.250.103
2019	1.960.718.385	-990.496.013	-693.148.939
2020	1.371.704.142	-774.633.601	-374.715.311
Total	14.044.087.887	7.783.484.323	-5.367.114.353

48. Com relação aos impactos estimados, a SRFB apresentou esclarecimentos no seguinte sentido:

i) os parcelamentos especiais, em geral, têm trazido cláusulas de entrada, o que antecipa, para o presente, as arrecadações futuras. A arrecadação estimada para o período com a Lei Complementar 162/2018 encontra-se na coluna ‘Arrecadação Total Bruta’;

ii) a coluna ‘Arrecadação Total Líquida’ representa a arrecadação estimada, descontados os valores que deixarão de ser recolhidos em outros parcelamentos, em função da migração para o novo parcelamento, uma vez que o parcelamento da Lei Complementar 162/2018 é mais vantajoso. Representa, portanto, o fluxo de arrecadação esperado, em cada exercício;

iii) a coluna ‘Renúncia Total’ representa a remissão da dívida.

49. Conclui a manifestação sobre esse ponto no sentido de que as informações se referem aos efeitos na arrecadação e renúncia tributárias não contemplam, por exemplo, o impacto sobre as transferências constitucionais. Ressalta que, dessa forma, o impacto total do Pert-SN e do PRR nas finanças públicas consta do documento da STN já mencionado.

50. A SOF esclareceu em sua manifestação (peça 55) que os valores dos impactos mencionados correspondem à projeção do efeito do ganho obtido com os referidos programas, descontadas as parcelas de receitas renunciadas.

2.2. Impacto sobre as metas de resultado primário previstas no Anexo de Metas Fiscais da LDO-2018, no período de 2018 e 2020, considerando o contexto de sucessivos *deficits* primários desde 2014

51. No que tange às metas fiscais deficitárias do Governo Federal estabelecidas pela LDO-2018, para o triênio 2018-2020 (R\$ -162,5 bilhões, R\$ -142,5 bilhões e R\$ -68,4 bilhões, respectivamente), a STN informou que, com a concessão de benefícios tributários em questão, o Poder Executivo poderia efetuar revisão na estimativa da arrecadação federal quando da elaboração do relatório bimestral de trata o art. 9º da LRF, no caso das reavaliações realizadas no exercício de 2018.

52. Registrou que, para os exercícios seguintes, em atendimento ao inciso I do art. 14 da LRF, todas as renúncias tributárias seriam consideradas nas estimativas de receitas constantes das propostas orçamentárias para os respectivos exercícios financeiros. Além disso, o Poder Executivo, em momento oportuno, também poderia propor a revisão das metas fiscais estabelecidas na LDO-2018.

2.3. Risco de descumprimento da “regra de ouro”

53. Com relação à “regra de ouro”, a STN manifestou entendimento no sentido de que, caso houvesse revisão na estimativa da arrecadação federal e/ou das despesas correntes – e se tal revisão alterasse a previsão de utilização de recursos de emissão de títulos da dívida pública (fonte de recursos 44) para o pagamento de despesas externas à dívida –, poderia haver risco de descumprimento do referido limite constitucional.

54. Esclareceu, ainda, que o impacto seria negativo, com elevação do risco de descumprimento, em caso de aumento da previsão de utilização de recursos da dívida; e positivo, reduzindo esse risco, na hipótese de redução da previsão de utilização de recursos da dívida.

55. Em sua manifestação, de conteúdo quase idêntico ao da STN, a SOF frisou que a Lei 13.606/2018 também contém dispositivos relacionados a benefícios financeiros e creditícios oriundos de programas de financiamentos oficiais, os quais tendem a **onerar despesas primárias correntes** que impactam a “regra de ouro” (peça 55), a saber:

c) o risco de descumprimento da chamada Regra de Ouro (art. 167, inciso III, da Constituição Federal)

A regra de Ouro corre o risco de ser violada quando as receitas oriundas de operações de crédito excedam as despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta.

Desse modo, como os impactos do Pert-SN e do PRR não afetam diretamente receita de operações de crédito e nem despesas de capital, como já comentado nessa nota, não há relação direta entre regra de ouro e os efeitos desses programas de parcelamento de tributos.

Contudo, caso haja revisão na estimativa da arrecadação federal e/ou das despesas correntes, e que tal revisão altere a previsão de utilização de recursos de emissão de títulos da dívida pública (fonte de recursos 44) para o pagamento de despesas externas à dívida, pode haver impactos no risco de descumprimento deste limite constitucional. O impacto seria negativo, aumentando o risco de descumprimento, em caso de aumento da previsão de utilização de recursos da dívida, e positivo, reduzindo esse risco, em caso de redução da previsão de utilização de recursos da dívida.

Neste contexto, vale frisar que a Lei nº 13.606/2018 também contém dispositivos relacionados a benefícios financeiros e creditícios oriundos de programas de financiamentos oficiais, que tendem a onerar despesas primárias correntes impactantes na Regra de Ouro. (grifamos)

56. Esses são os principais aspectos adicionais constatados na manifestação da SOF que merecem destaque para análise dos impactos sobre a “regra de ouro”.

2.4. Riscos relacionados ao Novo Regime Fiscal

57. Segundo a STN, o Novo Regime Fiscal (NRF) definiu limites individualizados por Poder e órgão para suas despesas primárias, cujos critérios de apuração dos limites instituídos foram detalhados na Nota Técnica Conjunta STN/SOF (peça 45), de 1/2/2017. Aduz que, em observância ao inciso I do § 6º do art. 107 do ADCT, as transferências constitucionais decorrentes da repartição de tributos arrecadados pela União foram excluídas da abrangência das despesas sujeitas ao controle do NRF. Desta forma, explica, os benefícios tributários decorrentes da Lei 13.606/2018 e da Lei Complementar 162/2018 não alcançam os componentes da despesa objeto de acompanhamento do NRF.

58. A SOF, adicionalmente, registrou que a Lei 13.606/2018 contém dispositivos relacionados a benefícios financeiros e creditícios oriundos de programas de financiamentos oficiais, os quais tendem a onerar despesas primárias correntes que impactam o NRF (peça 55), a saber:

d) os riscos relacionados ao Novo Regime Fiscal (art. 106 a 114 do ADCT);

Não há riscos relativos ao NRF, uma vez que esse instituiu um teto para as despesas primárias do Governo Central, excepcionalizando grande parte das transferências constitucionais e legais por repartição de receita. Dessa forma, variações nas receitas afetadas pelos programas de parcelamento em questão e, por sua vez, nas transferências constitucionais e legais aos entes subnacionais relativas a essas receitas, não afetarão o teto de gastos.

Os critérios de apuração dos limites do NRF foram detalhados na Nota Técnica Conjunta STN/SOF, de 1º de fevereiro de 2017. De acordo como Inciso I do § 6º do art. 107 do ADCT, foi excluído da abrangência das despesas sujeitas ao controle do NRF as transferências constitucionais originadas da repartição de tributos arrecadados pela União, relacionados aos benefícios tributários decorrentes da Lei nº 13.606/2018 e da Lei Complementar nº 162/2018 não alcançam os componentes da despesa objeto de acompanhamento do NRF.

Da mesma forma que no item anterior, vale frisar que a Lei nº 13.606/2018 também contém dispositivos relacionados a benefícios financeiros e creditícios oriundos de programas de financiamentos oficiais, que tendem a onerar despesas primárias correntes impactantes no NRF. (grifamos)

59. O exame do impacto das medidas sobre o NRF deve ser guarnecido dessas manifestações de relevo.

2.5. Impactos orçamentário e financeiro sobre o Regime Geral de Previdência Social-RGPS

60. Sobre os impactos orçamentário e financeiro, a STN informou que a alteração tributária promovida pela Lei 13.606/2018 e pela Lei Complementar 162/2018 resultaria em impacto positivo

sobre o RGPS em R\$ 3,1 bilhões em 2018. Para os exercícios de 2019 e 2020, o impacto será negativo, da ordem de R\$ 1,7 bilhão e R\$ 1,4 bilhão, respectivamente.

61. Destaca que tais valores são potenciais e sujeitos ao comportamento dos contribuintes, cuja adesão aos parcelamentos especiais é ato que exprime vontade. Registra, nessa esteira, que os efeitos positivos em 2018 podem, portanto, ser inferiores aos estimados e, no limite, o impacto pode ser negativo.

2.6. Eventual perda de arrecadação dos entes subnacionais como consequência do Pert-SN

62. No que se refere à possível perda de arrecadação dos entes subnacionais em razão do Pert-SN, a STN informou que, considerando as informações prestadas pela SRFB e o reflexo sobre as transferências constitucionais decorrente do Pert-SN com a revisão da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o impacto seria positivo na arrecadação total dos entes subnacionais em 2018 em R\$ 2,6 bilhões.

63. Já com relação aos exercícios de 2019 e 2020, observou que os impactos serão negativos em R\$ 265,8 milhões e 207,9 milhões, respectivamente.

2.7. Resposta Diligência Adicional

64. No que se refere à possível perda de arrecadação dos entes subnacionais em razão do Pert-SN, a STN informou que, considerando as informações prestadas pela SRFB e o reflexo sobre as transferências constitucionais decorrente do Pert-SN com a revisão da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o impacto seria positivo na arrecadação total dos entes subnacionais em 2018 em R\$ 2,6 bilhões.

III. ANÁLISE DE MÉRITO

3.1. Considerações Preliminares

65. Tanto a CRFB quanto a LRF estabelecem uma série de condicionantes orçamentárias e financeiras, as quais são de observância compulsória por todos os Poderes e órgãos, perpassando todas as fases de despesas e receitas, desde a elaboração da proposta orçamentária até a execução da despesa e realização da receita.

66. Trata-se de matéria sujeita a regras e condicionantes estabelecidas na CRFB (art. 167) e em normas gerais editadas por força dos arts. 163 e 165 do mesmo Diploma, as quais devem ser observadas por todos, inclusive pelos Poderes Legislativos durante o processo legislativo. A inobservância dessas condicionantes de atendimento compulsório compromete a **eficácia normativa** das leis aprovadas à revelia do arcabouço jurídico vigente, o que impede a execução da despesa ou concessão de benefícios fiscais.

67. Embora a questão suscitada nestes autos apresente sinais de atrito não apenas com LRF, mas, sobretudo, com a Carta Política, importante deixar claro que o ponto central da análise empreendida se limitará à verificação da **eficácia normativa das leis** que se encontram vinculadas ao cumprimento de **condicionantes constitucionais e legais** para geração/execução de despesas e concessão de benefícios tributários. Isso porque o controle concentrado de constitucionalidade, que consiste na análise da adequação – ou compatibilidade - de uma lei ou de um ato normativo com a Constituição da República, verificando seus requisitos formais e materiais, é matéria inserida no campo reservado ao STF, que o faz em sede de ações judiciais apropriadas para tal finalidade.

68. O exame dos efeitos jurídicos das leis mencionadas requer atenção quanto à doutrina de Pontes de Miranda, que dividia os fatos jurídicos em três: (i) **plano da existência**, (ii) **plano da validade** e (iii) **plano da eficácia**. A chamada “Escada Ponteanana”, apesar de ter sido concebida no âmbito do Direito Civil, no estudo dos fatos jurídicos, também passou a ser empregada no exame de normas jurídicas em geral, de modo que hoje constitui uma das importantes ferramentas de que dispõe a Teoria Geral do Direito para a solução das mais diversas controvérsias.

69. Estudo jurídico no mesmo sentido foi desenvolvido no percuciente **Parecer da Consultoria Jurídica** deste Tribunal proferido, em 14/12/2018, no Processo Administrativo (TC 041.230/2018-3), ocasião em que analisa, com considerável profundidade, a eficácia da lei que alterou o teto

remuneratório do serviço público federal. O estudo está fundamentado em sólida jurisprudência do STF sobre a eficácia normativa de leis com reflexo sobre as finanças públicas à luz das condicionantes constitucionais regulamentadas pelos arts. 15-17 da LRF. Merecem citação a ADI 1.585 (Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/1997, DJ 03/04/1998) e a ADI 1.428-5/SC (Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJU de 10/05/96).

70. Destaca o Consultoria Jurídica que, no campo da existência da norma jurídica, Marcos Bernardes de Mello leciona que “*a norma jurídica existe, simplesmente, quando, promulgada, é publicada. Trata-se, aqui, da existência fática da norma, independentemente de que possa incidir e, em consequência, ser aplicada*” (MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: plano da existência. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.p. 64/65).

71. Segue no sentido de que o plano da validade da norma jurídica diz respeito à sua **compatibilidade com as demais normas do sistema jurídico**, especialmente com aquelas das quais seu fundamento de validade é retirado. Sobre a validade das normas, ressalta as lições de Lourival Vilanova, que faz a seguinte observação:

No direito, são as regras do processo legislativo, ou quaisquer outras regras-de-regras, que estabelecem como constituir, reformar ou desconstruir normas válidas. A validade é assim, validade do interior do sistema positivo. Normas de outra procedência, ou de outro conteúdo, para ingressar no sistema, requerem regra que as juridicize, que as convalide. A correspondência com tais regras ‘processuais’ dá-lhes relação-de-pertinência em face do sistema positivo. (VILANOVA, Lourival. Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Noeses, 2005, p. 19)

72. No tocante ao plano da eficácia das normas jurídicas, também merece reprodução a lição de Marcos Bernardes de Mello, segundo o qual, quando os fatos previstos pela própria norma como condição de sua aplicação não vierem a ocorrer, tal **norma será ineficaz**. O autor em tela enfatiza que vigência e eficácia da norma são fenômenos distintos, de modo que, mesmo vigente, caso alguns dos pressupostos fáticos exigidos não sejam atendidos plenamente, a norma não produzirá seus efeitos:

Se a norma existe com vigência e é válida, ou, sendo inválida, ainda não teve sua nulidade decretada por quem, dentro do sistema jurídico, tenha poder para tanto, poderá ser eficaz desde que se concretizem no mundo os fatos que constituem seu suporte fático. Se os fatos previstos pela norma como seu suporte fático não se materializarem, integralmente, no plano das realidades, a norma jamais será eficaz; existirá com vigência, porém sem eficácia. (...) Enquanto não se realizam no mundo os fatos por ela previstos, a norma jurídica, mesmo com vigência, constitui mera proposição referente a hipóteses, não se podendo falar em geração de qualquer consequência jurídica. (MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: plano da eficácia. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p. 17) - grifamos

73. No mesmo sentido, o jurista argentino Carlos Santiago Nino leciona que muitas das normas jurídicas vigentes são parcial ou totalmente ineficazes. Nessa esteira, observa que essa impossibilidade de produção dos efeitos da norma, por vezes, decorre do fato de que sua **condição de aplicação** pode deixar de acontecer ou pode até mesmo ser impossível de se concretizar no mundo dos fatos (NINO, Carlos Santiago. Introdução à análise do direito. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 343).

74. O referencial doutrinário constitui a base do voto condutor do paradigmático **Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário**, da relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, que apreciou consulta formulada pelo então ministro da Fazenda sobre geração de despesas de caráter obrigatório sem observância das condicionantes constitucionais e legais, ocasião em que se debruçou sobre a aludida Lei 13.606/2018. Somam-se a isso os seguintes fundamentos extraídos do mesmo voto:

O que, sem maiores esforços, se depreende dos comandos normativos acima transcritos é a preocupação do legislador, tanto o constitucional quanto o ordinário, com a higidez das finanças públicas, razão pela qual buscou elaborar normas de disciplina fiscal, com a imposição de regras que cobram responsabilidade e prudência não apenas do gestor público, mas também do próprio legislador, quando da edição de novas leis. E a razão para tanto decorre do fato de que, conforme bem chamou a atenção o economista norte-americano Milton Friedman, prêmio Nobel de economia de 1976, “não existe almoço grátis” (in: FRIEDMAN, Milton. *There's no such thing as a free lunch*. Open Court Publishing Company, 1975).

Ora, no caso das renúncias de receitas o Poder Público deixa de receber determinados valores sobre os quais teria direito. Se, por um lado, tal medida pode ser justificada por razões de políticas públicas específicas, não há como negar, por outro lado, que referida renúncia implica, em um primeiro momento, uma limitação da capacidade financeira do Estado de atender a outras demandas da sociedade decorrentes da necessidade de satisfação de outros direitos.

Dai a necessidade de serem observados os comandos constitucionais e legais antes referidos, pois não se pode desconsiderar, na mesma toada de Holmes e Sunstein, que os direitos têm custos, ou seja, a sua realização requer do Estado que suporte os respectivos ônus financeiros, que podem decorrer da realização de despesa pública mas também da concessão de renúncia de receitas (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company. 1999, p. 14).

Portanto, convém não esquecer do alerta de Bobbio no sentido de que não basta proclamar direitos, pois é preciso também protegê-los. Nas palavras do jusfilósofo italiano “*O problema real que temos de enfrentar, contudo, é o das medidas imaginadas e imagináveis para a efetiva proteção desses direitos*” (BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Editora Campus. 1992, p. 37). Sem dúvida que, para tanto, é preciso que o Estado preserve a higidez das finanças públicas, sob pena de os direitos proclamados não passarem de promessas de inviável cumprimento pelo Poder Público.

75. Embora o entendimento assentado no Acórdão em referência tenha como foco as propostas legislativas geradoras de despesas obrigatórias, os fundamentos jurídicos sob os quais a decisão está ancorada são plenamente aplicáveis às proposições legislativas que instituem ou ampliem renúncias de receitas de natureza tributária.

76. Feitas essas considerações preliminares, há que se examinar se a Lei Complementar 162/2018 e a Lei 13.606/2018 entraram em vigência nos planos da existência, validade e eficácia.

3.2. Da Eficácia das Lei Complementar 162/2018 e a Lei 13.606/2018

77. Sobre a eficácia da norma especificamente, a Lei 13.606/2018 traz a seguinte previsão expressa:

Art. 38. O Poder Executivo federal, com vistas ao cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 5º e no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), **estimar**á o montante da renúncia fiscal e dos custos decorrentes do disposto no inciso II do caput do art. 2º, no inciso II do caput do art. 3º, e nos arts. 14, 15, 18, 19, de 20 a 24, de 26 a 28, de 30 a 33 e 36 desta Lei, os incluirá no demonstrativo que acompanhar o projeto de lei orçamentária anual, nos termos do § 6º do art. 165 da Constituição Federal, e fará constar das propostas orçamentárias subsequentes os valores relativos à referida renúncia.

Parágrafo único. Os benefícios constantes do inciso II do caput do art. 2º, do inciso II do caput do art. 3º e dos arts. 14, 15, 18, 19, de 20 a 24, de 26 a 28, de 30 a 33 e 36 desta Lei somente serão concedidos se atendido o disposto no caput deste artigo, inclusive com a demonstração pelo Poder Executivo federal de que a **renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária anual**, na forma estabelecida no art. 12 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), e de que **não afetar**á as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias.

...

Art. 40. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos:

I - a partir de 1º de janeiro de 2018, quanto ao disposto nos arts. 14 e 15, exceto o § 13 do art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pelo art. 14 desta Lei, e o § 7º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, incluído pelo art. 15 desta Lei, que produzirão efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019; e

II - a partir da data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos. (grifamos)

78. No mesmo sentido, a Lei Complementar 162/2017 assim dispõe:

Art. 2º O Poder Executivo federal, com vistas ao cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 5º e nos arts. 14 e 17 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, **estimar**á o montante da **renúncia fiscal** decorrente desta Lei Complementar e o incluirá no demonstrativo a que se refere o § 6º

do art. 165 da Constituição Federal, que acompanhará o projeto da lei orçamentária cuja apresentação se der após a publicação desta Lei Complementar.

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação. (grifamos)

79. Primeiramente, merece citação a exigência de condicionantes previstas na LRF, as quais conferem eficácia normativa plena a quaisquer leis que acarretem a geração de despesas ou possam comprometer o cumprimento das metas fiscais, assim previstas:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

...

Art. 14. A **concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária** da qual decorra renúncia de receita **deverá estar acompanhada de estimativa do impacto** orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, **atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias** e a pelo menos uma das seguintes **condições**:

I - **demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita** da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que **não afetará as metas de resultados fiscais** previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - **estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita**, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende **anistia, remissão**, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e **outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado**.

§ 2º **Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.**

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. (grifamos)

80. Essas condicionantes devem ser observadas desde a elaboração do projeto de lei orçamentária, obrigando não apenas o Poder Executivo, mas também o Congresso Nacional durante todas as fases do processo legislativo orçamentário, conforme disposto na LRF:

Art. 5º O **projeto de lei orçamentária anual**, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e **com as normas desta Lei Complementar**:

I - conterá, em anexo, demonstrativo da **compatibilidade da programação dos orçamentos** com os **objetivos e metas** constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das **medidas de compensação a renúncias de receita** e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

81. Nesse sentido, além da análise do cumprimento das condicionantes de eficácia normativa a que o gestor está obrigado no exercício do autocontrole e do exame na esfera de controle externo, a inobservância das exigências do art. 5º da LRF durante o processo legislativo que resultou na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018 é matéria que merece ser submetida à Procuradoria-Geral da República para que seja avaliada – na via adequada – a existência de possível atrito de legalidade entre as leis mencionadas em relação à norma geral de finanças públicas (LRF).

Ressalta-se que o relator, por meio do Despacho de 29/5/2018 (peça 23, item 34.4), encaminhou cópia dos autos à Procuradoria-Geral da República, o que merece ser reiterado com vistas a subsidiar eventual análise com novos elementos tratados na análise de mérito.

82. No campo da geração de despesa, também é de se destacar que a Lei 13.606/2018 contém dispositivos relacionados a benefícios financeiros e creditícios oriundos de programas de financiamentos oficiais, os quais tendem a **onerar despesas primárias correntes** que impactam a “regra de ouro”, conforme destacado pela SOF (item 32). Dessa forma, os atos que concederem os respectivos benefícios devem observar as seguintes condicionantes voltadas à geração de despesas, conforme previsto na LRF e que, na prática, regulamentam o art. 167, inciso II da CRFB:

Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.

Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:

I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para os fins desta Lei Complementar, considera-se:

I - adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II - compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições.

§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do caput será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas. (grifamos)

83. A inobservância das condicionantes constitucionais e regulamentadas pela norma geral de finanças públicas torna **inexequível** o cumprimento da lei cuja implementação da política pública acarreta impacto orçamentário-fiscal.

84. Também no que diz respeito às regras específicas para o controle da geração de despesas, tem-se que a inobservância das condicionantes previstas nos arts. 15 e 16 da LRF – durante o processo legislativo e em todas as fases da execução orçamentária e financeira – impõe submeter o caso à Procuradoria-Geral da República, pois, além de haver indícios de atrito de legalidade entre a Lei 13.606/2018 e a LRF, o descumprimento da regra constitucional (art. 167, inciso II) e do art. 16 da LRF pode configurar **despesa não autorizada**, irregular e lesiva ao patrimônio público, podendo o ato de gestão vir a ser suscetível à responsabilização pelos órgãos competentes, consoante o disposto no art. 73 da LRF c/c art. 359-D do Código Penal, Lei 8.429/1992 e Lei 1.079/1953.

85. Não bastasse o aparente atrito de legalidade, deve-se examinar a questão sob a ótica das exigências específicas inseridas no ADCT com vistas a instituir o Novo Regime Fiscal, que assim dispõe:

Art. 113. A **proposição legislativa** que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita **deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro**. (grifamos)

86. Ao conceder a medida cautelar em sede da ADI 5.816-RO (peça 65), o ministro Alexandre de Moraes assim se manifestou acerca dos riscos de concessão de renúncia de receita sem a devida apresentação de estimativa de impacto:

No caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade de que ora se cuida, sustenta-se desatendimento ao comando constitucional do **artigo 113 do ADCT**, que exige, presente norma geradora de renúncia de receita, estimativa dos reflexos orçamentário e financeiro. **O fundamento constitucional é claro**,

devendo ser prestigiado com máxima força. Isso porque a ideia de responsabilidade fiscal ocupa patamar de especial posição no quadro dos valores constitucionais.

No momento processual que se verifica, resultante de juízo mínimo de delibação e cognição sumária, mostram-se confirmados os requisitos necessários para a concessão da medida liminar, incluído, **considerados os riscos orçamentários, o do *periculum in mora*.**

Diante do exposto, com fundamento no art. 10, § 3º, da Lei 9.868/1999 e no art. 21, V, do Regimento Interno do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **CONCEDO A MEDIDA CAUTELAR** pleiteada, suspendendo-se, *ad referendum* do Plenário desta CORTE, a eficácia da Lei do Estado de Rondônia 4.012/2017. (grifamos)

87. A Procuradoria-Geral da República apresentou parecer (peça 66) pela improcedência da inconstitucionalidade da lei estadual frente ao art. 113 do ADCT apenas por entender que a norma não se aplicaria à imunidade tributária, cujo instituto jurídico-constitucional não é alcançado pelo art. 14 da LRF, a saber:

Embora a norma tenha sido introduzida no texto constitucional pela Emenda Constitucional 95/2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal, **seu alcance supera as regras que delinearão um regime transitório de limites de despesas para a União. A EC 95/2016 constitucionalizou importante regra já disposta na Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101/2000, e que representa ganho importante em termos de responsabilidade na gestão fiscal.**

88. Importante transcrever a seguinte passagem da Nota Técnica da Consultoria de Orçamento da Câmara dos Deputados que embasa o parecer da Procuradoria-Geral da República na ADI em referência:

Conforme Antônio Carlos Costa D'Avila Carvalho Júnior e Paulo Roberto Simão Bijos:

(...) deve-se observar, inicialmente, que o comando constitucional em destaque transcende o escopo precípua do novo regime, na medida em que não se limita à disciplina da “despesa primária”. Versa o art. 113, expressamente, sobre “despesa obrigatória” e “renúncia de receita”. Desse modo, a própria redação constitucional revela que a interpretação do art. 113 não deve estar totalmente adstrita aos dispositivos que o precedem. Afinal, o que a EC 95/2016 busca neste ponto não é detalhar o novo regime, mas sim conferir *status* constitucional a sistemática semelhante, já prevista na LRF, de exigência da “estimativa” do impacto orçamentário e financeiro de proposições legislativas. O que se objetiva, em ambos os casos, é dotar o processo legislativo de instrumentos voltados ao controle do equilíbrio das contas públicas, com especial ênfase na análise do impacto fiscal (orçamentário e financeiro) de inovações normativas.

Noutras palavras, tanto a EC 95/2016 como a LRF preveem a necessidade da quantificação dos impactos fiscais de proposições legislativas, prestigiando, assim, os aspectos da transparência (“quanto custa o que estamos votando?”) e do planejamento (“temos espaço fiscal para viabilizar o que se propõe?”) no âmbito do processo político decisório. (Brasil, Câmara dos Deputados. Novo Regime Fiscal: análise de impacto e compatibilidade de proposições legislativas. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2017/ET11_2017.pdf Último acesso em: 22 mai. 2018.)

89. Convém destacar que a divergência apresentada pela Procuradoria-Geral da República não se refere à constitucionalização da condicionante prevista na LRF, mas porque a matéria em discussão na lei rondoniense não se refere à renúncia de receita, mas sim à imunidade tributária, merecendo transcrição a seguinte passagem:

Em que pese possível interpretação da norma como princípio constitucional que transcenderia o contexto específico do Novo Regime Fiscal, a análise da conformidade da disposição em exame com a Constituição não se resolve pelo alcance do art. 113 do ADCT. Isso porque, a Lei rondoniense tem como fundamento o art.150-VI-b da Constituição da República que veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto.

Não se trata da concessão de isenção tributária que deslocaria o problema para a regulação constitucional relativa ao ICMS ou que atrairia os requisitos do art. 113 do ADCT, mas da aplicação da imunidade tributária dos templos e igrejas, desenhada em nome do direito fundamental à liberdade religiosa.

90. Em desfecho, assim se manifestou a Procuradoria-Geral da República na ação em tela:

Ainda que se considere que o posicionamento do Tribunal é anterior à inovação constitucional constante do art. 113 do ADCT, **a exigência de estimativa de impacto orçamentário para proposição legislativa que crie renúncia de receita, não pode ser compreendida como requisito no caso das imunidades**

tributárias. Não há espaço de escolha quando há imunidades tributárias, a lei apenas delinea a forma como o sistema se aplica frente a cada tributo. **Dessa forma, tem-se, portanto, que o princípio da responsabilidade fiscal não é a norma adequada para avaliar a constitucionalidade da lei rondoniense.**

Ante o exposto, opina a Procuradora-Geral da República pelo não referendo da cautelar ante a falta de plausibilidade jurídica do pedido. (grifamos)

91. Nota-se que, em nenhuma passagem da discussão, a Procuradoria-Geral da República apresentou divergência quanto ao cabimento de ação de controle concentrado referente a ato normativo infraconstitucional que venha instituir renúncia de receita sem a devida estimativa de impacto exigida pelo art. 113 do ADCT.

92. Em vertente oposta quanto ao mérito, mas sem questionar a procedência da via do controle concentrado de lei estadual que deixa de observar a condicionante do art. 113 do ADCT, o ministro Celso de Mello assim apreciou o Recurso Extraordinário 1.158.273-SP (peça 67):

Doutrinadores eminentes, vale ressaltar, ao procederem à análise da cláusula consubstanciada no art. 113 do ADCT federal, advertem, quanto ao alcance da EC 95/2016, que o seu destinatário é a União Federal (LUCIANO FERRAZ/MARCIANO SEABRA DE GODOI/WERTHER BOTELHO SPAGNOL, “Curso de Direito Financeiro e Tributário”, p. 39/42, item n. 1.4, 2ª ed., 2017, Fórum; MARCUS ABRAHAM, “Curso de Direito Financeiro Brasileiro”, p. 241/243, item 7.11, 4ª ed., 2017, Forense; JOSÉ MATIAS-PEREIRA, “Finanças Públicas”, p. 229/232, 7ª ed., 2017, Atlas, v.g.), **motivo pelo qual se torna lícito concluir – tal como o fez o E. Tribunal de Justiça paulista – que essa norma de natureza transitória não se estende, não se aplica e não obriga os Estados-membros e os Municípios, a significar, desse modo, que referido preceito normativo transitório (ADCT, art. 113) apresenta-se desvestido de caráter impositivo em relação às unidades políticas federadas que venho de mencionar.**

Sendo assim, e em face das razões expostas, julgo inviável o presente recurso extraordinário, por manifestamente inadmissível (CPC, art. 932, III).

Não incide, neste caso, o que prescreve o art. 85, § 11, do CPC, ante a inadmissibilidade de condenação em verba honorária, por tratar-se, na origem, de processo de controle concentrado de constitucionalidade. (grifos no original)

93. Da decisão proferida no Recurso Extraordinário em questão, é possível concluir, ***a contrario sensu***, ser plausível o controle abstrato de lei federal que deixa de observar a regra do art. 113 do ADCT, que constitucionalizou a condição prevista no art. 14 da LRF. Porém, controle de constitucionalidade com os efeitos necessários para o caso em comento se encontra no raio de **competência exclusiva do STF**, sem que haja pertinência, para a situação com os contornos mencionados nestes autos, de aplicação da Súmula STF 347 por esta Corte de Contas.

94. Ao ponto que se chega, revela-se inequívoco que os casos sob análise nestes autos passaram ao largo das condicionantes e demais exigências previstas expressamente nos arts. 14 a 16 da LRF, reforçadas pelo art. 113 do ADCT. Não apenas em razão da ausência de estimativa de impacto no exercício que entraram em vigor e nos dois seguintes, como também pela ausência de indicação quanto ao cumprimento das condições constantes dos incisos I ou II do art. 14 da LRF.

95. Como se observa, ainda que as leis analisadas nestes autos não dispusessem, expressamente, de dispositivos que previssessem condicionantes de eficácia da norma, mesmo assim os gestores estariam obrigados a observar todas as exigências constitucionais e legais mencionadas até este ponto.

96. O caso sob exame configura a situação que Marcos Bernardes de Mello retrata em sua lição, no sentido de que, enquanto não se realizam no mundo os fatos, a norma jurídica, mesmo com vigência, “**constitui mera proposição referente a hipóteses, não se podendo falar em geração de qualquer consequência jurídica**”.

97. Sob esse ângulo e considerando que a Lei Complementar 162/2018 e a Lei 13.606/2018 foram publicadas em 9/1 e 9/4/2018, respectivamente, não há dúvidas de que as referidas leis entraram no plano da existência, isto é, juridicamente, tratando-se de normas inequivocamente existentes.

98. Em homenagem ao debate, oportuno registrar, no tocante ao plano da validade da norma, a existência de corrente doutrinária minoritária – em situação análoga de reajuste de remuneração ou

vantagens de mesma natureza – no sentido de que, na hipótese de não serem observadas as exigências constitucionais e as previstas na LRF (arts. 15 a 17), a lei seria inconstitucional.

99. Não é essa, entretanto, a posição que prevalece na jurisprudência do STF, que tem se posicionado no sentido de que a inobservância ao disposto nos incisos I e II do §1º do art. 169 da CRFB impede que a lei concedente do reajuste produza seus efeitos naquele exercício, sem que seja configurada, todavia, a inconstitucionalidade da norma. É dizer: o STF entende que a inobservância dos dispositivos constitucionais mencionados **não impede a entrada da norma no plano da validade, mas sim no plano da eficácia**, a exemplo dos precedentes do STF assentados nas decisões mencionadas no item 69 desta instrução.

100. Portanto, em relação à Lei Complementar 162/2018 e à Lei 13.606/2018 a conclusão inequívoca é no sentido de que os referidos diplomas normativos entraram no plano da existência, assim como no plano da validade, **mas ainda não entraram no plano da eficácia**, razão pela qual o Poder Executivo não tem condição de implementá-las sem que as condições constitucionais e legais (previstas na LRF e na LDO) sejam observadas à risca.

101. Tal conclusão decorre da circunstância de que as normas em questão têm como pressuposto fático para a produção dos seus efeitos o atendimento das condicionantes constitucionais (art. 167, inciso II e art. 113 do ADCT) e legais (LRF), o que ainda não ocorreu.

102. Em outras palavras, conforme a jurisprudência do STF, os ensinamentos doutrinários mencionados e o entendimento desta Corte de Contas assentado no Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário, de relatoria do ministro Raimundo Carreiro, considerando que os elementos que constituem o suporte fático necessário para a incidência da norma em questão ainda não restaram integralmente implementados, os normativos em questão, apesar de estarem vigentes desde a data da publicação, não possuem eficácia. Significa dizer, na prática, que a efetiva implementação dos benefícios fiscais depende de um evento futuro e incerto.

103. O insucesso do constitucionalismo, em geral, vem associado à falta da efetividade da Carta Política, que passa a ser incapaz de moldar e submeter a realidade social (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 255). Em razão disso, é dever do operador do Direito, ao interpretar e aplicar o ordenamento jurídico, resguardar a força normativa da Lei Maior.

104. Para tanto, não se pode ignorar a realidade, sob pena de se patrocinar interpretação que, em vez de conferir força normativa à Constituição da República, enfraquece a sua capacidade de moldar a realidade. Não sem motivo, Konrad Hesse adverte para a necessidade de que ordenação jurídica e realidade sejam mutuamente consideradas em um contexto inseparável e em um condicionamento recíproco (HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 13).

105. Aplicada a doutrina de Marcos Bernardes de Mello aos casos concretos analisados nestes autos, se a Lei Complementar 162/2018 e a Lei 13.606/2018 têm vigência e são válidas, ou, **sendo inválidas, ainda não tiveram as respectivas nulidades decretadas por quem, dentro do sistema jurídico, tenha poder para tanto**, poderão ser eficazes desde que se concretizem no mundo os fatos que constituem seu suporte fático.

106. Enquanto não se realizam as condições e exigências previstas nos dispositivos constitucionais e legais (LRF), as leis federais mencionadas, mesmo com vigência, constituem meras proposições referentes a hipóteses, não se podendo falar em geração de qualquer consequência jurídica que implique renúncia de receita ou geração de despesa para a União.

107. Em face de todo o exposto, é possível concluir que a Lei Complementar 162/2018 e a Lei 13.606/2018, apesar de existentes, válidas e em vigência, não gozam de eficácia normativa enquanto não forem implementadas as condicionantes previstas nos dispositivos constitucionais e legais mencionados nesta instrução, pois a sua efetiva implementação, com a consequente concessão dos benefícios fiscais, depende da ocorrência de situações fáticas que ainda não se concretizaram. Solução diversa frustraria gravemente as expectativas legítimas dos cidadãos de ver a Carta Política e o Estatuto Fiscal serem aplicados no mundo dos fatos.

3.3. Fatores Críticos da Estimativa de Impacto Orçamentário-Financeiro das Renúncias

3.3.1. Da Consistência das Medidas de Compensação à Renúncia de Receita com as Premissas e os Objetivos da Política Econômica Nacional

108. Da análise das manifestações, sobressai a declaração da STN no sentido de que, com a concessão das renúncias analisadas nestes autos, o Poder Executivo poderia efetuar revisão na estimativa da arrecadação federal quando da elaboração do relatório bimestral de trata o art. 9º da LRF, no caso das reavaliações realizadas no exercício de 2018. Declara, ainda, que, para os exercícios seguintes, todas as renúncias tributárias serão consideradas nas estimativas de receitas constantes das respectivas propostas orçamentárias, sem perder de vista a revisão das metas fiscais, deficitárias nos últimos anos (itens 51-52).

109. O controle da renúncia de receita constitui um grande desafio para o resgate da estabilidade fiscal, assumindo uma trajetória crescente em relação ao PIB a partir de 2006, atingindo patamares superiores a 4% do PIB de 2014 em diante.

110. Também a partir de 2014, nota-se o agravamento do quadro fiscal, quando se verificou o crescimento do endividamento público em decorrência das condições fiscais e econômicas adversas que resultaram em *deficits* primários imoderados que contribuem para a fragilização do ambiente econômico, gerando incertezas que dificultam a reversão do *deficit* fiscal e a estabilização da trajetória da dívida pública.

111. Como se nota, a renúncia fiscal e seus reflexos sobre a política econômica é matéria inserida em paisagem esparsa, naturalmente complexa, não necessariamente compreendida em todas as suas dimensões definidas pela LRF.

112. Não se desconhece que a renúncia tributária constitui instrumento de política fiscal com potencial de fomentar o desenvolvimento, adotado pelo Estado e direcionado a diversos agentes sociais e econômicos do país. Ao longo das duas últimas décadas, entretanto, os incentivos fiscais de natureza tributária - em cujo conceito inserem-se as renúncias previdenciárias - adquiriram patamares cada vez mais expressivos, sem que ainda hoje a sociedade disponha da necessária transparência quanto à efetividade dos benefícios concedidos a título de retorno socioeconômico.

113. Considerada um dos eixos da gestão fiscal responsável, a renúncia de receita sempre foi objeto de controle na prestação de contas anual do presidente da República, com análise específica nos pareceres prévios desde a edição da LRF.

114. Em 2017, as renúncias de receitas federais alcançaram o montante projetado de R\$ 362,9 bilhões, o que corresponde a 31,4% sobre a receita primária líquida e a **5,5% do PIB**. Deste montante, R\$ 278,7 bilhões referem-se a benefícios tributários (4,3% do PIB) e R\$ 84,2 bilhões a benefícios financeiros e creditícios. Já em 2018, os benefícios totais atingiram o montante projetado de R\$ 314,2 bilhões, correspondendo a 25,6% da receita primária líquida e a **4,6% do PIB**. Foram **R\$ 292,8 bilhões de benefícios tributários** (4,3% do PIB) e quase R\$ 21,4 bilhões de benefícios financeiros e creditícios. Os dados constam dos Acórdãos 1.322/2018 e 1.331/2019-TCU-Plenário, que apreciaram as contas presidenciais dos exercícios de 2017 e 2018.

115. Embora se verifique queda de 0,9 ponto percentual (p.p.) no montante global de concessão de benefícios fiscais em relação ao PIB, não é desprezível o aumento do valor nominal de benefícios tributários, que passou de R\$ 278,7 bilhões para R\$ 292,8 bilhões, com variação de 5%.

116. Trata-se de volume expressivo de renúncia, com potencial elevado de afetar as metas fiscais de forma substancial, o que requer uma avaliação sistemática de seus efeitos à luz da LRF. A expressividade dos valores por si só justifica a priorização por parte desta Corte de Contas do controle das renúncias, o que se reforça com o agravamento da crise fiscal com os sucessivos *deficits* primários da União.

117. Essa análise passa pelo art. 1º da LRF, que anuncia os pressupostos da gestão fiscal responsável, alicerçada na **ação planejada e transparente** em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o **equilíbrio das contas públicas**, mediante uma série de medidas, dentre as quais se destacam o cumprimento de **metas de resultados** entre receitas e despesas e a

obediência a limites e condições no que tange à **renúncia de receita** (§ 1º).

118. Para que tais objetivos sejam efetivamente alcançados, é necessária a observância de um protocolo estabelecido pelo legislador em sede de lei complementar, sob pena de tornar o objetivo primordial da LRF senão letra morta, uma prescrição vazia.

119. No campo da ação planejada, impende observar uma das premissas estabelecidas pela LRF, segundo a qual a LDO deverá dispor sobre o **equilíbrio entre receitas e despesas**. Para tanto, a própria LDO fixará critérios e formas de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos e demais condições e exigências para realização de transferências a entidades públicas e privadas (art. 4º, inciso I).

120. A LDO deverá, ainda, ser acompanhada do Anexo de Metas Fiscais (AMF), o qual conterà, dentre outros, *“demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional”* (art. 4º, § 2º, inciso II) e *“demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado”* (inciso V).

121. Seguindo essas premissas estabelecidas pela norma geral estabilizadora das finanças públicas, o PLOA deverá conter demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do AMF e será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, assim como das medidas de compensação a renúncias de receita (art. 5º, incisos I e II da LRF).

122. Observado o protocolo estabelecido pela LRF, o ato de concessão de benefícios de que resulte renúncia de receita deverá ser acompanhado de estimativa de impacto orçamentário-financeiro que atenda às premissas fixadas pela LDO e a pelo menos uma das seguintes condições: i) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da LOA e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no AMF que acompanha a LDO; ii) estar acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

123. Ao ponto que se chega, é oportuno indagar: i) num cenário árido, marcado por sucessivos *deficits* primários imoderados que se avolumaram no último quinquênio, seria razoável a União adotar como alternativa às medidas de compensação à renúncia de receita o carregamento da dívida pública com a produção de *deficits* primários? ii) a estratégia de fazer parecer que as renúncias de receita seriam “compensadas” pela sua incorporação à LOA, a despeito do agravamento da crise fiscal marcada pelo aumento dos sucessivos *deficits* primário e nominal, constituiriam medida legítima que se possa reputar consistente com as premissas e os objetivos da política econômica nacional definidos pelo AMF que integra a LDO?

124. De acordo com o senso comum, a resposta sinaliza, no mínimo, para o desprovimento de atributos normais de prudência, demonstrando-se desproporcional à luz dos fundamentos e dos pressupostos da gestão fiscal responsável fixados pela LRF, carecendo o ato de legitimidade plena.

125. A uma, porque medidas nesse sentido produzem efeitos desproporcionais aos objetivos da política econômica nacional fixados no AMF das LDOs, os quais, de modo geral, consistem em garantir a solidez dos fundamentos da economia, condição necessária para que o país possa traçar uma estratégia de desenvolvimento sustentável. O AMF da LDO-2019 destaca as seguintes premissas:

Importante destacar que a manutenção do crescimento econômico projetado para os próximos anos que consta neste anexo de metas fiscais dependerá da manutenção dos fundamentos econômicos e dos indicadores de confiança dos agentes econômicos. **Para isso, o setor público deve ser capaz de implementar as reformas estruturais necessárias para manter o processo de consolidação fiscal em**

curso e sinalizar a sustentabilidade das contas públicas. (grifamos)

126. A duas, o próprio AMF estabelece que o retorno a um patamar sustentável das contas públicas envolve a adoção de uma série de medidas, destacando, de forma expressa, a revisão e aperfeiçoamento dos programas de benefícios tributários e o aprimoramento e revisão dos programas de benefícios creditícios e financeiros, nos seguintes termos:

O retorno a um patamar sustentável das contas públicas envolve uma série de medidas para serem implementadas. Dentre elas, pode-se citar: (i) redução da rigidez orçamentária por meio de reformas nas vinculações; (ii) **revisão e aperfeiçoamento dos programas de benefícios tributários que, de acordo com o Demonstrativo de Gastos Tributários para o PLOA 2018, estima-se que alcançará cerca de 4% do PIB;** (iii) aprimoramento e revisão dos programas de benefícios creditícios e financeiros, cujo montante alcançou 1,7% do PIB; (iv) medidas para redução do crescimento das despesas obrigatórias e (v) revisão dos programas de governo objetivando melhorias na focalização, eficiência e efetividade da prestação dos serviços públicos. (grifamos)

127. As metas fiscais fixadas pela LDO, em especial a de resultado primário, não são um fim em si mesmo, mas, sim, instrumento jurídico-econômico de densa relevância, estabelecido por lei para alcançar e dar efetividade aos objetivos estabelecidos, além de dialogar de forma transparente com a sociedade, sobretudo com os agentes financeiros e econômico, deixando claro os rumos definidos para a política econômica nacional. Nesse sentido, padeceria de consistência, por exemplo, o AMF definir a título de objetivo das metas fiscais o alcance da sustentabilidade das contas públicas - essencial para estabilizar a trajetória da dívida pública federal - e a gestão das renúncias fiscais, dentre outras medidas, conduzir a um possível descontrole da referida dívida.

128. Para evitar esse tipo de descompasso, o demonstrativo de metas anuais deve ser instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores e evidenciando a sua **consistência** com as **premissas** e os **objetivos da política econômica nacional**, consoante o disposto no o art. 4º, § 2º, inciso II da LRF.

129. A concessão de renúncia de receita, sem estimativa de impacto e sem a devida compensação de que trata o art. 14, inciso II da LRF, não constitui situação limítrofe que justifique mitigar os pressupostos estabilizadores da política fiscal por ocasião das escolhas alocativas.

130. Num cenário de equilíbrio orçamentário, tal como descrito no art. 4º, inciso I, 'a' da LRF (entre receitas e despesas), é incontroverso que os Poderes Executivo e Legislativo dispõem de condições necessárias para escolher a melhor alternativa de compensação das renúncias de receita, podendo optar por considerar o seu valor na estimativa de receita da LOA (o que pode ensejar a supressão de outras despesas para acomodar o impacto do benefício concedido ou até mesmo a revisão de outras renúncias) ou aumentar a receita mediante elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

131. A incorporação do impacto da renúncia na estimativa de receita da LOA, porém, não se revela coerente e razoável em cenário de grave restrição fiscal, marcado por **deficits imoderados** que não possam ser compensados por *superavit* plausível, como se tem verificado nas contas da União nos últimos anos. A prudência que deve permear a concessão de benefícios fiscais não tem prevalecido, resultando numa trajetória ascendente de renúncias em relação ao PIB em descompasso com a geração de *deficits* a partir de 2014:

Exercício	Benefícios Tributários / PIB	Valores em bilhões de R\$	
		Resultado Fiscal	Resultado Fiscal
		Deficit Primário	Deficit Nominal
2000	2,22%		
2001	2,31%		
2002	2,48%		
2003	2,00%		
2004	1,80%		
2005	2,00%		
2006	3,20%		
2007	3,80%		

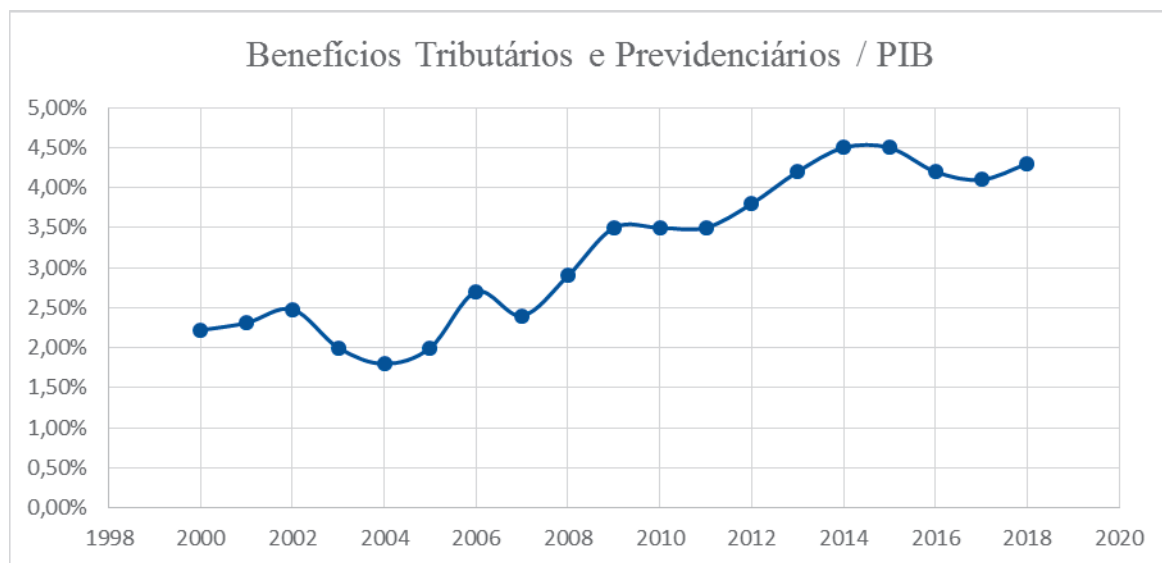
2008	3,70%		
2009	3,50%		
2010	3,50%		
2011	3,50%		
2012	3,80%		
2013	4,20%		
2014	4,50%	-25,72	-341,17
2015	4,50%	-132,44	-583,42
2016	4,20%	-170,36	-510,38
2017	4,30%	-122,88	-476,58
2018	4,30%	-116,17	-426,47

Fontes: pareceres prévios das contas presidenciais de 2018 (pág. 55) - SECAP-ME e SRFB-ME e Tabela item 140

Nota¹: os valores referentes a benefícios tributários consideram os benefícios previdenciários em razão da reestruturação da SRFB pela Lei 11.457/2007

Nota²: Período de 2000-2016: valores efetivos; período de 2017-2018: valores projetados

Nota³: Valores dos *deficits* primário e nominal corrigidos pelo IPC-A acumulado até 2018



Fonte: Tabela do item 131

132. De acordo com o magistério do ministro-substituto Weder de Oliveira, pela interpretação sistemática da LRF, o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita:

teria dupla função: **transparência** e **coerência**. A primeira seria evidenciar e estimar a renúncia de receita que decorrerá da concessão de benefícios tributários que o governo (ou os parlamentares) pretendem realizar (se for o caso), mediante aprovação de projetos de lei ou edição de medida provisória com efeitos sobre a arrecadação potencial no exercício a que se refere a lei de diretrizes orçamentárias e nos dois seguintes. A segunda, a identificação das medidas de compensação, e das respectivas estimativas, vinculadas à renúncia associada a cada espécie de benefício, demonstrando a **coerência** pretendida pelo artigo 14 da LRF (Curso de Responsabilidade Fiscal, Vol. I, ed. Fórum, 2013, p. 616-617).

133. A matéria, como dito, exige uma leitura sistemática da LRF, pautada na razoabilidade e na prudência que devem permear as contas do setor público, sendo oportuno recorrer a lição de Celso Antonio Bandeira de Mello, segundo a qual a razoabilidade do ato administrativo discricionário reside na observância de critérios racionalmente aceitáveis de acordo com o senso comum. Tais critérios têm o propósito de invalidar condutas “*desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência*” (Curso de Direito Administrativo. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 66). Ainda de acordo com o autor, a legitimidade e a validade do ato administrativo encontram limites numa proporção razoável entre a sua extensão e intensidade, de um lado, e a finalidade pública a que se destina, de outro.

134. Apesar dos desafios que os benefícios fiscais concedidos representam para o restabelecimento do equilíbrio das contas públicas, nota-se mudança de direção traçada pelos Poderes Executivo e Legislativo para reconduzir as renúncias de receita a um nível compatível com a realidade das

finanças nacionais. Passo importante é constatado no texto da Lei 13.707/2018 (LDO-2019), cujas diretrizes sinalizam para o início de uma **trajetória coerente** que reconduza as renúncias de receita ao patamar de 2000, ano de edição da LRF. Eis o dispositivo que merece reprodução:

Art. 21. O Projeto de Lei Orçamentária de 2019 e a respectiva Lei poderão conter, em órgão orçamentário específico, receitas de operações de crédito e programações de despesas correntes primárias, condicionadas à aprovação de projeto de lei de créditos suplementares ou especiais por maioria absoluta do Congresso Nacional, de acordo com o inciso III do art. 167 da Constituição.

...

§ 3º O Chefe do Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional **plano de revisão** de despesas e **receitas, inclusive de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia, para o período de 2019 a 2022**, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos financeiros anuais.

§ 4º O plano de que trata o § 3º e as correspondentes proposições legislativas:

...

III - no que tange às receitas:

a) **priorizarão medidas voltadas à redução de renúncia e ao aumento de receita**, ao combate à sonegação, à progressividade tributária e à recuperação de créditos tributários; e

b) estabelecerão, em relação aos **benefícios tributários**:

1. **prazo de vigência** para cada benefício; e

2. **cronograma de redução de cada benefício**, de modo que a renúncia total da receita, no prazo de 10 (dez) anos, não **ultrapasse 2%** (dois por cento) do produto interno bruto. (grifamos)

135. Enquanto o **plano de revisão** não for aprovado pelo Congresso Nacional, o art. 116, § 1º da LDO-2019 tratou de vedar a concessão e a ampliação de novos incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, exceto a prorrogação por **prazo não superior a 5 (cinco) anos**, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos 10% (dez por cento) ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da **indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação**.

136. Concebida nessas bases, a LDO-2019 traz avanços significativos para as finanças públicas, com a previsão de um conjunto de medidas que se harmoniza com os pilares da gestão fiscal responsável, a qual pressupõe ações planejadas e transparentes das renúncias, com estabelecimento de trajetória de correção de desvios que marcaram a última década - cujos efeitos negativos foram apontados reiteradas vezes por esta Corte de Contas nos pareceres prévios. Tais diretrizes, sem dúvida, sinalizam um caminho de soluções factíveis e desejáveis para o necessário **reequilíbrio das contas públicas**, o que vem ao encontro das decisões desta Corte de Contas.

137. A análise empreendida até este ponto não constitui ruptura com a jurisprudência dominante assentada no Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, firmada em período marcado por resultado superavitário e crescimento da economia.

138. Impende observar que o exame sobre a necessidade de compatibilizar as metas fiscais com as premissas estabelecidas no AMF que integram a LDO, notadamente no que se refere à sua consistência com os objetivos da política econômica nacional, foi um dos pontos analisados no parecer prévio que opinou pela rejeição das contas presidenciais de 2014, sobressaindo a seguinte passagem do relatório condutor do Acórdão 2.461/2015-TCU-Plenário, da relatoria do ministro Augusto Nardes:

Por fim, também não merece guarida a alegação do AGU de que o “País chegou a bom termo na sua execução financeira, inclusive com o cumprimento da meta ajustada”. Isso porque a avaliação da gestão fiscal não ocorre apenas no encerramento do exercício, para querer condicionar a análise do cumprimento das metas bimestrais ao Projeto de Lei 36, encaminhado pela Presidente da República à Câmara dos Deputados em 11/11/2014, com a finalidade de alterar a LDO/2014, tendo sido convertido na Lei 13.053, de 15/12/2014.

Assim, na prática, observou-se o alcance de uma meta meramente formal e deficitária, estabelecida ao final do exercício, apenas para legitimar o resultado fiscal desfavorável, para o qual concorreu a inércia da Presidente da República diante da necessidade de conter gastos públicos identificada de antemão. Isso descaracteriza completamente o pressuposto de planejamento. Assim, diante dos fatos, não há que se falar em gestão planejada e eficiente dos recursos públicos.

Ainda mais: apesar da alteração do art. 3º da LDO/2014, no sentido de possibilitar a dedução da meta de *superavit* primário de valor até o montante das desonerações de tributos e dos gastos relativos ao PAC, fato é que não houve qualquer alteração do Anexo de Metas Fiscais.

Essa alteração pontual tornou o dispositivo inconsistente com o objetivo primordial da política fiscal tal como fixado pelo Anexo de Metas Fiscais aprovado pela LDO/2014, que consiste na promoção da gestão equilibrada dos recursos públicos de forma a assegurar a manutenção da estabilidade econômica e o crescimento sustentado, com vistas a criar as condições necessárias para a queda gradual do endividamento público líquido em relação ao PIB, a redução das taxas de juros e a melhora do perfil da dívida pública.

Sob a ótica da literalidade, a nova redação dada ao art. 3º da LDO/2014 produziu resultado diametralmente oposto ao objetivo primordial da política fiscal, que permaneceu inalterado no Anexo de Metas Fiscais. O saldo da dívida líquida do Governo Central atingiu R\$ 1,2 trilhão, montante equivalente a 21,7% do PIB, segundo dados da estatística fiscal divulgada pelo Banco Central, contra a meta de 20,20% do PIB fixada no Anexo de Metas Fiscais aprovado pela LDO/2014, ou seja, 7,42% acima da meta estabelecida. A taxa de juros chegou ao final de dezembro no patamar de 11,65% (Selic), contra a projeção de 7,28% prevista na referida LDO, o que representa 60% acima do índice projetado.

Tendo em vista o resultado fiscal negativo em 2014, pode-se dizer, sem entrar mérito da questão, que a alteração legislativa parece não ter observado fielmente as disposições e os fundamentos fixados pelo art. 4º, § 2º, inciso II, da LRF, que condicionam os Poderes Executivo e Legislativo a elaborarem e aprovarem Anexo de Metas Fiscais acompanhado de demonstrativo das metas, instruído com memória e metodologia de cálculo que “justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional”, o que não se verifica no caso em questão.

Todavia, a consistência dessa alteração da LDO/2014 em relação às disposições da LRF é objeto de Representação, a ser analisada no âmbito do **TC 001.622/2015-3**. (grifamos)

139. Portanto, o exame realizado neste tópico não configura mudança de entendimento que esta Unidade Técnica propõe à Corte de Contas, que já sinalizou, de forma explícita no parecer prévio que apreciou as as contas presidenciais de 2014, sobre a necessidade de o chefe do Poder Executivo e o Congresso Nacional observarem as regras do art. 4º da LRF nas iniciativas legislativas que propõem alteração da meta fiscal.

140. Os números também revelam que a política de concessão de benefício tributário dissociada de medidas legítimas de compensação inviabiliza a concretude dos objetivos da política econômica nacional. A fonte são os pareceres prévios sobre as contas presidenciais dos últimos anos. As decisões apontam que os benefícios tributários contribuem para o árido cenário financeiro e fiscal das finanças nacionais, marcada por sucessivos **deficits primário e nominal** que já somam, em valores corrigidos acumulados no período de 2014-2018, **R\$ 567,57 bilhões e R\$ 2,34 trilhões** respectivamente. Eis os números que merecem registro:

Valores em bilhões de R\$

Ano	Fator de Correção (IPC-A)	Resultado Primário		Resultado Nominal	
		Valor Nominal	Valor Corrigido-2018	Valor Nominal	Valor Corrigido-2018
2014	1,25643	-20,47	-25,72	-271,54	-341,17
2015	1,13529	-116,66	-132,44	-513,90	-583,42
2016	1,06811	-159,50	-170,36	-477,84	-510,38
2017	1,03750	-118,44	-122,88	-459,35	-476,58
2018	1,00000	-116,17	-116,17	-426,47	-426,47
Total			-567,57		-2.338,02

Fonte: parecer prévio das contas presidenciais de 2018 (Acórdão 1.331/2019-TCU-Plenário)

141. Soma-se ao montante acumulado de *deficit* primário a meta deficitária de R\$ 139 bilhões fixada para os orçamentos fiscal e da seguridade social de 2019, com previsão de mais *deficit* da

ordem de R\$ 124,1 bilhões, conforme proposto no PLDO-2020 encaminhado ao Congresso Nacional.

142. Conforme consignado no relatório que fundamenta o voto condutor do Acórdão 1.084/2018-TCU-Plenário, referente à auditoria operacional sobre a dívida pública federal realizada por solicitação do Senado Federal, a necessidade de financiamento do Governo Federal advém, tipicamente, dos seguintes fatores: i) rolagem da dívida pública, segregada em pagamento de juros e amortização; ii) constituição de reserva de liquidez da DPF; iii) emissões diretas autorizadas por leis específicas para financiar políticas e programas de governo e securitizações; e iv) **financiamento do deficit primário**.

143. Como se observa, os últimos anos têm sido marcados por um grave e significativo desequilíbrio das contas públicas, constituindo fator crítico que pressiona o *deficit* primário, o que, por sua vez, aumenta o *deficit* nominal e impacta, pela via reflexa, a DPF.

144. Soma-se a isso o fato de que a profusão de benefícios tributários concedidos pela União, à margem do necessário planejamento que viabilize uma avaliação sistemática sobre o impacto das medidas e sem a devida transparência quanto aos resultados dos benefícios concedidos, afeta as finanças dos entes subnacionais em duas significativas dimensões:

i) primeiro, a concessão de benefícios tributários impacta, diretamente, as transferências constitucionais que alicerçam o pacto federativo, provocando queda de arrecadação nos estados e municípios. Em 2019, segundo dados do painel de informação disponível no site do TCU (peça 103), a previsão de benefícios tributários envolvendo o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados soma **R\$ 140,18 bilhões**, dos quais 49% pertencem aos entes subnacionais por força do art. 159 da CRFB que instituiu os Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM);

ii) segundo, estados e municípios, ao seguirem a política adotada pela União no que tange à renúncia fiscal - sem a rigorosa observância das condicionantes e requisitos legais -, comprometem as finanças locais, resultando em mora de operações de crédito contratadas com aval da União, que precisa honrar as garantias concedidas, e pressões políticas para novas rodadas de *'refederalização'* das dívidas estaduais e municipais.

145. O relatório de garantias honradas pelo Tesouro Nacional até julho de 2019 demonstra um quadro preocupante. De 2016 a julho/2019 a União já foi instada a honrar dívidas de estados e municípios da ordem de R\$ 15,9 bilhões, conforme dados a seguir:

Garantias Honradas pela União			Valores em milhões de R\$
Exercício	Período	Valor	
2016	Anual	2.377,68	
2017	Anual	4.059,83	
2018	Anual	4.823,09	
2019	1º Quadrimestre	2.286,31	
	Maio	697,92	
	Junho	1.262,02	
	Julho	372,68	
	Agosto	633,71	
Total		16.513,24	

Fonte: Relatório de Gestão Fiscal do 1º quadrimestre de 2019 e Relatório de Garantias Honradas pela União de agosto-2019 (peça 102)

146. Impedida de executar as contragarantias dos Estados de Goiás, Minas Gerais e Rio Grande do Norte por decisão do STF proferidas em 2019, a União tem agravado seu quadro fiscal, o que exige restrições fiscais ainda maiores e aumento da dívida pública federal.

147. No que se refere à transferência de dívidas de estados e municípios para União, o que recai sobre toda Federação, o tema foi abordado na auditoria operacional que resultou no Acórdão 1.084/2018-TCU-Plenário, merecendo reprodução o seguinte trecho do relatório e do voto do relator, ministro Aroldo Cedraz:

43. Outros fatores relevantes para elevação da dívida pública federal foram identificados no Relatório. Chamo a atenção para o saldo de haveres financeiros referentes ao refinanciamento da dívida dos estados e municípios, que atingiu, no 2º quadrimestre de 2017, a casa de R\$ 519,4 bilhões, valor correspondente a 73% da RCL federal de R\$ 709,9 bilhões no mesmo período. Nesse ponto, observa-se ter havido constantes refinanciamentos das dívidas subnacionais, a exemplo da que resultou na Lei Complementar 148/2014, que gerou um custo para a União da ordem de **R\$ 187,4 bilhões**, segundo dados apresentados pelo Tesouro Nacional em 2013, bem como das Leis Complementares 156/2016 e 159/2017, as quais, de 2017-2019, impactarão as finanças da União em **R\$ 90,27 bilhões**, conforme resumido no quadro a seguir:

Alterações Legislativas	Beneficiários	Ônus Assumido pela União com a 'Refederalização' de Dívidas dos Entes Subnacionais	Período de Absorção pela União do Impacto Fiscal/Financeiro das Dívidas dos Entes Subnacionais	Principais Beneficiários
LC 148/2014	Estados	R\$ 37,14 bilhões		Estados de SP, MG, RJ, RS e AL são responsáveis por mais de 93% do refinanciamento que resultou em nova 'refederalização' de dívidas estaduais
	Municípios	R\$ 60,19 bilhões		
LC 156/2016		R\$ 53,07 bilhões	2017-2019	
LC 159/2017		R\$ 37,20 bilhões	2017-2019	Estados do RJ, MG e RS

Fonte: STN

148. Nesse cenário adverso, não se vislumbram condições para a necessária e almejada estabilização da dívida pública, cujo saldo no 1º quadrimestre de 2019 atingiu **R\$ 5,781 trilhões** (dívida consolidada bruta), montante que corresponde a 706,31% da receita corrente líquida (RCL) federal do período (R\$ 818,6 bilhões) e **83,15%** do PIB (abril/2019, segundo as projeções do Bacen). No mesmo período, a dívida líquida totalizou R\$ 3,311 trilhões (404,52 % da RCL), valor superior ao limite proposto pelo Poder Executivo ao Senado Federal a título de limite.

149. Em face do exposto, a manifestação da STN que aponta a inclusão do impacto das renúncias no PLOA como alternativa às devidas medidas de compensação previstas no art. 14 da LRF, apesar do árido cenário fiscal marcado por sucessivos *deficits* primário e nominal, não se demonstra compatível com as premissas estabelecidas pelo art. 4º, § 2º, inciso II, da LRF, que condicionam os Poderes Executivo e Legislativo a elaborarem e aprovarem metas fiscais e AMF coerentes com os resultados pretendidos, evidenciando a sua consistência com as premissas e os objetivos da política econômica nacional”, o que não tem sido verificado.

150. Dada a peculiaridade da análise empreendida neste tópico, esta Unidade Técnica promoveu, em 23/9/2019, reunião técnica com a SOF para discutir a matéria, ocasião em que o representante daquela Secretaria demonstrou convergência com os argumentos jurídico-econômicos que embasam os principais pontos analisados neste tópico.

3.3.2. Ausência de Mecanismos para o Monitoramento dos Benefícios Tributários

151. Ao longo da análise empreendida nestes autos, também foram diagnosticados fatores críticos da gestão da concessão de benefícios tributários, notadamente no que se refere ao monitoramento das estimativas de impacto orçamentário e financeiro, conforme contextualizado nos itens 29-42 desta instrução.

152. Chamaram atenção os reiterados casos de omissão dos órgãos do Poder Executivo federal no autocontrole da estimativa de impacto orçamentário e financeiro de benefícios de natureza tributária, a exemplo da taxa administrada pelo MAPA. Soma-se a isso a declaração prestada pela SRFB de que não é possível precisar o volume dos depósitos judiciais efetuados para fins de quitação de débito do Funrural, uma vez que, ao realizar o depósito, o contribuinte não informa na guia qual débito é objeto de quitação, o que exige verificação guia por guia nos sistemas.

153. A falta de instrumentos eficazes de acompanhamento das propostas legislativas aprovadas pelo Congresso Nacional - sejam as de iniciativa do Poder Executivo, sejam as de iniciativa das Casas Legislativas - reduzem a eficácia da LRF, com elevado potencial de comprometer o

cumprimento das metas fiscais e a consistência das medidas com os objetivos da política econômica nacional à luz das premissas estabelecidas pelos arts. 4º e 14 da LRF que orientam a elaboração do AMF da LDO.

154. Dentre os desafios, sobressai o fato de que alguns órgãos são gestores apenas de renúncias (ou de políticas públicas financiadas por tais benefícios), outros são gestores tão somente de receitas, enquanto outros acumulam as funções de gestão tributária e de concessão de renúncia.

155. Por exercerem papéis distintos e de forma descentralizada, a falta de mecanismo de autocontrole das estimativas de impacto orçamentário e financeiro pelo Poder Executivo é fator crítico ao monitoramento e à totalização precisa e tempestiva das renúncias tributárias, seja para fins de veto ou sanção de projetos de lei, seja para o acompanhamento permanente do cumprimento das **metas fiscais** pelos órgãos centrais da área econômica (STN e SOF), em atendimento às condicionantes estabelecidas pela LRF e pela LDO. O volume previsto de receitas tributárias (taxas) administradas por outros órgãos e entidades federais, sem a atuação direta da SRFB, atingiu pouco mais de **R\$ 8,3 bilhões** em 2019 (peça 104).

156. É inequívoco que a estimativa de impacto orçamentário-financeiro da isenção incidente sobre a taxa de pedido de proteção de cultivares, concedida nos termos do art. 14-A da Lei 9.456/1997 (com redação alterada pelo art. 27 da Lei 13.606/2018), deveria ter sido realizada pelo MAPA, já que se trata de espécie de tributo administrado pelo referido ministério. Assim sendo, não procede a alegação apresentada pelo MAPA no sentido de que a proposta que resultou no dispositivo em questão teve origem no Congresso Nacional.

157. Ora, não é porque o proponente não apresenta a estimativa de impacto orçamentário-financeiro, não apresenta as medidas de compensação e ignora os desdobramentos dos benefícios tributários sobre as metas fiscais, tal como exigido pelo art. 14 da LRF, que o Poder Executivo deixará de exercer seu importante papel no processo legislativo.

158. Não por acaso as leis que versam sobre sistema tributário e arrecadação sujeitam-se à sanção presidencial, ainda que não se trate de matéria de iniciativa privativa do presidente da República. A previsão é explícita no art. 48, inciso I, da CRFB. Isso porque a sanção ou veto é o instrumento que sela a comunhão de vontade do Poder Executivo e do Poder Legislativo. Cite-se o RE 217.194 (Rel. min Maurício Corrêa, DJ de 1/6/2001).

159. É cediço que, uma vez aprovada a proposta legislativa pelas Casas do Congresso Nacional, a mesma deverá ser submetida ao poder de sanção e/ou de veto do presidente da República (art. 66 e §§ da CRFB), tudo a evidenciar o longo itinerário procedimental a ser percorrido por qualquer projeto de lei.

160. Aliás, sobre a necessidade desse controle, convém visitar o Capítulo 6 do parecer prévio das contas presidenciais do exercício de 2018 (Acórdão 1.331/2019-TCU-Plenário, relatora ministra Ana Arraes), que analisou as recomendações e os alertas proferidos nas contas presidenciais de 2017 (item 2.1 do Acórdão 1.322/2018-TCU-Plenário, relator ministro Vital do Rêgo), merecendo destaque a seguinte passagem daquela decisão:

Alertas

6.2.19. Ao Poder Executivo, com fulcro no art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), acerca da ausência de atendimento aos requisitos legais previstos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e nos arts. 113 e 114 da Lei 13.242/2016 (LDO/2016) quando da proposição de ato normativo **ou sanção de projeto de lei originário do Poder Legislativo**, com vistas à concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita, a exemplo de: projeção do impacto orçamentário-financeiro, acompanhada da correspondente demonstração, atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e não afetaria as metas dos resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias, ou alternativamente, a indicação de medidas de compensação tributária, além da fixação de vigência máxima de cinco anos, conforme constatado nos atos de sanção das Leis 13.243/2016, de 11/1/2016, 13.257, de 8/3/2016, 13.315, de 20/7/2016, e 13.353, de 3/11/2016, e de edição das Medidas Provisórias 713, de 1º/3/2016, e 762, de 22/12/2016.

Situação Atual: Observado parcialmente.

Comentários: Este alerta foi considerado observado parcialmente quando do exame das Contas de 2017. Na Prestação de Contas do Presidente da República de 2018, a Casa Civil da Presidência da República, com base na Nota SAJ 7/2019/SAE/Saeco/SAJ/CC-PR, de 29/1/2019, apresentou as providências adotadas pelo Poder Executivo com vistas ao atendimento dos requisitos legais quando da proposição e edição de normas para concessão ou ampliação de benefícios tributários, bem como da sanção de projeto de lei originário do Poder Legislativo. Esses esclarecimentos trazidos pela Nota também foram apresentados no âmbito das providências acerca do alerta emitido no Parecer sobre as Contas do Presidente da República de 2017.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por sua vez, descreveu os momentos em que medidas legislativas contendo eventual ampliação de renúncias de receitas são rotineiramente por ela analisadas, quais sejam: na tramitação, após a aprovação e na sanção, com base nas disposições da LRF.

Embora a Casa Civil tenha demonstrado, em algumas legislações, o cumprimento de dispositivos exigidos para concessão ou ampliação dos benefícios, deve-se ressaltar que, no âmbito das Medidas Provisórias 822 e 843, ambas de 2018, bem como dos Decretos 9.391 e 9.442, ambos também de 2018, não se verificou o atendimento integral dos requisitos legais em comento. **No que concerne às sanções e vetos apostos no âmbito dos projetos de lei oriundos do Congresso Nacional, observou-se o cumprimento dos requisitos pelo Poder Executivo.** (grifamos)

161. Como se nota, os fatores críticos têm sido apontados em reiteradas fiscalizações realizadas pelo TCU. O alerta emitido no parecer prévio das contas presidenciais de 2017 foi considerado parcialmente observado.

162. Embora sejam inegáveis os esforços do Poder Executivo para assegurar o cumprimento das condicionantes constitucionais e legais para concessão de renúncia de receita tributária, o que tem motivado o veto de dispositivos inseridos em projetos de lei por iniciativas do Congresso Nacional, ainda foram verificadas edições de medidas provisórias e decretos em desacordo com o regramento fiscal, fato que ensejou novo alerta nas contas de 2018.

163. As declarações do MAPA e da SRFB nestes autos são reveladoras da necessidade de aperfeiçoar o sistema de autocontrole de concessão de benefícios sobre espécies tributárias, em especial no que diz respeito a taxas administradas de forma descentralizada por diversos órgãos e entidades, sob pena de se criarem embaraços para o controle da política fiscal.

164. A questão se resolve com a adoção de um sistema de autocontrole das estimativas orçamentário-financeiras dos projetos de lei – de iniciativa do Poder Executivo ou do Poder Legislativo – que viabilize o monitoramento e a avaliação das renúncias tributárias por parte dos órgãos centrais da área econômica (Ministério da Economia e STN).

165. Dois são os fatores que justificam essa necessidade. Primeiro, o armazenamento, em um ambiente centralizado das estimativas de impacto orçamentário e financeiro revela-se essencial para subsidiar a tomada de decisão presidencial sobre a sanção ou veto de projeto de lei que institua renúncia de espécie tributária administrada de forma pulverizada, o que deve observar o prazo de 15 (quinze) dias úteis previsto no art. 66, § 2º da CRFB. Segundo, para os órgãos da área econômica monitorarem, de forma efetiva, o impacto da renúncia sobre as **metas fiscais** apuradas bimestralmente para os fins previstos no art. 9º da LRF, cuja alteração deve guardar coerência e se demonstrar consistente com as premissas e os objetivos da política econômica nacional, assim como com o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, conforme disposto no art. 4º, § 1º, incisos II e V do mesmo Diploma.

166. Para enfrentar esse desafio, o art. 139 da LDO-2019 estabelece a diretriz no sentido de que o Poder Executivo deve adotar providências com vistas a elaborar metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade (inciso I), além da necessidade de designar os órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados por tais benefícios (inciso II).

167. Por outro lado, o inciso VII do art. 15 da Lei 10.180/2001 prevê que o sistema de contabilidade federal, cujo órgão central é a STN, tem por finalidade, dentre outras, **registrar os**

atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar “**a renúncia de receitas de órgãos e entidades federais**”.

168. Pelas informações levantadas nesses autos, a STN não tem como registrar, contabilmente, renúncias que sequer foram identificadas e acompanhadas pelos órgãos e entidades responsáveis pela administração direta de algumas espécies tributárias, a exemplo da taxa de isenção administrada pelo MAPA.

169. Ao longo da instrução dos presentes autos, a STN informou à Semag que se encontra em fase final de elaboração uma minuta de instruções de procedimentos contábeis dos benefícios fiscais (peças 100-101), com objetivo de orientar os profissionais de contabilidade quanto aos registros contábeis referentes aos benefícios concedidos com base no § 6º do art. 165 da CRFB e o art. 14 da LRF. Não consta do escopo da proposta de regulamentação qualquer aspecto específico quanto à mensuração dos valores de benefícios fiscais, para os quais pretende-se, apenas, sugerir metodologias de cálculo de estimativa de receita. De acordo com a minuta compartilhada em primeira mão com a Semag, caberá à área contábil registrar as estimativas em lançamentos contábeis, constituindo responsabilidade dos órgãos competentes a mensuração dos valores decorrentes de renúncia de receita que constitua gasto tributário.

170. Para além de atender a LDO, a medida também regulamentará a regra do inciso VII do art. 15 da Lei 10.180/2001, com o propósito de criar as condições necessárias para padronizar o registro de atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar a renúncia de receita, o que reforça a necessidade de aperfeiçoamento do sistema de autocontrole da concessão de tais operações na esfera federal.

171. Após analisar o arcabouço jurídico vigente, uma das alternativas que se vislumbrou foi a SRFB - dada sua expertise - centralizar o controle da estimativa de impacto orçamentário-financeiro realizada e lançada por outros órgãos e entidades do Poder Executivo. Essa ideia, porém, não parece ser a melhor alternativa dada a modelagem institucional em vigor na União.

172. Primeiro, embora o art. 1º da Lei 11.457/2007 estabeleça que a SRFB constitua “*órgão essencial ao funcionamento do Estado, de caráter permanente, estruturado de forma hierárquica e diretamente subordinado*” ao Ministro de Estado da Economia, tendo “*por finalidade a administração tributária e aduaneira da União*”, o que pressupõe a administração das três espécies tributárias (impostos, contribuições e também das taxas), a Portaria-MF 453/2013 restringe a atuação da SRFB à estimativa de impacto na arrecadação de **tributos por ela administrados** (art. 1º). Isso não impede, contudo, que o órgão legalmente responsável pela administração tributária da União (SRFB) fique incumbido de avaliar as **propostas de estimativa** elaboradas por **outros órgãos ou entidades federais**, diretriz que, diga-se de passagem, consta expressamente no art. 2º da portaria em comento.

173. Em segundo lugar, o órgão incumbido de fazer a administração tributária da União não está estruturado sob a forma de órgãos central e setoriais, de modo que não se demonstra racional – do ponto de vista operacional, financeiro e fiscal - que os ministérios e entidades federais sejam obrigados a manter unidades setoriais específicas para a gestão descentralizada de taxas (R\$ 8,3 bilhões em 2019) e outras espécies tributárias.

174. Dentre os órgãos centrais instituídos pela União com a edição da Lei 10.180/2001 (arts. 4º, 11 e 17), o Ministério da Economia demonstra-se o mais adequado. O referido ministério absorveu as competências do órgão central de planejamento e orçamento, mantendo o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (Siop), por meio do qual realiza o autocontrole das solicitações de alteração das estimativas e reestimativas de receita. Para além de já dispor de um registro eletrônico centralizado de capilaridade federal, o sistema em tela é integrado pelos **órgãos setoriais** (na estrutura dos ministérios) e **órgãos específicos**, abrangendo toda administração pública federal.

175. Assim, à primeira vista, parece plausível do ponto de vista operacional e razoável do ponto de vista financeiro-fiscal que os registros descentralizados das estimativas de impacto orçamentário-financeiro dos projetos de lei que instituem renúncia de receita sejam realizados no Siop, sob a responsabilidade dos órgãos setoriais e específicos que integram o sistema de planejamento e

orçamento federal.

176. Registre-se que, para assegurar a funcionalidade do Siop, em 4/2/2019, a SOF editou a Portaria 1.035, com vistas a instituir procedimentos para solicitação de alteração nas estimativas de arrecadação das receitas orçamentárias da União referentes ao exercício de 2019 e à elaboração do PLOA-2020, nos seguintes termos:

Art. 1º A Coordenação-Geral de Avaliação da Receita Pública da Secretaria de Orçamento Federal da Secretaria Especial de Fazenda do Ministério da Economia - CGARP/SOF/SEF/ME elaborará as **reestimativas de arrecadação das receitas orçamentárias da União** para o exercício de 2019 e as estimativas para o Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2020 - PLOA-2020 e as **disponibilizará no Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento - SIOP**, no endereço eletrônico www.siop.planejamento.gov.br.

Art. 2º **Os órgãos setoriais do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal e as unidades orçamentárias qualificados como Unidades Recolhedoras de receita** poderão encaminhar à CGARP/SOF/SEF/ME, por meio de funcionalidade específica disponível no **SIOP-Receita**, solicitação de alteração das estimativas e reestimativas às quais se refere o art. 1º. (grifamos)

177. Considerando que os ministérios dispõem de órgãos setoriais ou específicos que integram o sistema de planejamento e orçamento federal e, nesta condição, estão subordinados ao órgão central (Ministério da Economia), nos termos do art. 4º da Lei 10.180/2001 c/c art. 57, inciso I da Lei 13.844/2019, parece razoável que o referido órgão central mantenha integrados os órgãos setoriais e específicos do sistema, com a finalidade de obter informações sistematizadas capazes de viabilizar, no **exíguo prazo constitucional para sanção ou veto de projetos de lei**, uma análise consistente das propostas aprovadas pelo Congresso Nacional, sob pena de comprometer as metas fiscais e os objetivos da política econômica nacional.

178. Da mesma forma que o Ministério da Economia opera no sistema na condição de órgão central que detém a missão de nortear todos os Poderes e órgãos autônomos da União na elaboração descentralizada do orçamento federal, o que realiza com o subsídio de um sistema centralizado (Siop); da mesma forma que a STN orienta a administração financeira federal por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi); é imprescindível que o Poder Executivo estabeleça as regras e o papel do órgão central do sistema de planejamento e orçamento em relação ao registro descentralizado das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas tributárias instituídas pela União.

179. Regulamentação nesse sentido pelo Ministério da Economia teria amparo jurídico nas competências que lhe foram conferidas pelos arts. 4º a 8º da Lei 10.180/2001, que preveem, dentre outras funções, a de acompanhar e avaliar a execução orçamentária e financeira, de estabelecer classificações orçamentárias, tendo em vista as necessidades de sua harmonização com o **planejamento** e o **controle**, e até mesmo de propor medidas que objetivem a consolidação das informações orçamentárias das diversas esferas de governo (art. 8º, incisos IV, V e VI). A STN, dada a necessidade de promover o registro contábil previsto no inciso VII do art. 15 da Lei 10.180/2001, também é competente para estabelecer os procedimentos para a contabilização das operações visando à evidenciação das renúncias.

180. A desarticulação entre os órgãos centrais e setoriais mencionados nesta análise compromete a fidedignidade do demonstrativo de estimativa e compensação da renúncia de receita que integra o Anexo de Metas Fiscais (AMF) da LDO, nos termos do inciso V, do § 2º do art. 4º da LRF.

181. A necessidade de aperfeiçoamento apontada neste exame já foi identificada em outras oportunidades. Para além das projeções de perda de arrecadação, a intenção desta Corte de Contas com a inclusão do item 9.2.3.2 no Acórdão 747/2010-TCU-Plenário tem por finalidade o aperfeiçoamento do processo de criação de benefícios tributários de forma mais ampla. Naquela ocasião, evidenciou-se a necessidade de se estabelecer um rito claro para a instituição de renúncias tributárias, de forma a assegurar o cumprimento das normas constitucionais e legais que regem o tema, além de conferir racionalidade ao processo decisório no campo da política fiscal.

182. No monitoramento que resultou no **Acórdão 2.756/2018-TCU-Plenário**, foi considerada positiva a apreciação centralizada pela SRFB das estimativas de impacto na arrecadação federal

decorrentes de alterações na legislação dos tributos por ela administrados, tal qual previsto na Portaria-MF 453/2013, seja por meio de elaboração própria ou pela apreciação das estimativas elaboradas por outros órgãos e entidades. Ponderou-se, todavia, ser necessária uma atuação mais ampla do Poder Executivo, no sentido de **“regulamentar as competências e procedimentos a serem desempenhados pelos demais órgãos que deveriam estar envolvidos na avaliação das propostas atinentes à concessão e à gestão de renúncias de receitas”**.

183. Em 2013, o TCU realizou levantamento de natureza operacional (TC 018.259/2013-8), com o objetivo de avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, contemplando todas as etapas: instituição, previsão, monitoramento da concessão e da execução e avaliação e controle. A fiscalização envolveu onze ministérios setoriais, gestores das principais políticas financiadas por renúncias tributárias, e os órgãos centrais. O Tribunal expediu, por meio do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, recomendações aos órgãos centrais e ministérios setoriais alcançados pelo escopo da fiscalização, com o objetivo de promover melhorias na governança e na gestão das políticas públicas financiadas por renúncias tributárias.

184. Dentre as medidas prescritas pelo TCU, destaca-se recomendação à Casa Civil da Presidência da República (item 9.2), para que, em conjunto com o atual Ministério da Economia, adotasse providências com vistas ao aperfeiçoamento da avaliação de tais políticas, a fim de verificar quais benefícios tributários contribuem para o alcance dos objetivos a que se destinam.

185. Registre-se, por oportuno, que a edição do Decreto 9.834/2019 – que institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (Cmap), responsável por avaliar, inclusive, políticas públicas financiadas por subsídios da União – não se demonstra suficiente para a resolução dos principais fatores críticos para a garantia da conformidade fiscal na concessão de benefícios. As medidas previstas no referido regulamento se limitaram a designar os órgãos gestores das políticas financiadas por benefícios tributários, sem criar as condições de gestão que proporcionem à SOF e à STN avaliar, de forma precisa e no prazo constitucional para o controle de constitucionalidade por ocasião da sanção ou veto de projetos de lei que criem ou ampliem tais benefícios, o impacto dos benefícios tributários sobre as metas fiscais.

186. Os problemas que se perpetuam há quase uma década - mesmo após as fiscalizações apontadas com decisões que remontam a 2010 - expõem a necessidade de se reiterarem as recomendações/determinações que visam ao aperfeiçoamento dos regulamentos e sistemas centralizados de gestão e de acompanhamento dos benefícios fiscais, com destaque para os de natureza tributária.

187. Essa necessidade também foi apontada no recente relatório que fundamenta o Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário, da relatoria do ministro Raimundo Carreiro, referente à consulta formulada pelo então ministro da Fazenda para esclarecer os procedimentos a serem adotados em caso de aprovação, sem a correspondente disponibilidade orçamentária e financeira, de medidas legislativas que geram obrigações para a União (aplicabilidade do art. 167 da CRFB, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, art. 112 da LDO/2018). Na instrução de mérito, a Semag ressaltou o não cumprimento de deliberações proferidas em 2010 e reiteradas em 2018, nos seguintes termos:

47. Em face do que se expôs até aqui, seria particularmente oportuna a regulamentação, pelo Poder Executivo, de procedimento a ser adotado em face de atos normativos que instituem/aumentem renúncias de receitas sem observar as condições previstas nas normas orçamentárias e financeiras, a exemplo da estimativa de impacto orçamentário-financeiro e medidas de compensação, plasmadas no art. 14 da LRF. Há que se reforçar a necessidade de regulamentação mais robusta dos procedimentos prévios à concessão de benefícios tributários. Isso poderia conferir a necessária segurança e previsibilidade da conduta dos agentes públicos, salvaguardar a integridade da Lei de Responsabilidade Fiscal e mesmo justificar a não aplicação imediata de tais leis instituidoras de encargos financeiros.

48. Assim, no final de 2018, por meio do Acórdão 2.756/2018-Plenário, relator Min. José Múcio Monteiro, o TCU considerou não atendida deliberação anterior (item 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-Plenário), que determinava sistematização dos procedimentos atinentes à avaliação das propostas de criação/ampliação de renúncias de receitas, com a definição dos órgãos competentes, as respectivas responsabilidades e o fluxo de atuação desses órgãos. Nos termos do voto condutor, o atual cenário de pouca discussão e acompanhamento requer “o estabelecimento de um rito procedimental de concessão e

gestão das renúncias” (grifos no original)

188. A despeito das decisões desta Corte de Contas citadas até aqui, permanece a indefinição quanto ao órgão federal responsável pela orientação, supervisão e coordenação do processo de elaboração, monitoramento e consolidação da estimativa de impacto orçamentário e financeiro de renúncia referente a espécies tributárias não administradas pela SRFB.

189. Considerado o estágio atual – em que cada órgão e entidade federal pode gerenciar volume desconhecido de renúncia de receita à revelia dos órgãos centrais da área econômica –, é precária a tentativa de remediar o aperfeiçoamento do arcabouço normativo com o propósito de estabelecer um padrão federal para avaliação e monitoramento a partir de registro centralizado de concessão de benefícios tributários, independentemente do Poder que tenha apresentado a proposição. Desse controle sistematizado e efetivo depende o cumprimento das **metas fiscais** da União, cuja inobservância nos exercícios de 2014 e 2015 ensejaram a rejeição das respectivas contas presidenciais.

190. Impende recordar que a inobservância dessas condicionantes constitucionais e legais foi objeto de ressalva e alerta no parecer prévio das contas de 2018, a saber:

A partir da análise do relatório, devem ser **ressalvadas** as seguintes ocorrências mencionadas ao longo do documento:

1. Inobservância dos requisitos exigidos pelos artigos 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, 14 da Lei Complementar 101/2000, 112 e 114 da Lei 13.473/2017, para concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita, em face da ausência, no momento da edição das Medidas Provisórias 822/2018 e 843/2018 e dos Decretos 9.391/2018 e 9.442/2018, de demonstração da existência de: projeção do impacto orçamentário-financeiro; atendimento ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias; consideração da renúncia na **estimativa de receita da lei orçamentária e **não afetação das metas dos resultados fiscais** ou, alternativamente, indicação de **medidas de compensação**; fixação de vigência máxima de cinco anos; e apresentação do impacto orçamentário-financeiro sobre as transferências previstas aos entes federativos (seção 4.1.2.9);**

...

Alertas

2.3. Alertar o Poder Executivo federal acerca do não cumprimento das disposições do artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e/ou dos artigos 14 da Lei Complementar 101/2000, 112 e 114 da Lei 13.473/2017, quando da edição das Medidas Provisórias 822/2018 e 843/2018 e dos Decretos 9.391/2018 e 9.442/2018, uma vez que a concessão ou a ampliação de benefícios tributários que importaram em renúncia de receita não observaram todos os requisitos legais como: a projeção do impacto orçamentário-financeiro; a comprovação de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetaria as metas dos resultados fiscais estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias ou, alternativamente, a indicação de medidas de compensação; a fixação de vigência máxima de cinco anos; e a apresentação do impacto orçamentário-financeiro sobre as transferências previstas aos entes federativos (seção 4.1.2.9); (grifamos)

191. Outra questão que chamou atenção diz respeito à declaração de impossibilidade de precisar, atualmente, o volume dos depósitos judiciais efetuados para fins de quitação débitos do Funrural. Segundo a SRFB, ao realizar o depósito, o contribuinte não informa na guia qual débito é objeto de quitação, o que exige verificação guia por guia nos sistemas, num universo de quase 635 mil guias.

192. Em razão do potencial impacto da análise empreendida neste tópico, a Semag realizou, em 3/9/2019, reunião para promover uma discussão interinstitucional com a SOF acerca dos principais pontos suscitados neste tópico.

193. Sobre os depósitos judiciais do Funrural, foi esclarecido que as operações constituem, em boa medida, passivos antigos, cujas informações não estão sistematizadas em registros eletrônicos, daí a dificuldade de realizar apurações por meio do uso de ferramentas tecnológicas.

194. Os representantes da SOF também se mostraram abertos à possível adaptação do Siop para que suas funcionalidades passem a contemplar ferramenta tecnológica para centralizar o registro eletrônico da estimativa de impacto orçamentário-financeiro decorrente de benefícios fiscais administrados por outros órgãos e entidades federais que não a SRFB. Ressaltaram, todavia, a

necessidade de serem realizados estudos preliminares para o Poder Executivo definir os papéis dos órgãos responsáveis pela orientação, supervisão e coordenação dos órgãos setoriais incumbidos do registro descentralizado do referido impacto.

195. Diante do exposto, convém fixar prazo para o Poder Executivo adotar medidas indutoras do aperfeiçoamento dos processos referentes à renúncia de receita, em especial no que diz respeito aos benefícios de natureza tributária, cuja gestão requer medidas articuladas entre os órgãos centrais da área econômica com a Casa Civil da Presidência da República e órgãos responsáveis pela condução da política pública e pela avaliação das renúncias concedidas, mediante a manutenção de registro centralizado e atualizado, visando ao autocontrole de concessão e ampliação de benefícios fiscais, abrangendo as espécies tributárias arrecadadas por outros órgãos e entidades federais vinculadas ao Poder Executivo federal, independentemente do Poder responsável pela iniciativa legislativa, de modo a viabilizar o monitoramento sistematizado e tempestivo do impacto das propostas sobre as metas fiscais.

3.4. Impacto das Renúncias sobre a “Regra de Ouro”, o Novo Regime Fiscal e o RGPS

196. Sobre os impactos das renúncias tratadas nestes autos sobre a “regra de ouro”, “teto de gasto” e RGPS objeto de questionamentos previstos nos tópicos 2.3 a 2.5 desta instrução, convém tecer os seguintes comentários com base do relatório de acompanhamento de receitas e despesas do 1º bimestre de 2019 (Acórdão de Relação 1.572/2019-Plenário, da relatoria do ministro Bruno Dantas) e pela auditoria operacional realizada com objetivo de mapear e avaliar as ações governamentais planejadas e implementadas para gerenciar os riscos à sustentabilidade fiscal (Acórdão 2.937/2018-TCU-Plenário, da relatoria do ministro José Múcio Monteiro).

197. No que tange à “regra de ouro”, as projeções referentes ao cumprimento do art. 167, inciso III, da CRFB para o exercício de 2019, segundo as análises das receitas e das despesas primárias avaliadas no 1º bimestre de 2019, indicavam uma estimativa de **insuficiência de R\$ 95,7 bilhões**, conforme consta do item 1.6.3, alínea ‘e’, do Acórdão de Relação 1.572/2019-Plenário. Essa insuficiência, porém, foi suprida em razão da aprovação do crédito suplementar de **R\$ 248,9 bilhões** proposto no PLN 4/2019, convertido na Lei 13.843/2019. A alteração ocorreu após esta Corte de Contas expedir alerta aos Poderes Executivo e Legislativo, nos termos do Despacho do relator, ministro Bruno Dantas (peça 64 do TC 005.345/2019-7), publicado do DOU de 11/6/2019.

198. Do relatório referente à auditoria operacional em questão, sobressai o registro da STN no sentido de avaliar que a recuperação fiscal passa pela realização de reformas estruturais que promovam a sustentabilidade fiscal, o que pressupõe, dentre outras medidas, a **revisão das renúncias fiscais**, de modo a avaliar a sua efetividade e reduzir gradualmente o montante de benefícios, especialmente os tributários (item 469 do referido relatório). Medida nesse sentido, como visto, foi incorporada ao texto da LDO-2019 (arts. 21 e 116).

199. Já no que se refere ao “teto de gasto”, o TCU apontou o risco de seu descumprimento em 2020, quando as despesas discricionárias deveriam ser reduzidas à metade do montante realizado em 2017, fato que poderá comprometer as atividades da administração pública federal. Expõe, ainda, que o crescimento de despesas acima das receitas dificulta, sobremaneira, o cumprimento do teto de gastos estabelecido pela EC 95/2016 e da própria “regra de ouro” de índole constitucional, além de dificultar a fixação de metas fiscais que sejam compatíveis com trajetória de estabilidade ou decréscimo da dívida pública.

200. Com efeito, o Tribunal, por meio do item 9.2.2 do Acórdão 2.937/2018-TCU-Plenário, alertou o Poder Legislativo no sentido de que a manutenção da dinâmica de expansão das despesas e/ou inibição de receitas, mediante inovações ou alterações legislativas desacompanhadas de adequadas estimativas do impacto orçamentário-financeiro nas finanças da União e de medidas mitigadoras destes impactos, acarreta riscos significativos para a sustentabilidade fiscal do país, além de comprometer a capacidade operacional dos órgãos federais para a prestação de serviços públicos essenciais aos cidadãos.

201. Em relação ao impacto das renúncias sobre o RGPS, a auditoria operacional aponta que o *deficit* previdenciário do RGPS apresentou um aumento real de **289%**, passando de R\$ 79 bilhões

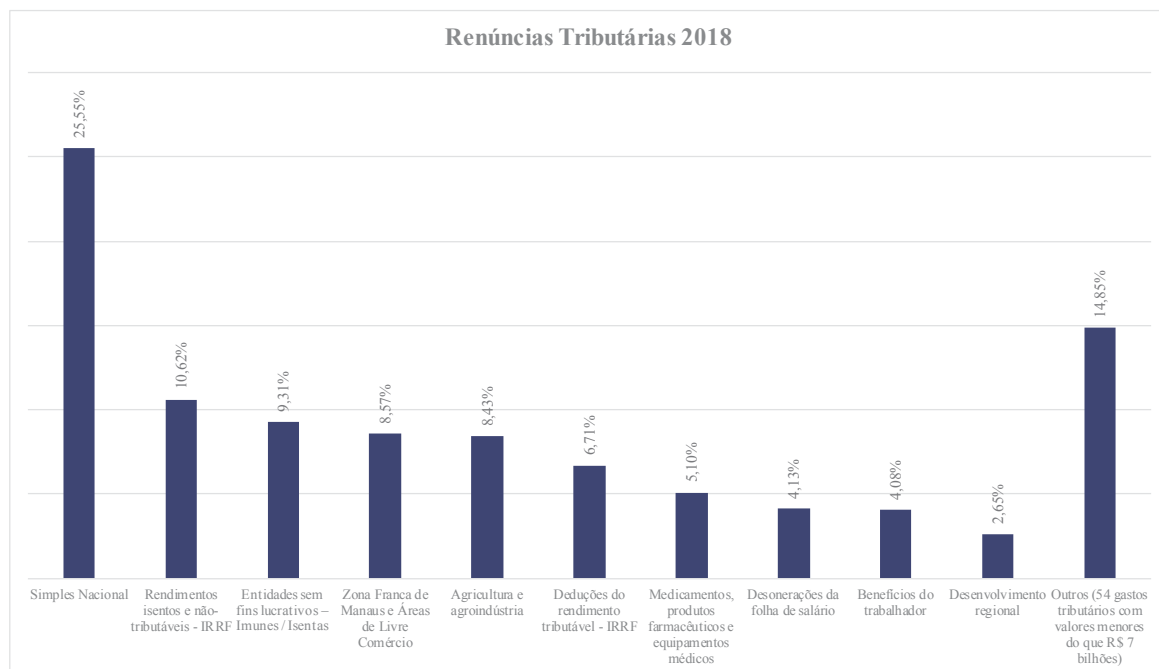
em 2007 para R\$ 149,73 bilhões em 2016, considerados valores atualizados pelo INPC acumulado até 2016, aumento bem superior ao crescimento da economia brasileira. Segundo o relatório, esse resultado decorre, principalmente, da evasão fiscal, do *deficit* rural, das **renúncias de receitas previdenciárias**, da política de aumento do salário mínimo e do *deficit* urbano.

202. Em 2018, como registrado, os gastos tributários em geral totalizaram R\$ 292,8 bilhões, assim distribuídos:

Classificação	Gasto Tributário	Valor	Valores em bilhões de R\$ Participação do Total (%)
1	Simplex Nacional	74,818	25,55%
2	Rendimentos isentos e não-tributáveis - IRRF	31,101	10,62%
3	Entidades sem fins lucrativos – Imunes / Isentas	27,254	9,31%
4	Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio	25,086	8,57%
5	Agricultura e agroindústria	24,675	8,43%
6	Deduções do rendimento tributável - IRRF	19,658	6,71%
7	Medicamentos, produtos farmacêuticos e equipamentos médicos	14,935	5,10%
8	Desonerações da folha de salário	12,105	4,13%
9	Benefícios do trabalhador	11,956	4,08%
10	Desenvolvimento regional	7,761	2,65%
11	Outros (54 gastos tributários com valores menores do que R\$ 7 bilhões)	43,492	14,85%

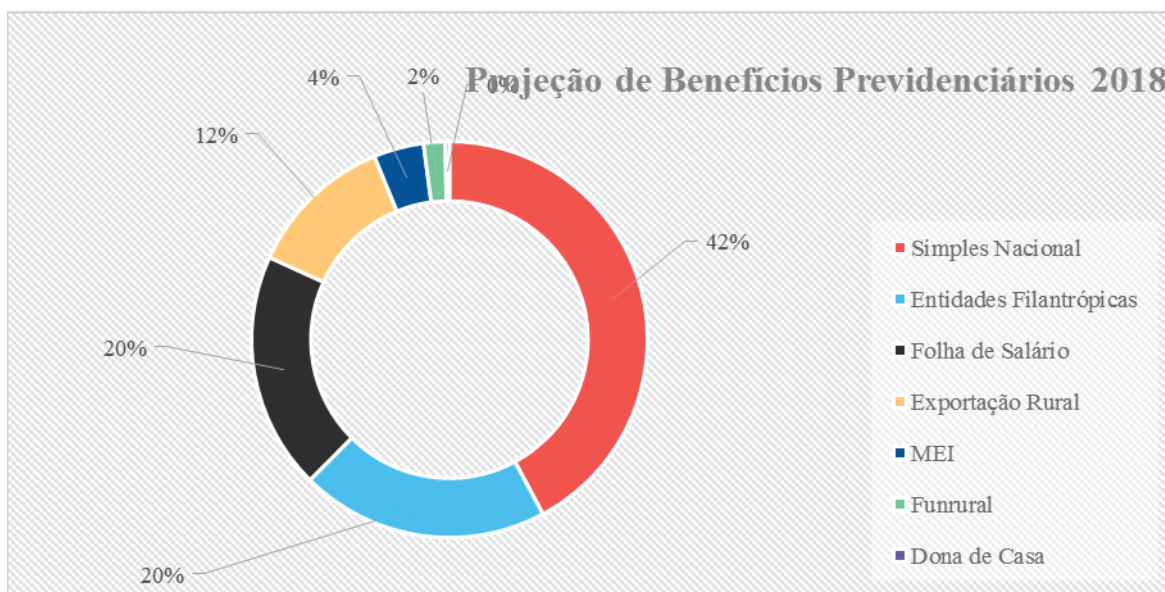
Total	292,841	100,00%
--------------	----------------	----------------

Fonte: parecer prévio das contas presidenciais de 2018 (Acórdão 1.331/2019-TCU-Plenário) – RFB (Nota Audit/Diaex 20, de 3/4/2019)



Fonte: Tabela do item 202

203. Desse montante das desonerações tributárias, **R\$ 62,5 bilhões (21,34%)** se referem a renúncias previdenciárias, distribuídas entre os seguimentos a saber:



204. A série histórica das desonerações previdenciárias do último quinquênio apresentou o seguinte comportamento:

Valores em milhões de R\$

Segmento Beneficiado	Renúncias Previdenciárias Exercícios					Variação	
	2014	2015	2016	2017	2018	2014-2018	2015-2018
Copa do Mundo	3,64	0,00	0,00	0,00	0,00	-	-
Folha de Pagamento	27.776,27	28.608,29	15.537,37	14.218,00	12.104,70	-56%	-58%
Dona de Casa	282,32	246,81	230,82	213,10	211,10	-25%	-14%
Entidades Filantrópicas	13.102,30	11.074,64	10.933,71	12.810,84	12.686,60	-3%	15%
Exportação de Produto Rural	5.827,95	6.744,42	6.451,49	6.803,51	7.500,30	29%	11%
Funrural	0,00	0,00	0,00	0,00	1.103,70	-	-
Microempreendedor Individual - MEI	1.245,00	1.594,06	1.790,26	2.138,18	2.562,10	106%	61%
Olimpíada	36,06	64,83	74,23	3,84	0,00	-100%	-100%
Simples Nacional	24.544,36	25.537,89	25.384,38	26.632,00	26.373,90	7%	3%
Total	72.817,91	75.885,94	60.402,26	62.819,48	62.542,40	-14%	-18%

Fonte: valores extraídos do parecer prévio das contas presidenciais de 2018 (item 2.3.5.1) corrigidos pelo IPC-A acumulado de 2014 a 2018 (fator de correção do item 140 desta instrução)

Nota: Valores estimados de 2014-2016; valores projetados 2017-2018

205. É inegável o esforço verificado no último triênio para reduzir as desonerações previdenciárias. O montante das renúncias de 2018 apresentou queda de 14% em relação a 2014 e redução de 18% quando comparado a 2015. O gasto de 2018 também se manteve estável em relação ao valor projetado para 2017, com ligeira queda de 0,44%.

206. Os segmentos que apresentaram reduções substanciais das renúncias previdenciárias no período 2015-2018 foram: folha de pagamento (-58%) e dona de casa (-14%). Os aumentos, por sua vez, decorreram dos benefícios concedidos ao MEI (61%), às entidades filantrópicas (15%), à exportação de produto rural (11%) e ao simples nacional (3%). Também contribuiu para a queda o vencimento das desonerações específicas das olimpíadas.

207. É oportuno observar que o comportamento das desonerações previdenciárias impacta diretamente o resultado previdenciário do RGPS, o que requer atenção e cuidado específicos. Em 2018, as despesas do referido regime atingiram R\$ 586 bilhões, sendo o *deficit* previdenciário de **R\$ 195,2 bilhões**, do qual **58%** corresponderam à aposentadoria rural, de acordo com o relatório que fundamenta o parecer prévio do referido exercício. As renúncias previdenciárias, por sua vez, corresponderam a **32%** do *deficit* do RGPS no mesmo período.

208. Mantido esse padrão de gasto tributário, tem-se aumentado o risco de a União encontrar dificuldade para cumprir os limites e condições fixados pelo art. 21 da LDO-2019, cuja observância é essencial para a **trajetória de recondução** das renúncias tributárias ao patamar de 2000 (2% do PIB) e recolocar as finanças nacionais na rota da sustentabilidade fiscal, visando estabilizar a dívida pública em relação ao PIB, revelando-se necessária a emissão de alerta aos Poderes Executivo e Legislativo.

IV. CONCLUSÃO

209. A partir do exame empreendido nestes autos, e com destaque para os fundamentos jurídicos extraídos do voto condutor do **Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário**, conclui-se que, nos termos do art. 167, inciso II, da CRFB, do art. 113 do ADCT e dos arts. 12, 14 a 16 da LRF, os benefícios fiscais previstos na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018 somente são **exequíveis**, para serem implementados pelo Poder Executivo, após as referidas leis entrarem no plano da eficácia, isto é, após as referidas normas passarem a produzir efeitos, no mundo dos fatos, o que pressupõe o cumprimento das condicionantes constitucionais e legais previstas nos dispositivos em referência (itens 77-107).

210. No curso da instrução, foram verificados fatores críticos da estimativa de impacto orçamentário-financeiro das renúncias que exigiram uma abordagem mais detida. O primeiro diz respeito à consistência das medidas de compensação da renúncia com as premissas e os objetivos da política econômica nacional (itens 108-150). O segundo refere-se à ausência de mecanismos para o efetivo monitoramento, pelos órgãos centrais e essenciais da área econômica, do impacto orçamentário-financeiro dos benefícios tributários (itens 151-195). O terceiro aspecto analisado tem como foco o impacto das renúncias sobre a “regra de ouro”, o NRF e o resultado do RGPS foi outro ponto examinado (itens 196-208).

211. Sobre o primeiro ponto, foi constatada a necessidade de alertar os Poderes Executivo e Legislativo para que seja assegurada a consistência das medidas de compensação da renúncia com as premissas e os objetivos da política econômica nacional. A manifestação da STN que aponta a inclusão do impacto das renúncias no PLOA ou alteração da meta fiscal como alternativas às devidas medidas de compensação previstas no art. 14 da LRF, apesar do árido cenário fiscal marcado por sucessivos *deficits* primários imoderados, não se demonstra compatível com o disposto no art. 4º, § 2º, inciso II, da LRF. A matéria foi discutida em reunião técnica promovida pela Semag com a SOF, sendo convergentes os principais fundamentos que embasaram a presente análise.

212. Quanto ao segundo ponto, foi constatada a necessidade de suprir a ausência de instrumentos eficazes de monitoramento para os órgãos centrais de orçamento, de administração financeira e de contabilidade da União mensurarem, de forma o mais racional possível, o impacto orçamentário-financeiro e os desdobramentos fiscais das propostas legislativas que instituem ou ampliam benefícios tributários, medida fundamental para a análise tempestiva dos projetos aprovados pelo Congresso Nacional submetidos à sanção ou veto.

213. Registre-se que, embora sejam inegáveis os esforços da Casa Civil para observar as condicionantes estabelecidas para concessão ou ampliação de benefícios, o parecer prévio das contas de 2018 registra que não se verificou o atendimento integral dos requisitos constitucionais e legais vigentes. Cite-se que na Representação objeto do TC 000.605/2019-0, da relatoria do ministro Bruno Dantas, esta Unidade Técnica apontou possíveis desconformidades na prorrogação de benefícios tributários autorizada pela Lei 13.799/2019, quando analisada à luz das condicionantes estabelecidas pela LRF, pela LDO/2019 e, ainda, pelo disposto no art. 113 do ADCT.

214. Em razão dos fatores críticos de gestão das renúncias, revela-se oportuno fixar prazo, com fundamento no art. 71, inciso IX, da CRFB, para que o Poder Executivo elabore e apresente a esta Corte de Contas plano de trabalho e o correspondente cronograma com proposta de solução, visando à adoção de medidas articuladas com o fim de sistematizar e definir os papéis dos órgãos centrais e essenciais da área econômica, os quais deverão atuar de forma integrada com os órgãos setoriais e específicos que compõem o sistema previsto no art. 4º da Lei 10.180/2001, visando ao aperfeiçoamento do sistema de autocontrole de concessão e ampliação de benefícios fiscais, notadamente os de natureza tributária.

215. Convém anotar que o Tribunal já alertou o Poder Executivo para o risco de inobservância das condicionantes estabelecidas no art. 14 da LRF, na LDO de cada exercício e no art. 113 do ADCT quando da **proposição de ato normativo** ou **sanção de projeto de lei cuja iniciativa tenha sido**,

no todo ou em parte, do Poder Legislativo, com vistas à concessão ou à ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita. O alerta, que já tinha sido expedido nas contas de 2016, foi reiterado nos termos do item 2.1 do Acórdão 1.322/2018-TCU-Plenário, que apreciou as contas presidenciais de 2017.

216. Quanto ao terceiro ponto, ficou evidente que o impacto das renúncias sobre a “regra de ouro”, o NRF e o resultado do RGPS constitui fator crítico para a estabilidade fiscal. Não por outra razão, o Congresso Nacional aprovou um conjunto de diretrizes na LDO-2019 voltado para a revisão gradual das renúncias fiscais no prazo de dez anos (art. 21). Estabelece, para tanto, que o Poder Executivo encaminhe ao Congresso Nacional um **plano de revisão** de despesas e receitas, inclusive de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia, para o período de 2019-2022, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos financeiros anuais (§ 3º).

217. Dentre as diretrizes aprovadas pela LDO-2019 merecem destaque: i) a instituição de uma trajetória de recondução das renúncias tributárias ao patamar realizado em 2000 (2% do PIB) e a exigência de fixação de prazo de vigência dos benefícios tributários (art. 21, § 3º, inciso III); ii) a vedação à concessão e à ampliação de novos incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, exceto a prorrogação por prazo não superior a cinco anos, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos 10% (dez por cento) ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação (art. 116, § 1º); iii) a determinação para que o Poder Executivo elabore metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, além da necessidade de designar os órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados por tais benefícios (art. 139).

218. O diagnóstico realizado no presente exame permite concluir que a manutenção da atual dinâmica de expansão das renúncias fiscais - em especial as de natureza tributária -, mediante inovações ou alterações legislativas desacompanhadas de adequada estimativa do impacto orçamentário-financeiro nas finanças da União e de medidas mitigadoras coerentes e consistentes destes impactos, constitui fator crítico para o alcance dos objetivos da trajetória de recondução das renúncias ao limite fixado pelo art. 21 da LDO-2019, acarretando riscos significativos para a sustentabilidade fiscal do país, com a geração de incertezas que dificultam a reversão do *deficit* fiscal e a estabilização da trajetória da dívida pública.

V. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

219. Em face de todo exposto, propõe-se encaminhar os presentes autos ao relator, ministro Vital do Rêgo, para:

i) conhecer da presente Representação, satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos nos arts. 235 e 237, inciso I, do Regimento Interno do TCU, e no art. 103, § 1º, da Resolução-TCU 259/2014, para, no mérito, considerá-la procedente;

ii) preliminarmente, encaminhar os presentes autos ao Ministério Público junto ao TCU para manifestação, com base nos incisos I e II do art. 81 da Lei 8.443/1992, c/c os incisos I e III do art. 62 do Regimento Interno do TCU, tendo em vista a natureza jurídica da discussão e o interesse de agir do autor da Representação;

iii) **firmar o entendimento** no sentido de que, considerando o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição da República, do art. 113 do ADCT, assim como a regulamentação prevista nos arts. 14 a 16 da Lei Complementar 101/2000, as leis e demais normativos que instituírem benefícios tributários e outros que tenham o potencial de impactar as metas fiscais somente podem ser aplicadas se forem satisfeitas as condicionantes constitucionais e legais mencionadas (**itens 65-107**);

iv) **fixar**, com fulcro no art. 71, inciso IX, da Constituição da República, o prazo de **90** (noventa) dias para que o Ministério da Economia elabore, em conjunto com a Casa Civil da

Presidência da República, e apresente a esta Corte de Contas um plano de trabalho e o correspondente cronograma com proposta de solução, visando à adoção de medidas articuladas com objetivo de sistematizar e definir os papéis dos órgãos centrais e essenciais da área econômica, os quais deverão atuar de forma integrada com os órgãos setoriais e específicos que compõem o sistema previsto no art. 4º da Lei 10.180/2001, além de manter registro centralizado para fortalecimento do sistema de autocontrole de concessão ou ampliação de benefícios fiscais, notadamente os tributários que incluam **impostos, contribuições e taxas** de competência da União, abrangendo as espécies tributárias arrecadadas por outros órgãos e entidades federais vinculadas ao Poder Executivo federal, independentemente do poder responsável pela iniciativa legislativa que resultar na renúncia, de forma a viabilizar o monitoramento sistematizado e tempestivo do impacto das propostas sobre as metas fiscais (**itens 151-195**);

v) **alertar** os Poderes Executivo e Legislativo, com fundamento no art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2000, que:

v.1) as propostas de iniciativa do Poder Executivo e quaisquer iniciativas aprovadas em projeto de lei para conceder benefícios de natureza tributária, sem a devida medida de compensação prevista no art. 14, inciso II, da Lei Complementar 101/2000, não se demonstram **coerentes e consistentes** com o pressuposto da gestão fiscal responsável (art. 1º, § 1º) e com as diretrizes norteadoras da trajetória de recondução da renúncia de receita ao limite estabelecido pelos arts. 21 e 116, § 1º da LDO-2019, notadamente enquanto perdurarem os sucessivos *deficits* primários imoderados, devendo ser demonstrada a compatibilidade da proposta e dos projetos de lei aprovados com as **premissas e os objetivos da política econômica nacional** expressamente definidos no Anexo de Metas Fiscais que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias, com objetivo de conferir concretude plena ao disposto nos arts. 1º, § 1º; 4º, inciso I, 'a', § 2º, incisos II e V; 5º, incisos I e II; e 14, incisos I e II da Lei Complementar 101/2000 (**itens 108-150**);

v.2) a necessidade de observar que os requisitos estabelecidos no art. 14 da Lei Complementar 101/2000, no art. 113 do ADCT e na Lei de Diretrizes Orçamentárias não se limitam aos projetos de iniciativa do Poder Executivo, estendendo-se à apreciação de propostas de iniciativa do Poder Legislativo, o que deve ocorrer, neste último caso, por ocasião do exercício do poder de sanção e/ou de veto do presidente da República com base no art. 66 da Constituição da República, conforme disposto no parecer prévio das contas presidenciais do exercício de 2018 apreciado pelo Acórdão 1.331/2019-TCU-Plenário, que analisou o alerta proferido no parecer prévio das contas presidenciais de 2017 (**item 160**);

v.3) eventual proposta de alteração da meta fiscal para absorver a criação ou a ampliação de renúncia de receita deverá demonstrar a sua **consistência** com as **premissas e os objetivos da política econômica nacional** expressamente definidos no Anexo de Metas Fiscais que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias, de forma coerente com o disposto nos arts. 1º, § 1º; 4º, inciso I, 'a', § 2º, incisos II e V; 5º, incisos I e II; e 14, incisos I e II da Lei Complementar 101/2000 (**itens 108-150**);

v.4) a manutenção da atual dinâmica de expansão das renúncias tributárias, mediante inovações ou alterações legislativas desacompanhadas de adequada estimativa do impacto orçamentário-financeiro nas finanças da União e de medidas mitigadoras destes impactos, constitui fator crítico para o alcance dos objetivos da trajetória de recondução das renúncias ao limite fixado pelo art. 21 da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019, acarretando riscos significativos para a sustentabilidade fiscal do país (**itens 196-208**);

vi) **dar ciência** às Mesas Diretoras da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que:

vi.1) em razão da exigência prevista no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as proposições legislativas que criem ou alterem despesa obrigatória ou renúncia de receita deverão ser acompanhadas da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, assim como das medidas compensatórias exigidas pela Lei Complementar 101/2000, não podendo ser consideradas exequíveis pelos Poderes e órgãos responsáveis pela sua implementação enquanto as condicionantes constitucionais e legais mencionadas não forem efetivamente observadas; segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal assentado em sede de liminar na ação direta de

inconstitucionalidade 5.816-RO (itens 85-107);

vi.2) nas hipóteses de proposta de alteração da meta fiscal para absorver o impacto orçamentário-financeiro da renúncia de receita, há necessidade de demonstrar a sua consistência com as premissas e os objetivos da política econômica nacional expressamente definidos no Anexo de Metas Fiscais que integra a Lei de Diretrizes Orçamentárias, de forma coerente com o disposto nos arts. 1º, § 1º; 4º, inciso I, 'a', § 2º, incisos II e V; 5º, incisos I e II; e 14, incisos I e II da Lei Complementar 101/2000 (itens 108-150);

vii) **encaminhar** a decisão que vier a ser proferida com a cópia do relatório e voto:

vii.1) à Procuradoria-Geral da República, acompanhado de cópia da íntegra das peças que integram os autos, em complemento ao despacho do relator proferido em 29/5/2018 (peça 23, item 34.4), para avaliação da compatibilidade da Lei Complementar 162/2018 e da Lei 13.606/2018 com a condicionante do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), em razão do precedente assentado, em sede de liminar, na ADI 5.816-RO, da relatoria do ministro Alexandre de Moraes (itens 85-107);

vii.2) aos presidentes da República, do Senado Federal e da Câmara dos Deputados; aos presidentes das Comissões de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados (CFT) e de Assuntos Econômicos do Senado Federal (CAE); ao presidente da Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO); ao ministro da Economia; à ministra da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; ao ministro-chefe da Casa Civil e ao advogado-geral da União.

2. O Ministério Público junto ao TCU, representado nos autos pelo Procurador Dr. Júlio Marcelo de Oliveira, manifestou-se integralmente de acordo com a proposição da unidade técnica, nos termos do parecer de peça 110, no essencial, a seguir transcrito:

Trata-se de Representação de autoria deste integrante do Ministério Público de Contas da União acerca de irregularidades relacionadas à concessão de benefícios tributários decorrentes da Lei Complementar 162/2018, que institui o Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN), e da Lei 13.606/2018, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), em decorrência da não observância dos requisitos previstos no art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), no art. 112 da Lei 13.473/2017 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2018 – LDO/2018) e no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

II

Breve histórico e manifestação da Semag

O MP de Contas, na peça inicial desta representação (peça 1), ressaltou que os Projetos de Lei que resultaram na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018 foram vetados pelo Presidente da República em razão de afrontarem comandos contidos no art. 113 do ADCT e em dispositivos da LRF e da LDO-2018 acima mencionados. No entanto, em razão da derrubada de tais vetos pelo Congresso Nacional, aquelas normas ingressaram no mundo jurídico. Apontou-se, na referida peça inicial, a inconstitucionalidade das mencionadas leis, em virtude de flagrante afronta ao comando contido no art. 113 do ADCT.

Em face desse panorama, efetuou-se pedido ao Tribunal que determinasse, em caráter cautelar, a suspensão dos procedimentos administrativos tendentes a viabilizar a concessão dos benefícios fiscais decorrentes de ambas as Leis pela Receita Federal do Brasil, enquanto as medidas condicionantes estipuladas no art. 14 da LRF não fossem implementadas.

O MP de Contas registrou ainda que a concessão de benefícios tributários sem estimativas prévias e contrapartidas para contrabalançar a perda de arrecadação afeta negativamente o equilíbrio fiscal da União, especialmente em face de sucessivos déficits primários verificados desde o exercício de 2014. Anotou, também, que as normas que dispõem sobre a concessão de benefícios tributários exigem o cálculo dos impactos deles resultantes anteriormente à instituição desses mecanismos.

Essa mensuração não ocorreu quando se criaram o Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN) e o Programa de Regularização Rural (PRR). As etapas prévias relativas aos reflexos fiscais decorrentes de tais programas não foram observadas, o que evidenciaria o pressuposto do *fumus boni iuris* para o deferimento de medida cautelar no sentido de suspender os referidos programas. A possibilidade de adesão aos programas Pert-SN e PRR, com pagamento iminente das parcelas iniciais dos parcelamentos e consequente dano ao erário configuraria o *periculum in mora*.

A Secretaria de Macroavaliação Governamental – Semag (peças 19 e 20) manifestou-se, naquela oportunidade, favoravelmente à concessão da medida cautelar pleiteada. Propôs, ainda, a oitiva dos órgãos especializados no âmbito do Poder Executivo federal para avaliação dos impactos decorrentes dos programas Pert-SN e PRR nas finanças da União, tendo em vista especialmente as metas de resultado primário previstas no Anexo de Metas Fiscais da LDO; o risco de descumprimento da regra prevista no art. 167, inciso III da CRFB (regra de ouro); os riscos relacionados ao Novo Regime Fiscal (arts. 106 a 114 do ADCT); o impacto orçamentário-financeiro sobre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e a possível perda de arrecadação dos estados e municípios como consequência do Pert-SN.

O Tribunal, por sua vez, por meio do Acórdão 1.360/2018-TCU-Plenário (peça 43), decidiu:

“9.1. conhecer da presente representação, por atender aos requisitos legais e regimentais de admissibilidade;

9.2. referendar o alerta ao Poder Executivo acerca da ausência de atendimento aos requisitos legais previstos no art. 14, inciso II, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 112 da Lei 13.473/2017 (LDO/2018) e no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, quando da implementação do Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN) e do Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), nos termos do art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2002;

9.3. dar ciência desta deliberação ao representante, aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e à Casa Civil da Presidência da República.”

Em seguida, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e a Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda apresentaram ao TCU os documentos e informações solicitados. A Semag, com o intuito de subsidiar a análise de mérito da referida representação, efetuou diligências complementares, com o intuito de obter também as seguintes informações:

“i) quanto ao montante de benefícios tributários eventualmente concedidos com amparo na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018, informando o número total de contribuintes que porventura requereram o benefício e o respectivo montante global, segregando os parcelamentos eventualmente consumados dos pedidos que estejam pendentes de alguma condição;

ii) quanto às medidas de compensação exigidas pelo art. 14 da LRF adotadas para concessão de eventuais benefícios tributários com base na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018.”

A Semag requereu adicionalmente informações “*referentes à estimativa de impacto orçamentário-financeiro, para o exercício de 2019 e os dois seguintes, decorrente dos Projetos de Lei 9.252/2017 e 630/2019, este apresentado à Câmara dos Deputados com a finalidade de extinguir, integralmente, o passivo do ‘Funrural’, cuja matéria foi objeto de audiência pública ordinária realizada, em 9/4/2019, na Comissão de Agricultura, Pecuária, Abastecimento e Desenvolvimento Rural, com a participação de representantes da PGFN, da SRFB, da Secretaria de Política Agrícola do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) e da Advocacia-Geral da União (AGU)*”.

A unidade técnica consignou também a superveniência da seguinte alteração legislativa (peça 105):

“15. Em 22/6/2018, o Presidente da República editou a Medida Provisória (MPV) 842, com a finalidade de alterar a Lei 13.340/2016, para conceder rebate para liquidação de operações de crédito rural do

Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar, além de revogar dispositivos da Lei 13.606/2018.

16. A MPV em referência foi convertida na Lei 13.729, de 8/11/2018, com algumas alterações, notadamente no que diz respeito ao art. 2º, que deu nova redação à Lei 13.606/2018, revogando alguns de seus dispositivos. O art. 4º daquela lei determinou, expressamente, que as autorizações de concessão dos benefícios referentes à equalização (que geram despesas primárias para o Tesouro Nacional) estão condicionadas à inclusão nas Leis Orçamentárias de 2018 e 2019 dos montantes das despesas a serem ressarcidas pela União. Não há na MPV em questão qualquer dispositivo que indique as medidas de compensação para os benefícios a serem concedidos no âmbito do Pert-SN e PRR objeto de análise nos autos em epígrafe.”

A Semag, após examinar os elementos trazidos pelos entes acima referidos, cujos teores estão sintetizados no tópico III da instrução de peça 105 (“DA MANIFESTAÇÃO DOS GESTORES”), produziu densa instrução e ofereceu a seguinte proposta de encaminhamento:

(...)

III

O Ministério Público de Contas endossa a proposta de encaminhamento apresentada pela Secretaria de Macroavaliação Governamental. Considera, ainda, que a instrução produzida pela sra. Auditora que atuou neste feito (peça 105) revelou de forma sistemática, abrangente e precisa todos os motivos que sustentam tal solução de encaminhamento. Não há acréscimos ou supressões a serem apresentados em relação a tal proposta. A despeito da suficiência do trabalho produzido pela Semag, convém destacar alguns dos aspectos mais centrais de tal manifestação.

III.1

Eficácia das normas contidas na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018

A lógica fundamental do exame contido na referida instrução aponta no sentido de que, “*nos termos do art. 167, inciso II, da CRFB, do art. 113 do ADCT e dos arts. 12, 14 a 16 da LRF, os benefícios fiscais previstos na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018 somente são executáveis, para serem implementados pelo Poder Executivo, após as referidas leis entrarem no plano da eficácia, isto é, após as referidas normas passarem a produzir efeitos, no mundo dos fatos, o que pressupõe o cumprimento das condicionantes constitucionais e legais previstas nos dispositivos em referência*”.

Tal conclusão derivou de análise em que se cotejaram os comandos normativos contidos na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018 com os constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Constituição Federal, comandos esses que se encontram transcritos nos itens 77 a 85 da referida instrução. Ao investigar a compatibilidade das normas contidas nas leis que instituíram o Pert-SN e o PRR com a Constituição Federal, a sra. Auditora considerou “*plausível o controle abstrato de lei federal que deixa de observar a regra do art. 113 do ADCT, que constitucionalizou a condição prevista no art. 14 da LRF*”. Ressaltou, no entanto, que tal matéria se encontra na esfera de competência do Supremo Tribunal Federal.

Tendo em vista, porém, a inexistência de declaração de inconstitucionalidade daquelas normas que concederam benefícios fiscais, há de se reconhecer que tais normas passaram a integrar o ordenamento jurídico. A despeito de válidas ou “*inequivocamente existentes*”, tais normas não são aptas a produzir efeitos, uma vez que o Poder Executivo não tem condição de implementá-las sem afrontar as condições constitucionais (art. 167, inciso II e art. 113 do ADCT) e legais (LRF e na LDO). Nesse sentido, a orientação fornecida pela unidade técnica. O MP de Contas endossa esse entendimento, que se afigura claramente explicitado no seguinte trecho da referida instrução de peça 105, o qual merece ser repisado:

“101. Tal conclusão decorre da circunstância de que as normas em questão têm como pressuposto fático para a produção dos seus efeitos o atendimento das condicionantes constitucionais (art. 167, inciso II e art. 113 do ADCT) e legais (LRF), o que ainda não ocorreu.

102. Em outras palavras, conforme a jurisprudência do STF, os ensinamentos doutrinários mencionados e o entendimento desta Corte de Contas assentado no Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário, de relatoria do

ministro Raimundo Carreiro, considerando que os elementos que constituem o suporte fático necessário para a incidência da norma em questão ainda não restaram integralmente implementados, os normativos em questão, apesar de estarem vigentes desde a data da publicação, não possuem eficácia. Significa dizer, na prática, que a efetiva implementação dos benefícios fiscais depende de um evento futuro e incerto.

103. O insucesso do constitucionalismo, em geral, vem associado à falta da efetividade da Carta Política, que passa a ser incapaz de moldar e submeter a realidade social (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 255). Em razão disso, é dever do operador do Direito, ao interpretar e aplicar o ordenamento jurídico, resguardar a força normativa da Lei Maior.

104. Para tanto, não se pode ignorar a realidade, sob pena de se patrocinar interpretação que, em vez de conferir força normativa à Constituição da República, enfraquece a sua capacidade de moldar a realidade. Não sem motivo, Konrad Hesse adverte para a necessidade de que ordenação jurídica e realidade sejam mutuamente consideradas em um contexto inseparável e em um condicionamento recíproco (HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 13).

105. Aplicada a doutrina de Marcos Bernardes de Mello aos casos concretos analisados nestes autos, se a Lei Complementar 162/2018 e a Lei 13.606/2018 têm vigência e são válidas, ou, sendo inválidas, ainda não tiveram as respectivas nulidades decretadas por quem, dentro do sistema jurídico, tenha poder para tanto, poderão ser eficazes desde que se concretizem no mundo os fatos que constituem seu suporte fático.

106. Enquanto não se realizam as condições e exigências previstas nos dispositivos constitucionais e legais (LRF), as leis federais mencionadas, mesmo com vigência, constituem meras proposições referentes a hipóteses, não se podendo falar em geração de qualquer consequência jurídica que implique renúncia de receita ou geração de despesa para a União.”

Daí resulta a pertinência de se *“firmar o entendimento no sentido de que, considerando o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição da República, do art. 113 do ADCT, assim como a regulamentação prevista nos arts. 14 a 16 da Lei Complementar 101/2000, as leis e demais normativos que instituírem benefícios tributários e outros que tenham o potencial de impactar as metas fiscais somente podem ser aplicadas se forem satisfeitas as condicionantes constitucionais e legais mencionadas (itens 65-107)”* - grifou-se o trecho em destaque.

III.2

Impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas

A Semag avaliou, ainda, aspectos relativos ao impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas:

a) medidas de compensação da renúncia e objetivos da política econômica nacional

Ao examinar a manifestação da STN no sentido de que poderia promover a inclusão do impacto das renúncias no PLOA ou alteração da meta fiscal como alternativas às devidas medidas de compensação previstas no art. 14 da LRF, a sra. Auditora delineou o seguinte cenário:

“114. Em 2017, as renúncias de receitas federais alcançaram o montante projetado de R\$ 362,9 bilhões, o que corresponde a 31,4% sobre a receita primária líquida e a **5,5% do PIB**. Deste montante, R\$ 278,7 bilhões referem-se a benefícios tributários (4,3% do PIB) e R\$ 84,2 bilhões a benefícios financeiros e creditícios. Já em 2018, os benefícios totais atingiram o montante projetado de R\$ 314,2 bilhões, correspondendo a 25,6% da receita primária líquida e a **4,6% do PIB**. Foram **R\$ 292,8 bilhões de benefícios tributários** (4,3% do PIB) e quase R\$ 21,4 bilhões de benefícios financeiros e creditícios. Os dados constam dos Acórdãos 1.322/2018 e 1.331/2019-TCU-Plenário, que apreciaram as contas presidenciais dos exercícios de 2017 e 2018.

115. Embora se verifique queda de 0,9 ponto percentual (p.p.) no montante global de concessão de benefícios fiscais em relação ao PIB, não é desprezível o aumento do valor nominal de benefícios tributários, que passou de R\$ 278,7 bilhões para R\$ 292,8 bilhões, com variação de 5%.

116. Trata-se de volume expressivo de renúncia, com potencial elevado de afetar as metas fiscais de forma substancial, o que requer uma avaliação sistemática de seus efeitos à luz da LRF. A expressividade

dos valores por si só justifica a priorização por parte desta Corte de Contas do controle das renúncias, o que se reforça com o agravamento da crise fiscal com os sucessivos deficits primários da União.”

Anote-se, ainda, o que estabelece o art. 4º, § 2º, inciso II, da LRF:

“Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

(...)

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

(...)

II - demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional;”

Consoante destacado pela unidade técnica, a inclusão do impacto das renúncias no PLOA ou alteração da meta fiscal como alternativas às devidas medidas de compensação previstas no art. 14 da LRF não se encontram alinhados com o disposto no art. 4º, § 2º, inciso II, da LRF (vide itens 108 a 150 da instrução). Resta, pois, demonstrada a necessidade de alertar os Poderes Executivo e Legislativo para que seja assegurada a compatibilidade entre as medidas de compensação da renúncia e os objetivos da política econômica nacional.

b) monitoramento do impacto orçamentário-financeiro dos benefícios tributários

Verificou-se a ausência de monitoramento efetivo por parte dos órgãos centrais de orçamento, de administração financeira e de contabilidade da União do impacto orçamentário-financeiro dos benefícios tributários. Daí resulta a necessidade de estabelecimento de mecanismos mais eficazes de monitoramento do impacto orçamentário-financeiro e dos desdobramentos fiscais das propostas legislativas que instituem ou ampliam benefícios tributários, por se tratar de “*medida fundamental para a análise tempestiva dos projetos aprovados pelo Congresso Nacional submetidos à sanção ou veto*” (itens 151 a 195 da instrução).

Consoante anotado na citada instrução, o Tribunal, no âmbito do processo de contas do exercício de 2016, expediu alerta ao Poder Executivo “*sobre o risco de inobservância das condicionantes estabelecidas no art. 14 da LRF, na LDO de cada exercício e no art. 113 do ADCT quando da proposição de ato normativo ou sanção de projeto de lei cuja iniciativa tenha sido, no todo ou em parte, do Poder Legislativo, com vistas à concessão ou à ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita*”. Tal alerta foi reiterado por meio do Acórdão 1.322/2018-TCU-Plenário, que apreciou as contas presidenciais de 2017.

Tendo em vista a relevância de tal monitoramento, o MP de Contas endossa a proposta no sentido de que o Poder Executivo seja instado a elaborar e apresentar ao Tribunal plano de trabalho e cronograma de execução de medidas “*com o fim de sistematizar e definir os papéis dos órgãos centrais e essenciais da área econômica, os quais deverão atuar de forma integrada com os órgãos setoriais e específicos que compõem o sistema previsto no art. 4º da Lei 10.180/2001, visando ao aperfeiçoamento do sistema de autocontrole de concessão e ampliação de benefícios fiscais, notadamente os de natureza tributária*”.

c) impacto das renúncias sobre a “regra de ouro”, o NRF e o resultado do RGPS

O impacto das renúncias sobre a “regra de ouro”, o NRF e o resultado do RGPS (itens 196 a 208 da instrução) é evidente. O Congresso Nacional, visando a estabilidade fiscal, aprovou diretrizes na LDO-2019 voltadas para a revisão gradual das renúncias fiscais no prazo de dez anos (art. 21). Consoante anotou a Semag, entre tais medidas destacam-se as seguintes:

i) a instituição de uma trajetória de recondução das renúncias tributárias ao patamar realizado em 2000 (2% do PIB) e a exigência de fixação de prazo de vigência dos benefícios tributários (art. 21, § 3º, inciso III);

ii) a vedação à concessão e à ampliação de novos incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, exceto a prorrogação por prazo não superior a cinco anos, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos 10% (dez por cento) ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação (art. 116, § 1º);

iii) a determinação para que o Poder Executivo elabore metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, além da necessidade de designar os órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados por tais benefícios (art. 139).

Preciso o diagnóstico externado na instrução da unidade técnica, no sentido de que “a manutenção da atual dinâmica de expansão das renúncias fiscais - em especial as de natureza tributária -, mediante inovações ou alterações legislativas desacompanhadas de adequada estimativa do impacto orçamentário-financeiro nas finanças da União e de medidas mitigadoras coerentes e consistentes destes impactos, constitui fator crítico para o alcance dos objetivos da trajetória de recondução das renúncias ao limite fixado pelo art. 21 da LDO-2019, acarretando riscos significativos para a sustentabilidade fiscal do país, com a geração de incertezas que dificultam a reversão do déficit fiscal e a estabilização da trajetória da dívida pública”.

Pertinente, portanto, a proposta no sentido de alertar os Poderes Executivo e Legislativo sobre os impactos da manutenção da atual dinâmica de expansão das renúncias tributárias, mediante inovações ou alterações legislativas desacompanhadas de estimativa do impacto orçamentário-financeiro nas finanças da União e de medidas mitigadoras destes impactos.

III.3

Proposta de encaminhamento

O Ministério Público de Contas, em face do exposto, endossa integralmente a proposta de encaminhamento apresentada pela unidade técnica.

Eis o Relatório

VOTO

Em análise, representação formulada pelo Ministério Público junto ao TCU a respeito de possíveis irregularidades relacionadas a indícios de concessão de benefícios tributários decorrentes da Lei Complementar 162/2018 e da Lei 13.606/2018, em desacordo com os comandos contidos no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e no art. 112 da Lei 13.473/2017 - Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2018.

2. Por relevante, traço a seguir um breve histórico do objeto da representação em epígrafe.
3. Na peça inaugural (peça 1), o MPTCU narra que os Projetos de Lei - que resultaram na Lei Complementar 162/2018 e na Lei 13.606/2018 - foram vetados pelo Presidente da República por violação ao art. 113 do ADCT e aos dispositivos da LRF e da LDO-2018 já mencionados, destacando que, em razão da derrubada dos referidos vetos pelo Congresso Nacional, as leis em comento passaram a vigorar. Além disso, o representante destacava, à época, que o prazo para adesão aos programas pelos contribuintes estava aberto, com impacto na arrecadação de 2018.
4. Diante desse quadro, o Ministério Público junto ao TCU pugnou para que o Tribunal de Contas da União determinasse, cautelarmente, a suspensão dos procedimentos administrativos para concessão dos benefícios fiscais decorrentes de ambas as Leis pela Receita Federal do Brasil, enquanto as medidas condicionantes estipuladas no art. 14 da LRF não fossem implementadas, sustentando que a concessão de benefícios tributários sem estimativas prévias e contrapartidas à perda de arrecadação causa prejuízo à sustentabilidade fiscal da União, especialmente no contexto atual de sucessivos *deficits* primários, desde o exercício de 2014.
5. Na ocasião, o MPTCU aduziu que as normas que regem a concessão de benefícios tributários são claras no sentido de que é imprescindível o cálculo dos impactos delas resultantes previamente à instituição desses mecanismos, o que não ocorreu quando da criação do Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN) e Programa de Regularização Rural (PRR).
6. Concluiu que, cotejando a tramitação dos projetos de lei que originaram os referidos programas com o disposto no art. 14 da LRF, no art. 112 da LDO/2018 e no art. 113 do ADCT, as etapas prévias relacionadas aos reflexos fiscais decorrentes de tais programas não foram observadas, (fato que caracterizaria o *fumus boni iuris*). O representante considerou evidente o *periculum in mora*, tendo em vista que, na época, estava aberto o prazo de adesão aos programas Pert-SN e PRR, com pagamento iminente das parcelas iniciais dos parcelamentos.
7. Na instrução de peça 19, a Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) acompanhou a proposta de cautelar formulada pelo Ministério Público de Contas, sem prejuízo de propor a realização das oitivas dos órgãos especializados no âmbito do Poder Executivo federal para avaliação quanto aos impactos decorrentes dos programas Pert-SN e PRR nas finanças públicas da União.
8. Ao atuar pela primeira vez no feito, no despacho de peça 23, optei por realizar a oitiva dos órgãos pertinentes para que se manifestassem acerca da questão. Isso porque, as normas que instituíram o Pert-SN e o PRR foram escolhas legislativas lastreadas na representação democrática conferida aos membros do Congresso Nacional. Na ocasião, assim me posicionei:

26. Contudo, não se pode desconhecer, como bem reconheceu o próprio representante, que as normas que instituíram o Pert-SN e o PRR foram escolhas legislativas lastreadas na representação democrática conferida aos Deputados e Senadores. Portanto, a despeito de as referidas normas (LC 162/2018 e a Lei 13.606/2018) terem sido vetadas pelo Presidente da República, estão em pleno

vigor, após a derrubada dos referidos vetos. Diante dessa situação peculiar, entendo que a atuação desta Corte de Contas deve ser pautada pelo equilíbrio, sem descuidar das atribuições que a Constituição Federal delega ao TCU, em especial no que diz respeito à fiscalização das contas públicas e a sustentabilidade fiscal da União.

9. Também entendi que o *periculum in mora* estava mitigado já que os programas, por ocasião da representação, estavam em andamento, e com isso, muitos dos potenciais beneficiários já teriam aderido e pago alguma quantia para ter a regularização tributária proposta nas normas citadas.

10. A despeito de tal fato, entendi pertinente, com fundamento no art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2002, expedir alerta ao Poder Executivo Federal, que foi referendado pelo Plenário nos seguintes termos (Acórdão 1.360/2018-TCU-Plenário):

(...) nos termos do art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2002, alertar o Poder Executivo acerca da ausência de atendimento aos requisitos legais previstos no art. 14, inciso II, § 2º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 112 da Lei 13.473/2017 (LDO/2018) e no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, quando da implementação dos programas Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional (Pert-SN) e Programa de Regularização Tributária Rural (PRR)

-II-

11. Na presente fase processual, retornam os autos com propostas de mérito emitidas pela Semag e acolhidas pelo Ministério Público junto ao TCU após o devido saneamento, que consistiu na realização de diligências e oitivas das Secretarias do Tesouro Nacional, da Receita Federal, de Orçamento Federal, Executiva do Ministério da Fazenda e a PGFN.

12. Em razão do aprofundado diagnóstico realizado pela unidade técnica na fase de instrução, cabe apresentar os principais pontos levantados e analisados.

-II.1-

Considerações preliminares acerca da eficácia normativa das leis

13. De início, a Semag destaca que a análise empreendida está centrada na verificação da eficácia normativa das leis que se encontram vinculadas ao cumprimento de condicionantes constitucionais e legais para geração/execução de despesas e concessão de benefícios tributários. Isso porque o controle concentrado de constitucionalidade, que consiste na análise da adequação de uma lei ou de um ato normativo com a Constituição da República, é matéria inserida no campo reservado ao STF, que o faz em sede de ações judiciais apropriadas para tal finalidade. Dentro desse contexto, a unidade técnica sustenta que o exame dos efeitos jurídicos das leis requer atenção quanto à doutrina de Pontes de Miranda, que dividia os fatos jurídicos em três: (i) plano da existência, (ii) plano da validade e (iii) plano da eficácia.

14. No campo da existência da norma jurídica, a Semag destaca o magistério de Marcos Bernardes de Mello, segundo o qual “*a norma jurídica existe, simplesmente, quando, promulgada, é publicada. Trata-se, aqui, da existência fática da norma, independentemente de que possa incidir e, em consequência, ser aplicada*”¹. O mesmo autor segue no sentido de que o plano da validade da norma jurídica diz respeito à sua **compatibilidade com as demais normas do sistema jurídico**, especialmente com aquelas das quais seu fundamento de validade é retirado. No tocante ao plano da eficácia das normas jurídicas, quando os fatos previstos pela própria norma como condição de sua aplicação não vierem a ocorrer, tal **norma será ineficaz**. O referido autor enfatiza que vigência e eficácia da norma são fenômenos distintos, de modo que, mesmo vigente, caso alguns dos pressupostos fáticos exigidos não sejam atendidos plenamente, a norma não produzirá seus efeitos.

¹ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.p. 64/65.

15. Nessa toada e considerando o escopo de análise dos presentes autos, a Semag adotou como referencial teórico, o voto condutor do Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário, da relatoria do **Min. Raimundo Carreiro**, que apreciou consulta formulada pelo então ministro da Fazenda sobre geração de despesas de caráter obrigatório sem observância das condicionantes constitucionais e legais, ocasião em que se debruçou sobre a aludida Lei 13.606/2018, cujos principais fundamentos adotados transcrevo a seguir:

O que, sem maiores esforços, se depreende dos comandos normativos acima transcritos é a preocupação do legislador, tanto o constitucional quanto o ordinário, com a hígidez das finanças públicas, razão pela qual buscou elaborar normas de disciplina fiscal, com a imposição de regras que cobram responsabilidade e prudência não apenas do gestor público, mas também do próprio legislador, quando da edição de novas leis. E a razão para tanto decorre do fato de que, conforme bem chamou a atenção o economista norte-americano Milton Friedman, prêmio Nobel de economia de 1976, “não existe almoço grátis” (in: FRIEDMAN, Milton. *There's no such thing as a free lunch*. Open Court Publishing Company, 1975).

Ora, no caso das renúncias de receitas o Poder Público deixa de receber determinados valores sobre os quais teria direito. Se, por um lado, tal medida pode ser justificada por razões de políticas públicas específicas, não há como negar, por outro lado, que referida renúncia implica, em um primeiro momento, uma limitação da capacidade financeira do Estado de atender a outras demandas da sociedade decorrentes da necessidade de satisfação de outros direitos.

Daí a necessidade de serem observados os comandos constitucionais e legais antes referidos, pois não se pode desconsiderar, na mesma toada de Holmes e Sunstein, que os direitos têm custos, ou seja, a sua realização requer do Estado que suporte os respectivos ônus financeiros, que podem decorrer da realização de despesa pública mas também da concessão de renúncia de receitas (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company. 1999, p. 14).

-II.2-

Eficácia das Lei Complementar 162/2018 e a Lei 13.606/2018

16. No que se refere à eficácia das normas em análise nos presentes autos, especificamente, a unidade técnica destaca que a Lei 13.606/2018 traz as seguintes previsões expressas:

Art. 38. O Poder Executivo federal, com vistas ao cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 5º e no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estimará o montante da renúncia fiscal e dos custos decorrentes do disposto no inciso II do caput do art. 2º, no inciso II do caput do art. 3º, e nos arts. 14, 15, 18, 19, de 20 a 24, de 26 a 28, de 30 a 33 e 36 desta Lei, os incluirá no demonstrativo que acompanhar o projeto de lei orçamentária anual, nos termos do § 6º do art. 165 da Constituição Federal, e fará constar das propostas orçamentárias subsequentes os valores relativos à referida renúncia.

Parágrafo único. Os benefícios constantes do inciso II do caput do art. 2º, do inciso II do caput do art. 3º e dos arts. 14, 15, 18, 19, de 20 a 24, de 26 a 28, de 30 a 33 e 36 desta Lei somente serão concedidos se atendido o disposto no caput deste artigo, inclusive com a demonstração pelo Poder Executivo federal de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária anual, na forma estabelecida no art. 12 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias.

...

Art. 40. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos:

I - a partir de 1º de janeiro de 2018, quanto ao disposto nos arts. 14 e 15, exceto o § 13 do art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pelo art. 14 desta Lei, e o § 7º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, incluído pelo art. 15 desta Lei, que produzirão efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019; e

II - a partir da data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos. (destaque acrescido)

17. No mesmo sentido, a Lei Complementar 162/2018 assim dispõe:

Art. 2º O Poder Executivo federal, com vistas ao cumprimento do disposto no inciso II do *caput* do art. 5º e nos arts. 14 e 17 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, estimará o montante da renúncia fiscal decorrente desta Lei Complementar e o incluirá no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, que acompanhará o projeto da lei orçamentária cuja apresentação se der após a publicação desta Lei Complementar.

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação. (grifamos)

18. Considerando o referencial teórico adotado, a Semag concluiu em relação à Lei Complementar 162/2018 e à Lei 13.606/2018 que os referidos diplomas normativos entraram no plano da existência, assim como no plano da validade, mas ainda não entraram no plano da eficácia, razão pela qual o Poder Executivo não teria condição de implementá-las sem que as condições constitucionais e legais (previstas na LRF e na LDO) fossem observadas à risca. Isso porque as normas em questão têm como pressuposto fático para a produção dos seus efeitos o atendimento das condicionantes constitucionais (art. 167, inciso II e art. 113 do ADCT) e legais (LRF), o que ainda não ocorreu.

19. Em outras palavras, aduz a unidade técnica que *“considerando que os elementos que constituem o suporte fático necessário para a incidência da norma em questão ainda não restaram integralmente implementados, os normativos em questão, apesar de estarem vigentes desde a data da publicação, não possuem eficácia. Significa dizer, na prática, que a efetiva implementação dos benefícios fiscais depende de um evento futuro e incerto”*.

20. Com isso, a Semag sustenta que, aplicada a doutrina de Marcos Bernardes de Mello aos casos concretos analisados nos autos, se a Lei Complementar 162/2018 e a Lei 13.606/2018 têm vigência e são válidas, ou, sendo inválidas, ainda não tiveram as respectivas nulidades decretadas por quem, dentro do sistema jurídico, tenha poder para tanto, poderão ser eficazes desde que se concretizem no mundo os fatos que constituem seu suporte fático.

21. Assim, enquanto não se realizam as condições e exigências previstas nos dispositivos constitucionais e legais (LRF), as leis federais mencionadas, mesmo com vigência, constituem meras proposições referentes a hipóteses, não se podendo falar em geração de qualquer consequência jurídica que implique renúncia de receita ou geração de despesa para a União.

22. Conclui, ao final que a Lei Complementar 162/2018 e a Lei 13.606/2018, apesar de existentes, válidas e em vigência, não gozam de eficácia normativa enquanto não forem implementadas as condicionantes previstas nos dispositivos constitucionais e legais mencionados, pois a sua efetiva implementação, com a consequente concessão dos benefícios fiscais, depende da ocorrência de situações fáticas que ainda não se concretizaram.

-II.3-

Fatores críticos que impactam na estimativa de impacto orçamentário-financeiro das renúncias

23. A unidade técnica destaca em seguida que o controle da renúncia de receita constitui um grande desafio para o resgate da estabilidade fiscal, sobretudo quando, a partir de 2006, assumiu uma trajetória crescente em relação ao PIB, atingindo patamares superiores a 4% do PIB de 2014 em diante. Também a partir de 2014, observa-se o agravamento do quadro fiscal, quando se verificou o crescimento do endividamento público em decorrência das condições fiscais e econômicas adversas que resultaram em *deficits* primários imoderados que contribuem para a fragilização do ambiente econômico, gerando incertezas que dificultam a reversão do *deficit* fiscal e a estabilização da trajetória da dívida pública.

24. Destaca-se que a renúncia tributária constitui instrumento de política fiscal com potencial de fomentar o desenvolvimento, adotado pelo Estado e direcionado a diversos agentes sociais e econômicos do país. Contudo, ao longo das duas últimas décadas, os incentivos fiscais de natureza tributária - em cujo conceito inserem-se as renúncias previdenciárias - adquiriram patamares cada vez mais expressivos, sem que ainda hoje a sociedade disponha da necessária transparência quanto à efetividade dos benefícios concedidos a título de retorno socioeconômico. Considerada um dos eixos da gestão fiscal responsável, a renúncia de receita sempre foi objeto de controle na prestação de contas anual do presidente da República, com análise específica nos pareceres prévios desde a edição da LRF.

25. Vale mencionar que, em 2017, as renúncias de receitas federais alcançaram o montante projetado de R\$ 362,9 bilhões, o que corresponde a 31,4% sobre a receita primária líquida e a 5,5% do PIB. Deste montante, R\$ 278,7 bilhões referem-se a benefícios tributários (4,3% do PIB) e R\$ 84,2 bilhões a benefícios financeiros e creditícios. Em 2018, os benefícios totais atingiram o montante projetado de R\$ 314,2 bilhões, correspondendo a 25,6% da receita primária líquida e a 4,6% do PIB. Foram R\$ 292,8 bilhões de benefícios tributários (4,3% do PIB) e quase R\$ 21,4 bilhões de benefícios financeiros e creditícios. Os dados constam dos Acórdãos 1.322/2018 e 1.331/2019-TCU-Plenário, que apreciaram as contas presidenciais dos exercícios de 2017 e 2018, sendo o primeiro de minha relatoria e o segundo da relatoria da **Min. Ana Arraes**.

26. Embora se verifique queda de 0,9 ponto percentual (p.p.) no montante global de concessão de benefícios fiscais em relação ao PIB, não é desprezível o aumento do valor nominal de benefícios tributários, que passou de R\$ 278,7 bilhões para R\$ 292,8 bilhões, com variação de 5%.

27. Nesse contexto, cabe destacar o art. 1º da LRF, que anuncia, por meio do seu §1º, os pressupostos da gestão fiscal responsável, alicerçada na ação planejada e transparente em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante uma série de medidas, dentre as quais se destacam o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita.

28. Para que tais objetivos sejam efetivamente alcançados, é necessário observar as prescrições estabelecidas pelo legislador em sede de lei complementar, sob pena de tornar o objetivo primordial da LRF senão letra morta, uma prescrição vazia. Observadas as prescrições estabelecidas pela LRF, o ato de concessão de benefícios de que resulte renúncia de receita deverá ser acompanhado de estimativa de impacto orçamentário-financeiro que atenda às premissas fixadas pela LDO e a pelo menos uma das seguintes condições: i) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da LOA e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais (AMF) que acompanha a LDO; ii) estar acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

29. Vale destacar que as metas fiscais fixadas pela LDO, em especial a de resultado primário, não são um fim em si mesmo, mas, sim, instrumento jurídico-econômico de densa relevância, estabelecido por lei para alcançar e dar efetividade aos objetivos estabelecidos, além de dialogar de forma transparente com a sociedade, sobretudo com os agentes financeiros e econômicos, deixando claro os rumos definidos para a política econômica nacional.

30. Para evitar descompassos, o demonstrativo de metas anuais deve ser instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores e evidenciando a sua consistência com as premissas e os objetivos da política econômica nacional, consoante o disposto no art. 4º, § 2º, inciso II, da LRF.

31. A concessão de renúncia de receita, sem estimativa de impacto e sem a devida compensação de que trata o art. 14, inciso II, da LRF, não constitui situação limítrofe que justifique mitigar os pressupostos estabilizadores da política fiscal por ocasião das escolhas alocativas.

32. Nesse contexto, destaca-se, a manifestação da STN que aponta a inclusão do impacto das renúncias no PLOA como alternativa às devidas medidas de compensação previstas no art. 14 da LRF, apesar do árido cenário fiscal marcado por sucessivos *deficits* primário e nominal. Ocorre que tal medida não se demonstra compatível com as premissas estabelecidas pelo art. 4º, § 2º, inciso II, da LRF, que condicionam os Poderes Executivo e Legislativo a elaborarem e aprovarem metas fiscais coerentes com os resultados pretendidos, evidenciando a sua consistência com as premissas e os objetivos da política econômica nacional”, o que não tem sido observado.

33. Também foram diagnosticados fatores críticos da gestão da concessão de benefícios tributários, notadamente no que se refere ao monitoramento das estimativas de impacto orçamentário e financeiro.

34. Chamam a atenção os reiterados casos de omissão dos órgãos do Poder Executivo federal no autocontrole da estimativa de impacto orçamentário e financeiro de benefícios de natureza tributária, a exemplo da taxa administrada pelo MAPA². Soma-se a isso a declaração prestada pela SRFB nos autos, no sentido de que não é possível precisar o volume dos depósitos judiciais efetuados para fins de quitação de débito do Funrural, uma vez que, ao realizar o depósito, o contribuinte não informa na guia qual débito é objeto de quitação, o que exige verificação guia por guia nos sistemas, num universo de quase 635 mil guias.

35. A falta de instrumentos eficazes de acompanhamento das propostas legislativas aprovadas pelo Congresso Nacional - sejam as de iniciativa do Poder Executivo, sejam as de iniciativa das Casas Legislativas - reduzem a eficácia da LRF, com elevado potencial de comprometer o cumprimento das metas fiscais e a consistência das medidas com os objetivos da política econômica nacional à luz das premissas estabelecidas pelos arts. 4º e 14 da LRF que orientam a elaboração do Anexo de Metas Fiscais da LDO.

36. Dentre os desafios, sobressai o fato de que alguns órgãos são gestores apenas de renúncias (ou de políticas públicas financiadas por tais benefícios), outros são gestores tão somente de receitas, enquanto outros acumulam as funções de gestão tributária e de concessão de renúncia.

37. Por exercerem papéis distintos e de forma descentralizada, a falta de mecanismo de autocontrole das estimativas de impacto orçamentário e financeiro pelo Poder Executivo é fator crítico ao monitoramento e à totalização precisa e tempestiva das renúncias tributárias, seja para fins de veto ou sanção de projetos de lei, seja para o acompanhamento permanente do cumprimento das metas fiscais pelos órgãos centrais da área econômica (STN e SOF), em atendimento às condicionantes estabelecidas pela LRF e pela LDO.

38. Vale destacar que o fato de o proponente não apresentar a estimativa de impacto orçamentário-financeiro, bem como as medidas de compensação e ignorar os desdobramentos dos benefícios tributários sobre as metas fiscais, tal como exigido pelo art. 14 da LRF, não desobriga o Poder Executivo de exercer seu importante papel no processo legislativo. Não por acaso, as leis que versam sobre sistema tributário e arrecadação sujeitam-se à sanção presidencial, ainda que não se trate de matéria de iniciativa privativa do presidente da República.

² O art. 27 da Lei 13.606/2018 isenta o pagamento da taxa de pedido de proteção de cultivares para os empreendimentos familiares rurais que se enquadrarem nos critérios da Lei 11.326/2006. A Receita Federal informou não dispor de informações sobre tais isenções, uma vez que esta taxa é administrada diretamente pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Quanto à questão, o MAPA esclareceu que o projeto convertido na Lei 13.606/2018 não foi de iniciativa do Poder Executivo, foi aprovado pelas duas Casas Legislativas, em apenas 15 dias, para disciplinar assunto diverso à proteção de cultivares, além de não ter sido oportunizada ao Serviço Nacional de Proteção de Cultivares (SNPC) qualquer tipo de análise acerca do seu teor. O órgão informou, ainda, que não cabia ao referido ministério realizar a estimativa do impacto orçamentário-financeiro. Em resumo, os órgãos do Poder Executivo federal não realizaram, em nenhuma fase do processo legislativo que resultou na Lei 13.606/2018, a estimativa de impacto orçamentário-financeiro da previsão do benefício tributário (isenção da taxa) de iniciativa do Congresso Nacional.

39. Dentro desse contexto, embora se reconheça os esforços do Poder Executivo para assegurar o cumprimento das condicionantes constitucionais e legais para concessão de renúncia de receita tributária, o que tem motivado o veto de dispositivos inseridos em projetos de lei por iniciativas do Congresso Nacional, ainda se verificam edições de medidas provisórias e decretos em desacordo com o regramento fiscal, fato que ensejou novo alerta nas contas de 2018.

40. As declarações do MAPA e da SRFB nestes autos são reveladoras da necessidade de aperfeiçoar o sistema de autocontrole de concessão de benefícios sobre espécies tributárias, em especial no que diz respeito a taxas administradas de forma descentralizada por diversos órgãos e entidades, sob pena de se criarem embaraços para o controle da política fiscal.

41. A questão poderia ser equacionada, por exemplo, com a adoção de um sistema de autocontrole das estimativas orçamentário-financeiras dos projetos de lei – de iniciativa do Poder Executivo ou do Poder Legislativo – que viabilizasse o monitoramento e a avaliação das renúncias tributárias por parte dos órgãos centrais da área econômica (Ministério da Economia e STN). É que a desarticulação entre os órgãos centrais e setoriais compromete a fidedignidade do demonstrativo de estimativa e compensação da renúncia de receita que integra o Anexo de Metas Fiscais da LDO, nos termos do inciso V, do § 2º, do art. 4º da LRF.

42. Registre-se, por oportuno, que a edição do Decreto 9.834/2019 – que institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (Cmap), responsável por avaliar, inclusive, políticas públicas financiadas por subsídios da União – não se mostra suficiente para a resolução dos principais fatores críticos para a garantia da conformidade fiscal na concessão de benefícios. As medidas previstas no referido regulamento se limitaram a designar os órgãos gestores das políticas financiadas por benefícios tributários, sem criar as condições de gestão que proporcionem à SOF e à STN avaliar, de forma precisa e no prazo constitucional para o controle de constitucionalidade por ocasião da sanção ou veto de projetos de lei que criem ou ampliem tais benefícios, o impacto dos benefícios tributários sobre as metas fiscais.

43. Diante do exposto, a Semag propõe fixar prazo de noventa dias para o Poder Executivo adotar medidas indutoras do aperfeiçoamento dos processos referentes à renúncia de receita, *“em especial no que diz respeito aos benefícios de natureza tributária, cuja gestão requer medidas articuladas entre os órgãos centrais da área econômica com a Casa Civil da Presidência da República e órgãos responsáveis pela condução da política pública e pela avaliação das renúncias concedidas, mediante a manutenção de registro centralizado e atualizado, visando ao autocontrole de concessão e ampliação de benefícios fiscais, abrangendo as espécies tributárias arrecadadas por outros órgãos e entidades federais vinculadas ao Poder Executivo federal, independentemente do Poder responsável pela iniciativa legislativa, de modo a viabilizar o monitoramento sistematizado e tempestivo do impacto das propostas sobre as metas fiscais”*.

44. Conquanto plausível a proposição da unidade técnica, entendo que tal proposta é de natureza complexa, demandando múltiplas ações dos órgãos envolvidos. Além disso, observo que a proposta em comento não atende, no caso concreto dos autos, os requisitos contidos nos arts. 4º, incisos I e II e 5º da Resolução TCU 315/2020. Na situação concreta apresentada, entendo mais efetivo que esta Corte de Contas atue de forma colaborativa, apresentando eventual oportunidade de melhoria de forma que possa mitigar ou resolver a causa do problema. Com isso, reputo ser pertinente recomendar ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República que adotem medidas voltadas a sistematizar e definir os papéis dos órgãos centrais e essenciais da área econômica, para que atuem de forma integrada com os órgãos setoriais e específicos que compõem o sistema previsto no art. 4º da Lei 10.180/2001, visando ao aperfeiçoamento do sistema de autocontrole de concessão e ampliação de benefícios fiscais, notadamente os de natureza tributária consoante o diagnóstico realizado por esta Corte de Contas nos presentes autos. Acredito que com o referido diagnóstico, os órgãos mencionados terão plenas condições de implementar as soluções possíveis em

prazo adequado, considerando a complexidade de ações exigidas e tendo em vista as demais prioridades governamentais a seu cargo.

-II.4-

Impacto das Renúncias sobre a “Regra de Ouro”, o Novo Regime Fiscal e o RGPS

45. A Semag destaca que, em relação à “regra de ouro”, as projeções referentes ao cumprimento do art. 167, inciso III, da CRFB para o exercício de 2019, segundo as análises das receitas e das despesas primárias avaliadas no 1º bimestre de 2019, indicavam uma estimativa de insuficiência de R\$ 95,7 bilhões, conforme consta do item 1.6.3, alínea ‘e’, do Acórdão de Relação 1.572/2019-Plenário. Essa insuficiência, porém, foi suprida em razão da aprovação do crédito suplementar de R\$ 248,9 bilhões proposto no PLN 4/2019, convertido na Lei 13.843/2019. A alteração ocorreu após esta Corte de Contas expedir alerta aos Poderes Executivo e Legislativo, nos termos do Despacho do relator, **Min. Bruno Dantas** (peça 64 do TC 005.345/2019-7), publicado do DOU de 11/6/2019.

46. Do relatório referente à auditoria operacional realizada com objetivo de mapear e avaliar as ações governamentais planejadas e implementadas para gerenciar os riscos à sustentabilidade fiscal (Acórdão 2.937/2018-TCU-Plenário, da relatoria do **Min. José Múcio Monteiro**), sobressai o registro da STN no sentido de avaliar que a recuperação fiscal passa pela realização de reformas estruturais que promovam a sustentabilidade fiscal, o que pressupõe, dentre outras medidas, a revisão das renúncias fiscais, de modo a avaliar a sua efetividade e reduzir gradualmente o montante de benefícios, especialmente os tributários (item 469 do referido relatório). Medida nesse sentido foi incorporada ao texto da LDO-2019 (arts. 21 e 116).

47. Já no que se refere ao “teto de gasto”, o TCU apontou o risco de seu descumprimento em 2020, quando as despesas discricionárias deveriam ser reduzidas à metade do montante realizado em 2017, fato que poderá comprometer as atividades da administração pública federal. Destaca-se, ainda, que o crescimento de despesas acima das receitas dificulta, sobremaneira, o cumprimento do teto de gastos estabelecido pela EC 95/2016 e da própria “regra de ouro” de índole constitucional, além de dificultar a fixação de metas fiscais que sejam compatíveis com trajetória de estabilidade ou decréscimo da dívida pública.

48. Nesse contexto vale mencionar que o Tribunal, por meio do item 9.2.2 do Acórdão 2.937/2018-TCU-Plenário, alertou o Poder Legislativo no sentido de que a manutenção da dinâmica de expansão das despesas e/ou inibição de receitas, mediante inovações ou alterações legislativas desacompanhadas de adequadas estimativas do impacto orçamentário-financeiro nas finanças da União e de medidas mitigadoras destes impactos, acarreta riscos significativos para a sustentabilidade fiscal do país, além de comprometer a capacidade operacional dos órgãos federais para a prestação de serviços públicos essenciais aos cidadãos.

49. Em relação ao impacto das renúncias sobre o RGPS, vale destacar que o *deficit* previdenciário do RGPS apresentou um aumento real de **289%**, passando de R\$ 79 bilhões em 2007 para R\$ 149,73 bilhões em 2016, considerados valores atualizados pelo INPC acumulado até 2016, aumento bem superior ao crescimento da economia brasileira. Segundo o relatório, esse resultado decorre, principalmente, da evasão fiscal, do *deficit* rural, das **renúncias de receitas previdenciárias**, da política de aumento do salário mínimo e do *deficit* urbano.

50. É oportuno observar que o comportamento das desonerações previdenciárias impacta diretamente o resultado previdenciário do RGPS, o que requer atenção e cuidado específicos. Em 2018, as despesas do referido regime atingiram R\$ 586 bilhões, sendo o *deficit* previdenciário de **R\$ 195,2 bilhões**, do qual **58%** corresponderam à aposentadoria rural, de acordo com o relatório que fundamenta o parecer prévio do referido exercício. As renúncias previdenciárias, por sua vez, corresponderam a **32%** do *deficit* do RGPS no mesmo período.

51. Mantido esse padrão de gasto tributário, União pode encontrar dificuldades para cumprir os limites e condições fixados pelo art. 21 da LDO-2019, cuja observância é essencial para a **trajetória de recondução** das renúncias tributárias ao patamar de 2000 (2% do PIB) e recolocar as finanças nacionais na rota da sustentabilidade fiscal, visando estabilizar a dívida pública em relação ao PIB, revelando-se necessária a emissão de alerta aos Poderes Executivo e Legislativo.

-III-

52. No mérito, registro minha concordância com a bem abalizada proposta formulada pela unidade técnica, ratificada pela manifestação do MPTCU, razão pela qual acolho os pareceres precedentes com ajustes que considero necessários nas propostas de encaminhamento.

53. Convém novamente destacar que a renúncia de receitas tem como finalidade principal a promoção do desenvolvimento econômico e social de determinadas áreas e atividades onde é implementada. Por meio desse mecanismo, os governos atraem novas empresas, expandem as já existentes, aumentando a oferta de emprego e a renda *per capita* da população, bem como reduzem as desigualdades sociais, desonerando a população de baixa de renda. Segundo Almeida (2001), o ato de renunciar a receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país, ao desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes.³

54. A LRF (Lei Complementar 101/2000) preconiza em seu art. 14, § 1º, que **a renúncia de receitas** “compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado”. Nessa senda, vale mencionar que, para fins dessa definição, os **benefícios tributários** se referem aos gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário, que visem atender objetivos econômicos e sociais, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte (§ 2º, art. 89, Lei 12.465/2011).

55. Por outro lado, não se deve ignorar que o ato de renunciar receitas deve ser acompanhado das medidas legais compensatórias previstas para tanto, sob pena de tal ato não ser validado pelo sistema jurídico pátrio. É que, consoante demonstrou a unidade técnica, uma renúncia de receita significa, em outras palavras, mudança na condução de determinadas políticas públicas com objetivos específicos. Para tanto, considerando que o resultado da equação não deve mudar (receitas e despesas devem continuar em equilíbrio), enquanto as medidas compensatórias decorrentes da nova escolha não forem adotadas, a política que prescreve as renúncias fiscais não pode, na prática, ser efetivada.

56. Nesse contexto, reputo oportunas e aplicáveis ao caso dos autos, as considerações da Semag acerca dos planos de validade das normas jurídicas. Nessa senda, acrescento que, na visão da dogmática jurídica, uma norma, para ser válida, deve primeiramente estar integrada no ordenamento jurídico, onde cumprir-se-ão seus processos de formação e produção, em conformidade com as diretrizes e requisitos do próprio ordenamento. Segundo Tercio Sampaio Ferraz Junior, "cumprido esse processo, temos uma norma válida. (...) Sancionada a norma legal, para que se inicie o tempo de sua validade, ela deve ser publicada. Publicada a norma, diz-se, então, que a norma é vigente. (...) Vigente,

³ ALMEIDA, F.C.R.De. *A Renúncia de Receita como Fonte Alternativa de Recursos Orçamentários*. Revista TCU, Brasília, v. 32, n. 88, abr/jun 2001, p.1.

portanto, é a norma válida (pertencente ao ordenamento) cuja autoridade já pode ser considerada imunizada, sendo exigíveis os comportamentos prescritos".⁴

57. Tratando-se de normas jurídicas, a eficácia consiste na capacidade de atingir os objetivos nela traduzidos, que vêm a ser, em última análise, realizar os ditames jurídicos objetivados pelo legislador. Por isso é que se diz que a *eficácia jurídica* da norma designa a qualidade de produzir em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações e comportamentos de que cogita. Nesse sentido, a eficácia diz respeito à aplicabilidade, exigibilidade ou executoriedade da norma, como possibilidade de sua aplicação jurídica.⁵

58. Ensina o Professor Tercio Sampaio Ferra Jr. que a eficácia pode ser técnica, social ou jurídica. A eficácia técnica diz respeito à técnica legislativa, ou seja, quando uma norma depender de outra para ser aplicada ou quando se exigir certo equipamento. No caso da falta da norma complementar ou do equipamento não existir falta à norma eficácia técnica. A eficácia social ou efetividade refere-se à produção das consequências desejadas pelo elaborador das normas, verificando-se quando a conduta contida nas prescrições da norma for cumprida pelo destinatário. Quanto à eficácia jurídica, esta é propriedade do fato jurídico de provocar os efeitos pretendidos nas prescrições da norma, ou seja, ocorrendo o fato descrito na hipótese da norma, os efeitos não podem deixar de ocorrer de forma automática e infalível (ao menos no plano da linguagem).

59. No entanto, vale mencionar que a eficácia de uma norma pode sofrer limitações ou mesmo depender de outra norma para se realizar. É o caso das normas de eficácia limitada, as quais a despeito de erigirem previsão de conduta, asseveram que determinado conceito ou fator será ditado por norma complementar, ou nos termos da lei, quando a lei ainda não foi editada.

60. Considerando esse cenário e tendo em vista o referencial teórico já analisado por este Plenário por ocasião da prolação do Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário entendendo pertinente firmar entendimento no sentido de que *“as leis e demais normativos que instituírem benefícios tributários e outros que tenham o potencial de impactar as metas fiscais somente podem ser aplicadas se forem satisfeitas as condicionantes constitucionais e legais mencionadas”*.

61. A despeito dos desafios que os benefícios fiscais concedidos representam para o restabelecimento do equilíbrio das contas públicas, observa-se mudança de direção delineada pelos Poderes Executivo e Legislativo para reconduzir as renúncias de receita a um nível compatível com a realidade das finanças nacionais. Nesse sentido, é o texto da Lei 13.707/2018 (LDO-2019), cujas diretrizes sinalizam para o início de uma trajetória coerente a reconduzir as renúncias de receita ao patamar de 2000, ano de edição da LRF. Eis o que prescreve o referido dispositivo:

Art. 21. O Projeto de Lei Orçamentária de 2019 e a respectiva Lei poderão conter, em órgão orçamentário específico, receitas de operações de crédito e programações de despesas correntes primárias, condicionadas à aprovação de projeto de lei de créditos suplementares ou especiais por maioria absoluta do Congresso Nacional, de acordo com o inciso III do art. 167 da Constituição.

...

§ 3º O Chefe do Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional plano de revisão de despesas e receitas, inclusive de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia, para o período de 2019 a 2022, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos financeiros anuais.

§ 4º O plano de que trata o § 3º e as correspondentes proposições legislativas:

...

III - no que tange às receitas:

⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 196.

⁵ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 66.

a) priorizarão medidas voltadas à redução de renúncia e ao aumento de receita, ao combate à sonegação, à progressividade tributária e à recuperação de créditos tributários; e

b) estabelecerão, em relação aos benefícios tributários:

1. prazo de vigência para cada benefício; e

2. cronograma de redução de cada benefício, de modo que a renúncia total da receita, no prazo de 10 (dez) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto. (destaques acrescidos)

62. É oportuno mencionar que, pela nova regra, enquanto o plano de revisão não for aprovado pelo Congresso Nacional, o art. 116, § 1º, da LDO-2019 tratou de vedar a concessão e a ampliação de novos incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, exceto a prorrogação por prazo não superior a 5 (cinco) anos, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos 10% (dez por cento) ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação. Senão vejamos:

Art. 116. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.

§ 1º As proposições de autoria do Poder Executivo federal que concedam ou ampliem benefícios tributários deverão estar acompanhadas de avaliação do Ministério da Economia quanto ao mérito e aos objetivos pretendidos, bem como da estimativa do impacto orçamentário e financeiro, e de sua compensação, de acordo com as condições previstas no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

§ 2º Deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos, os projetos de lei aprovados ou as medidas provisórias que:

I - vinculem receitas; ou

II - concedam, ampliem ou renovem benefícios de natureza tributária.

§ 3º A criação ou a alteração de tributos de natureza vinculada será acompanhada de demonstração, devidamente justificada, de sua necessidade para oferecimento dos serviços públicos ao contribuinte ou para exercício de poder de polícia sobre a atividade do sujeito passivo.

Art. 117. O Presidente da República encaminhará ao Congresso Nacional, em 2020, plano de revisão de benefícios tributários com previsão de redução anual equivalente a cinco décimos por cento do Produto Interno Bruto - PIB até 2022. (destaques acrescidos)

63. Concebida nessas bases, na linha do que sustentou a unidade técnica, entendo que a LDO-2019 traz avanços significativos para as finanças públicas, com a previsão de um conjunto de medidas que se harmoniza com os pilares da gestão fiscal responsável, a qual pressupõe ações planejadas e transparentes das renúncias, com estabelecimento de trajetória de correção de desvios que marcaram a última década - cujos efeitos negativos foram apontados reiteradas vezes por esta Corte de Contas nos pareceres prévios. Tais diretrizes sinalizam, no meu sentir, um caminho de soluções factíveis e desejáveis para o necessário reequilíbrio das contas públicas, ao encontro das decisões desta Corte de Contas.

64. Destaco que ao longo da instrução processual foram verificados fatores críticos da estimativa de impacto orçamentário-financeiro das renúncias, quais sejam: (i) a consistência das medidas de compensação da renúncia com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; (ii) a ausência de mecanismos para o efetivo monitoramento, pelos órgãos centrais e essenciais da área econômica, do impacto orçamentário-financeiro dos benefícios tributários e; (iii) o impacto das renúncias sobre a “regra de ouro”, o novo regime fiscal e o resultado do RGPS foi outro ponto examinado.

65. Para o primeiro ponto, entendo que basta alertar o poder Executivo sobre a necessidade de ser assegurada a consistência das medidas de compensação da renúncia com as premissas e os objetivos da política econômica nacional já que, ao fim e ao cabo, caberá a esse poder estipular tais medidas de compensação para normas que prevejam concessões de benefícios de natureza tributária e que, eventualmente, após aprovação pelo Congresso Nacional, não contemplem tais medidas.

66. Quanto ao segundo ponto, consoante já discorri no item 44 do presente voto, considerando os esforços que tem sido levados a efeito pelo Poder Executivo, entendo que cabe recomendar ao Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República que adotem medidas voltadas a sistematizar e definir os papéis dos órgãos centrais e essenciais da área econômica, para que atuem de forma integrada com os órgãos setoriais e específicos que compõem o sistema previsto no art. 4º da Lei 10.180/2001, visando ao aperfeiçoamento do sistema de autocontrole de concessão e ampliação de benefícios fiscais, notadamente os de natureza tributária consoante o diagnóstico realizado por esta Corte de Contas nos presentes autos.

67. No que diz respeito ao terceiro ponto, restou evidente que o impacto das renúncias sobre a “regra de ouro”, o Novo Regime Fiscal e o resultado do RGPS constitui fator crítico para a estabilidade fiscal. Contudo, a despeito de reputar importante a mencionada conclusão, entendo suficiente encaminhar cópia da presente deliberação, explicitando a referida conclusão, às Mesas Diretoras da Câmara dos Deputados e do Senado Federal com vistas a subsidiar o desempenho das atividades legislativas realizadas pelas casas mencionadas.

68. Por fim, em razão da relevância do tema apreciado nestes autos para o país, acompanho a proposta formulada pela Semag para firmar entendimento no sentido de que, *“considerando o disposto no art. 167, inciso II, da Constituição da República, do art. 113 do ADCT, assim como a regulamentação prevista nos arts. 14 a 16 da Lei Complementar 101/2000, as leis e demais normativos que instituírem benefícios tributários e outros que tenham o potencial de impactar as metas fiscais somente podem ser aplicadas se forem satisfeitas as condicionantes constitucionais e legais mencionadas”*.

Ante o exposto, VOTO para que seja adotada a minuta de acórdão que ora trago ao exame deste Colegiado.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 19 de agosto de 2020.

Ministro VITAL DO RÊGO
Relator