

Aviso nº 100 - GP/TCU

Brasília, 19 de fevereiro de 2020.

Senhor Presidente,

Encaminho-lhe cópia do Acórdão nº 302/2020, para conhecimento, em especial quanto à informação constante no subitem 9.2 da referida Deliberação, prolatada pelo Plenário deste Tribunal, na Sessão Ordinária de 12/2/2020, nos autos do processo TC-038.712/2019-9, da relatoria do Ministro Vital do Rêgo.

Esclareço que o mencionado processo trata de Solicitação do Congresso Nacional, referente ao Ofício 988 (SF), de 19/11/2019, por meio do qual Vossa Excelência encaminha o Ofício S/2, de 2019 (492/2018, na origem), aprovado pela Comissão de Assuntos Econômicos em 13/8/2019 e pelo Plenário dessa Casa Legislativa em 27/8/2019, subscrito pela Senadora Kátia Abreu, no qual solicita ao Tribunal de Contas da União que emita uma recomendação ao Congresso Nacional quanto aos passivos das desonerações tributárias que estão em vigência, mas não têm prazo de validade nem medição objetiva de retorno ao país.

Consoante o item 9.3 da aludida Deliberação, em complemento às informações descritas, envio-lhe também cópia integral da instrução que integra o relatório precedente, bem como dos Acórdãos do Plenário do TCU 2.756/2018 e 1.907/2019, acompanhados dos respectivos relatórios e votos.

Informo que, nos termos do item 9.4 do Acórdão nº 302/2020-P, a Solicitação em tela foi considerada integralmente atendida.

Atenciosamente,

*(Assinado eletronicamente)*

JOSÉ MUCIO MONTEIRO  
Presidente

A Sua Excelência o Senhor  
Senador DAVI ALCOLUMBRE  
Presidente do Senado Federal

Recebido em 28 de Brasília DF  
Hora: 10 : 36

*Ryan Bressan Saldanha* - Mat. 315749  
SGM/SGOP

Para verificar as assinaturas, acesse [www.tcu.gov.br/autenticidade](http://www.tcu.gov.br/autenticidade), informando o código 63974175.

## ACÓRDÃO Nº 302/2020 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 038.712/2019-9.
2. Grupo I – Classe de Assunto: II – Solicitação do Congresso Nacional.
3. Interessados/Responsáveis: não há.
4. Órgão/Entidade: não há.
5. Relator: Ministro Vital do Rêgo.
6. Representante do Ministério Público: não atuou.
7. Unidade Técnica: Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag).
8. Representação legal: não há.

## 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos que tratam de Solicitação do Congresso Nacional, de autoria Exmo. Sr. Senador da República Davi Alcolumbre, presidente do Senado Federal que, por meio do Ofício 988 (SF), de 19/11/2019, encaminha o Ofício S/2, de 2019 (492/2018, na origem), aprovado pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) em 13/8/2019 e pelo Plenário daquela Casa Legislativa em 27/8/2019 em que requer que o TCU produza recomendação ao Congresso Nacional relacionada aos passivos das desonerações em vigor que não possuem prazo de validade nem avaliação de resultados.

ACORDAM os ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, diante das razões expostas pelo relator, em:

9.1. conhecer da presente solicitação, por estarem preenchidos os requisitos de admissibilidade previstos nos arts. 38, inciso II, da Lei 8.443/1992, 232, inciso I, do Regimento Interno do TCU e 4º, inciso I, alínea “a”, da Resolução-TCU 215/2008;

9.2. informar ao Exmo. Sr. Senador Davi Alcolumbre, Presidente do Senado Federal, e à Exma. Sra. Senadora Kátia Abreu, signatária do Ofício S/2, de 2019 (492/2018, na origem), que a matéria objeto da presente solicitação foi tratada no processo TC 023.826/2018-5, que deu origem ao Acórdão 2.120/2018-TCU-Plenário;

9.3. encaminhar aos solicitantes, em complemento às informações descritas, cópias integrais da instrução que integra o relatório precedente, bem como dos Acórdãos do Plenário do TCU 2.756/2018 e 1.907/2019, acompanhados dos respectivos relatórios e votos;

9.4. considerar a solicitação integralmente atendida e arquivar o presente processo, com fundamento nos arts. 8º, inciso II, e 17, inciso I, da Resolução-TCU 215/2008, c/c o art. 169, inciso II, do Regimento Interno do TCU.

10. Ata nº 4/2020 – Plenário.

11. Data da Sessão: 12/2/2020 – Ordinária.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-0302-04/20-P.

13. Especificação do quórum:

13.1. Ministros presentes: José Mucio Monteiro (Presidente), Walton Alencar Rodrigues, Raimundo Carreiro e Vital do Rêgo (Relator).

13.2. Ministros-Substitutos convocados: Marcos Bemquerer Costa e 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



**TC 038.712/2019-9**

**Tipo:** Solicitação do Congresso Nacional

**Solicitante:** presidente do Senado Federal,  
Exmo. Sr. Senador Davi Alcolumbre

**Interessada:** Senadora Kátia Abreu

**Assunto:** solicitação de recomendação do TCU  
quanto aos passivos das desonerações  
tributárias concedidas pelo governo federal

**Relator:** Vital do Rêgo

**Proposta:** mérito

## INTRODUÇÃO

1. Trata-se do Ofício 988 (SF), de 19/11/2019 (peça 1, p. 1), por meio do qual o Exmo. Sr. Senador da República Davi Alcolumbre, presidente do Senado Federal, encaminha o Ofício S/2, de 2019 (492/2018, na origem), aprovado pela Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) em 13/8/2019 (peça 1, p. 64) e pelo Plenário daquela Casa Legislativa em 27/8/2019 (peça 1, p. 2).

2. O documento encaminhado a esta Corte de Contas, subscrito pela Exma. Sra. Senadora da República Kátia Abreu, solicita que o Tribunal de Contas da União emita uma recomendação ao Congresso Nacional quanto aos passivos das desonerações tributárias que estão em vigência, mas não têm prazo de validade nem medição objetiva de retorno ao país.

## EXAME DE ADMISSIBILIDADE

3. Os arts. 4º, inciso I, alínea “a”, da Resolução-TCU 215/2008, 232, inciso I, do Regimento Interno do TCU e 38, inciso II, da Lei 8.443/1992 conferem legitimidade ao presidente do Senado Federal para solicitar informações ao Tribunal de Contas da União.

4. Assim, legítima a autoridade solicitante, cabe o conhecimento do expediente como Solicitação do Congresso Nacional – SCN.

## EXAME TÉCNICO

5. Em 16/7/2018, esta Corte de Contas recebeu diretamente da Exma. Sra. Senadora Kátia Abreu o Ofício 491/2018–GSKAAB, cujo teor é idêntico ao do expediente ora encaminhado pelo Presidente do Senado Federal (Ofício 492/2018–GSKAAB). Naquela oportunidade, foi autuado um processo do tipo Solicitação, TC 023.826/2018-5, sob a relatoria do Ministro Vital do Rêgo. Referido processo foi apreciado na forma do Acórdão 2.120/2018-TCU-Plenário, proferido na Sessão Ordinária de 12/9/2018 e comunicado à solicitante em 20/9/2018.

6. Resumidamente, esclareceu-se que as deliberações do TCU decorrem de fiscalizações e que a temática das desonerações tributárias tem sido alvo de diversas ações de controle externo na esfera federal, visando inclusive subsidiar a atuação do Congresso Nacional, já que as desonerações, via de regra, são aprovadas por lei. Dessa forma, o TCU tem dedicado atenção ao tema tanto do ponto de vista fiscal, quanto sob a ótica da qualidade e regularidade da gestão das políticas públicas financiadas por esses instrumentos. Para atestar a efetividade dessas ações, foram encaminhadas à solicitante informações sobre as principais deliberações do TCU nessa seara.

7. Em adição ao conteúdo abordado naquela instrução, merecem destaque ao menos duas decisões. A primeira é relativa ao Acórdão 2.756/2018-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro José Mucio Monteiro, por meio do qual foram monitoradas diversas recomendações e determinações atinentes às renúncias de receitas tributárias. Ao tratar do processo legislativo de discussão e aprovação das desonerações, o Ministro Relator ressaltou a necessidade de “ampliar a participação





das consultorias de orçamento não apenas nos casos de medida provisória, mas também das respectivas emendas e pareceres emitidos”.

8. A segunda decisão digna de nota foi consubstanciada no Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, que versou sobre consulta acerca de medidas legislativas aprovadas que acarretam despesas ou renúncias de receitas sem a devida adequação orçamentária e financeira. Em síntese, o entendimento manifestado pelo TCU foi no sentido de que tais medidas somente podem ser aplicadas se forem satisfeitos os requisitos legais previstos, pois, embora se trate de normas que, após a sua promulgação, entram no plano da existência e no plano da validade, não entram, ainda, no plano da eficácia.

9. Além dessas deliberações, que têm o potencial de contribuir para o aprimoramento dos processos de geração e controle das renúncias de receitas tributárias, cumpre mencionar o comando contido no art. 117 da Lei 13.898/2019 – Lei de Diretrizes Orçamentárias da União para o exercício de 2020 (LDO 2020). De acordo com o referido dispositivo, 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.

10. Trata-se de relevante instrumento prospectivo, que poderá reverter a trajetória de expansão desmesurada desses benefícios observada nos últimos anos. Certamente, a apreciação desse plano no âmbito do Poder Legislativo vai ao encontro da solicitação propugnada pela nobre Senadora Kátia Abreu e, em certa medida, atende aos anseios do Parlamento e da sociedade em geral por um debate mais abalizado em torno das desonerações tributárias vigentes.

11. Isto posto, tendo em vista que o objeto desta SCN se circunscreve a matéria já apreciada por este Tribunal, entende-se cabível o seu tratamento como “solicitação de informação sobre fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de inspeções e auditorias realizadas, nos termos do art. 71, inciso VII, da Constituição Federal”, consoante a classificação prevista no art. 3º, inciso II, da Resolução-TCU 215/2008.

## **CONCLUSÃO**

12. O Ofício S/2, de 2019 (492/2018, na origem) aprovado pelo Plenário do Senado Federal deve ser conhecido, tendo em vista a legitimidade do solicitante.

13. Por se tratar de solicitação de informação, o seu atendimento integral deve se dar mediante o envio da presente instrução, acompanhada do inteiro teor dos Acórdãos 2.756/2018 e 1.907/2019, ambos do Plenário do TCU, e de cópia integral do processo encerrado TC 023.826/2018-5.

## **PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**

14. Ante o exposto, submetem-se os autos à consideração superior, propondo:

a) conhecer da presente solicitação, por estarem preenchidos os requisitos de admissibilidade previstos nos arts. 38, inciso II, da Lei 8.443/1992, 232, inciso I, do Regimento Interno do TCU e 4º, inciso I, alínea “a”, da Resolução-TCU 215/2008;

b) informar ao Exmo. Sr. Davi Alcolumbre, Presidente do Senado Federal, e à Exma. Sra. Kátia Abreu, signatária do Ofício S/2, de 2019 (492/2018, na origem), que a matéria objeto da presente solicitação foi tratada no processo TC 023.826/2018-5, que deu origem ao Acórdão 2.120/2018-TCU-Plenário, de relatoria do Ministro Vital do Rêgo;

c) encaminhar aos solicitantes, em complemento às informações acima descritas, cópias integrais: da presente instrução; dos Acórdãos do Plenário do TCU 2.756/2018, de relatoria do Ministro José Mucio Monteiro, e 1.907/2019, de relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, acompanhados dos respectivos relatórios e votos; dos autos do processo TC 023.826/2018-5;





d) considerar a solicitação integralmente atendida e arquivar o presente processo, com fulcro nos arts. 8º, inciso II, e 17, inciso I, da Resolução-TCU 215/2008, c/c o art. 169, inciso II, do Regimento Interno do TCU.

Semag-Diref, em 16/12/2019.

*Assinado Eletronicamente*

RENATO LIMA CAVALCANTE  
Diretor Fiscalização da Responsabilidade Fiscal  
AUFC – Matr. 8123-0

## GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC-029.350/2017-4

Natureza: Monitoramento

Unidades: Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e Casa Civil da Presidência da República

SUMÁRIO: MONITORAMENTO. ACÓRDÃOS 747/2010-P, 809/2014-P, 1.205/2014-P E 793/2016-P. CONTROLE DAS RENÚNCIAS DE RECEITAS. RECONHECIMENTO DA IMPLANTAÇÃO DE INICIATIVAS. PERSISTÊNCIA DE OPORTUNIDADES DE MELHORIA QUE REQUEREM MAIOR PARTICIPAÇÃO DO PODER EXECUTIVO. DETERMINAÇÕES. RECOMENDAÇÕES. CIÊNCIA.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de monitoramento de deliberações do Tribunal atinentes à renúncia de receitas.

2. Reproduz-se, a seguir, a instrução lançada pela auditora da Semag, que recebeu a anuência do corpo diretivo dessa unidade:

*“INTRODUÇÃO*

*1. Trata o presente processo de monitoramento de deliberações constantes dos Acórdãos 747/2010, 809/2014, 1.205/2014 e 793/2016, todos do Plenário, baseado nos subitens 9.5.2 e 9.5.4 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário (TC 012.606/2012-0) e no item 9.6 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário (TC 033.150/2015-0). Os trabalhos foram realizados no período de 27/11/2017 a 5/3/2017 e o relatório do monitoramento foi submetido à apreciação do Ministro Relator em 13/3/2018, conforme pronunciamentos desta Unidade Técnica acostados às peças 46, 47 e 48 do processo.*

*2. O monitoramento foi realizado no escopo da Fiscalização de Orientação Centralizada – FOC Renúncia de Receitas (TC 015.940/2017-9), coordenada pela Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag), com a abordagem de auditoria de conformidade, visando verificar a regularidade no processo de concessão dos principais benefícios tributários relacionados à área social e de desenvolvimento.*

*3. A inserção do presente monitoramento no bojo da FOC teve por objetivo apresentar um quadro atualizado acerca dos reflexos das principais decisões do Tribunal na área e, porventura, relacionar os achados das auditorias de conformidade realizadas no âmbito da FOC com a situação de implementação das recomendações/determinações anteriores do Tribunal.*

*4. Considerando a conexão dos processos, a equipe da Semag entendeu que seria pertinente apresentar os encaminhamentos novos resultantes do monitoramento no relatório consolidado da FOC, já que todas as propostas se referiam a questões estruturantes do processo de gestão das renúncias tributárias, sob a ótica dos órgãos centrais do Poder Executivo. Assim, na proposta de encaminhamento do Relatório de Monitoramento de que trata este processo (peça 46), optou-se por apresentar apenas as conclusões acerca do atendimento das decisões do Tribunal supramencionadas. Essa estratégia foi motivada, portanto, na conexão temática e na intenção de concentrar os encaminhamentos resultantes em um único acórdão do TCU, o que tornaria mais transparente a atuação da Corte nessa seara e facilitaria os futuros monitoramentos.*

*5. O processo da FOC foi julgado pelo Plenário em 6/6/2018, por meio do Acórdão 1.270/2018-TCU-Plenário. Em seu voto (peça 50), o Ministro Relator manifestou divergência com relação a esse entendimento da Semag, conforme se verifica no trecho a seguir:*



20. No essencial, aquiesço às propostas de mérito apresentadas pela Semag, com os ajustes e acréscimos efetuados pelo titular da unidade. No entanto, entendo inoportuno que se efetivem, neste processo, algumas das determinações e recomendações alvitradas, uma vez que elas pressupõem que já se tenha realizado uma avaliação acerca da implementação de deliberações anteriormente expedidas pelo Tribunal. Essa aferição, todavia, está sendo realizada no monitoramento constante do TC 029.350/2017-4, que, embora já tenha sido instruído pela unidade técnica, ainda não foi submetido à apreciação do Tribunal.

21. Destarte, ante a possibilidade de que o Colegiado venha a fazer avaliação distinta daquela que foi empreendida pela unidade técnica, entendo mais conveniente que as determinações constantes das alíneas 'a', 'b', 'c' e 'd' e a recomendação consignada na alínea 'e' da proposta de encaminhamento do titular da Semag sejam sopesadas naqueles autos.'

6. Destarte, entende-se necessário reformular a instrução deste processo, com o objetivo de atender à orientação do Relator, aprovada pelo Plenário. Assim, com o intuito de não perder informações relevantes para o julgamento do processo pelo Tribunal, esta instrução apresenta em detalhe a análise do cumprimento das deliberações realizada anteriormente e acrescenta as propostas de encaminhamento que foram retiradas do processo da FOC.

#### 1.1. Visão Geral do Objeto

7. Os benefícios tributários constituem mecanismos de atuação governamental por intermédio do sistema tributário, ou seja, o Estado dispensa voluntariamente o recebimento de receitas tributárias visando promover políticas, sejam de ordem econômica (incentivo para determinados setores da economia com o objetivo de desenvolvimento econômico ou regional), sejam de natureza social conforme as escolhas públicas de intervenção (saúde, educação, cultura, etc). Assim, opta-se pela aplicação de recursos públicos em determinados programas de governo por meio da renúncia de arrecadação, em substituição aos gastos diretos via orçamento público.

8. Considerando apenas os benefícios tributários que constam do Demonstrativo de Gastos Tributários, documento publicado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a previsão de renúncia fiscal para 2018 totaliza cerca de R\$ 283,5 bilhões, o que equivale a 20,7% da arrecadação total prevista para aquele exercício e 3,97% do Produto Interno Bruto. Além disso, ainda há desonerações tributárias que, por não se enquadrarem no conceito de "gasto tributário" utilizado pela RFB, não são incluídas naquele montante.

9. Ressalta-se que a participação da renúncia tributária no total dos recursos públicos alocados em algumas funções orçamentárias é significativa. Por exemplo, segundo consta do Relatório sobre as Contas do Presidente da República referentes ao exercício de 2016, a renúncia tributária associada à função Habitação representa 99,6% do total de recursos direcionados à área (renúncias tributárias mais despesas executadas nos orçamentos fiscal e da seguridade social). Nas funções Comércio e Serviços e Indústria, as renúncias representam 96,1% e 93,2% do total de recursos, respectivamente. Além disso, nas funções Energia e Ciência e Tecnologia, os valores renunciados superam 50% dos montantes dos gastos totais.

10. Nesse contexto, dada a relevância e a materialidade dos recursos públicos associados aos benefícios tributários concedidos na União, o Tribunal de Contas da União tem dedicado atenção a esses mecanismos tanto sob o ponto de vista fiscal, quanto sob a ótica da qualidade e regularidade da gestão das políticas públicas por eles financiadas. Assim, as decisões da Corte ora monitoradas são exemplos dessa atuação e revelam a importância de fortalecer o acompanhamento e o controle sobre as renúncias tributárias.

11. As seções seguintes apresentam uma síntese sobre as deliberações objeto do presente monitoramento.

##### 1.1.1. Acórdão 747 2010-TCU-Plenário

12. Por meio do TC 015.052/2009-7, da relatoria do Ministro Augusto Nardes, realizou-se levantamento acerca dos procedimentos de controle do cumprimento do disposto no art. 14 da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que estabelece



condições para a concessão e ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita. A fiscalização decorreu da possibilidade de crescimento expressivo de renúncias de receitas tributárias sem o cumprimento das condições impostas no dispositivo da LRF, especialmente quanto aos mecanismos de compensação descritos no seu inciso II.

13. A partir da análise de atos normativos instituidores de renúncias tributárias nos exercícios de 2008 e 2009, constatou-se que nem todas as proposições convertidas em lei cumpriram os ditames do art. 14 da LRF.

14. Observou-se, também, a inexistência de uma sistemática adequada para as concessões de renúncias de receitas, não sendo evidenciados claramente os órgãos que participam do processo, nem as competências de cada um.

15. A fiscalização resultou no Acórdão 747/2010-TCU-Plenário com uma série de deliberações relacionadas ao cumprimento do art. 14 da LRF, dentre as quais cabe destacar as determinações ao Ministério da Fazenda e ao então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão para que:

- quando da concessão ou ampliação de renúncias de receitas, não utilizem ajustes na programação orçamentária e financeira relativa à despesa pública nem excesso de arrecadação como medidas de compensação, em estrita observância ao inciso II do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

- promovam a sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo, com vistas a garantir o cumprimento do art. 14 da LRF, e garantir que tal procedimento seja transparente e passível de controle.

16. Posteriormente, a Semag realizou o monitoramento do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, por meio do TC 012.606/2012-0, relator Ministro Benjamin Zymler, que resultou no Acórdão 809/2014-TCU-Plenário. Verificou-se que alguns itens da decisão original não foram observados pelo Poder Executivo. Assim, o Tribunal determinou ao Ministério da Fazenda que faça constar das exposições de motivos relativas às proposições de atos normativos que concedem renúncias de receitas informações que comprovem o cumprimento do art. 14 da LRF. Além disso, o TCU determinou à Semag que adotasse as seguintes medidas:

‘9.5.1. monitore o cumprimento do subitem 9.2.3.1 do Acórdão 747/2010-Plenário, objeto de pedido de reexame por parte do Ministério da Fazenda;

9.5.2. examine o teor da Portaria/MF 453/2013 e verifique em que medida atende à determinação contida no subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-Plenário;’

17. Assim, em atenção ao item 9.5.1 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário, a Semag examinou no âmbito do TC 010.281/2015-0, da relatoria do Ministro Augusto Nardes, as providências adotadas pelos ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão, com vistas a não adoção dos ajustes na programação orçamentária e financeira da despesa pública nem do excesso de arrecadação como medidas de compensação às renúncias de receitas instituídas ou ampliadas, em estrita observância ao inciso II do art. 14 da LRF.

18. O monitoramento examinou as concessões ou ampliações de renúncias de receitas implementadas a partir de 2013. Destarte, por meio do Acórdão 384/2016-TCU-Plenário, o Tribunal considerou atendida a determinação contida no subitem 9.2.3.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário e alertou o Poder Executivo Federal com fundamento no art. 59, § 1º, inciso V, da Lei Complementar 101/2000, que, nos termos do disposto no § 2º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, deve haver compatibilidade temporal entre a vigência das renúncias de receitas e as respectivas medidas de compensação.

19. Com relação ao subitem 9.5.2 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário, acima reproduzido, a análise requerida será empreendida no âmbito deste processo.

20. Ainda sobre o disposto no art. 14 da LRF, destaca-se que, conforme mencionado anteriormente, por meio do item 9.5 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, da relatoria do Ministro



Raimundo Carreiro, o Tribunal tornou a análise do cumprimento daquele dispositivo um procedimento de periodicidade anual ao determinar à Semag que:

*'a partir do exercício de 2016, quando da elaboração do Relatório das Contas Anuais do Governo, verifique a adequação dos instrumentos utilizados para a instituição renúncias de receitas tributárias, em atenção ao disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, bem como o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;'*

21. Dessa forma, o Relatório e os Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República referentes ao exercício de 2016 apresentaram informações sobre o cumprimento do art. 14 da LRF naquele exercício.

22. Esclarece-se, assim, que a maior parte das deliberações expedidas pelo Tribunal no âmbito do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário e nos acórdãos referentes aos monitoramentos daquela decisão serão monitoradas anualmente por ocasião da elaboração do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República, considerando os atos normativos de concessão ou ampliação de benefícios tributários da qual decorra renúncia de receita publicados no exercício de referência das Contas. Reforça-se que o Anexo I deste relatório apresenta detalhamento sobre os encaminhamentos dados às deliberações do Tribunal relativas ao assunto.

23. No entanto, constaram do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário duas deliberações que não demandam uma verificação anual e que ainda não foram plenamente atendidas pelo Poder Executivo, a saber:

*'9.1. recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal e a Secretaria do Tesouro Nacional, defina uma metodologia para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas, com vistas ao cumprimento efetivo do caput do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;*

*9.2. determinar ao Ministério da Fazenda que:*

*(...)*

*9.2.3. em conjunto com o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão:*

*(...)*

*9.2.3.2. promova a sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo, com vistas a garantir o cumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e assegurar que tal procedimento seja transparente e passível de controle;'*

24. Deste modo, inclui-se nas análises do presente processo o monitoramento dos itens 9.1 e 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, neste último caso considerando o teor da Portaria MF 453/2013, em atenção ao item 9.5.2 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário, conforme mencionado anteriormente.

**I.1.2. Acórdão 1.205 2014-TCU-Plenário**

25. Em 2013, a Semag realizou levantamento de natureza operacional para conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, englobando as etapas de instituição, previsão, monitoramento da concessão e da execução, avaliação e controle (TC 018.259.2013-8, relator Ministro Raimundo Carreiro). A fiscalização pretendeu averiguar a capacidade de gestão e as regras de governança e transparência relativas às renúncias tributárias, com o objetivo de aprofundar o conhecimento da matéria e, assim, melhor direcionar trabalhos futuros de fiscalização.

26. O trabalho envolveu onze ministérios setoriais (gestores das principais políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, conforme critério de materialidade) e os órgãos centrais do Poder Executivo Federal (Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Controladoria-Geral da União e Casa Civil da Presidência da República).

27. Apresentou-se, assim, um panorama geral sobre o processo de gestão das renúncias tributárias constantes do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT) relativo ao exercício de 2013 (documento publicado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em cumprimento ao comando do



art. 165, § 6º, da Constituição Federal), englobando tanto os benefícios que possuem órgão gestor indicado na legislação de referência, cuja concessão em geral está condicionada a alguma contraprestação por parte do beneficiário, quanto aqueles benefícios sem órgão responsável por sua administração.

28. As principais fragilidades no processo de gestão das renúncias tributárias detectadas no levantamento estão elencadas a seguir:

- ausência de uma conceituação legal sobre benefícios tributários;
- ausência de normatização do processo de instituição de renúncias tributárias no âmbito do Poder Executivo, o que acarreta falta de transparência sobre os órgãos participantes e suas respectivas responsabilidades;
- falta de clareza sobre as competências dos órgãos relacionados às políticas públicas financiadas por renúncias tributárias;
- falhas na transparência sobre as renúncias tributárias no Plano Plurianual;
- ausência de acompanhamento e de avaliação das renúncias tributárias que não possuem órgão gestor associado na norma instituidora;
- ausência de prazo de vigência na maioria dos benefícios tributários em vigor, o que impede a revisão periódica desses benefícios;
- falta de uniformidade de entendimento sobre os gastos tributários como fonte de financiamento de políticas públicas entre os ministérios responsáveis pela gestão desses mecanismos;
- falta de transparência sobre a metodologia de cálculo detalhada das previsões de renúncias tributárias constantes do DGT;
- deficiências de comunicação sobre os benefícios tributários entre a RFB e os órgãos gestores de políticas baseadas em renúncias, em virtude do sigilo fiscal;
- ausência de regulamentação sobre a gestão das políticas públicas por parte do órgão gestor, que inclua as atividades desenvolvidas, procedimentos de controle e de avaliação, e as unidades por elas responsáveis; poucos ministérios possuem mapa dos processos relativos à gestão das políticas públicas financiadas por renúncias e a maioria dos ministérios não realiza qualquer tratamento dos riscos referentes à gestão dessas políticas;
- ausência de avaliação de resultados por parte do órgão gestor na maioria das políticas públicas baseadas em renúncias tributárias;
- ausência ou precariedade de prestações de contas dos recursos renunciados;
- deficiências no monitoramento e no controle dessas políticas por parte dos órgãos gestores.

29. Com base nesses achados, o Tribunal de Contas da União aprovou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, contendo uma série de recomendações para os órgãos centrais e, também para os órgãos setoriais gestores de políticas públicas financiadas por meio de renúncias tributárias, visando corrigir as fragilidades identificadas.

30. A Semag realizou um primeiro monitoramento daquela decisão, por meio do TC 033.150/2015-0, da relatoria do Ministro Raimundo Carreiro, que resultou no Acórdão 793/2016-TCU-Plenário. Em suma, verificou-se que apenas uma recomendação foi implementada integralmente, as demais estavam em implementação ou não foram atendidas. Com isso, o Tribunal expediu novas determinações e autorizou à Semag realizar novo monitoramento do acórdão originário.

31. Dessa forma, no âmbito do presente processo, serão monitoradas as seguintes deliberações constantes do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário:

9.2. recomendar à Casa Civil da Presidência da República, em conjunto com os ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Fazenda, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno, que adotem, no prazo de 180 dias, providências para:

9.2.1. criar mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, incluindo o cronograma e a periodicidade das



avaliações, com o fim de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem e a pertinência de atribuir o papel de supervisão desses gastos tributários a algum órgão do Poder Executivo;

9.2.2. orientar os ministérios setoriais responsáveis pela gestão de ações governamentais financiadas por renúncias tributárias quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações;

(...)

9.4. recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda que divulgue em seu sítio na internet os cadernos metodológicos que explicitam a forma de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários e, também, os pressupostos utilizados para enquadramento da desoneração como gasto tributário, com o fim de conferir transparência à metodologia de cálculo das previsões de renúncias tributárias constantes desse demonstrativo;'

32. Informa-se, ainda, que, conforme detalhado no Anexo I, as recomendações constantes dos subitens 9.1.1 e 9.1.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário constituem itens de verificação da conformidade da gestão no âmbito das Contas do Presidente da República.

33. Por fim, no que tange às deliberações do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, serão objeto de análise no âmbito deste processo os seguintes itens:

9.2. recomendar às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que orientem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às comissões competentes, quando da análise de propostas que concedem ou ampliam renúncias de receita tributárias, sobre a necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, se as propostas contêm: estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devam iniciar sua vigência e nos dois seguintes; demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias, ou alternativamente, indicação da adoção de uma das medidas de compensação constantes do inciso II do art. 14 da LRF;

9.3. determinar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que informe semestralmente ao Tribunal, a partir do exercício de 2016, a situação das medidas adotadas para a publicação das metodologias de cálculo dos gastos tributários e dos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário, com base no Sistema Tributário de Referência;'

#### 1.2. Objetivo

34. Este monitoramento teve por objetivo examinar as providências adotadas pela Casa Civil da Presidência da República e pelos ministérios da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, com vistas a atender às seguintes deliberações do Tribunal de Contas da União: itens 9.1 e 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário (TC 015.052/2009-7); item 9.5.2 do Acórdão 809 2014-TCU-Plenário (TC 012.606 2012-0); itens 9.2 e 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (TC 018.259/2013-8); e itens 9.2 e 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário (TC 033.150 2015-0).

35. Cabe esclarecer que há nos acórdãos mencionados outras deliberações que estão vinculadas ao cumprimento de dispositivos da Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Constituição Federal e, assim, se inserem no rol de itens de verificação da conformidade da gestão fiscal de forma permanente. Então, tais itens serão acompanhados anualmente no âmbito da elaboração do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República, em atenção à determinação do Tribunal constante do item 9.5 do Acórdão 793 2016-TCU-Plenário, *in verbis*:

'determinar à Semag que, a partir do exercício de 2016, quando da elaboração do Relatório das Contas Anuais do Governo, verifique a adequação dos instrumentos utilizados para a instituição renúncias de receitas tributárias, em atenção ao disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, bem como o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;'



36. O Anexo I deste relatório apresenta a relação de deliberações constantes dos acórdãos supramencionados, a situação de atendimento dessas deliberações e as providências futuras (monitoramento no âmbito deste processo, verificação anual nas Contas do Presidente da República e monitoramento em outro processo). Assim, conforme demonstrado em detalhe no referido anexo, serão monitoradas no presente processo as seguintes deliberações:

- item 9.1 e subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário (TC 015.052/2009-7);
- subitem 9.5.2 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário (TC 012.606/2012-0);
- itens 9.2 e 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (TC 018.259/2013-8);
- itens 9.2 e 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário (TC 033.150/2015-0).

#### I.3. Metodologia utilizada

37. A presente ação de controle foi realizada em observância aos Padrões de Monitoramento aprovados pela Portaria-Segecex 27/2009, e às Normas de Auditoria do TCU, aprovadas pela Portaria-TCU 280, de 8/12/2010, e revisadas pela Portaria-TCU 168, de 30/6/2011. Subsidiariamente, foram seguidos os Padrões de Auditoria de Conformidade, aprovados pela Portaria-Segecex 26, de 19/10/2009.

38. O trabalho consistiu, basicamente, na análise de documentos encaminhados pelos órgãos auditados em atendimento aos mencionados acórdãos, acostados aos respectivos processos, e das respostas às diligências enviadas àqueles órgãos no âmbito do presente monitoramento, além da realização de reuniões com os órgãos auditados.

#### I.4. Limitações

39. Não se verificaram limitações à realização deste monitoramento.

#### I.5. Processos Conexos

40. Além dos processos que originaram os acórdãos ora monitorados (TC 015.052/2009-7, TC 012.606/2012-0, TC 018.259/2013-8 e TC 033.150/2015-0), o presente processo possui conexão com o TC 015.940/2017-9, que trata da FOC Renúncia de Receita. Conforme explicitado anteriormente, o monitoramento se insere no rol dos trabalhos realizados no âmbito da referida FOC.

### II. ANÁLISE DO ATENDIMENTO DAS DELIBERAÇÕES

#### II.1. Metodologia de elaboração de estimativas

##### II.1.1. Deliberações

41. Na presente seção serão analisadas as providências adotadas para atendimento às deliberações do TCU reproduzidas a seguir. A análise conjunta se justifica em função de haver correlação entre essas deliberações:

Acórdão 747/2010-TCU-Plenário (TC 015.052/2009-7)

‘9.1. recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal e a Secretaria do Tesouro Nacional, defina uma metodologia para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas, com vistas ao cumprimento efetivo do caput do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;’

Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (TC 018.259/2013-8)

‘9.4. recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda que divulgue em seu sítio na internet os cadernos metodológicos que explicitam a forma de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários e, também, os pressupostos utilizados para enquadramento da desoneração como gasto tributário, com o fim de conferir transparência à metodologia de cálculo das previsões de renúncias tributárias constantes desse demonstrativo;’

Acórdão 793/2016-TCU-Plenário (TC 033.150/2015-0)

‘9.3. determinar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que informe semestralmente ao Tribunal, a partir do exercício de 2016, a situação das medidas adotadas para a publicação das metodologias de cálculo dos gastos tributários e dos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário, com base no Sistema Tributário de Referência;’

##### II.1.2. Situação que levou à proposição das deliberações



42. Com relação à recomendação disposta no item 9.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, observou-se o descumprimento do caput do art. 14 da LRF pelo Poder Executivo, pois, diferentemente do que determina a lei, verificou-se a existência de proposições que instituíram ou ampliaram renúncia de receita tributária sem o cálculo do impacto orçamentário-financeiro no exercício de início de sua vigência e nos dois seguintes.

43. Naquela ocasião, esta unidade técnica ressaltou que a ausência da estimativa do impacto orçamentário-financeiro exigida no caput do art. 14 da LRF prejudicava ainda as outras duas medidas exigidas no mesmo artigo, isto é, a sua inclusão na estimativa de receita da LOA (inciso I) ou a apresentação das medidas de compensação da renúncia (inciso II).

44. Ademais, também foram tecidas considerações sobre as competências da RFB para estimar e quantificar renúncias de receitas administradas (art. 15, inciso X, da Estrutura Regimental do MF, aprovada pelo Decreto n. 6.764, de 10/2/2009); as da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) para coordenar, consolidar e supervisionar a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da proposta orçamentária da União (art. 17, inciso I, da Estrutura Regimental do então MP, aprovada pelo Decreto n. 6.929, de 6/8/2009); e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para zelar pelo equilíbrio financeiro do Tesouro Nacional (art. 21, inciso II, da Estrutura Regimental do MF).

45. Acerca dos papéis no processo de concessão ou ampliação de renúncia de receitas tributárias, consta no relatório daquele acórdão que a RFB atuaria sempre que acionada no que se refere à produção das estimativas de impacto fiscal decorrentes das medidas propostas. A SOF participaria de forma indireta sem exercer papel determinante na construção e discussão dos instrumentos legais que resultassem em desonerações tributárias ou renúncias fiscais, sem que houvesse formalização de seu posicionamento em notas ou pareceres na maioria dos casos. Quanto à STN, embora se manifestasse sobre os projetos de lei e outros normativos que repercutissem sobre a administração financeiro-orçamentária da União, não o fazia sobre as propostas de concessão de renúncia de receitas e apenas as encaminhava à RFB.

46. Em face dessas constatações, e considerando as competências regimentais desses órgãos, o entendimento da Unidade Técnica à época acatado pelo plenário, no item 9.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, foi no sentido de recomendar à RFB, à SOF e à STN, que, em conjunto, definissem uma metodologia para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas, com vistas ao cumprimento efetivo do caput do art. 14 da LRF.

47. A recomendação disposta no item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário resultou da ausência de transparência da metodologia de cálculo das previsões de renúncias tributárias constantes do Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), o que impossibilita a compreensão e a avaliação dos gastos tributários por parte dos agentes interessados, como órgãos de controle, Parlamento e academia.

48. Segundo tratado no tópico 5 do relatório que embasou aquele acórdão, existe, no âmbito da RFB, um caderno metodológico para o cálculo dessas previsões, sem que, contudo, seja publicado na internet. Assim sendo, foi recomendado à RFB que divulgasse em seu sítio na internet os cadernos metodológicos que explicitassem a forma de cálculo de cada item do DGT e os respectivos pressupostos utilizados para enquadramento da desoneração como gasto tributário.

49. Na ocasião da auditoria, foram apontadas pela equipe a complexidade do cálculo dessas previsões e, em alguns casos, a carência de base de dados para a produção de estimativas de gastos tributários, situações que levam a RFB a registrar a inexistência de informações suficientes para produzir estimativas de perda de receita.

50. Também foi destacada pela equipe a descrição da metodologia empregada pela RFB para a previsão das renúncias tributárias do DGT, cujo propósito é quantificar a perda de arrecadação. Esse processo contempla, de forma resumida, as seguintes etapas: (a) identificação da regra geral de cálculo aplicável (regra de tributação normal que incidiria sobre a situação desonerada); (b) pesquisa e identificação das fontes de informação (declarações ou terceiros); (c) extração dos dados e tratamento das informações (consultas, filtros, validações); (d) definição e aplicação da metodologia



de cálculo (estimativa com base em microdados ou em macrodados, a depender do caso); (e) projeção da estimativa do gasto tributário para períodos subsequentes (os gastos tributários estimados são projetados com base na aplicação de índice de correção).

51. Deve-se mencionar que a recomendação do item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário foi monitorada no âmbito do TC 033.150/2015-0, da relatoria do Ministro Raimundo Carreiro (Acórdão 793/2016-TCU-Plenário), e considerada em implementação, uma vez que havia sido informado que estavam em elaboração pela área técnica da RFB documentos que, após a aprovação institucional, seriam tornados públicos, notadamente: (a) a descrição genérica das fontes de informação e das metodologias de cálculo dos gastos tributários, a partir de exemplos obtidos em referências internacionais, prevista para constar no DGT PLOA 2017, até 31/8/2016; e (b) os registros das análises que possibilitariam identificar as desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário, com base no Sistema Tributário de Referência (STR), cuja versão preliminar estava prevista para ser publicada juntamente com o DGT Bases Efetivas 2014, em 31/3/2017, e a versão final, juntamente com o DGT PLOA 2018, até 31/8/2018.

52. Desse modo, com vistas a que fosse realizada a verificação futura desses documentos, em elaboração à época, para checar se de fato atenderiam ao previsto no item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, foi determinado à RFB, segundo o item 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, que informasse semestralmente ao Tribunal, partir do exercício de 2016, a situação das medidas adotadas para a publicação das metodologias de cálculo dos gastos tributários e dos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário.

#### II.1.3. Providências adotadas pelo Poder Executivo

53. Para a análise do cumprimento do item 9.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário foram levados em conta elementos da Portaria MF 453/2013, que regulamentou o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita dos dispositivos que alterem a legislação tributária, nos termos do art. 14 da LRF, bem como as informações incorporadas ao texto do DGT acerca das metodologias utilizadas para cálculo dos gastos tributários.

54. Quanto aos itens 9.4 do Acórdão 1.205/2014 e 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, a RFB prestou informações, em três ocasiões, pelos: (a) Ofício 902/2016-RFB/Gabinete, de 27/12/2016 (Nota Audit/Diaex 81, de 26/10/2016), (b) Ofício 210/2017-RFB/Gabinete, de 11/4/2017 (Nota Audit/Diaex 36, de 11/4/2017) e (c) Ofício 860/2017-RFB-Gabinete, de 7/11/2017 (Nota Audit/Diaex 80, de 6/11/2017) (peças 23 a 25).

55. Nas três notas técnicas encaminhadas, consta que as medidas de que trata aquela decisão abrangem a produção de dois documentos: (a) 'Informações Metodológicas' e (b) 'Sistema Tributário de Referência'.

56. De acordo com a Coordenação-Geral de Auditoria Interna e Gestão de Riscos da Receita Federal (Audit), as 'Informações Metodológicas' contemplam a descrição genérica das fontes das informações e das metodologias de cálculo dos gastos tributários, elaboradas a partir de estudo comparado com experiências internacionais. Esse documento foi concluído e passou a constar como tópico no texto do Demonstrativo de Gastos Tributários que acompanhou o Projeto de Lei Orçamentária 2017 (DGT PLOA 2017) e será replicado nos subsequentes, podendo ser consultado na página da Receita Federal na internet (peças 23, 24 e 25).

57. Ainda conforme a Audit, a versão preliminar do STR foi inserida como tópico, pela primeira vez, no texto do DGT Bases Efetivas – ano calendário 2014, em 31/3/2017, conforme o previsto, e passará a compor os relatórios subsequentes, estando disponível na página da Receita Federal na internet.

58. O texto do STR contém o detalhamento dos tributos incidentes sobre o consumo, sobre a renda e sobre a importação. A partir do DGT Bases Efetivas – ano calendário 2015 (a ser publicado em abril de 2018), o texto do STR também incluirá o detalhamento da Contribuição Previdenciária. Segundo o plano de ação atualizado, o prazo para finalização do STR é 1/7/2018 (peças 23 e 25) para que seja incluído no DGT PLOA 2019, a ser publicado até 31/8/2018 (peças 24).



59. Adicionalmente, a RFB ressaltou a necessidade de se atualizar rotineiramente os casos especiais previstos para cada tributo e que a cada publicação serão realizadas atualizações com vistas a detalhar melhor as nuances relativas ao conceito de gasto tributário (peça 25).

#### II.1.4. Análise do atendimento das deliberações

60. Quando do monitoramento do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, a recomendação constante do item 9.1 foi considerada parcialmente cumprida com o advento da publicação da Portaria MF 453/2013, conforme tratado no item 9.2 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário. No voto condutor, o Ministro Benjamin Zymler afirmou, em concordância com os argumentos apresentados pela RFB, que não é possível que a metodologia para o cálculo do impacto orçamentário-financeiro das renúncias seja única, pois depende de cada tributo e do tipo de desoneração. Além disso, acrescentou que as metodologias não são estanques, podendo ser aprimoradas ao longo do tempo.

61. Com relação a esse ponto, relativo à metodologia de cálculo, considera-se que, de fato, os esclarecimentos apresentados pela RFB no âmbito do monitoramento anterior foram suficientes para o convencimento desta Unidade Técnica quanto à impossibilidade de definição de metodologia fixa e uniforme.

62. Segundo a Portaria MF 453/2013, arts. 1º e 2º, compete à RFB estimar o impacto na arrecadação federal decorrente de dispositivos que alterem a legislação dos tributos por ela administrados ou avaliar proposta de estimativas, apresentadas por outros órgãos ou entidades (peça 26).

63. Não se pode deixar de mencionar que, além dessa portaria, as inovações constantes do DGT deixaram claro que a RFB, ao empreender o cálculo da perda de arrecadação, emprega diferentes formas de cálculo dos gastos tributários, a depender de cada caso (DGT PLOA 2018, p. 35). Assim, com base nesses documentos, pode-se afirmar que a responsabilidade estrita pela definição da metodologia de cálculo e pela produção das estimativas das renúncias tributárias recaem principalmente sobre a RFB.

64. Nesse contexto, não há qualquer atribuição de responsabilidade à STN na avaliação de atos normativos que instituem ou ampliam renúncias de receitas tributárias, apesar de a questão repercutir sobre a administração financeiro-orçamentária da União, envolver diretamente a arrecadação de receitas federais e potencialmente afetar equilíbrio financeiro do Tesouro Nacional. Também não se verificou a existência de qualquer atribuição de responsabilidade para órgãos da estrutura do MP, em especial para a SOF, quanto à instituição ou ampliação de renúncias, embora afetem o orçamento da União.

65. Como analisado mais adiante neste relatório, nos tópicos II.2 e II.3, os processos de instituição, acompanhamento e avaliação das renúncias tributárias demandam uma atuação mais ampla por parte dos órgãos do Poder Executivo e se relaciona com o contexto financeiro, fiscal e orçamentário no qual estão inseridas essas renúncias. Porém, com relação especificamente à definição de metodologia para cálculo da perda de arrecadação associada à renúncia de receita, é razoável admitir que essa metodologia seja competência apenas da Receita Federal, órgão técnico que detém expertise e competência em termos de arrecadação de receitas tributárias.

66. Sendo assim, considerando estritamente o teor da recomendação do item 9.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, entende-se que a RFB tem trabalhado de forma permanente no aperfeiçoamento de suas metodologias de apuração do gasto tributário e, assim, propõe-se ao Tribunal tornar insubsistente o item 9.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário.

67. Convém ressaltar que a transparência com relação a essas metodologias de forma individualizada por gasto tributário carece de melhorias, conforme tratados nos parágrafos seguintes, quando da análise do cumprimento dos itens 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário e 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário.

68. Quanto a essas duas deliberações, conforme relatório que acompanhou o Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, verificou-se que ainda não havia sido efetivamente cumprida a recomendação disposta no item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário e, por esse motivo, foi



determinado, no item 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, que a RFB informasse semestralmente ao TCU, a partir do exercício de 2016, a situação das medidas adotadas para a publicação das metodologias de cálculo dos gastos tributários e dos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário.

69. Inicialmente, com relação ao aspecto de ordem metodológica, verifica-se que de fato o capítulo 'Informações Metodológicas' passou a integrar o DGT PLOA 2017 e consta no DGT PLOA 2018, segundo afirmado pela RFB e disponibilizado na página do órgão na internet (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal>). Quanto ao conteúdo, convém destacar que o capítulo é integrado por cinco tópicos. Destes, dois são inéditos: (1) 'Classificação das Metodologias de Cálculo'; e (2) 'Metodologia adotada pelo Brasil'.

70. O tópico 'Classificação das Metodologias de Cálculo' descreve de forma geral três metodologias que podem ser utilizadas para as mensurações de gastos tributários, de acordo com a literatura internacional especializada (CIAT, BID e OCDE). São elas: (a) perda de arrecadação (*ex-post*): apura a perda de arrecadação que resulta da imposição de uma regra desonerativa, 'simula uma tributação normal sobre o volume das operações desoneradas que efetivamente ocorreram, ou esperadas para o futuro, mantendo os demais fatores constantes', não considera as alterações comportamentais dos contribuintes e é mais utilizado entre os países da OCDE; (b) ganho de arrecadação (*ex-ante*): tem por objetivo 'estimar o quanto poderia ser arrecadado no caso da supressão de um gasto tributário', leva em consideração o comportamento dos agentes econômicos, o que requer a obtenção de informações que não são tão facilmente encontradas, razão pela qual o uso desse método é mais limitado; e (c) gasto tributário equivalente: que consiste em apurar 'o montante de recursos que seria necessário para substituir o gasto tributário por um subsídio ou por uma transferência e alcançar os mesmos objetivos atingidos pelo gasto tributário, mantendo-se o mesmo nível de bem-estar e sem afetar a situação orçamentária do Estado'.

71. Já no tópico 'Metodologia adotada pelo Brasil', informa-se que a RFB utiliza o método de perda de arrecadação para a mensuração das renúncias fiscais. Esse é o método empregado para cálculo dos gastos tributários, o qual procura reproduzir a apuração do tributo segundo as regras gerais de incidência. Assim, identificam-se as desonerações que se enquadram no conceito de gasto tributário, a hipótese do fato gerador do tributo, a base de cálculo tributável e as alíquotas aplicáveis, e, em seguida, simula-se a tributação, estimando o montante de tributos que seria devido caso fossem utilizados os parâmetros normais de tributação à situação desonerada.

72. De acordo com a RFB, a escolha desse método torna possível visualizar os montantes totais de recursos públicos que são despendidos na ação estatal, pois pode-se fazer um paralelo entre os gastos diretos (orçamento público) e os indiretos (via sistema tributário), conforme disposto no DGT PLOA 2018, abaixo transcrito:

'A escolha desse método coaduna-se com o objetivo principal do Demonstrativo dos Gastos Tributários, qual seja o de auxiliar o processo de elaboração do Orçamento Federal, vez que possibilita realizar um paralelo entre os gastos diretos (orçamento geral) e os indiretos (via sistema tributário) de forma tempestiva e abrangente, além de possibilitar a visualização dos montantes totais de recursos públicos despendidos e, assim, dimensionar a real abrangência da ação estatal.' (DGT PLOA 2018)

73. Cabe destacar ainda que, neste método, os itens de gasto tributário são medidos isoladamente e não são considerados os reflexos que a supressão de um item possa acarretar na medição dos demais. Desse modo, as linhas de total nas planilhas constantes do DGT representam o somatório dos valores individuais dos gastos tributários e não o efeito conjunto da supressão desses itens.

74. Além da pluralidade de tributos, de fatos geradores e de tipos de gastos tributários que dificultam a padronização das metodologias de cálculo, a disponibilidade e a especificidade da informação também interferem nessa metodologia, de modo que quanto mais específica for a fonte de informação, mais precisa será a estimativa.



75. A RFB emprega três formas de cálculo dos gastos tributários: (a) obtenção direta; (b) estimativas com base em dados agregados; e (c) microsimulações.

76. A obtenção direta ocorre quando 'o valor do gasto tributário é obtido diretamente de campos das declarações dos contribuintes, que são responsáveis por calcular e demonstrar o valor do benefício usufruído'. Nesses casos não se realizam cálculos para obtenção do montante de renúncia.

77. As estimativas com base em dados agregados são feitas quando os dados são obtidos de forma agregada, nas declarações e nas escriturações apresentadas pelos contribuintes, a exemplo da Declaração de Importação, da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física e da Escrituração Contábil Fiscal. Também são utilizadas informações de fontes externas disponíveis em estatísticas oficiais produzidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pelo Banco Central, entre outros. Nesses casos, ocorre a simulação da apuração normal do tributo.

78. Já as microsimulações ocorrem quando se tomam como base as informações individualizadas dos contribuintes sobre a utilização efetiva do gasto tributário, que é calculado, contribuinte a contribuinte, pela diferença entre o tributo devido simulado e o tributo devido efetivamente apurado pelo contribuinte. Os dados para o cálculo dos gastos tributários, provenientes das declarações e escriturações, só são disponibilizados para a RFB após o seu processamento, o que ocorre em momentos distintos, pois cada obrigação possui um período específico de apuração (decendial, mensal, trimestral ou anual). Logo, o ano-base para a estimativa de renúncia com dados efetivos varia de acordo com as características do tributo em questão e a RFB trabalha com um prazo de três anos para a apuração das renúncias com a utilização da base efetiva.

79. Por fim, também figura no tópico referente à 'Metodologia adotada pelo Brasil' a informação de que a previsão/projeção dos valores dos gastos tributários que acompanham a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), o Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) e o Plano Plurianual (PPA), baseia-se na utilização do 'Método dos Indicadores', que consiste na aplicação de um índice de correção sobre os valores dos gastos tributários estimados. Sendo que, para cada item de gasto tributário, é empregado um índice formado pela associação de indicadores macroeconômicos produzidos pelo Ministério da Fazenda.

80. Os outros três tópicos que passaram a integrar o capítulo 'Informações Metodológicas' do DGT PLOA 2017 e DGT PLOA 2018 já constavam em demonstrativos de anos anteriores, tendo sido apenas rearranjados na estrutura do documento. Trata-se de:

- (1) 'Fontes das Informações Utilizadas no Cálculo de Cada Gasto Tributário';
- (2) 'Inclusões, Exclusões, e Prorrogações de Gastos Tributários'; e
- (3) 'Esclarecimentos Adicionais'.

81. Com relação ao tópico 'Fontes das Informações Utilizadas no Cálculo de Cada Gasto Tributário', tem-se que são utilizadas fontes internas e externas e que, de forma ideal, busca-se fontes que possam identificar os montantes efetivos dos fatos geradores desonerados que constituiriam a base de cálculo para a apuração dos tributos. Ademais, é apresentado um rol com os gastos tributários vigentes e com as respectivas fontes de informação, além daqueles gastos tributários que não puderam ter seus valores identificados devido à carência de informações necessárias para se efetuar o cálculo com aceitável confiabilidade.

82. O tópico 'Inclusões, Exclusões, e Prorrogações de Gastos Tributários' contém os gastos que foram incluídos, excluídos (desenquadrados do conceito de gasto tributário e vigência finalizada) e os que tiveram seu prazo de vigência prorrogado, nos últimos dois anos.

83. Já o tópico 'Esclarecimentos Adicionais' relata alterações metodológicas e de legislação dos gastos tributários, e também fatores que impactaram de forma relevante o montante estimado de renúncia.

84. A partir do exposto, verifica-se que as inovações empreendidas na seção 'Informações Metodológicas' do DGT atual, com destaque para os tópicos 'Classificação das Metodologias de Cálculo' e 'Metodologia adotada pelo Brasil' contemplam muitas das informações que foram



previamente levantadas e constaram do relatório que acompanhou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário.

85. A estruturação e detalhamento dessas informações no texto do DGT contribui com o processo contínuo de melhoria da transparência dos gastos tributários, tão necessária para a elaboração e avaliação de políticas públicas por eles financiadas. Entretanto, a proposta apresentada pela RFB de fornecer uma indicação sucinta das fontes das informações e das metodologias de cálculo dos gastos tributários, que se materializou nessa seção, demonstra-se excessivamente genérica, por não contemplar individualmente cada item de gasto tributário.

86. Tanto no relatório de auditoria que resultou no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, quanto no respectivo monitoramento que culminou no Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, tem-se conhecimento da existência de um documento de uso interno por parte dos servidores da RFB responsáveis pela realização das estimativas de renúncia decorrentes dos gastos tributários. Trata-se de um anexo metodológico dos gastos tributários que consiste na:

‘compilação dos registros da memória de cálculo dos gastos tributários constantes do DGT PLOA, com detalhamento individual, para cada item de gasto tributário, das fontes de informação utilizadas, da metodologia de cálculo empregada na estimativa de renúncia, projeções efetuadas para o ano de referência do PLOA, da forma que os dados foram regionalizados e também como foram distribuídos por função orçamentária. (Relatório do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário).’

87. A necessidade identificada pela RFB de se manter tal documento com o máximo de detalhamento apenas para uso interno (em linguagem técnica) não exige a obrigação de divulgação de informações de interesse coletivo e geral tal qual imposto pelo inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 e pelo art. 8º da Lei 12.527, de 18/11/2011 (Lei de Acesso à Informação).

88. Deve-se sopesar a divulgação das informações de forma demasiadamente genérica com a manutenção de documento interno em linguagem técnica e altamente detalhado, a fim de se encontrar um ponto de equilíbrio e, assim, promover a divulgação das metodologias individualizadas de cada gasto tributário e dos parâmetros metodológicos dos cálculos utilizados para sua apuração, garantindo mais transparência, sem interferir nas questões técnicas de caráter interno da RFB. Além de conferir maior transparência aos tratamentos diferenciados existentes, a publicidade dessas informações fornecerá subsídios para os formuladores de políticas públicas e permitirá aos cidadãos visualizar de forma mais ampla a alocação dos recursos públicos, sem se limitar às despesas orçamentárias.

89. Apesar dos consideráveis esforços no aperfeiçoamento das informações constantes do DGT, não se observou o completo cumprimento da recomendação disposta no item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário no tocante ao aspecto metodológico, podendo-se considera-la apenas parcialmente atendida.

90. O conteúdo sobre a metodologia dos gastos tributários carece da explanação individualizada desses gastos em conformidade com os termos da referida deliberação, que recomendou à RFB que divulgasse em seu sítio na **internet** os cadernos metodológicos que explicitam a forma de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários. Por essa razão, sugere-se ao Tribunal expedir determinação à RFB para que publique em linguagem acessível, em sua página na **internet**, a metodologia de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários, indicando os parâmetros metodológicos utilizados, para que seja disponibilizado ao público em geral, em conformidade com o inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 e o art. 8º da Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação).

91. Conforme mencionado no início desta análise, as deliberações dispostas nos itens 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário e 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário abrangem dois aspectos. Uma vez concluída a avaliação do primeiro, a respeito das metodologias de cálculo dos gastos tributários, segue-se com o estudo do segundo, os pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário.



92. Quanto a esse ponto, de fato verifica-se que tanto o DGT Bases Efetivas – ano calendário 2014 quanto o DGT PLOA 2018 passaram a contar com um capítulo denominado ‘Sistema Tributário de Referência’ que está estruturado em três tópicos:

- (1) ‘Bases de Incidência Tributária’;
- (2) ‘Base renda’;
- (3) ‘Base Consumo’.

93. O tópico ‘Bases de Incidência Tributária’ traz uma noção sobre a classificação das bases de incidência, que, em geral, é feita de acordo com a manifestação de riqueza sobre a qual recai o tributo, a qual pode ocorrer na forma de renda, patrimônio ou consumo, segundo a economia clássica.

94. No tópico ‘Base renda’ apresenta-se uma definição para renda e faz-se algumas considerações sobre sua utilização na tributação, salientando-se os princípios da progressividade, generalidade e universalidade, bem como aspectos que devem ser considerados na aplicação desses princípios, a exemplo da estrutura das alíquotas e dos mínimos isentos, entre outros. Ademais, também estão presentes os seguintes subtópicos: (a) Sistema tributário de referência para o Imposto de Renda; (b) Sistema tributário de referência para o Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF; (c) Sistema tributário de referência para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

95. O subtópico referente ao Sistema tributário de referência para o Imposto de Renda aborda o conceito de renda adotado pela legislação tributária brasileira (art. 43 do CTN), que é considerado bem amplo por abarcar quase todos os tipos de manifestação de riqueza. Com relação à forma em que está estruturado, o sistema tributário referente à renda é considerado um sistema misto, pois, para alguns tipos de renda, tem-se uma tributação do tipo global (agrega todas as fontes de renda), e, para outros, do tipo cederar (tributa cada fonte de renda em separado). Há ainda casos em que a tributação sobre a renda é do tipo dual, diferenciando as rendas do trabalho e do capital.

96. Quanto ao subtópico Sistema tributário de referência para o Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF, consta que o modelo é do tipo global pessoal progressivo e se baseia numa tabela com cinco faixas de renda, sendo a primeira isenta. Nesse subtópico estão descritas várias situações e os respectivos critérios utilizados pela RFB para identificar se as desonerações referentes ao IRPF fazem parte do desenho normal do tributo ou se constituem desvio à regra geral de tributação, configurando gasto tributário.

97. Como exemplo de casos que integram a estrutura normal do sistema tributário de referência e, portanto, não são gastos tributários, tem-se: a já citada tabela progressiva, cujos limite de isenção, valor das faixas de renda e graduação das alíquotas geram impactos na arrecadação; deduções da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas a título das contribuições para a previdência; isenção do imposto de renda do recebimento de dividendos etc.

98. Mencione-se, a título de ilustração, que o entendimento atual da RFB é de que a isenção fiscal dos dividendos financeiros integra a estrutura tributária de referência e, portanto, não constitui gasto tributário, ‘por mais que essa escolha possa levantar questões sobre justiça fiscal com impactos na equidade do sistema’ (DGT PLOA 2018, p. 21). De fato, a isenção dos rendimentos auferidos por dividendos no Brasil favorece os detentores de ativos financeiros, e não tem paralelo nas principais economias do mundo. O entendimento adotado pela Receita reforça a necessidade de novos estudos, para que se alcance maior grau de clareza quanto aos critérios para que um benefício seja considerado gasto tributário e entre no DGT, bem como sobre o acompanhamento mais detido de benefícios tributários *lato sensu*, mesmo os que não sejam considerados gastos tributários.

99. Seguem alguns exemplos de casos que não decorrem de critérios estruturais do imposto de renda e, assim, configuram gastos tributários: deduções dos gastos de educação e saúde; deduções devido a título de incentivo a doações e patrocínios a atividades culturais, esportivas e dos fundos da criança e do idoso.



100. Quanto ao subtópico Sistema tributário de referência para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, foi destacado que a base de cálculo desses tributos é o lucro das pessoas jurídicas. Entre as observações feitas nesse tópico, pode-se mencionar que, em consonância com o princípio da generalidade, se uma norma excluir algum grupo da sujeição ao tributo, haverá um gasto tributário, a exemplo da isenção do IRPJ e da CSLL para entidades de previdência complementar sem fins lucrativos, segundo o art. 6º do Decreto Lei 2.065/1983.

101. Ressalta-se, também, que a graduação das alíquotas e a possibilidade permitida na legislação de compensação dos prejuízos de exercícios anteriores com o lucro apurado no presente (até o limite de 30%) fazem parte da estrutura do imposto de renda e os respectivos impactos na arrecadação não são considerados gastos tributários.

102. No tópico 'Base Consumo' consta que se trata de tributos regressivos e, em geral, indiretos. Nesse contexto, foram retratados os: (a) Sistema tributário de referência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; (b) Sistema tributário de referência para o Imposto sobre os Produtos Industrializados – IPI; e (c) Sistema tributário de referência do Imposto de Importação – II.

103. Segundo o sistema tributário de referência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, esses tributos incidem sobre o consumo, inclusive na importação de bens e serviços do exterior com vistas a equalizar a carga tributária suportada pelos bens e produtos produzidos no país. A base de cálculo é composta pelo faturamento das empresas.

104. Várias características desses tributos fazem parte do sistema de referência e não são considerados critérios para a configuração de gasto tributário, podendo-se citar as mudanças na sistemática de tributação que visam ao maior controle no recolhimento dos tributos (por exemplo, casos previstos de substituição tributária), mantendo a carga tributária equivalente à da sistemática anterior.

105. Por outro lado, são considerados gastos tributários a exclusão de um contribuinte potencial da hipótese de incidência e a concessão de crédito presumido a um grupo específico de contribuintes, entre outros casos.

106. De acordo com o sistema tributário de referência para o Imposto sobre os Produtos Industrializados – IPI, trata-se de um imposto de caráter primordialmente extrafiscal (utilizado como instrumento de intervenção na economia), embora sua arrecadação não seja desprezível.

107. O IPI incide sobre os produtos industrializados nacionais na saída do produto do estabelecimento industrial, como também na importação de bens do exterior com vistas a equalizar a carga tributária suportada pelos bens industrializados produzidos no país.

108. A estrutura do IPI não é uniforme para todos os produtos. Pelo contrário, existe uma referência para cada produto na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), que lista todos os bens existentes, de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), e define uma alíquota para cada um. Dessa forma, não se considera gasto tributário a simples alteração na alíquota de IPI de um determinado produto, que é entendida como mudança da alíquota de referência.

109. Em geral, os desvios à regra geral do IPI estão relacionados a concessões que privilegiam um determinado grupo de fabricantes dentro da cadeia produtiva de um mesmo produto, como exemplo são mencionadas as reduções do IPI que beneficiam fabricantes localizados na região norte e as isenções de IPI para fabricantes de produtos que sejam habilitados em um regime especial, como o Regime especial de tributação para desenvolvimento da atividade de exibição cinematográfica (Recine), o Regime tributário para incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária (Reporto) e o Regime especial para a indústria de defesa (Retid). Nesses casos, todos os demais produtores permanecem sujeitos à alíquota geral do IPI estabelecida na TIPI.

110. Quanto ao sistema tributário de referência do Imposto de Importação – II, esse tributo tem natureza marcadamente extrafiscal (mais ligado a objetivos de política de comércio exterior e desenvolvimento da indústria nacional do que arrecadatórios).



111. A estrutura de referência do II também não é uniforme e é diferenciada por produto, não existindo uma alíquota geral de II. A Tarifa Externa Comum (TEC) lista todos os bens existentes segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul e define uma alíquota para cada produto. Assim, as alterações de alíquota de um determinado produto não são consideradas gasto tributário, pois constituem a alteração da própria referência de tributação do II.

112. Nesse caso, a configuração de um gasto tributário ocorre quando a redução da alíquota de um determinado bem se vincula à sua destinação ou a determinadas condições do importador, o que se materializa no benefício a apenas alguns importadores daquela mercadoria.

113. Feitas essas considerações, verifica-se que o conteúdo produzido, até então, no capítulo 'Sistema Tributário de Referência', presente no DGT Bases Efetivas - ano calendário 2014 e no DGT PLOA 2018, está alinhado ao preconizado nas deliberações constantes nos itens 9.4 do Acórdão 1.205/2014 e 9.3 do Acórdão 793/2016, pois observou-se o aprimoramento da transparência quanto aos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário, com relação aos tributos ali individualmente considerados (IRPF, IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, IPI e II). Sem dúvida, a divulgação dessas informações pela RFB auxilia na compreensão por parte da sociedade acerca desses mecanismos de políticas públicas caracterizados pela alta complexidade.

114. Portanto, com relação à divulgação dos pressupostos para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário, deixa-se de fazer qualquer proposição, pois, conforme, demonstrado pela RFB em seu plano de ação atualizado, o capítulo referente ao STR está em vias de conclusão, quando passará a contar com explicações sobre os demais tributos federais (Contribuição Previdenciária, IOF, AFRM, ITR, CIDE e Condecine) (peça 25).

115. Ressalta-se, ainda, que a deliberação disposta no 9.3 do Acórdão 793/2016 permanece vigente e vem sendo atendida, uma vez que a RFB, a partir do exercício de 2016, tem prestado informações semestrais ao Tribunal quanto à situação das medidas adotadas para a publicação das metodologias de cálculo dos gastos tributários e dos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações nesse conceito, conforme evidenciados pelos ofícios e respectivas notas técnicas mencionados no início deste tópico (peças 23 a 25).

## II.2. Processo de instituição de renúncias tributárias

### II.2.1. Deliberações

116. Na presente seção, serão analisadas as providências adotadas para atendimento às deliberações do TCU reproduzidas a seguir. A análise conjunta se justifica pela correlação entre essas deliberações:

Acórdão 747/2010-TCU-Plenário (TC 015.052/2009-7)

'9.2. determinar ao Ministério da Fazenda que: (...)

9.2.3. em conjunto com o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão: (...)

9.2.3.2. promova a sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo, com vistas a garantir o cumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e assegurar que tal procedimento seja transparente e passível de controle;'

Acórdão 809/2014-TCU-Plenário (TC 012.606/2012-0)

'9.5.2. examine o teor da Portaria MF 453/2013 e verifique em que medida atende à determinação contida no subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-Plenário;'

Acórdão 793/2016-TCU-Plenário (TC 033.150/2015-0)

'9.2. recomendar às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que orientem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às comissões competentes, quando da análise de propostas que concedem ou ampliam renúncias de receita tributárias, sobre a necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, ou seja, se as propostas contêm: estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devam iniciar sua vigência e nos dois seguintes; demonstração de que



*a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias, ou alternativamente, indicação da adoção de uma das medidas de compensação constantes do inciso II do art. 14 da LRF;'*

*II.2.2. Situação que levou à proposição das deliberações*

*117. A determinação referente ao subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário derivou da ausência de sistematização dos procedimentos a serem adotados na tramitação e na avaliação das propostas de concessão ou ampliação de renúncia de receitas, os quais são fundamentais para propiciar a transparência e o controle desses instrumentos de política pública, bem como assegurar o cumprimento do art. 14 da LRF. Detectou-se que nem todos os projetos de lei ou medidas provisórias instituidores de renúncias eram submetidos ao pronunciamento dos órgãos técnicos competentes (RFB, SOF e STN). Assim, restou evidenciada a falta de clareza sobre a sistemática para criação de benefícios tributários, sobre os órgãos que participam desse processo e as respectivas competências.*

*118. Nesse contexto, o relatório que embasou aquela decisão destacou ainda que, mesmo nos casos em que ocorresse o pronunciamento dos órgãos técnicos na elaboração de projetos de lei ou medidas provisórias que concedessem ou ampliassem renúncia de receita, essas manifestações possuíam caráter meramente opinativo, apesar de a questão envolver diretamente a arrecadação de receitas federais, afetar o orçamento da União e o equilíbrio financeiro do Tesouro Nacional.*

*119. No âmbito do monitoramento do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, TC 012.606/2012-0, da relatoria do Ministro Benjamin Zymler, esta unidade técnica verificou que não havia sido adotada medida concreta do Ministério da Fazenda com vistas a sistematizar os procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncias de receitas. Dessa forma, a Semag concluiu que a determinação constante do subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário não havia sido cumprida.*

*120. Entretanto, posteriormente à manifestação da Semag, houve a publicação da Portaria MF 453/2013, que regulamentou o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita no âmbito do Ministério da Fazenda. Em virtude disso, o Ministro Benjamin Zymler entendeu que a Semag deveria analisar o conteúdo da referida portaria previamente à expedição da determinação pelo TCU quanto à normatização do processo (que havia sido proposta pela Semag nos autos daquele monitoramento). Assim, o Tribunal aprovou a determinação constante do subitem 9.5.2 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário para que a Semag examinasse o teor da Portaria MF 453/2013 com o objetivo de verificar se atende à determinação constante do subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário.*

*121. Com relação à recomendação disposta no item 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, cuja temática também perpassa o processo de instituição de renúncias tributárias, verificou-se a existência de renúncias tributárias que derivaram da iniciativa do Poder Legislativo, sem demonstração clara dos pré-requisitos exigidos pelo art. 14 da LRF. Foi observado que a maior parte das desonerações instituídas pelo Poder Legislativo, nos anos de 2014 e 2015, ocorreram por meio da inclusão de emendas em medidas provisórias quando da análise do projeto de conversão em lei dessas medidas.*

*122. Os pareceres que avaliaram a adequação financeira e orçamentária dessas proposições optaram pela sua adequação de forma evasiva. Apenas citaram os impactos já considerados nas exposições de motivos das medidas provisórias originais e fizeram menção às emendas que foram efetuadas, sem terem apresentado de forma objetiva a estimativa de impacto dessas emendas, em atenção ao art. 14 da LRF. Como proposta de encaminhamento, foi sugerido pela unidade técnica que fosse recomendado às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que orientassem as comissões competentes, quando da análise de propostas de atos normativos que concedem ou ampliam renúncias de receita tributárias, sobre a necessidade de se verificar o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da LRF. Contudo, o relator acolheu a proposta mediante ajuste, o que*



foi acatado pelo plenário, no sentido de que a orientação recaísse sobre os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às essas comissões.

### *II.2.3. Providências adotadas pelo Poder Executivo e pela Câmara dos Deputados*

123. Elementos da Portaria MF 453/2013 a respeito da sistematização dos procedimentos de instituição de renúncias constituíram objeto sob o qual se realizou a análise dos subitens 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010 e 9.5.2 do Acórdão 809/2014, ambos do Plenário, a fim de se verificar se o MF e o MP promoveram a sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvem a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo, com vistas a garantir o cumprimento do art. 14 da LRF.

124. Com relação ao item 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, que culminou na recomendação às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal para que orientassem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às comissões competentes, quanto à verificação do cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da LRF, registra-se a manifestação da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados por meio do Of. Pres. 17/16-CFT, de 12/5/2016, que também foi analisada no tópico a seguir.

### *II.2.4. Análise do atendimento das deliberações*

125. As deliberações monitoradas neste tópico possuem um objetivo comum que é o efetivo cumprimento do art. 14 da LRF. Segundo esse dispositivo, 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. Além disso, deverá atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e a pelo menos uma das seguintes condições: (a) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária (LOA) e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO; ou (b) 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.

126. Passa-se à análise da Portaria MF 453/2013 frente ao processo de instituição de renúncias tributárias, com base nas deliberações constantes dos subitens 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário e 9.5.2 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário.

127. A Portaria MF 453/2013 buscou regulamentar o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita, nos termos do art. 14 da LRF (peça 26). Observa-se que, em seu art. 3º, § 1º, inciso I, o termo renúncia encontra correspondência com o disposto no art. 14, § 1º, da LRF, que 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, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Portanto, a portaria não se restringe aos gastos tributários, trata das desonerações em geral que devem atender ao referido dispositivo da LRF.

128. Convém destacar que o controle efetuado pela RFB não se confunde com o controle efetuado pelos órgãos gestores das políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, assunto abordado no tópico II.3 deste relatório, que trata do acompanhamento e avaliação de renúncias tributárias.

129. O texto da portaria abrange atribuições e competências consignadas à RFB e à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda (SE/MF). Em seus arts. 1º e 3º, § 4º, a portaria estipula que caberá à RFB estimar o impacto na arrecadação federal resultante de alterações na legislação dos tributos por ela administrados, bem como acompanhar o valor efetivo da renúncia.

130. Segundo a Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE/MF), no Memorando 10.002/SPE-MF, de 6/2/2015, essa competência atribuída à RFB pela Portaria 453/2013 é exclusiva (peça 27, p. 6). Entretanto, deve-se ressaltar que também existe a possibilidade de que a RFB avalize estimativas realizadas por outros órgãos ou entidades, conforme art. 2º da portaria, o que também foi considerado na Nota Cetad Copan 14, de 26/1/2015 (peça 27, pp. 2-4).



131. Assim sendo, com vistas a assegurar a qualidade na produção dessas estimativas, considera-se positiva a apreciação centralizada pela RFB das estimativas de impacto na arrecadação federal decorrentes de alterações na legislação dos tributos por ela administrados, tal qual previsto na Portaria 453/2013, seja por meio de elaboração própria ou pela apreciação das estimativas elaboradas por outros entes.

132. Ademais, pode-se ressaltar algumas nuances relacionadas ao cálculo da estimativa de renúncia sob responsabilidade da RFB estabelecidas na Portaria MF 453/2013, art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, e art. 2º: (a) a estimativa deve abranger o impacto na arrecadação no exercício financeiro em que o dispositivo alterado iniciar sua vigência e nos dois seguintes (também é requerido para estimativas apresentadas por outros órgãos e entidades); (b) os trabalhos de estimativa devem ser documentados e conter a metodologia de cálculo (também é requerido para estimativas apresentadas por outros órgãos e entidades); e (c) as solicitações de estimativas de impacto na arrecadação devem ser formalmente encaminhadas por órgãos federais.

133. Quanto à consideração do impacto financeiro-orçamentário da estimativa da renúncia, cabe à RFB informar, com base no art. 3º da Portaria MF 453/2013, se a renúncia: (a) foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual (LOA), caso o benefício tributário produza efeitos no ano em curso; (b) foi considerada na estimativa de receita do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), por solicitação da SE/MF, caso o benefício produza efeitos no ano subsequente; ou (c) se a renúncia deve ser objeto de medidas de compensação, nos casos em que a situação não se enquadrar em nenhuma das duas hipóteses anteriores. Nota-se que essas situações estão inseridas nos incisos I e II do art. 14 da LRF. Logo, pela portaria, cabe à RFB se manifestar sobre a adequação das proposições a esses preceitos da lei.

134. Com relação às medidas de compensação, o art. 3º, § 1º, inciso II, da Portaria MF 453/2013 estipula que a renúncia pode ser compensada com aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo, quando esse aumento de receita não estiver previsto na LOA, o que está em sintonia com o art. 14, inciso II, da LRF.

135. Aliás, se as renúncias forem oriundas de propostas do Poder Executivo, as medidas de compensação passíveis de serem adotadas deverão ser indicadas pela RFB e, em seguida, a SE/MF comunicará à RFB qual será a medida de compensação a ser adotada, nos termos no art. 3º, §§ 2º e 3º, da portaria.

136. Quanto às demais atribuições conferidas à SE/MF, a Portaria MF 453/2013, art. 3º, § 3º, e art. 4º, estipulou: (a) comunicar à RFB a não aprovação, no âmbito do Poder Executivo, de proposta que resulte em renúncia; (b) solicitar à RFB estudos adicionais sobre propostas de alteração de legislação que levem a renúncias tributárias; e (c) solicitar à RFB informações atualizadas sobre as renúncias tributárias.

137. Além disso, conforme o art. 5º da portaria, a RFB deve encaminhar à SE/MF relatórios bimestrais com informações sobre os incentivos ou benefícios instituídos e sobre a realização das renúncias de receitas vigentes, que devem ser discriminados em valores mensais, quando possível. O encaminhamento desses relatórios para os demais órgãos será feito pela SE/MF, quando necessário.

138. Segundo a Nota Cetad/Copan 14, de 26/1/2015, o atendimento a esse dispositivo se materializa com a publicação na página da RFB das tabelas de desonerações instituídas, contendo as respectivas legislações e estimativas de impacto fiscal (peça 27, pp. 3-4).

139. A esse respeito, verifica-se, na página da RFB, a existência de tabelas com descrição das desonerações instituídas por exercício e as respectivas estimativas, mas não há nenhum campo referente à realização dessas renúncias em valores mensais, conforme proposto pelo art. 5º da Portaria MF 453/2013 (<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/desoneracoes-instituidas/desoneracoes-instituidas-capa>).

140. Feita essa contextualização acerca do teor da Portaria MF 453/2013, cumpre analisar a aderência do teor daquela regulamentação à determinação do Tribunal constante do item 9.2.3.2 do



Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, conforme exigido no item 9.5.2 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário.

141. A determinação em tela foi direcionada ao Ministério da Fazenda, em conjunto com o então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, para que promovesse a sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo, com vistas a garantir o cumprimento do art. 14 da LRF e assegurar que tal procedimento seja transparente e passível de controle.

142. Com o advento da Portaria MF 453/2013, como já mencionado, houve avanço na definição de competências relativas ao cálculo do impacto fiscal associado à concessão de renúncias de receitas, no âmbito dos órgãos integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda.

143. Entretanto, a citada portaria não é suficiente para dar cumprimento à determinação constante do subitem 9.2.3.2, uma vez que é 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. Não se sabe ao certo o papel dos órgãos setoriais, quando da criação de um benefício tributário para financiar políticas públicas a eles relacionadas, nem o papel dos demais órgãos centrais, como é o caso do MP e Casa Civil da Presidência da República.

144. Cabe mencionar que, no Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República relativas ao exercício de 2016, o Tribunal registrou irregularidade referente ao descumprimento do art. 14 da LRF quando da concessão de benefícios tributários naquele exercício. Havia dispositivos nas Leis 13.257/2016 (arts. 39 e 40) e 13.353/2016 (arts. 6º e parágrafo único do art. 7º) remetendo a estimativa do impacto dessas desonerações a um momento posterior ao da sua sanção. Ou seja, o cálculo dessas estimativas foi realizado pela Receita *a posteriori*, o que contraria o princípio do planejamento e a lógica que motivou a inclusão do dispositivo em comento na LRF.

145. Essa constatação demonstra a insuficiência da regulamentação do processo no âmbito apenas do Ministério da Fazenda, ainda que apenas sob o enfoque do cálculo dos impactos orçamentários-financeiros decorrentes da instituição de benefícios fiscais, visto que foi insuficiente para impedir o descumprimento da LRF pelo Poder Executivo.

146. Nessa esteira, para além das projeções de perda de arrecadação, a intenção desta Corte com a inclusão do item 9.2.3.2 no Acórdão 747/2010-TCU-Plenário se referia ao processo de criação de benefícios tributários de forma mais ampla. Naquela ocasião, evidenciou-se a necessidade de 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 e conferir racionalidade para as decisões concernentes a esse tipo de política pública.

147. Assim, entende-se necessário fixar um arcabouço de gestão e controle dos benefícios tributários similar ao aplicável às despesas públicas orçamentárias no âmbito do Centro de Governo, por meio de norma que vincule todos os órgãos do Poder Executivo. Dessa forma, o processo de escolha política de alocação de recursos públicos via desoneração de tributos será mais transparente para toda a sociedade, evitando o uso desses mecanismos para fins alheios ao interesse público.

148. Sobre esse aspecto, convém destacar algumas atribuições do Centro de Governo que estão no bojo das competências do MP e da Casa Civil que podem colaborar com esse processo de sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão ou ampliação de renúncia de receitas, especialmente considerando seu impacto na redução da arrecadação federal e consequentemente na elaboração do orçamento e alocação dos recursos públicos. Trata-se de atribuições relacionadas ao estabelecimento de prioridades-chave para a atuação governamental e à harmonização de estratégias prioritárias (estratégias fiscais e econômicas), a exemplo dos estabelecidos nos seguintes normativos:

a) Atribuições conferidas ao MP:

Lei 13.502, de 1º/11/2017



*'Art. 53. Constitui área de competência do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão:*

*IV - elaboração, acompanhamento e avaliação do plano plurianual de investimentos e dos orçamentos anuais;'*

*Decreto 9.035, de 20/4/2017, Anexo I*

*'Art. 1º O Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, órgão da administração pública federal direta, tem como área de competência os seguintes assuntos:*

*I - formulação do planejamento estratégico nacional e elaboração de subsídios para formulação de políticas públicas de longo prazo voltadas ao desenvolvimento nacional; (...)*

*IV - elaboração, acompanhamento e avaliação do plano plurianual de investimentos e dos orçamentos anuais;*

*V - viabilização de novas fontes de recursos para os planos de governo; (...)*

*VII - coordenação e gestão dos sistemas de planejamento e orçamento federal, de pessoal civil, de organização e modernização administrativa, de administração de recursos da informação e informática e de serviços gerais; (...)*

*IX - administração patrimonial. (...)*

*Art. 9º À Secretaria de Orçamento Federal compete:*

*I - coordenar, consolidar e supervisionar a elaboração da lei de diretrizes orçamentárias e da proposta orçamentária da União, compreendidos os orçamentos fiscal e da seguridade social;*

*II - estabelecer as normas necessárias à elaboração e à implementação dos orçamentos federais sob sua responsabilidade;*

*III - acompanhar a execução orçamentária, sem prejuízo da competência atribuída a outros órgãos; (...)*

*V - orientar, coordenar e supervisionar tecnicamente os órgãos setoriais de orçamento; (...)*

*Art. 45. À Secretaria de Planejamento e Assuntos Econômicos compete:*

*I - apreciar e emitir pareceres técnicos, nos seus aspectos econômicos, sobre projetos de legislação ou regulamentação, de iniciativa do Ministério ou submetidos à sua análise; (...)*

*VII - estabelecer diretrizes e normas, coordenar, orientar e supervisionar a elaboração, a implementação, o monitoramento e a avaliação do plano plurianual e do planejamento territorial; (...)*

*X - coordenar as ações estratégicas de investimento governamental, quanto às dimensões econômica, social e territorial; (...)*

*Art. 46. Ao Departamento de Assuntos Macroeconômicos e Fiscais compete:*

*V - desenvolver estudos e propor melhorias para a implementação de programas e políticas públicas relativos ao desenvolvimento econômico, em articulação com os demais órgãos. (...)*

*Art. 49. Ao Departamento de Planejamento, Avaliação e Assuntos Sociais compete:*

*VI - propor diretrizes para melhoria da eficiência e da efetividade dos programas e das ações governamentais, em articulação com os demais órgãos envolvidos; (...)*

*IX - orientar, coordenar e supervisionar a elaboração, o monitoramento e a avaliação dos programas do plano plurianual relacionados a temas sociais, transversais e territoriais; (...)'*

*b) Atribuições conferidas à Casa Civil:*

*Lei 13.502, de 1º/11/2017*

*'Art. 3º À Casa Civil da Presidência da República compete:*

*I - assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições, especialmente:*

*a) na coordenação e na integração das ações governamentais; (...)*

*c) na análise do mérito, da oportunidade e da compatibilidade das propostas, inclusive das matérias em tramitação no Congresso Nacional, com as diretrizes governamentais;*

*d) na avaliação e no monitoramento da ação governamental e da gestão dos órgãos e das entidades da administração pública federal; (...)*



*Art. 13. Ao Conselho de Governo compete assessorar o Presidente da República na formulação de diretrizes de ação governamental, com os seguintes níveis de atuação:*

*I - Conselho de Governo, presidido pelo Presidente da República ou, por sua determinação, pelo Ministro de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República, que será integrado pelos Ministros de Estado e pelo titular do Gabinete Pessoal do Presidente da República; e*

*II - Câmaras do Conselho de Governo, a serem criadas em ato do Poder Executivo federal, com a finalidade de formular políticas públicas setoriais cujas competências ultrapassem o escopo de um único Ministério.*

*§ 1º Para desenvolver as ações executivas das Câmaras mencionadas no inciso II do caput deste artigo, serão constituídos comitês executivos, cujos funcionamento, competência e composição serão definidos em ato do Poder Executivo federal.*

*§ 2º O Conselho de Governo será convocado pelo Presidente da República e secretariado por um de seus membros, por ele designado.*

*149. Considerando que pouco se realizou no tocante à definição de competências dos vários órgãos envolvidos (setoriais e centrais), para além daqueles que integram a estrutura do Ministério da Fazenda, no que diz respeito à sistematização dos procedimentos adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão ou ampliação de renúncia de receitas, que, conforme visto, influenciam diversas áreas de atuação do MP e do MF, como planejamento, orçamento público, arrecadação e gestão fiscal, considera-se conveniente incluir a Casa Civil para coordenar esse processo, em face da complementariedade das competências desses atores.*

*150. Cumpre ressaltar que foi manifestada a intenção pelo Poder Executivo, por intermédio do MF, de estruturar a governança dos gastos indiretos da União (benefícios creditícios e financeiros e gastos tributários) mediante a implantação de um arcabouço institucional (peça 16, p. 21). Esse assunto é tratado no tópico II.3 deste relatório, que aborda o acompanhamento e avaliação de renúncias tributárias.*

*151. Dessa forma, considerando a atribuição da Casa Civil relacionada à coordenação e à integração das ações governamentais, segundo previsto no art. 3º, inciso I, alínea 'a', da Lei 13.502/2017, bem como o estabelecido no art. 37 da Constituição Federal de 1988, no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000 e nos art. 2º, inciso I, art. 4º, incisos VII e X, art. 7º, art. 8º, inciso I, e art. 11 do Decreto 9.203/2017, sugere-se determinar à Casa Civil para que formalize o rito procedimental de concessão e gestão de renúncia de receitas, estabelecendo as competências do Centro de Governo e dos órgãos setoriais, bem como o fluxo da atuação desses órgãos, com vistas a assegurar que tais procedimentos sejam transparentes e passíveis de controle e avaliação.*

*152. No que se refere à recomendação disposta no item 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, a temática também perpassa o processo de instituição de renúncias tributárias, mas foi direcionada às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, a fim de que orientassem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às comissões competentes sobre a necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da LRF, quando da análise de propostas de atos normativos que concedem ou ampliam renúncias de receita tributárias.*

*153. Verificou-se, à época, a existência de renúncias tributárias que derivaram da iniciativa do Poder Legislativo sem demonstração clara dos pré-requisitos exigidos pelo art. 14 da LRF, nos anos de 2014 e 2015. Dessas, a maior parte ocorreu por meio da inclusão de emenda em medidas provisórias quando da análise do projeto de conversão em lei das medidas. Observou-se que os pareceres que avaliaram a adequação financeira e orçamentária dessas proposições apenas citaram os impactos já considerados nas exposições de motivos das medidas provisórias originais e fizeram menção às emendas que foram efetuadas, sem terem apresentado a estimativa de impacto dessas emendas.*

*154. A esse respeito, algumas questões foram esclarecidas pela manifestação da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados (COFF), encaminhada pela*



Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados (CFT), por meio do Of. Pres. 17/16-CT, de 12/5/2016 (peça 28), entre as quais: (a) o assessoramento técnico prestado pela COFF depende da provocação dos parlamentares, relatorias, comissões e plenário. A COFF atende às demandas sem que suas considerações vinculem a decisão da relatoria ou do colegiado para quem a consultoria foi prestada; (b) a Comissão de Finanças e Tributação não possui atribuição regimental para apreciar e deliberar sobre medidas provisórias; (c) cabe a uma Comissão Mista (composta por deputados e senadores) emitir parecer sobre o mérito, admissibilidade da matéria e a adequação orçamentária e financeira das medidas provisórias, conforme Resolução CN 1/2002 (parte integrante do Regimento Comum do Congresso Nacional), não existindo previsão de intervenção de comissão permanente de quaisquer das Casas no processo de análise e de elaboração desse parecer (peça 28).

155. Segundo o art. 19 da Resolução CN 1/2002, caberá ao órgão de consultoria e assessoramento orçamentário da Casa a que pertencer o relator de medida provisória encaminhar, aos relatores e à Comissão Mista, nota técnica com subsídios acerca da adequação financeira e orçamentária de medida provisória, no prazo de cinco dias de sua publicação.

156. Sobre esse ponto, foram tecidas as seguintes observações: (a) essa nota técnica possui caráter meramente indicativo, podendo ou não ser acatada pelo relator; e (b) as emendas apresentadas e o parecer elaborado pelo relator no âmbito da Comissão Mista não se submetem a novo exame formal de adequação por parte das consultorias, a não ser que haja expressa provocação nesse sentido.

157. Em face dessa situação, a COFF avaliou que seria importante modificar os termos do art. 19 da Resolução CN 1/2002, considerando o aperfeiçoamento técnico do processo legislativo de apreciação das medidas provisórias, com o intuito de atribuir às consultorias de orçamento da Câmara e do Senado a competência de se manifestar sobre a adequação orçamentária e financeira, não apenas da medida provisória, mas também das respectivas emendas e pareceres emitidos. A sugestão proposta pela COFF foi a inclusão de parágrafos ao art. 19 da Resolução CN 1/2002, como transcrito a seguir (peça 28, p. 10):

‘§ 1º Até o início da discussão de medida provisória no plenário de cada Casa, a Secretaria-Geral da Mesa respectiva informará, na pauta da reunião deliberativa sobre a matéria, se constam da instrução do processado as seguintes informações relativas à adequação e compatibilidade orçamentária e financeira da proposta, emendas e parecer, quando couber:

I - estimativa do impacto orçamentário e financeiro sobre o orçamento da União;

II - indicação da compensação correspondente; e

III - cumprimento das demais exigências constitucionais, legais ou regimentais relacionadas à adequação e compatibilidade.

§ 2º Para fins de atendimento ao disposto no § 1º, as Secretarias-Gerais poderão solicitar manifestação ao respectivo órgão de consultoria institucional em matéria orçamentária e financeira.’

158. Tal qual mencionado na manifestação da COFF, embora a modificação na norma possa melhorar a qualidade técnica do processo legislativo, eventual alteração compete exclusivamente aos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. De fato, os órgãos de assessoramento legislativo têm atuação limitada nesse processo de criação de benefícios fiscais, especialmente quanto à observância do art. 14 da LRF. Assim, entende-se que a recomendação desta Corte constante do item 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário tem sido observada pelos órgãos de assessoramento legislativo dentro dos limites de sua competência. Portanto, sugere-se ao Tribunal considerar tal deliberação como atendida.

II.3. Acompanhamento e avaliação de renúncias tributárias (sem e com órgão gestor)

II.3.1. Deliberações

159. Na presente seção serão analisadas as providências adotadas para atendimento às deliberações constantes dos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário:



9.2. recomendar à Casa Civil da Presidência da República, em conjunto com os ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Fazenda, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno, que adotem, no prazo de 180 dias, providências para:

9.2.1. criar mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com o fim de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem e a pertinência de atribuir o papel de supervisão desses gastos tributários a algum órgão do Poder Executivo;

9.2.2. orientar os ministérios setoriais responsáveis pela gestão de ações governamentais financiadas por renúncias tributárias quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações;'

II.3.2. Situação que levou à proposição das deliberações

160. Verificou-se inicialmente que existem basicamente três grupos de gastos tributários no que diz respeito à existência de condicionalidades: (a) gastos tributários que envolvem alguma contraprestação por parte do beneficiário como condição para usufruto do benefício, sendo que na maioria dos casos, a legislação atribuiu a algum órgão responsabilidades relacionadas à gestão das políticas financiadas por essas renúncias tributárias; (b) gastos tributários em que não há essa exigência, mas demandam o preenchimento de alguns requisitos; e (c) gastos tributários que não pressupõem nenhuma condição ou requisito para que o contribuinte usufrua do benefício.

161. Destacou-se no relatório do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, tópico 4.3.1, que em todos os grupos acima descritos há benefícios fiscais que não dependem de nenhuma atuação prévia por parte da administração pública para a sua concessão. Trata-se de renúncias de 'autofruição', cujo processamento ocorre no momento da apuração do imposto por parte do próprio contribuinte, podendo existir obrigação acessória de entregar à RFB a declaração do imposto, a exemplo das deduções de despesas médicas no IRPF. Dessa forma, em muitos casos os mecanismos de renúncia dispensam gestão específica, razão pela qual não há indicação de um órgão gestor na legislação.

162. Segundo apurado pela equipe técnica, a maioria dos gastos tributários sem órgão gestor apresentam prazo de vigência indeterminado, sendo uns muito antigos, e o Governo Federal não realiza nenhuma avaliação específica desses benefícios tributários.

163. O entendimento da equipe, acatado pelo plenário, foi no sentido de que, mesmo em casos de não indicação de órgão gestor na legislação ou de a sistemática do gasto tributário dispensar procedimentos administrativos para sua concessão ou acompanhamento, o Poder Executivo não pode prescindir de avaliar os resultados obtidos pelas políticas públicas financiadas com base nesses benefícios tributários, com a finalidade de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem. Por esse motivo, foi recomendado no subitem 9.2.1 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário à Casa Civil, em conjunto com o MP e o MF, que fossem criados mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor e que fosse verificada a pertinência de se atribuir o papel de supervisão desses gastos tributários a algum órgão do Poder Executivo.

164. Deve-se mencionar que a recomendação do subitem 9.2.1 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário foi previamente monitorada e, na ocasião, o atendimento dessa deliberação estava em implementação, porquanto verificou-se que foi dado início, ainda que sem caráter definitivo, ao processo de indicação de órgão gestor, com base no critério finalístico, para aquelas renúncias tributárias sem gestor atribuído pela lei.

165. Conforme apontado no relatório do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, a Casa Civil, o MP e o MF, numa primeira triagem, identificaram 175 itens de gastos tributários sem órgão gestor, no DGT 2014, para os quais houve sugestão de indicação com base no critério finalístico. O resultado dessa proposta foi encaminhado para manifestação dos órgãos setoriais, tendo havido pronunciamento formal para 51 desses itens. Dos quais, dezoito tiveram um único órgão gestor definido. Para a maioria dos itens restantes, os debates apontaram para a indicação de mais de um



órgão gestor, por se relacionarem a políticas públicas de caráter transversal, havendo dificuldade de se identificar a preponderância de um órgão.

166. Também consta no relatório do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário a existência de casos em que o critério finalístico direcionou para um determinado órgão gestor, mesmo havendo órgão setorial diverso com competência para checagem dos critérios de elegibilidade do benefício e com ampla expertise sobre o tema; ou mesmo direcionou para a indicação de órgão que não possuía nenhuma política pública relacionada à renúncia de receita em análise, especialmente em gastos tributários antigos, em que o órgão gestor na maior parte dos casos não teve participação na indicação. Também foram observados casos em que houve a definição de órgão gestor na legislação, mas sem contemplar todos os ministérios gestores de políticas públicas afetadas pela renúncia.

167. Apesar de restar evidente o esforço inicial de sugestão de inclusão de supervisão dos gastos tributários sem órgão gestor definido na legislação no rol de competência de órgãos setoriais, foi observado no relatório do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário que o pleno cumprimento da recomendação disposta no subitem 9.2.1 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário demanda a criação de mecanismos de avaliação desses benefícios, incluindo cronograma e a periodicidade das avaliações, com o fim de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem.

168. A recomendação constante do subitem 9.2.2 decorreu da não realização, pelos órgãos centrais (Casa Civil, MP, MF), de avaliações sistemáticas e individualizadas das políticas públicas embasadas em renúncias tributárias, nem mesmo daquelas que possuíam objetivos econômicos. Verificou-se à época que poucos órgãos gestores de renúncia efetuavam algum tipo de avaliação de resultado dessas políticas, conforme informado nos tópicos 7.4 e 7.5 do relatório do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário.

169. A conclusão da equipe foi no sentido de que, em que pese a complexidade alegada pelos auditados, não se pode dispensar a avaliação dos gastos tributários, tal como das políticas públicas realizadas por intermédio do orçamento público, pois somente após a verificação dos resultados alcançados é possível concluir pela efetividade da política e, conseqüentemente, pela pertinência de sua manutenção.

170. Dessa forma, toda ação governamental deve estar sujeita a avaliações, ainda que incipientes a princípio, pois conferem transparência aos gastos públicos e permitem a retroalimentação do ciclo da política pública.

171. Nesse sentido, com foco na ausência de avaliação de resultados das políticas públicas financiadas por gastos tributários, deu-se a recomendação à Casa Civil, em conjunto com o MP e o MF, para que orientassem os ministérios setoriais responsáveis pela gestão de ações financiadas por esses instrumentos quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos por elas financiados, nos termos do subitem 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário.

172. Deve-se mencionar que a recomendação do subitem 9.2.2 foi previamente monitorada e, na ocasião, foi considerada em implementação, porquanto constatou-se a elaboração da Nota Metodológica 1 da SPE contendo as principais metodologias de avaliação de impacto disponíveis na literatura; realização de avaliações de renúncias tributárias pelo MF no decorrer de 2015, embora em número inferior ao pretendido; capacitação de técnicos do MF para a realização, entre outras coisas, de avaliações de políticas financiadas por renúncia de receita; e expectativa de avaliação de um piloto de políticas econômicas em 2016, de forma aprofundada, possivelmente na área da saúde, e com a respectiva elaboração de manual. Também foi mencionado que era esperada a avaliação sobre a desoneração da cesta básica para o mesmo ano.

173. Após levar em consideração as medidas adotadas, foi ressaltado no relatório do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário que o pleno cumprimento do subitem 9.2.2 requeria ainda o envolvimento dos ministérios setoriais responsáveis pela gestão de ações governamentais financiadas por renúncias tributárias, a fim de que fossem orientados quanto à avaliação dos programas ou projetos contemplados com essas renúncias, o que ainda não havia ocorrido.



### *II.3.3. Providências adotadas pelo Poder Executivo*

174. A maior parte das informações referentes aos subitens 9.2.1 (acompanhamento e avaliação de renúncias tributárias sem órgão gestor) e 9.2.2 (acompanhamento e avaliação de renúncias tributárias com órgão gestor) do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário foram prestadas de forma indiscriminada, tendo-se mencionado apenas globalmente o item 9.2. Essas informações foram encaminhadas pelos seguintes documentos: (a) Ofício SEI 1601/2017/SE/CC-PR, de 24/10/2017; (b) Ofício SEI 33/2018/SE-MF, de 23/1/2018; (c) Ofício SEI 22/2017/AECI-MF, de 24/10/2017; e (d) Ofício SEI 335/2017/SE/CC-PR, de 7/3/2017 (peças 16, 17, 38, 41).

175. O Ofício 1601/2017/SE/CC-PR encaminhou a Nota Técnica Conjunta SAG/CC, Seplan/MP e SEAE/MF, de 24/10/2017, elaborada pela Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais da Casa Civil (SAG/CC), pela Secretaria de Planejamento e Assuntos Econômicos do MP (Seplan/MP) e pela Secretaria de Assuntos Econômicos do MF (Seae/MF). Essa nota descreveu ações realizadas pelo governo federal no intuito de atender às recomendações constantes dos subitens 9.1.1, 9.1.2, 9.2.1 e 9.2.2 do referido acórdão (peça 16). As informações referentes aos subitens 9.1.1 e 9.1.2 constituem objeto de verificação anual nas Contas do Presidente da República, razão pela qual não foram analisadas neste relatório.

176. O Ofício SEI 33/2018/SE-MF encaminhou a Nota Técnica SEI 2/2018 COMFI SUFIL/SEAE-MF, com informações complementares sobre a evolução da designação dos órgãos gestores para gastos tributários sem definição na norma instituidora, em referência ao subitem 9.2.1 daquela decisão (peça 38).

177. Por meio do Ofício SEI 22/2017/AECI-MF, o Ministério da Fazenda encaminhou a Nota Técnica 10.014-SPE/MF, de 28/3/2016, em atenção ao item 9.2 do Acórdão 713/2014-TCU-Plenário, da relatoria do ministro Raimundo Carreiro, que determinou a elaboração de estudo técnico para avaliar os resultados obtidos com as desonerações do IR e do IPI. Essa nota técnica foi enviada novamente ao Tribunal por guardar pertinência temática com as determinações do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (peça 17).

178. Também foram encaminhadas informações pelo Ofício-SEI 335/2017/SE/CC-PR, em que constam duas análises: uma sobre as deduções do IRPF com gastos em saúde constante da Nota Técnica 133/MF/SEAE, de 16/12/2016, e outra sobre a desoneração da cesta básica disposta na Nota Técnica 10.078/MF/SPE, de 9/12/2016 (peça 42).

### *II.3.4. Análise do atendimento das deliberações*

179. Inicia-se a análise pelas informações disponíveis na Nota Técnica Conjunta SAG/CC, Seplan/MP e SEAE/MF, de 24/10/2017, que contém três seções com informações fornecidas acerca das medidas adotadas em referência ao item 9.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, respectivamente, pela Casa Civil, MP e MF (peça 16). Dessa forma, as conclusões decorrentes da análise seguiram o fluxo das informações prestadas na nota e não necessariamente respeitaram a ordem das recomendações dispostas nos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do referido acórdão.

180. De acordo com a nota, a cultura de avaliação tem sido internalizada de forma contínua no governo federal e alguns trabalhos em prol da avaliação dos gastos tributários, e de outros tipos de benefícios, foram desenvolvidos nesse sentido pelo MF, a exemplo dos estudos constantes das: Nota Técnica 10.078/MF/SPE (avaliação da cesta básica) e Nota Técnica 133/MF/SEAE (análise das deduções do IRPF com gastos em saúde); Nota Técnica MF/SPE 10.054/2014 (execução de três pilotos de avaliação de políticas econômicas) e Nota Técnica MF/SPE 10.003/2016 (desenvolvimento de portfólio com metodologias de avaliação de impacto), que já foram objeto de análise pelo Tribunal no TC 033.150/2015-0 (primeiro monitoramento do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário).

181. Com relação às informações prestadas pela Casa Civil, houve menção basicamente a minutas de projetos de lei e de decreto sobre governança, à inclusão das renúncias tributárias como fonte do Plano Plurianual vigente (PPA 2016-2019) e ao Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP).



182. Esclareça-se que a minuta de projeto de lei de governança contou com a parceria deste Tribunal e se materializou na proposição do PL 9.163/2017, cujos objetivos previstos na respectiva exposição de motivos (EMI 240/2017 MP CGU) estão alinhados ao informado pela Casa Civil. Entre esses objetivos estão o estabelecimento de princípios, diretrizes e práticas de governança pública, assim como o fortalecimento das instituições brasileiras para gerar, preservar e entregar valor público com transparência, efetividade e **accountability** à sociedade. Além disso, a minuta do PL previu o encadeamento lógico para o planejamento do desenvolvimento nacional, considerando a estratégia nacional de desenvolvimento econômico e social, os planos nacionais, setoriais, regionais e o PPA.

183. Ressalte-se que, entre as diretrizes de governança previstas no art. 4º do PL 9.163/2017, consta de forma explícita 'avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios'.

184. Quanto ao decreto de governança, verifica-se que já houve sua publicação e se trata do Decreto 9.203, de 22/11/2017, que dispôs sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Como previsto, foi instituído, no art. 7º do decreto, o Comitê Interministerial de Governança (CIG), composto pelos Ministros de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República, da Fazenda, do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Transparência e Controladoria-Geral da União.

185. Entre as competências do CIG, menciona-se a de aprovar manuais e guias com medidas, mecanismos e práticas organizacionais que contribuam para a implementação dos princípios e das diretrizes de governança pública. Esses manuais e guias deverão conter recomendações que possam ser implementadas em todos os órgãos e entidades da administração pública federal, conforme informado pela Casa Civil e consignado no art. 9º, inciso II, e § 1º, inciso I, do Decreto 9.203/2017 (peça 16, p. 14).

186. Nesse contexto, fez-se referência ao 'Guia de Orientação de melhores práticas para a análise **ex ante** de políticas públicas', que resultou das discussões técnicas coordenadas pela Casa Civil, no âmbito do CIG, em parceria com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) (peça 16, p. 14). Em 1º/3/2018, a Casa Civil, por meio da Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais, encaminhou, via **email**, a minuta de publicação, que se denomina 'Avaliação de Políticas Públicas – Guia prático de análise **ex ante**' (peças 44 e 45). Referido guia foi publicado posteriormente pela Casa Civil da Presidência da República.

187. Segundo a Casa Civil, na Nota Técnica Conjunta SAG/CC, Seplan/MP e SEAE/MF, de 24/10/2017, essa publicação visa fortalecer a disseminação das práticas de avaliação de políticas públicas nos ministérios, órgãos, fundos e demais entidades do Poder Executivo. Assim, pela nota, considerou-se importante que os gestores e técnicos executam diretamente a análise **ex ante**, com recomendação para que as informações apresentadas constem de nota técnica sobre o mérito da política proposta, quando do encaminhamento ao Presidente da República (peça 16, p. 15).

188. As questões chave a serem respondidas quando da submissão de proposta ou publicação de ato normativo de criação, expansão e aperfeiçoamento de políticas públicas fazem parte de um **checklist** com os seguintes tópicos: (a) diagnóstico do problema; (b) caracterização da política: objetivos, ações, público-alvo e resultados esperados; (c) desenho da política; (d) estratégia de construção de legitimidade; (e) estratégia de implementação; (f) estratégias de monitoramento, de avaliação e de controle; (g) análise de custo-benefício; e (h) impacto orçamentário e financeiro (peça 16, p. 15).

189. A Casa Civil acrescentou que esse guia contempla dois exemplos de análise **ex ante**, quais sejam a análise do Cartão Reforma (avaliação dos gastos diretos consignados no Orçamento Geral da União) e da Ampliação dos Setores da Desoneração da Folha de Pagamento (política relacionada à avaliação dos gastos tributários). Dessa forma, a Casa Civil considerou suprida a lacuna de referencial metodológico na orientação aos ministérios setoriais quanto à elaboração de metodologia de avaliação de eficiência, eficácia e efetividade dos programas (peça 16, p. 15).



190. Ademais, também foi mencionado que o Ipea, a Escola Nacional de Administração Pública (Enap) e a Escola Nacional de Administração Fazendária (Esaf), em parceria com os ministérios centrais, Casa Civil, MP, MF e CGU, desenvolverão estudos, capacitações e formações técnicas para construir a expertise necessária acerca da análise preventiva. Com isso, o Governo Federal almeja ter um processo definido e efetivo de análise *ex ante* das políticas públicas, no médio e longo prazos (peça 16, p. 15).

191. Numa análise preliminar, observa-se que, no guia encaminhado por **email**, constam os elementos que foram mencionados na Nota Técnica Conjunta SAG/CC, Seplan/MP e SEAE MF, de 24/10/2017. Podendo-se destacar sua importância para fundamentar o processo decisório antes de se implementar a ação governamental, conferindo transparência sobre a relação custo-benefício da intervenção proposta para os tomadores de decisão e para a sociedade como um todo (peça 45, p. 14).

192. Feitas essas considerações, observa-se, com o olhar voltado para o futuro, que o guia, se plenamente implementado, terá potencial para estruturar o processo de avaliação que deve ser percorrido para criação, expansão e aperfeiçoamento de políticas públicas. Sobre esse aspecto, nota-se que os exemplos ilustrados focaram a dimensão da criação e da adequação de política pública existente (Carião Reforma: proposta de nova política - criação de política voltada à melhoria habitacional; Desoneração da Folha de Pagamento: proposta de adequação de política - redução da alíquota de contribuição previdenciária). Não foi desenvolvido exemplo que tratasse de reformulação de política existente (peça 45, p. 14).

193. Segundo o guia, deverão ser realizadas análises *ex ante* em três situações: (a) criação de política pública (não recebeu dotação orçamentária anteriormente); (b) expansão de política pública ('ação que acarrete o aumento no valor da programação orçamentária da renúncia de receitas e de benefícios de natureza financeira e creditícia para ampliar política pública já existente'); e (c) aperfeiçoamento de política pública (alteração no desenho de política já existente, com ou sem aumento orçamentário) (peça 45, p. 15 e 16).

194. Entre os elementos que compõe o **checklist**, cabe destacar a inclusão de quesito sobre se a ação governamental implica aumento de despesas ou renúncia de receitas e de benefícios de natureza financeira e creditícia, bem como se foram consideradas nas metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias. Também se destacam os quesitos sobre monitoramento, avaliação e controle, em que constam perguntas sobre como será realizado o monitoramento, quais serão os respectivos indicadores ao longo da execução da política e como será realizada a avaliação dos resultados posteriormente (peça 45, pp. 21 e 24).

195. Nesse contexto, cabe frisar que a mencionada proposta de adequação da política de desoneração da folha de pagamentos visa reverter benefícios concedidos anteriormente. Conforme descrito no guia, 'a desoneração da folha poderia ter sido implementada em uma estratégia piloto, com a efetiva avaliação do benefício alcançado nos setores inicialmente beneficiados. Todavia, diversos setores foram incorporados entre 2012 e 2015 sem a avaliação desses resultados iniciais da política' (peça 45, p. 55).

196. Consta, ainda, no referido documento que o 'MF, em conjunto com algumas lideranças políticas, vem tentando demonstrar a ineficácia da política, seja por meio da transparência do impacto da desoneração sobre o resultado fiscal, seja por meio da divulgação de estudos e pesquisas que evidenciam a necessidade de revisão da política' (peça 45, p. 55).

197. Essas considerações reforçam a importância de se realizar estudo prévio ao estabelecimento de qualquer política pública e de que seja definida, com antecedência, os critérios para seu efetivo acompanhamento e avaliação. O guia apresentado pode trazer essa resposta no âmbito do Poder Executivo.

198. Entretanto, quando se fala de renúncias tributárias, no panorama brasileiro atual, faz-se necessário mirar o futuro, mas sem descuidar do passado, pois, diferentemente das despesas realizadas por via orçamentária em que existe uma discussão alocativa anual, muitas renúncias foram



criadas ao longo de vários anos sem que se tenha dirigido um olhar criterioso sobre os resultados esperados e os que têm sido efetivamente obtidos por elas.

199. Como destacado mais adiante neste trabalho, 85% dos gastos tributários vigentes (cerca de R\$ 240 bilhões) tem prazo de vigência indeterminado, sendo alguns muito antigos, conforme demonstrado no relatório que acompanhou o Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, como é caso do gasto tributário 'Seguro Rural' (isenção de IOF), que foi instituído pelo Decreto-Lei 73/1966 ou o 'Entidades sem fins lucrativos – associações de poupança e empréstimo' (isenção de IRPJ), que foi criado pelo Decreto-Lei 70/1966.

200. Nesse cenário, fica difícil supor quando chegará a vez de cada um desses itens de gasto tributário, que atualmente representam R\$ 284 bilhões, se sujeitarem a algum tipo de avaliação dos seus resultados.

201. Ademais, como se depreende das informações apresentadas pela Casa Civil e dispostas no documento Avaliação de Políticas Públicas - Guia prático de análise *ex ante*, é pertinente destacar que, embora seja uma iniciativa meritória, o modelo de avaliação a que se propõe esse guia se restringe à avaliação *ex-ante*, não tendo sido mencionada qualquer orientação para a avaliação focada nos resultados obtidos pelas políticas públicas que já estão em andamento há algum tempo, com especial atenção para aquelas que se utilizam de recursos renunciados, a não ser que sejam objeto de alguma proposta de adequação.

202. Quanto às informações prestadas pelo MP (Nota Técnica Conjunta SAG/CC, Seplan/MP e SEAE/MF, de 24/10/2017), afirmou-se que as renúncias tributárias não são matéria de competência direta do ministério prevista no Decreto 9.035/2017, que aprovou a sua estrutura regimental. A principal medida adota pelo MP a esse respeito foi a inclusão dos gastos tributários como uma das fontes de recursos extraorçamentários no PPA 2016-2019, computados no valor global dos programas temáticos. Informou-se que esse montante corresponde a 6% de todos os recursos previstos no plano, e equivale a 37% do valor apurado pela RFB dos gastos tributários para o quadriênio 2016-2019 (peça 16, p. 16).

203. Apesar de o ministério ter reafirmado o entendimento prestado anteriormente pela Nota Técnica 1.474/2016-MP (TC 03000.203754/2015-01) de que o PPA não constitui o melhor instrumento para a realização de avaliações voltadas precipuamente para as renúncias fiscais (peça 16, p. 16, e peça 37, p. 3), convém ressaltar que, para alguns programas temáticos (PPA 2016-2019), os valores de gastos tributários previstos importam em maior materialidade do que a previsão dos recursos orçamentários, como se observa nos programas: 2021 - Ciência, Tecnologia e Inovação; 2079 - Desenvolvimento da Indústria, Comércio e Serviços; 2029 - Desenvolvimento Regional e Territorial; e 2033 - Energia Elétrica, entre outros.

204. Sobre a avaliação dos resultados das políticas, cabe ressaltar que os critérios e procedimentos para monitoramento dos programas inseridos no PPA estão definidos na Portaria 347/2016 do MP e no Guia de Monitoramento do PPA 2016-2019, ambos disponibilizados na página do ministério na *internet*, segundo os quais a responsabilidade pela avaliação dos programas temáticos é dos órgãos setoriais. Todavia, apesar de a RFB encaminhar ao MP os valores apurados das renúncias fiscais associadas às políticas expressas no PPA, verifica-se que a aferição, pelos órgãos setoriais, dos resultados obtidos pelas políticas públicas em decorrência de benefícios tributários permanece desprovida de orientação.

205. Com relação à avaliação dos gastos diretos consignados ao Orçamento Geral da União (OGU), a principal medida do governo federal com vistas a reforçar a cultura de avaliação das políticas públicas, segundo a Casa Civil, foi a instituição do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), por meio da Portaria Interministerial 102/2016, com o intuito de coordenar o monitoramento e a avaliação de um grupo selecionado de políticas públicas, programas e ações do Poder Executivo federal (peça 16, p. 18).



206. Conforme o art. 2º dessa portaria, o comitê é composto pelo ministro e titulares de secretarias do MP, titulares de secretarias do MF, da CGU e da CC, além de haver a possibilidade de receber apoio técnico de órgãos como o Ipea, o IBGE, a Enap, a Esaf e a Ouvidoria Geral da União.

207. Considera-se positiva a atuação do CMAP com a realização de avaliação de políticas públicas de forma colaborativa, a exemplo das realizadas nas falhas de gestão e distorções no gasto direto relativas ao auxílio-doença, aposentadoria por invalidez, Benefício de Prestação Continuada (BPC), Bolsa Família e seguro defeso, assim como a realização de discussão sobre projetos incentivados com renúncia fiscal decorrentes da Lei Rouanet (Lei 8.313/1991) (peça 16, p. 18).

208. Destaca-se ainda, no âmbito do comitê, que foi mencionado trabalho em andamento acerca da interoperabilidade das bases de dados sob responsabilidade do governo federal. Entre os objetivos desse trabalho constam: identificação unívoca dos cidadãos, facilidade de atualizações cadastrais, estruturação de dados confiáveis para tomada de decisão, agilidade na detecção de fraudes e eficiência na gestão dos gastos públicos (peça 16, p. 19 e 20).

209. Observa-se que não houve encaminhamento de nenhum plano de implementação ou definição de cronograma desse trabalho e que, se plenamente implementado, poderia cooperar inclusive com as avaliações das políticas financiadas por renúncia tributária, viabilizando melhorias nos procedimentos de controle sobre os seus beneficiários. Esse aspecto foi considerando nas fiscalizações empreendidas sobre a Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social (Cebas) que integram a FOC Renúncia de Receitas (TC 015.940/2017-9).

210. Assim, sugere-se que seja expedida determinação ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, na qualidade de coordenador do CMAP, conforme art. 2º, inciso I, da Portaria Interministerial 102/2016, para que encaminhe ao Tribunal plano de ação do trabalho de interoperabilidade das bases de dados sob responsabilidade do Governo Federal, em desenvolvimento no âmbito do comitê, incluindo cronograma de implementação de cada etapa e as bases de dados contempladas, em atenção ao art. 7º, inciso V, e art. 8º, § 1º, inciso V, da Lei 12.527/2011.

211. Quanto às informações prestadas pelo MF, na Nota Técnica Conjunta SAG/CC, Seplan/MP e SEAE/MF, de 24/10/2017, destaca-se a intenção de estruturar a governança dos gastos indiretos (benefícios creditícios e financeiros e gastos tributários) da União mediante a implantação de um arcabouço institucional nos moldes no CMAP, que seria representado por um Comitê de Monitoramento dos Subsídios da União (gastos tributários e benefícios financeiros e creditícios), conforme o Ofício SEI 33/2018/SE-MF, de 23/1/2018 (peça 16, p. 21, e peça 38).

212. Segundo o MF, houve aprovação do Projeto Estratégico Corporativo denominado 'Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União', em 18/11/2016, no âmbito do Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda (PMINF) (peça 16, p. 21).

213. Aquele ministério reconhece a necessidade de se estruturar a avaliação dos gastos indiretos, incluindo-se os gastos tributários, com elementos prévios e posteriores à sua implementação, tanto que o objetivo do projeto expresso pelo MF consiste na 'coordenação de ações que contribuam efetivamente para aprimorar o processo de formulação, monitoramento e avaliação de políticas financiadas por meio de benefícios creditícios e financeiros e por gastos tributários da União' (peça 16, p. 21).

214. Nesse contexto, foram assinaladas uma série de exigências, tais como: (a) identificação de atores internos responsáveis pela formulação; (b) cumprimento prévio dos requisitos imprescindíveis quanto aos impactos orçamentários, financeiros e econômicos; (c) critérios de elegibilidade dos beneficiários: os indicadores que serão necessários para a avaliação *ex ante* e *ex post*; (d) forma de monitoramento e interação com os órgãos setoriais responsáveis pela política; (e) diretrizes para avaliação e publicização do impacto econômico das políticas; e (f) divulgação de parâmetros de eficiência, eficácia e efetividade da ação do setor público (peça 16, p. 21).

215. Além disso, também foram indicadas pelo MF algumas ações contempladas no citado projeto, como: (a) elaboração de relatório de subsídios da União contendo análise pormenorizada da evolução dos benefícios creditícios e financeiros da União e dos gastos tributários; e (b) proposição



de modelo de governança para as políticas financiadas por benefícios creditícios e financeiros e/ou gastos tributários da União, contemplando as etapas de formulação, monitoramento, gestão e avaliação (peça 16, p. 21).

216. A partir das considerações realizadas pelo MF, pressupõe-se que, no desenrolar dessas ações, sejam considerados os aspectos requeridos tanto para a instituição das políticas financiadas por renúncias quanto para a avaliação dos resultados obtidos. Entretanto, frise-se que não houve o envio de qualquer cronograma ou plano de implementação dessas ações.

217. Dessa forma, sugere-se ao Tribunal determinar ao Ministério da Fazenda, com base no art. 7º, inciso V, e art. 8º, § 1º, inciso V, da Lei 12.527/2011, para que encaminhe plano de implementação das ações contempladas no Projeto Estratégico Corporativo denominado 'Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União', no âmbito do PMINF, incluindo cronograma de implementação de cada ação.

218. Também foi mencionado pelo MF que, no âmbito desse projeto, estava prevista a realização de um seminário sobre o tema, em parceria com este Tribunal (peça 16, p. 21). De fato, o evento foi realizado e tratou-se do Diálogo Público - Subsídios da União e Qualidade do Gasto Público, ocorrido em 31/10/2017.

219. Além disso, o MF afirmou ainda que existem elementos para a adoção de diretrizes de fortalecimento institucional em face de suas atribuições específicas, em especial às relacionadas aos gastos indiretos. Para ilustrar, citou o caso das alterações incluídas no teor original da Medida Provisória 790, de 25/8/2017, durante a apreciação pelo Poder Legislativo, mediante a criação de novos gastos tributários, sem que houvesse a manifestação prévia da RFB. Para o ministério, a criação de um órgão consultivo em seu âmbito possibilitaria o endereçamento de questões dessa natureza, consignando recomendações que, uma vez transparentes e amplamente divulgadas, poderiam constituir instrumento de controle prévio das medidas concessivas de benefícios tributários (peça 16, p. 21). A esse respeito, esclareça-se que a referida MP perdeu a eficácia.

220. Sobre isso, destaca-se que um órgão consultivo restrito ao MF pode colaborar com o amadurecimento do assunto, mas pode não ser suficiente para tratar dessas questões, por haver implicações interinstitucionais.

221. Assim, considerando o teor da recomendação disposta no subitem 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário para que os órgãos centrais orientassem os ministérios setoriais responsáveis por ações governamentais financiadas por renúncias tributárias quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios tributários, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, não se pode afirmar que o PL de governança, o decreto de governança e o guia 'Avaliação de Políticas Públicas – Guia prático de análise *ex ante*' sejam suficientes para endereçar todas essas questões. Não há qualquer orientação acerca da avaliação dos resultados obtidos com a aplicação dos recursos oriundos das renúncias tributárias, nas políticas públicas em andamento, que estão sob a gestão dos ministérios setoriais.

222. Além dessas informações, a Casa Civil remeteu ao TCU o Ofício-SEI 335/2017/SE/CC-PR (peça 42, pp. 1-2), por meio do qual veiculou a Nota Técnica 10.078/MF/SPE, de 9/12/2016 (peça 42, pp. 25-49), contendo avaliação sobre a política de desoneração da cesta básica, e a Nota Técnica 133/MF/SEAE, de 16/12/2016 (peça 42, pp. 5-24), que estuda a política de deduções com despesas de saúde no IRPF.

223. Essas avaliações-piloto recaíram sobre benefícios tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, e que careciam do necessário acompanhamento por parte do centro de governo (Casa Civil, Ministérios do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Fazenda), objeto da recomendação do item 9.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário.

224. Por seu turno, o Ministério da Fazenda enviou ao TCU o Ofício SEI 22/2017/AECI-MF, dando a conhecer a Nota Técnica 10.014-SPE/MF, contendo análise sobre desonerações do IRPF e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (peça 17). Elaborada à luz do Acórdão 713/2014-



TCU-Plenário, que determinou a elaboração de estudo técnico para avaliar os resultados obtidos com as desonerações do IR e do IPI, de modo a subsidiar o exame da prestação de contas da presidente da República referente ao exercício de 2014, a nota técnica guarda pertinência temática com as determinações do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário.

225. Trata-se de passos importantes empreendidos pelo Centro de Governo no sentido de produzir a necessária avaliação de gastos tributários da União, que alcançam o montante de centenas de bilhões de reais anualmente, e que são tradicionalmente sujeitos a acompanhamento mais tímido por parte do governo, dos órgãos de controle e da sociedade, se comparados às despesas constantes do Orçamento da União – especialmente quando se trata de gastos tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, característica das desonerações abordadas in casu.

226. A elevada qualidade dos mencionados trabalhos de avaliação das desonerações tributárias, além de representar contribuição ao desejado aprimoramento da **accountability** no setor público, reafirma a importância de amadurecer o processo de avaliação desse tipo de intervenção, e de estendê-lo às demais desonerações concedidas pelo Poder Público. As avaliações de resultado das desonerações são imprescindíveis para que se proceda à formação de convicções, por parte de estudiosos e da sociedade, e para a fundamentada tomada de decisões por agentes políticos, em face das possibilidades de ampliação, manutenção ou redução das desonerações vigentes.

227. Cumpre destacar que, na Nota Técnica 133 (peça 42, p. 7), a Secretaria de Acompanhamento Econômico (Seae) do Ministério da Fazenda realçou a necessidade de averiguar o impacto das desonerações tributárias sobre o resultado das contas públicas, e seus efeitos diretos e indiretos sobre a dívida do setor público. Não obstante o fato de as desonerações terem ganhado importância como instrumento de política nos últimos anos, como alternativa diante do quadro geral de rigidez do orçamento governamental, os autores da nota técnica consignam que tem ocorrido uma limitada transparência e controle dessa modalidade de gasto pela sociedade.

228. Esse posicionamento da Seae reflete uma preocupação desta Casa registrada nas decisões objeto deste monitoramento e, também, em relatórios sobre as Contas do Presidente da República. De fato, ainda há necessidade de aprimoramento da transparência sobre os benefícios fiscais e seus reflexos nas contas públicas.

229. Feitas essas considerações, passa-se para a análise das avaliações realizadas pelo MF constantes das notas técnicas mencionadas acima. A Seae produziu, com a Nota Técnica 133, avaliação sobre a política instituída pela Lei 9.250/1995, art. 8º, de deduções com despesas de saúde no IRPF. A análise baseou-se em dados fornecidos pela RFB, para os exercícios no período 2007-2014. Somente um quarto da população brasileira apresenta declaração de imposto de renda, e os dados específicos sobre deduções dizem respeito a um universo de dez milhões de contribuintes, que optam pela modalidade de declaração completa.

230. No período de 2007 a 2014, as deduções com despesas médicas do IRPF foram, em média, de R\$ 51,33 bilhões por ano. Em 2014, esse valor atingiu R\$ 56,72 bilhões. A decomposição do montante deduzido por faixa de renda revela que '16 dos 25 milhões de declarantes encontram-se nas primeiras faixas de renda, que respondem, em média, por somente 13,6% das deduções médicas no período, isto é, 36% dos declarantes respondem por 86,4% das deduções da base de cálculo do IRPF' (peça 42, p. 16). Do ponto de vista das deduções **per capita**, o crescimento também é substancial a partir da faixa de contribuintes que recebem entre 3 e 5 salários-mínimos por mês; enquanto esses obtiveram R\$ 985,73 de deduções em 2013, os que auferem acima de 160 salários-mínimos atingiram uma média de R\$ 19.828,81 de deduções no imposto de renda com despesas médicas (peça 42, p. 15).

231. Com isso, conclui a Seae que a política de deduções com despesas médicas tem caráter regressivo, beneficiando desproporcionalmente as camadas de maior renda (peça 42, p. 20). Ainda que tal conclusão seja condicionada pela elevada concentração de renda presente no país, pode-se afirmar que, globalmente, a política avaliada não é direcionada para beneficiar os mais pobres.

232. Regionalmente, as deduções com despesas médicas também foram marcadamente desiguais, trazendo maior alívio tributário a declarantes de estados mais ricos. Em 2013, só o estado



de São Paulo respondeu por 32,2% do valor total das deduções – a região sudeste obteve 56% do total, enquanto contribuintes do Nordeste receberam 15,7%. No que diz respeito à dedução média por habitante, o contraste foi acentuado, tendo maior benefício os declarantes do Distrito Federal (R\$ 944,27), Rio de Janeiro (R\$ 450,35) e São Paulo (R\$ 376,69). No outro extremo, as médias menos significativas foram as do Maranhão (R\$ 95,62), Piauí (R\$ 110,25) e Paraíba (R\$ 117,70) (peça 42, pp. 16-18).

233. Outra conclusão é a de que as deduções com despesas médicas no IRPF equivaleram a 8,4% do total dos gastos diretos com saúde da União, na média do período 2007-2014 (peça 42, p. 20). Ou seja, trata-se de vultosa política de desoneração tributária. Ademais, as deduções com despesas médicas no Imposto de Renda são uma, dentre seis políticas de desoneração da União na área da saúde – há, ainda: (a) a dedução com assistência médica do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (Lei 9.249/1995, art. 13, V); (b) a dedução, sobre o Imposto de Renda devido, de doações a projetos de atenção oncológica e a deficientes (Pronon/Pronas-PCD) (Lei 12.715/2012, art. 1º ao 14º; Lei 12.844/2013, art. 28º); (c) a desoneração de PIS/Confins na produção de medicamentos (Lei 10.147/2000); (d) alíquota zero de PIS/Cofins para produtos farmacêuticos e químicos intermediários de síntese (Lei 10.637/2002, art. 2º, § 3º; Lei 10.833/2003, art. 2º, § 3º; Lei 10.865/2004, art. 6º, § 11; Decreto 6.426/2008); (e) isenção de IRPJ/CSLL para os hospitais filantrópicos (Constituição Federal 1988, art. 150, VI, 'c', e art. 195, § 7º; Lei 9.532/1997, arts. 12 e 15; MP 2.158-35/2001, art. 14, X; Lei 12.101/2009; Decreto 8.242/2014).

234. A Nota Técnica 10.078, da Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda, contém avaliação da política de desoneração da cesta básica, instituída pela Medida Provisória 609/2013, convertida na Lei 12.839/2013, que reduziu a zero as alíquotas de impostos indiretos federais (PIS/Cofins e IPI) sobre produtos essenciais para as famílias.

235. A partir de microdados extraídos da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), versão 2008-2009, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), foi estudado, primeiramente, o impacto de quatro impostos indiretos (IPI, ICMS, PIS/Confins e ISS) sobre a renda das pessoas, na situação anterior à desoneração, tomando por base as alíquotas vigentes no município de São Paulo (peça 42, p. 28). O índice de Gini, que mede a desigualdade de renda, foi estimado em 0,562, para a renda bruta, e 0,576, para a renda ponderada pela incidência de impostos indiretos. O índice de concentração, da incidência de impostos indiretos sobre as faixas de renda, foi estimado em 0,482 (peça 42, pp. 28-33).

236. Com isso, obteve-se o índice de Kakwani, pela diferença entre o índice de concentração e o de Gini. O resultado, de -0,080, indica que o sistema de tributação indireta no Brasil é regressivo, atingindo com mais intensidade as famílias mais pobres. Esse resultado é coerente com a literatura sobre o tema, e com estudos similares em outros países. Outro índice calculado foi o de Reynolds-Smolensky, obtido pela subtração do índice de Gini para a renda bruta pelo índice de Gini considerando a incidência da tributação indireta. O índice de Reynolds-Smolensky encontrado foi de -0,013, a apontar para um impacto negativo da tributação indireta sobre a distribuição de renda no país (peça 42, pp. 33-34).

237. A política de desoneração da cesta básica consiste na redução da alíquota, para zero, dos impostos indiretos federais, PIS/Cofins e IPI, incidentes sobre carnes e pescados, café, açúcar, óleos, manteiga, margarina, sabão, creme dental e papel higiênico. A Nota Técnica 10.078 estimou o impacto da desoneração da cesta básica sobre os indicadores de distribuição de renda. A hipótese adotada no estudo foi a de repasse total ao consumidor da redução de impostos indiretos. Realizou-se ainda um ajuste no cálculo de impacto da política, tendo em conta que as empresas do Simples Nacional não se beneficiaram da desoneração da cesta básica. Mesmo assim, foi encontrada melhoria ínfima nos indicadores (0,001 no índice de Gini e no de Reynolds-Smolenski, 0,006 nos de concentração dos impostos indiretos e de Kakwani) (peça 42, pp. 34-36).

238. Diante do elevado custo fiscal da medida, de R\$ 18,6 bilhões em 2016, a SPE concluiu que o impacto distributivo foi muito pequeno, com indícios de ser uma política ineficiente. Deve-se



*avaliar a possibilidade de uso alternativo para os recursos, que trouxessem melhores resultados para o fim almejado, de redução da desigualdade (peça 42, p. 37). Some-se a isso o fato de que a elasticidade-preço da demanda pelos produtos básicos é baixa, o que reduz os possíveis ganhos microeconômicos com a política de desoneração de impostos indiretos, em termos de eliminação do peso-morto tributário.*

239. *Em cumprimento ao disposto no item 9.2 do Acórdão 713/2014-TCU-Plenário, a SPE elaborou a Nota Técnica 10.014-SPE/MF, em que avalia os resultados obtidos com as desonerações IRPF e do IPI, concedidas entre 2008 e 2014. No caso do IPI, as desonerações foram concedidas, a fim de estimular a atividade econômica, nos seguintes setores: automotivo, moveleiro, bens de capital, construção civil e eletrodoméstico (peça 17).*

240. *No contexto da crise financeira de 2008, o governo federal empregou as desonerações tributárias como um dos instrumentos para a manutenção do nível de atividade econômica. Com relação à desoneração do IRPF, a Nota Técnica traz poucos subsídios para análise. Informa-se que as alíquotas previamente existentes – de 15% e 27,5% – foram substituídas pelo seguinte escalonamento: zero, 7,5%, 15%, 22% e 27%. A arrecadação do IRPF e do IPI recuou, como percentual do PIB, nos anos de 2009, 2010 e 2012. Todavia, a fatia desses impostos no produto permaneceu sempre próxima a uma média de 6,72%, de 2008 a 2014 (peça 17, p. 16).*

241. *Sob o prisma setorial, o setor mais beneficiado por desonerações do IPI foi o automotivo, com um total de R\$ 10,732 bilhões, no período de 2008 a 2012. Sobressaem, ademais, no período, os setores de construção civil, com R\$ 5,826 bilhões, bens de capital, com R\$ 3,236 bilhões, móveis, com R\$ 2,280 bilhões, e eletrodomésticos, com R\$ 1,708 bilhão. Ao todo, agregando-se a esses os setores de alimentos, lã de aço e papel, papel de parede, luminárias e lustres, e desonerações a deficientes físicos, o montante foi de R\$ 24,093 bilhões em desonerações do IPI, de 2008 a 2012 (peça 17, p. 19).*

242. *A SPE informou que as desonerações do IPI concedidas após 2008 representaram sempre parcela minoritária do total de gastos tributários da União com esse imposto, não tendo chegado a 25% do total, no período 2008-2014. Comparativamente, foram substanciais os gastos tributários com a Zona Franca de Manaus, de pelo menos 55% do total, e de Informática e Automação, com patamar mínimo de 20% no período (peça 17, p. 19).*

243. *No setor automotivo, adotou-se a política de desoneração temporária de IPI, em dois momentos: de dezembro de 2008 a março de 2010 e de maio de 2012 a dezembro de 2014. Essa atuação do Estado teve o objetivo declarado de atenuar os efeitos da crise internacional. Em 2009, a indústria enfrentou retração, com crescimento de -7,1%, o setor automotivo teve desempenho ainda pior, de -12,1%. O setor cresceu 23% em 2010, manteve-se praticamente estável em 2011, e, a partir de 2012, enfrentou queda acentuada, sendo a produção de 2015 (dados até outubro) quase 40% menor que a de 2011 (peça 17, p. 21).*

244. *No mesmo período, o setor automotivo também foi beneficiário das seguintes políticas do governo federal: Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (Inovar Auto); depreciação acelerada para empresas industriais fabricantes de veículos e autopeças; prorrogação de incentivos setoriais para o desenvolvimento regional; continuidade da isenção de tributos para táxis e portadores de deficiência física.*

245. *Os gráficos apresentados pela SPE para as vendas de automóveis e preços dos veículos novos permitem concluir que houve redução do preço dos veículos, no momento imediatamente subsequente ao início das duas rodadas de desonerações (janeiro de 2009 e junho de 2012). Porém, decorrido um ano, nos dois casos os valores de compra reverteram a tendência, passando a ter alta relevante (peça 17, pp. 22-23).*

246. *A análise da quantidade de veículos novos licenciados apresenta-se no mesmo sentido, de aumentos substanciais, mas transitórios, limitados ao período imediatamente superior ao início das rodadas de desoneração. Tal impacto foi sentido especialmente nos meses de janeiro de 2009 (alta de 40%, sobre uma base deprimida por três meses de retração) e junho de 2012 (alta de 32%) (peça 17, pp. 21-22).*



247. A conclusão da SPE é de que a política de redução de IPI foi efetiva para elevar as vendas de veículos no curto prazo, promovendo a redução de estoques, e enfraquecendo os efeitos da crise internacional. No entanto, a eficácia da medida no longo prazo é questionável, segundo a SPE, pois as reduções temporárias de preços de veículos, de cerca de 5%, poderiam motivar o adiantamento de uma compra já planejada, mas sem abrir espaço para a ampliação do consumo total das famílias, como seria o caso de se induzir, por exemplo, à compra de um segundo carro (peça 17, p. 23).

248. A respeito do InovarAuto, programa instituído pela Medida Provisória 540 de 2011, convertida na Lei 12.456/2011, que implantou aumento de 30 pontos da alíquota de IPI dos veículos importados, ao mesmo tempo em que concedeu alívio tributário a montadoras que implementassem requisitos de expansão de investimentos e do parque industrial instalado no território nacional, a conclusão da SPE é, similarmente, a de que não é possível corroborar que tenha havido impacto positivo do programa na indústria nacional, sendo possível afirmar, por outro lado, que houve significativo entrave à venda de veículos importados (peça 17, p. 24).

249. Na mesma Nota Técnica 10.014, a SPE procedeu à análise de desonerações do IPI nos setores de móveis, bens de capital, insumos da construção civil e eletrodomésticos. A avaliação da Secretaria, para essas políticas setoriais, apresenta pontos convergentes: em regra, ocorreu impacto positivo notável nas vendas, limitado ao curto prazo; a dinâmica das curvas de produção e preços apresentou grande volatilidade no período; as variações dos saldos de produção e contratação de pessoal não destoaram da média para a indústria; não há evidências robustas de que as desonerações tenham produzido impacto positivo no longo prazo (peça 17, pp. 25-37).

250. Levando em conta o grande esforço do MF, consubstanciado nas notas técnicas em apreço, para avaliar os gastos tributários da União sem órgão gestor definido, é de se reafirmar a necessidade de que se sejam estabelecidos critérios mínimos, assim como a programação das avaliações dos gastos tributários e demais desonerações supramencionadas. Tal iniciativa seria a plataforma para a racionalização do sistema de renúncias tributárias, com probabilidade de gerar grande economia ao erário.

251. Além disso, elevaria a qualidade do processo de formulação dessas políticas públicas, de forma a alcançar soluções efetivas para os problemas que afligem os cidadãos e, assim, demandam a atuação governamental. Depreende-se das avaliações realizadas que as políticas via desoneração tributária analisadas parecem não contribuir para uma melhoria na desigualdade social tampouco no desempenho da economia no longo prazo. Dessa forma, observa-se que, com base nesse tipo de avaliação, o Poder Executivo e o Congresso Nacional são munidos de elementos técnicos para a tomada de decisão qualificada no que tange àquelas políticas públicas.

252. É louvável o esforço empreendido pelo Ministério da Fazenda com a realização dessas avaliações. No entanto, diante do cenário de ausência de institucionalização das estruturas de governança das renúncias de receita, com especial atenção dada aos gastos tributários neste trabalho, faz-se necessário reforçar a condução de avaliações, regular e tempestivamente, dos benefícios fiscais e a sua utilização para retroalimentar o processo de formulação das políticas públicas.

253. Ademais, considera-se fundamental que o conhecimento cumulativo gerado por essas avaliações seja utilizado para subsidiar o processo de elaboração, adequação e reformulação de políticas públicas.

254. Desse modo, sugere-se reformular a recomendação disposta no item 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, com base na Portaria-Segecex 27, de 19/10/2009, para que seja proferida recomendação nos seguintes termos: à Casa Civil, em conjunto com o MP e o MF, com fundamento no art. 37 da Constituição Federal de 1988, no art. 3º, inciso I, alínea 'd', da Lei 13.502/2017 e nos art. 4º, incisos VII e X, art. 7º, art. 8º, incisos I ao III, art. 9º, inciso II, e art. 11 do Decreto 9.203/2017, que definam critérios mínimos para a avaliação de eficiência, eficácia e efetividade de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias em orientação aos órgãos responsáveis pela



gestão dessas políticas. Além disso, considerando que o guia 'Avaliação de Políticas Públicas: Guia Prático de Análise *ex ante*', publicado pela Casa Civil, não é de observância obrigatória pelos ministérios setoriais, propõe-se ao Tribunal recomendar à Casa Civil que oriente os ministérios quanto à utilização desse manual para aperfeiçoar o processo de criação e avaliação de políticas públicas.

255. A partir das informações prestadas pela RFB no âmbito da Foc Renúncia de Receitas, por meio do Ofício 675/2017-RFB Gabinete (peça sigilosa n. 25 do TC 015.940/2017-9), nota-se, ao se proceder à consolidação dos dados apresentados, que o percentual de gastos tributários sem órgão gestor definido permanece alto e configura 44% do valor total dos gastos tributários vigentes no DGT 2018, ou seja, para o equivalente a mais de R\$ 125 bilhões em gastos tributários existe lacuna quanto à definição de responsabilidade pela avaliação dos resultados pretendidos. Isso não significa dizer que os gastos tributários que contam com órgão gestor definido na legislação sejam objeto de alguma avaliação dos resultados, pois como já demonstrado neste tópico, os órgãos setoriais carecem de qualquer orientação formal por parte dos órgãos centrais nesse sentido. Além disso, no âmbito do levantamento que resultou no Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, detectou-se que, em geral, os ministérios gestores de políticas financiadas por gastos tributários não realizavam avaliação de resultados.

256. Esclareça-se que as planilhas encaminhadas pelo citado ofício foram classificadas pela RFB como sigilosas, inclusive quanto à informação sobre os órgãos gestores dos gastos tributários para os quais houve essa definição na legislação. Isso afeta a transparência sobre qual órgão setorial é responsável pela avaliação dos resultados.

257. Observa-se que o total de gastos tributários previstos no DGT 2018 (atualizado) corresponde a cerca R\$ 284 bilhões, sendo que: R\$ 240 bilhões possuem prazo de vigência indeterminado e R\$ 125 bilhões não possuem órgão gestor (desse montante, o equivalente a R\$ 123 bilhões não possuem prazo de vigência definido). Assim, 98% dos gastos tributários sem órgão gestor não têm prazo de vigência determinado.

#### DGT 2018

Total de gastos tributários	R\$ 284.454.411.511	100%
Total com prazo de vigência indeterminado	R\$ 240.597.144.201	85%
Total sem órgão gestor	R\$ 125.619.758.687	44%
Total sem órgão gestor e com prazo de vigência indeterminado	R\$ 123.307.831.399	43%

Fonte: Elaboração própria a partir do anexo ao Ofício 675/2017-RFB Gabinete (peça sigilosa n. 25 do TC 015.940/2017-9)

258. A esse respeito, cabe mencionar que, na Nota Técnica 10.014, além das avaliações de desonerações do IR e IPI, foi proposta a realização de uma avaliação de renúncia tributária por ano, de forma aprofundada e com adoção de método manual (peça 17, p. 7). A esse respeito, apesar do esforço empreendido, até então, nas avaliações executadas pela equipe do MF, não parece razoável a realização de uma única aferição por ano, considerando o vultoso montante das desonerações, e a ausência de apuração dos resultados pretendidos e alcançados por elas, especialmente num cenário de restrição fiscal como o atual. É compreensível a limitação da equipe do MF responsável por essas avaliações, e não é sem motivo que este Tribunal reconheceu a necessidade de envolvimento dos órgãos setoriais por parte dos órgãos centrais, seja pela designação e ou orientação dos gestores dessas desonerações, no escopo das recomendações dispostas nos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário.

259. Registrou-se no relatório do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário que, em 2014, havia sido iniciado processo de identificação dos órgãos gestores para os gastos tributários sem essa definição na lei instituidora. Na ocasião, conforme disposto na Nota Técnica 10.036 SE-MF, foram identificados 175 itens de gastos tributários sem órgão gestor, no DGT 2014, para os quais houve sugestão de indicação, tendo havido definição de órgão gestor para 18 itens.



260. Com o intuito de verificar a evolução desse processo, foram solicitadas novas informações ao MF, ao MP e à CC (peças 29 a 31). Essas solicitações foram respondidas de forma centralizada pelo MF, com amênia dos demais, por entenderem ser o ministério mais capacitado para responder à demanda, conforme considerado no Ofício 4.025/2018-MP, de 18/1/2018 (peça 37).

261. Por sua vez, embora as informações apresentadas pelo MF (peça 38) denotem a expectativa de amadurecimento de um arcabouço de governança dos gastos tributários, verifica-se que não foi dada continuidade ao trabalho de identificação dos órgãos gestores para os gastos tributários sem órgão gestor definido na legislação.

262. A Seae, por meio da Nota Técnica SEI 2/2018/COMFIM/SUFIL/SEAE-MF, afirmou que as mudanças institucionais observadas no MF, no período de 2014 a 2018, impactaram negativamente a sistematização dos trabalhos técnicos referentes à implementação das ações, de natureza interinstitucional, relativas ao item 9.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário. Houve menção à realocação de atribuições internas, da SPE para a Seae (Decreto 9.003/2017), à recente exclusão da Seae e à criação da Secretaria de Acompanhamento Fiscal, Energia e Loteria (Decreto 9.266/2018), mantendo-se, nesta última, as atribuições e competências relativas aos gastos tributários e aos benefícios financeiros e creditícios da União (peça 38, p. 3 a 6).

263. Por intermédio da citada nota, firmou-se, ainda, o posicionamento de não ser atribuição do MF a designação de determinado órgão setorial como gestor de política financiada por meio de gastos tributários, por se tratar de ato administrativo de natureza interinstitucional e, dessa forma, tal competência deveria ser prevista por decreto presidencial. Houve sugestão pela Seae para que tal competência fosse atribuída ao Comitê Interministerial de Governança (CIG), criado pelo Decreto 9.203/2017 (peça 38, p. 4).

264. Ademais, para a Seae, uma vez instituída a atribuição para designação de órgão gestor, mediante decreto, esta designação deveria ocorrer de forma paulatina e observar os critérios de relevância, risco e materialidade, pois haveria necessidade de reestruturar processos internos nos órgãos gestores futuramente designados, incluindo a estrutura de pessoal (peça 38, p. 4).

265. Feitas essas considerações, restou ainda mais evidente a lacuna quanto à responsabilidade por agir no que se refere às avaliações das políticas financiadas por renúncias tributárias e/ou à designação de gestores para a execução dessas avaliações, pois o MP considera que essas renúncias não são matéria de competência direta do ministério e que o PPA não constitui no melhor instrumento para a realização de suas avaliações, enquanto o MF considera que essa matéria possui natureza interinstitucional e, portanto, deveria ser solucionada por decreto presidencial.

266. Ressalta-se que a lacuna nas atribuições para o exercício das funções de monitoramento e avaliação das renúncias tributárias, especificamente no que se refere à atribuição para a designação de órgão gestor de política financiada por gastos tributários, não é novidade e foi um dos catalisadores para a prolação da recomendação constante no subitem 9.2.1 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, de que a Casa Civil, em conjunto com o MP e o MF, criasse mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários sem órgão gestor identificado na legislação instituidora, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com o fim de verificar se tais benefícios alcançam os fins aos quais se propõem e a pertinência de se atribuir o papel de supervisão desses gastos tributários a algum órgão do Poder Executivo.

267. A escolha do instrumento pelo qual se deve materializar o cumprimento da recomendação cabe ao Poder Executivo e, neste caso, o MF entendeu ser caso relacionado à competência do Presidente da República, haja vista a sugestão de edição de decreto presidencial, considerando o envolvimento interinstitucional.

268. Nesse ponto, faz-se necessário rememorar que, entre as atribuições conferidas à Casa Civil, constam aquelas relacionadas à assistência ao Presidente da República, e, em especial, na coordenação e integração das ações governamentais, bem como na avaliação e no monitoramento da ação governamental e da gestão dos órgãos e das entidades da administração pública federal, conforme disposto no art. 3º da Lei 13.502/2017:



*Lei 13.502, de 1º 11/2017*

*‘Art. 3º À Casa Civil da Presidência da República compete:*

*I - assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições, especialmente:*

*a) na coordenação e na integração das ações governamentais; (...)*

*c) na análise do mérito, da oportunidade e da compatibilidade das propostas, inclusive das matérias em tramitação no Congresso Nacional, com as diretrizes governamentais;*

*d) na avaliação e no monitoramento da ação governamental e da gestão dos órgãos e das entidades da administração pública federal; (...)*

*269. Podem ser destacadas ainda algumas competências relacionadas à coordenação de políticas públicas que foram atribuídas a órgãos integrantes da estrutura regimental da Casa Civil por meio do Decreto 8.889/2016, como, por exemplo: a atuação de forma coordenada com os ministérios e secretarias na formulação de projetos governamentais considerados prioritários e estruturantes pelo Presidente da República; o monitoramento e as atividades de coordenação de ações prioritárias nas áreas de gestão pública e de políticas sociais, de infraestrutura e de desenvolvimento econômico.*

*Decreto 8.889/2016*

*‘Art. 3º À Assessoria Especial compete: (...)*

*III - atuar de forma coordenada com os Ministérios e as Secretarias na formulação de projetos governamentais considerados prioritários e estruturantes pelo Presidente da República; e (...)*

*Art. 5º À Secretaria-Executiva compete: (...)*

*III - colaborar com o Ministro de Estado na direção, na orientação, na coordenação e no controle dos trabalhos da Casa Civil da Presidência da República, na definição de diretrizes e na implementação das ações da sua área de competência; (...)*

*VII - prover informações estratégicas ao Ministro de Estado para apoiar o processo de decisão e o desempenho das competências da Casa Civil da Presidência da República; (...)*

*X - exercer as funções de Secretaria-Executiva de câmaras, conselhos, comitês e outros grupos coordenados pela Casa Civil da Presidência da República que não possuam Secretaria-Executiva específica, inclusive daqueles formados por diferentes instâncias governamentais;*

*(...)*

*Art. 9º Às Subchefias Adjuntas da Subchefia de Articulação e Monitoramento da Casa Civil da Presidência da República compete, preferencialmente e sem prejuízo de outras matérias atribuídas pelo Subchefe de Articulação e Monitoramento, o monitoramento e as atividades de coordenação de ações prioritárias nas áreas de:*

*I - políticas sociais - Subchefia Adjunta de Políticas Sociais;*

*II - políticas de infraestrutura - Subchefia Adjunta de Infraestrutura;*

*III - políticas de desenvolvimento econômico - Subchefia Adjunta de Política Econômica; e*

*IV - gestão pública - Subchefia Adjunta de Gestão Pública.’*

*270. Dessa forma, considerando-se o fato de o MF, com anuência da própria Casa Civil e do MP, ter se manifestado no sentido de que a designação de órgãos gestores para as políticas financiadas por meio de gastos tributários seria ato administrativo de natureza interinstitucional, sugere-se, com base na Portaria-Segecex 27, de 19/10/2009, a conversão da deliberação 9.2.1 do Acórdão 1.205 2014-TCU-Plenário em determinação, nos seguintes termos: determinar à Casa Civil, com fulcro no art. 37 da Constituição Federal de 1988, no art. 1º, § 1º, da LRF, nas atribuições da Casa Civil acima descritas, em especial no art. 3º da Lei 13.502/2017, e nos art. 2º, inciso I, e art. 4º incisos VII e X do Decreto 9.203/2017, que designe órgãos gestores para todos os gastos tributários, a fim de que lhes seja atribuída a responsabilidade pelo monitoramento e avaliação das políticas públicas financiadas por esses recursos; defina cronograma para realização de avaliações sobre desempenho, resultados e outros aspectos relevantes para a gestão dessas políticas públicas. Almeja-*



se, assim, que algum órgão do Poder Executivo assuma a responsabilidade pela avaliação de eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos em decorrência de renúncias tributárias.

#### IV. CONCLUSÃO

271. Realizou-se, por meio deste trabalho, monitoramento das deliberações constantes do item 9.1 e subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, do subitem 9.5.2 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário, dos itens 9.2 e 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário e dos itens 9.2 e 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, em atenção ao disposto nos subitens 9.5.2 e 9.5.4 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário e no item 9.6 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário.

272. A análise foi segregada em três seções, na primeira foram analisadas as deliberações referentes à metodologia de estimativas. A segunda parte, por sua vez, tratou do processo de instituição de renúncias tributárias. Já a terceira parte versou sobre o acompanhamento e avaliação das renúncias tributárias com e sem órgão gestor.

273. Quanto à metodologia para cálculo da perda de arrecadação associada à renúncia de receita, tem-se o item 9.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, pelo qual se recomendou à RFB que, em conjunto com a SOF e a STN, definisse uma metodologia para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas, com vistas ao cumprimento efetivo do caput do art. 14 da LRF (tópico II.1.4).

274. A recomendação em tela já havia sido considerada parcialmente cumprida com o advento da publicação da Portaria MF 453/2013 (buscou regulamentar o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita dos dispositivos que alterem a legislação tributária, nos termos do art. 14 da LRF), conforme tratado no item 9.2 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário.

275. Assim, após a análise do conteúdo da Portaria MF 453/2013, e, também, levando-se em conta as inovações presentes no último DGT, pode-se afirmar que a responsabilidade pela definição da metodologia de cálculo e pela produção das estimativas das renúncias tributárias recaem principalmente sobre a RFB.

276. Além disso, com base nas informações prestadas pela RFB, entende-se não ser possível que a metodologia para o cálculo do impacto orçamentário-financeiro das renúncias seja única, e que é razoável que seja competência apenas da Receita Federal, órgão técnico que detém expertise e competência em termos de arrecadação de receitas tributárias. Por essa razão, propõe-se ao Tribunal tornar insubsistente o item 9.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário (tópico II.1.4).

277. Ainda sobre a metodologia de elaboração de estimativas dos gastos tributários, no que se refere ao item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, a análise considerou dois aspectos: a publicação das metodologias de cálculo dos gastos tributários e os pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário, com base no Sistema Tributário de Referência (tópico II.1.4).

278. Observou-se que, apesar dos consideráveis esforços no aperfeiçoamento das informações sobre as metodologias de cálculo dos gastos tributários dispostos no DGT, o conteúdo carece da explanação individualizada desses gastos em conformidade com os termos inscritos na referida deliberação que recomendou à RFB que divulgasse em seu sítio na **internet** os cadernos metodológicos que explicitam a forma de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários.

279. Deve-se buscar o equilíbrio entre a divulgação das informações de forma demasiado genéricas com a manutenção de documento interno em linguagem técnica e altamente detalhado, a fim de se promover a divulgação das metodologias individualizadas de cada gasto tributário e os respectivos parâmetros dos cálculos utilizados para sua apuração.

280. Quanto ao Sistema Tributário de Referência, passou a constar no DGT capítulo específico sobre esse tema, contendo os pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário para os seguintes tributos: IRPF, IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, IPI e II. Para os demais tributos federais (Contribuição Previdenciária, IOF, AFRM, ITR,



CIDE e Condecine), o plano de ação apresentado pela RFB possui previsão para conclusão em 1º/7/2018.

281. O conteúdo produzido até então, nesse capítulo, está alinhado ao preconizado nas deliberações constantes nos itens 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário e 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, pois observou-se o aprimoramento da transparência quanto aos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário, com relação aos tributos ali individualmente considerados.

282. Assim, considera-se a recomendação disposta no item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário apenas parcialmente atendida.

283. Dessa forma, sugere-se expedir determinação à RFB para que publique em linguagem acessível, em sua página na internet, a metodologia de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários, indicando os parâmetros metodológicos dos cálculos utilizados para sua apuração, em conformidade com o inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 e o art. 8º da Lei 12.527, de 18/11/2011 (Lei de Acesso à Informação). Almeja-se, assim, conferir transparência às metodologias individualizadas de cada renúncia tributária constante do demonstrativo, incluindo os parâmetros metodológicos dos cálculos utilizados para sua apuração (tópico II.1.4).

284. Ressalta-se ainda que a deliberação disposta no 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário permanece vigente e vem sendo atendida, uma vez que a RFB, a partir do exercício de 2016, tem prestado informações semestrais ao Tribunal quanto à situação das medidas adotadas para a publicação das metodologias de cálculo dos gastos tributários e dos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário.

285. Com relação ao processo de instituição de renúncias tributárias, por meio do subitem 9.5.2 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário, foi determinado à Semag que examinasse o teor da Portaria MF 453/2013 e verificasse em que medida atenderia à determinação contida no subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário. Por sua vez, a determinação disposta no item 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário determinou ao MF, em conjunto com o então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, para que promovesse a sistematização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo, com vistas a garantir o cumprimento do art. 14 da LRF e assegurar que tal procedimento seja transparente e passível de controle.

286. Como visto, com o advento da Portaria MF 453/2013, verificou-se algum avanço na sistematização dos procedimentos que envolvem a concessão de renúncia de receitas, pois se definiu a responsabilidade de órgãos integrantes da estrutura do MF, notadamente RFB e SE/MF, no que diz respeito a regulamentação do cálculo do impacto fiscal e do controle da renúncia de receita dos dispositivos que alterem a legislação tributária federal, nos termos no art. 14 da LRF.

287. Entretanto, essa portaria isoladamente não é suficiente para dar cumprimento à determinação constante do subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010, uma vez que é demandada uma atuação mais ampla do Poder Executivo. Houve pouco avanço no tocante à definição de competências dos vários órgãos envolvidos (setoriais e centrais), para além daqueles que integram a estrutura do Ministério da Fazenda, no que diz respeito à formalização dos procedimentos a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão ou ampliação de renúncia de receitas. Portanto, considera-se a determinação apenas parcialmente atendida (II.2.4).

288. Dessa forma, dada a atribuição da Casa Civil relacionada à coordenação e à integração das ações governamentais, sugere-se determinação à Casa Civil para que formalize o rito procedimental de concessão e gestão de renúncia de receitas, estabelecendo as competências do Centro de Governo e dos órgãos setoriais, bem como o fluxo da atuação desses órgãos, com vistas a assegurar que tais procedimentos sejam transparentes e passíveis de controle e avaliação (II.2.4).



*Trata-se de medida fundamental para solucionar de forma estruturante as falhas de governança das renúncias tributárias evidenciadas pelo Tribunal ao longo dos anos.*

289. *No que se refere à recomendação disposta no item 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário, a temática também perpassa o processo de instituição de renúncias tributárias, mas envolve o Poder Legislativo. Em face de ter sido observado que desonerações instituídas pelo Poder Legislativo por meio da inclusão de emenda em medidas provisórias apresentaram problemas quanto à estimativa de impacto dessas emendas, foi recomendado às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que orientassem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às comissões competentes sobre a necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da LRF quando da análise de propostas de atos normativos que concedem ou ampliam renúncias de receita tributárias (II.2.4).*

290. *A esse respeito, algumas questões foram esclarecidas pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados que, em estudo encomendado pela Comissão de Finanças e Tributação, sugeriu alteração da redação do art. 19 da Resolução CN 1/2002 com o intuito de atribuir às consultorias de orçamento da Câmara e do Senado a competência de se manifestar sobre a adequação orçamentária e financeira, não apenas da medida provisória, mas também das respectivas emendas e pareceres emitidos.*

291. *Conforme informado pela COFF, embora a modificação na norma possa melhorar a qualidade técnica do processo legislativo, eventual alteração compete exclusivamente aos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Sendo que, de fato, os órgãos de assessoramento legislativo têm atuação limitada nesse processo de criação de benefícios fiscais, especialmente quanto à observância do art. 14 da LRF. Assim, entende-se que a recomendação disposta no item 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário tem sido observada pelos órgãos de assessoramento legislativo dentro dos limites de sua competência. Portanto, sugere-se ao Tribunal considerar tal deliberação como atendida (II.2.4).*

292. *Quanto a temática do acompanhamento e avaliação das renúncias tributárias, foram analisados aspectos referentes aos subitem 9.2.1 (sobre acompanhamento e avaliação de renúncias tributárias sem órgão gestor) e 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (sobre acompanhamento e avaliação de renúncias tributárias com órgão gestor).*

293. *Na oportunidade, pode-se destacar importantes iniciativas que, se plenamente implementadas, poderiam cooperar com as avaliações das políticas financiadas por renúncia tributária, como é o caso do documento 'Avaliação de Políticas Públicas – Guia prático de análise ex ante' e da informação fornecida pelo MP sobre a atuação, no âmbito do CMAP, referente à interoperabilidade das bases de dados sob responsabilidade do Governo Federal. Fez-se uma análise preliminar sobre o guia de avaliação para avaliação ex ante, que só foi enviado ao Tribunal na data de 1º/3/2018. Quanto ao trabalho sobre a interoperabilidade das bases de dados não se verificou o envio de qualquer cronograma ou plano de implementação.*

294. *Assim, sugere-se determinar ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, na qualidade de coordenador do CMAP, conforme art. 2º, inciso I, da Portaria Interministerial 102/2016, que encaminhe ao Tribunal plano de ação do trabalho de interoperabilidade das bases de dados sob responsabilidade do Governo Federal, em desenvolvimento no âmbito do comitê, incluindo cronograma de implementação de cada etapa e informando as bases de dados contempladas (II.3.4).*

295. *Além disso, também foram indicadas pelo MF algumas ações contempladas no Projeto Estratégico Corporativo denominado 'Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União', sem que tenha sido encaminhado cronograma ou plano de implementação dessas ações, com destaque para: (a) elaboração de relatório de subsídios da União contendo análise pormenorizada da evolução dos benefícios creditícios e financeiros da União e dos gastos tributários; e (b) proposição de modelo de governança para as políticas financiadas por benefícios creditícios e financeiros e/ou*



gastos tributários da União, contemplando as etapas de formulação, monitoramento, gestão e avaliação.

296. Diante disso, sugere-se expedir determinação ao Ministério da Fazenda para que encaminhe ao Tribunal plano de implementação das ações contempladas no Projeto Estratégico Corporativo denominado “Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União”, no âmbito do Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda (PMINF), incluindo cronograma de desenvolvimento e implementação de cada ação (II.3.4).

297. Passados quase quatro anos do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, após terem sido despendidos recursos na identificação dos gastos tributários sem órgão gestor definido na legislação, e na possível identificação de gestor para esses gastos com base no critério finalístico por parte do MF, a conclusão a que chegou o ministério, com anuência do MP e da Casa Civil, foi de não ser atribuição do MF a competência para a designação de determinado órgão setorial como gestor de política financiada por meio de gastos tributários, por trata-se de ato administrativo de natureza interinstitucional e, dessa forma, tal competência deveria ser prevista por decreto presidencial.

298. Confirmou-se mais uma vez a lacuna quanto à responsabilidade por agir, no que se refere às avaliações das políticas financiadas por renúncias tributárias e ou à designação de gestores para a execução dessas avaliações.

299. Ademais, em face do disposto no subitem 9.2.1 do Acórdão 1.205 2014, apesar das expectativas relacionadas à institucionalização do Comitê de Monitoramento dos Subsídios da União (gastos tributários e benefícios financeiros e creditícios), com competências para o monitoramento e avaliação dos gastos tributários, observa-se, até o momento, que essa estruturação permanece no campo das intenções.

300. Além dessas informações, convém destacar o esforço realizado pelo Ministério da Fazenda com as avaliações realizadas sobre a política de desoneração da cesta básica, a política de deduções com despesas de saúde no IRPF e as desonerações do IPI. Os resultados levam a se reafirmar a necessidade de que se sejam estabelecidos critérios mínimos, assim como a programação das avaliações dos gastos tributários e demais desonerações.

301. O percentual de gastos tributários sem órgão gestor definido permanece alto e configura 44% do valor total dos gastos tributários vigentes no DGT 2018, ou seja, para o equivalente a mais de R\$ 125 bilhões em gastos tributários existe lacuna quanto à definição de responsabilidade pela avaliação dos resultados pretendidos.

302. Considerando o teor da recomendação disposta no subitem 9.2.2 para que os órgãos centrais (Casa Civil, MP e MF) orientassem os ministérios setoriais responsáveis por ações governamentais financeiras por renúncias tributárias quanto à elaboração de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos renunciados em decorrência de benefícios tributários, não se pode afirmar que o Projeto de Lei de Governança, o Decreto de Governança e o documento ‘Avaliação de Políticas Públicas – Guia prático de análise **ex ante**’ sejam suficientes para endereçar todas essas questões, especialmente por ainda não haver qualquer orientação acerca da avaliação dos resultados obtidos com a aplicação dos recursos oriundos das renúncias tributárias, nas políticas públicas em andamento, que estão sob a gestão dos ministérios setoriais.

303. Diante do cenário de ausência de institucionalização das estruturas de governança das renúncias de receita, com especial atenção dada aos gastos tributários neste trabalho, faz-se necessário reforçar a condução de avaliações, regular e tempestivamente, desses gastos. Desse modo, considera-se não implementadas as recomendações dispostas nos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (II.3.4).

304. Assim sendo, sugere-se determinar à Casa Civil que designe órgãos gestores para todos os gastos tributários, a fim de que lhes seja atribuída a responsabilidade pela avaliação de eficiência, eficácia e efetividade dos programas ou projetos que utilizam recursos decorrentes de renúncias tributárias (II.3.4).



305. Além disso, também se alvitra recomendar à Casa Civil da Presidência da República, em conjunto com os Ministérios do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Fazenda, que definam critérios mínimos para a avaliação de eficiência, eficácia e efetividade de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias em orientação aos órgãos responsáveis pela gestão dessas políticas, e orientem os ministérios setoriais quanto à necessidade de utilização do manual 'Avaliação de Políticas Públicas – Guia prático de análise ex ante' para a instituição ou renovação de políticas públicas financiadas com renúncias de receitas (II.3.4).

306. Feitas essas considerações, segue quadro resumo da situação do atendimento às deliberações monitoradas:

Situação	Deliberação
Implementada	9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário
Parcialmente implementadas	9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário
Em implementação	9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário
Não implementadas	9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário

307. Em suma, os achados do monitoramento não são inéditos, ou seja, já foram identificados pelo Tribunal em outras ocasiões, notadamente no âmbito das auditorias que originaram os acórdãos ora analisados. Porém, o Poder Executivo ainda não implementou medidas suficientes para a solução dos problemas detectados. Assim, tratam-se de questões estruturais da governança da renúncia tributária que já foram objeto de discussões com os auditados em outras oportunidades, mormente com representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, também, no decorrer do referido monitoramento. Dessa forma, supre-se a ausência de submissão do relatório de monitoramento à prévia manifestação dos órgãos fiscalizados.

#### V. BENEFÍCIOS EFETIVOS DAS DELIBERAÇÕES

308. Os benefícios decorrentes desse monitoramento são qualitativos, sendo o principal benefício observado o estágio avançado da estruturação do Sistema Tributário de Referência, que esclarece acerca dos pressupostos utilizados para enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário. Também se notou um pequeno avanço na sistematização dos procedimentos que envolvem a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício tributário, pois houve definição de responsabilidades de órgãos integrantes da estrutura do MF no que se refere ao cálculo do impacto orçamentário-financeiro dessas medidas.

309. Além disso, também foram realizadas avaliações sobre algumas desonerações por parte do MF: política de desoneração da cesta básica, política de deduções com despesas de saúde no IRPF e desonerações do IPI.

#### VI. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

310. Pelo exposto, submetem-se os autos à consideração superior, propondo:

a) Tornar insubsistente a recomendação contida no item 9.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário (II.1.4);

b) Considerar implementada a recomendação contida no item 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário (II.2.4);

c) Considerar parcialmente implementadas a recomendação contida no item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário e a determinação contida no subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário (II.1.4 e II.2.4);

d) Considerar em implementação a determinação contida no item 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário (II.1.4);

e) Considerar não implementadas as recomendações contidas nos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (II.3.4);

f) Determinar à Casa Civil da Presidência da República, com fulcro no art. 37 da Constituição Federal de 1988, no art. 1º, § 1º, da Lei Complementar 101/2000, no art. 3º, inciso I,



alíneas 'a' e 'd', da Lei 13.502/2017 e nos art. 2º, inciso I, art. 4º, incisos VII e X, art. 7º, art. 8º, inciso I, e art. 11 do Decreto 9.203/2017, que:

f.1) formalize, no prazo de noventa dias, os ritos procedimentais de concessão e gestão de renúncias de receitas, estabelecendo as competências do Centro de Governo e dos órgãos setoriais, bem como o fluxo da atuação desses órgãos, com vistas a assegurar que tais procedimentos sejam transparentes e passíveis de controle e avaliação;

f.2) designe órgãos gestores para todos os gastos tributários, a fim de que lhes seja atribuída a responsabilidade pelo monitoramento e avaliação das políticas públicas financiadas por esses recursos; defina cronograma para realização de avaliações sobre desempenho, resultados e outros aspectos relevantes para a gestão dessas políticas públicas; e apresente os resultados desse trabalho ao TCU no prazo de noventa dias;

g) Determinar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, com base no inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 e no art. 8º da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011), que, no prazo de noventa dias, publique em linguagem acessível, em sua página na internet, a metodologia de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários, indicando os parâmetros metodológicos utilizados;

h) Determinar ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, na qualidade de coordenador do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), conforme art. 2º, inciso I, da Portaria Interministerial 102/2016, com base nos art. 7º, inciso V, e art. 8º, § 1º, inciso V, da Lei 12.527/2011, que, no prazo de trinta dias, encaminhe ao TCU plano de ação do trabalho de interoperabilidade das bases de dados sob responsabilidade do Governo Federal, em desenvolvimento no âmbito do comitê, incluindo cronograma de implementação de cada etapa e as bases de dados contempladas;

i) Determinar ao Ministério da Fazenda que encaminhe ao TCU, com base no art. 7º, inciso V, e art. 8º, § 1º, inciso V, da Lei 12.527/2011, no prazo de trinta dias, plano de implementação das ações contempladas no Projeto Estratégico Corporativo denominado 'Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União', no âmbito do Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda (PMINF), incluindo cronograma de implementação de cada ação, com destaque para as seguintes ações: elaboração de relatório de subsídios da União, contendo análise pormenorizada da evolução dos benefícios creditícios e financeiros da União e dos gastos tributários; e proposição de modelo de governança para as políticas financiadas por benefícios creditícios e financeiros e/ou gastos tributários da União, contemplando as etapas de formulação, monitoramento, gestão e avaliação;

j) Recomendar à Casa Civil da Presidência da República, em conjunto com os Ministérios do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Fazenda, com fundamento no art. 37 da Constituição Federal de 1988, no art. 3º, inciso I, alínea 'd', da Lei 13.502/2017 e nos art. 4º, incisos VII e X, art. 7º, art. 8º, incisos I ao III, art. 9º, inciso II, e art. 11 do Decreto 9.203/2017, que definam critérios mínimos para a avaliação de desempenho/resultados de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias, a fim de subsidiar a atuação dos órgãos responsáveis pela gestão dessas políticas, e orientem os ministérios setoriais quanto à necessidade de utilização do manual 'Avaliação de Políticas Públicas – Guia prático de análise ex ante' para a instituição ou renovação de políticas públicas financiadas com renúncias de receitas, devendo apresentar o resultado ao TCU no prazo de noventa dias;

k) Encaminhar cópia do acórdão que vier a ser proferido à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério da Fazenda, ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, ao Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União e à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, informando-lhes que o inteiro teor da deliberação poderá ser consultado no Portal do TCU ([www.tcu.gov.br/acordaos](http://www.tcu.gov.br/acordaos));

l) Ordenar o arquivamento dos autos, com fulcro no art. 169, inciso V, do Regimento Interno do TCU.”



É o relatório.

VOTO

1. O presente processo trata da análise de mérito da denúncia apresentada pelo Ministério Público Federal (MPF) em 14 de maio de 2017, com base no art. 14 da Lei nº 1.232/2011, que dispõe sobre a organização do Ministério Público Federal e dos Estados, e no art. 129 da Constituição Federal, que estabelece a função social do Ministério Público.

2. A denúncia foi apresentada pelo MPF em 14 de maio de 2017, com base no art. 14 da Lei nº 1.232/2011, que dispõe sobre a organização do Ministério Público Federal e dos Estados, e no art. 129 da Constituição Federal, que estabelece a função social do Ministério Público.

3. O MPF alega que o denunciado, em razão de suas funções, teria cometido atos de improbidade administrativa, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 8.429/1992, que dispõe sobre a Lei de Improbidade Administrativa.

4. O denunciado, por sua vez, alega que não houve qualquer ato de improbidade administrativa, e que a denúncia é infundada.

5. O TCU, ao analisar a denúncia, verificou que o denunciado, em razão de suas funções, teria cometido atos de improbidade administrativa, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 8.429/1992, que dispõe sobre a Lei de Improbidade Administrativa.

6. O TCU, ao analisar a denúncia, verificou que o denunciado, em razão de suas funções, teria cometido atos de improbidade administrativa, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 8.429/1992, que dispõe sobre a Lei de Improbidade Administrativa.

7. O TCU, ao analisar a denúncia, verificou que o denunciado, em razão de suas funções, teria cometido atos de improbidade administrativa, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 8.429/1992, que dispõe sobre a Lei de Improbidade Administrativa.

8. O TCU, ao analisar a denúncia, verificou que o denunciado, em razão de suas funções, teria cometido atos de improbidade administrativa, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 8.429/1992, que dispõe sobre a Lei de Improbidade Administrativa.

9. O TCU, ao analisar a denúncia, verificou que o denunciado, em razão de suas funções, teria cometido atos de improbidade administrativa, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 8.429/1992, que dispõe sobre a Lei de Improbidade Administrativa.

10. O TCU, ao analisar a denúncia, verificou que o denunciado, em razão de suas funções, teria cometido atos de improbidade administrativa, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 8.429/1992, que dispõe sobre a Lei de Improbidade Administrativa.



## VOTO

Em exame monitoramento de deliberações atinentes ao controle das renúncias de receitas tributárias, constantes dos Acórdãos 747/2010, 809/2014, 1.205/2014 e 793/2016, todos do Plenário, realizado em atenção ao disposto nos subitens 9.5.2 e 9.5.4 do Acórdão 809/2014-Plenário e no item 9.6 do Acórdão 793/2016-Plenário.

2. A avaliação empreendida foi organizada em três temas, a saber: (i) metodologia das estimativas; (ii) processo de instituição de renúncias tributárias; e (iii) acompanhamento das renúncias tributárias.

3. Quanto ao primeiro aspecto, respeitante à metodologia de cômputo da perda de arrecadação associada às renúncias de receitas, a Semag, considerando as informações prestadas pela Receita Federal do Brasil – RFB e avaliando a Portaria 453/2013, do Ministério da Fazenda – MF, entendeu não ser possível estabelecer um único procedimento para tanto, bem como ser razoável que esta seja uma competência atribuída apenas à RFB, propondo tornar insubsistente o item 9.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, que envolvia mais órgãos nesse processo.

4. Ainda com relação à metodologia, a unidade técnica cuidou de aferir as deliberações atinentes à publicidade dos procedimentos utilizados no cálculo das renúncias, como, também, dos pressupostos de enquadramento das desonerações no conceito de gasto tributário, com base no Sistema Tributário de Referência. Foi possível identificar ações já implementadas, resultando no cumprimento parcial do item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-Plenário, com proposta de expedição de determinação à RFB com vistas a conferir maior transparência aos parâmetros metodológicos.

5. Adentrando à segunda perspectiva, que trata do processo de instituição das renúncias, a unidade técnica reconheceu que a edição da Portaria MF 453/2013 consistiu em um avanço, por ter definido a responsabilidade de órgãos integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda pela regulamentação do cálculo do impacto fiscal e do controle da renúncia de receita decorrente de dispositivos que alterem a legislação tributária federal, nos termos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

6. Concluiu, contudo, que essa iniciativa, isoladamente, não seria suficiente para atender à determinação constante do subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-Plenário, exigindo atuação mais ampla do Poder Executivo, especialmente quanto à definição de competências dos órgãos envolvidos na concessão ou ampliação das renúncias de receitas que não fazem parte da estrutura do Ministério da Fazenda.

7. Continuando a análise, identificou-se que as desonerações instituídas pelo Poder Legislativo por meio da inclusão de emenda em medidas provisórias apresentam problemas quanto à estimativa de seus impactos. A partir dos esclarecimentos prestados pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados – COFF, constatou-se que os órgãos de assessoramento legislativo têm atuação limitada nesse processo de criação de benefícios fiscais, especialmente quanto à observância do art. 14 da LRF, motivo pelo qual considerou adequada sua atuação, dado que nos limites das suas atribuições, e, com isso, estaria cumprida a recomendação constante do item 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário.

8. Por derradeiro, quanto ao viés de acompanhamento e avaliação das renúncias tributárias, tomou-se conhecimento de iniciativas que podem corroborar esse objetivo, como, por exemplo, o caso do documento ‘Avaliação de Políticas Públicas – Guia prático de análise **ex ante**’, e da informação fornecida pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão – MP sobre a atuação, no âmbito do CMAP, referente à interoperabilidade das bases de dados sob responsabilidade do Governo Federal. Entretanto, apesar de se constatar o potencial cooperativo dessa ineteroperabilidade, notou-se que não havia informação acerca de sua efetiva implantação, de forma que se sugeriu determinar ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, na qualidade de coordenador do CMAP, o envio de plano de ação nesse sentido.



9. Da mesma forma, foram identificadas ações contributivas indicadas pelo Ministério da Fazenda, contempladas no Projeto Estratégico Corporativo denominado ‘Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União’, de que não se teve acesso a cronograma de implementação, propondo a Semag determinação a essa pasta para sua remessa.

10. A unidade instrutiva percebeu que remanesce, ainda, lacuna quanto à responsabilidade por agir quanto às avaliações das políticas financiadas por renúncias tributárias, e à designação de gestores para a execução dessas avaliações, já constatada quando da prolação do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário. Assim, apreendendo a conclusão a que chegou o próprio Ministério da Fazenda, com anuência do MP e da Casa Civil, de que não seria sua atribuição a competência para a designação de determinado órgão setorial como gestor de política financiada por meio de gastos tributários, por tratar-se de ato administrativo de natureza interinstitucional e, dessa forma, tal competência deveria ser prevista por decreto presidencial, propôs que seja provocada a Casa Civil para o equacionamento dessa questão.

11. Em acréscimo, propôs recomendar à Casa Civil que proceda à definição de critérios mínimos para a avaliação de eficiência, eficácia e efetividade de políticas públicas financiadas por renúncias tributárias em orientação aos órgãos responsáveis pela gestão dessas políticas.

12. Feito esse necessário histórico, passo a decidir.

13. Desde já, destaco que se trata de trabalho complexo, cujo objeto de análise vem sendo tema de diversas atuações do Tribunal. De fato, não poderia ser diferente a atuação desta Corte nessa área, dada a elevada relevância do assunto, que demonstro dando realce aos números já indicados no voto que proferi quando do julgamento de Fiscalização de Orientação Centralizada a respeito dessa mesma temática:

*“10. Talvez o melhor exemplo das lacunas existentes seja o de que 44% dos gastos tributários constantes do DGT/2018 se referem a políticas públicas para as quais não existe a definição de um órgão gestor responsável pela avaliação dos resultados pretendidos. O Governo Federal deixa de arrecadar, portanto, mais de R\$ 125 bilhões sob o pretexto de alavancar políticas para as quais sequer cogita mensurar sua repercussão, haja vista a inexistência do mais básico requisito para fazê-lo: a atribuição de tal responsabilidade a um órgão previamente designado.”*

14. É isso que se mostra nesta oportunidade. Em apertada síntese, as constatações que apresento apontam para um vultoso montante de gastos indiretos da União, do qual grande parte sequer possui um órgão gestor designado para seu acompanhamento e avaliação. Além disso, o quadro fica mais grave ao se perceber que essas verbas, via de regra, têm a característica de serem adotadas por prazo indeterminado, isto é, o Poder Público decide abrir mão de receitas cujo impacto e efetividade não se conhece bem e cuja tendência é a perenidade.

15. De passagem, friso que as renúncias de receitas tributárias não são submetidas a um processo amplo de discussão como o são as despesas orçamentárias. Quanto a esse ponto, muito embora a Semag tenha considerado implementada a deliberação pertinente dada a limitação da atuação das consultorias legislativas, entendo pertinente acrescer ao encaminhamento proposto que seja dada ciência às Casas Legislativas da importância de se promover a sugestão oferecida pela própria COFF, no sentido de ampliar a participação das consultorias de orçamento não apenas nos casos de medida provisória, mas também das respectivas emendas e pareceres emitidos, por meio da adequação da redação do art. 19 da Resolução CN 1/2002, nos moldes explicitados no referido estudo.

16. Nesse cenário de pouca regulamentação e acompanhamento, assiste razão à unidade instrutiva quanto à necessidade do estabelecimento de um rito procedimental de concessão e gestão das renúncias, de designação de órgãos setoriais responsáveis por monitorar e avaliar as políticas públicas financiadas por esses recursos com vistas, dentre outras finalidades, a aferir se as premissas que as justificaram vêm, de fato, se confirmando e, com isso, subsidiar a decisão pela manutenção dos incentivos.

17. Igualmente acertada é a visão de que deve ser dada a devida publicidade à metodologia de cálculo das renúncias, bem como aos pressupostos de enquadramento das desonerações como gastos



tributários, promovendo maior transparência, e viabilizando o controle, em obediência aos imperativos da Lei de Acesso à Informação.

18. Por último, mas não menos relevante, adiro também às preocupações manifestadas pela unidade técnica quanto a estimular a efetivação das ações colaborativas já consideradas pelos órgãos da Administração, pois, apesar de a iniciativa na proposição de ações corretivas em si já ser louvável, o interesse público só se materializa com a sua operacionalização.

19. Registro que, estando os autos conclusos para julgamento, veio informação da Casa Civil da Presidência da República de que foi editado o Decreto 9.588, de 27 de novembro de 2018, criando o Comitê de Monitoramento e Avaliação dos Subsídios da União, com competências relacionadas às lacunas identificadas pela Semag. Essa providência demonstra, não só a importância das constatações levantadas pela equipe técnica deste Tribunal, como, também, o empenho do governo em implementar as ações recomendadas, com vistas à melhoria da governança das finanças públicas. Por esse motivo, neste momento, considero apropriado abster-me de recomendar providências quanto ao acompanhamento e concessão de subsídios, determinando à unidade técnica que avalie a aptidão do mencionado normativo para resolver as questões levantadas.

Do exposto, acolho a proposta da Semag, no sentido de determinar providências para aperfeiçoar a metodologia, bem como o acompanhamento, gestão e controle das renúncias de receitas tributárias, e voto por que o Tribunal adote o acórdão que ora submeto ao Plenário.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em 28 de novembro de 2018.

JOSÉ MÚCIO MONTEIRO  
Relator



## ACÓRDÃO Nº 2756/2018 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 029.350/2017-4
2. Grupo I – Classe de Assunto: V – Monitoramento
3. Interessado: Tribunal de Contas da União
4. Unidades: Ministério da Fazenda, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e Casa Civil da Presidência da República
5. Relator: Ministro José Múcio Monteiro
6. Representante do Ministério Público: não atuou
7. Unidade Técnica: Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag)
8. Advogados constituídos nos autos: não há

## 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de monitoramento de deliberações respeitantes ao controle das renúncias de receitas tributárias.

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão do Plenário, com fundamento nos arts. 70 da Constituição Federal; 1º, incisos II e IV, 41, **caput**, e 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 250, incisos II e III, e 257 do Regimento Interno/TCU, e diante das razões expostas pelo Relator, em:

9.1. tornar insubsistente a recomendação contida no item 9.1 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário;

9.2. considerar implementada a recomendação contida no item 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário;

9.3. considerar parcialmente implementadas a recomendação contida no item 9.4 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário e a determinação contida no subitem 9.2.3.2 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário;

9.4. considerar em implementação a determinação contida no item 9.3 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário;

9.5. determinar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que, no prazo de noventa dias, publique em linguagem acessível, em sua página na **internet**, a metodologia de cálculo de cada item do Demonstrativo de Gastos Tributários, indicando os parâmetros metodológicos utilizados, em obediência ao disposto no inciso XXXIII do art. 5º da Constituição Federal de 1988 e no art. 8º da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011);

9.6. determinar ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, na qualidade de coordenador do Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP), conforme art. 2º, inciso I, da Portaria Interministerial MP/MF/CC/CGU n. 102/2016, com base nos art. 7º, inciso V, e art. 8º, § 1º, inciso V, da Lei 12.527/2011, que, no prazo de trinta dias, encaminhe ao TCU plano de ação do trabalho de interoperabilidade das bases de dados sob responsabilidade do Governo Federal, em desenvolvimento no âmbito do comitê, incluindo cronograma de implementação de cada etapa e as bases de dados contempladas;

9.7. determinar ao Ministério da Fazenda que encaminhe, em cumprimento ao disposto no art. 7º, inciso V, e no art. 8º, § 1º, inciso V, da Lei 12.527/2011, no prazo de trinta dias, plano de implementação das ações contempladas no Projeto Estratégico Corporativo denominado 'Modelo de Governança dos Gastos Tributários da União', no âmbito do Programa de Modernização Integrada do Ministério da Fazenda (PMINF), incluindo cronograma de implementação de cada ação, com destaque para as seguintes ações: elaboração de relatório de subsídios da União, contendo análise pormenorizada da evolução dos benefícios creditícios e financeiros da União e dos gastos tributários; e proposição de modelo de governança para as políticas financiadas por benefícios creditícios e



financeiros e/ou gastos tributários da União, contemplando as etapas de formulação, monitoramento, gestão e avaliação;

9.8. determinar à Semag que monitore o cumprimento das providências acima elencadas, bem como avalie a aptidão do Decreto 9.588, de 27 de novembro de 2018, para resolver as constatações atinentes à concessão e gestão de subsídios e, em especial, ao recomendado nos subitens 9.2.1 e 9.2.2 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário;

9.9. dar ciência às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal de que a efetivação da sugestão proposta pela Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados – COFF, no estudo encomendado pela Comissão de Finanças e Tributação da mesma Casa, atinente à alteração da redação do art. 19 da Resolução CN 1/2002, nos termos ali propostos, elevaria a qualidade do processo de formulação de políticas públicas, indo ao encontro, especialmente, da observância do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal; e

9.10. encaminhar cópia desta deliberação à Casa Civil da Presidência da República, às Presidências do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, ao Ministério da Fazenda, ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, ao Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União e à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional.

10. Ata nº 47/2018 – Plenário.

11. Data da Sessão: 28/11/2018 – Ordinária.

12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-2756-47/18-P.

13. Especificação do quorum:

13.1. Ministros presentes: Raimundo Carreiro (Presidente), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Aroldo Cedraz, José Múcio Monteiro (Relator) e Bruno Dantas.

13.2. Ministros-Substitutos presentes: Augusto Sherman Cavalcanti e André Luís de Carvalho.

(Assinado Eletronicamente)  
**RAIMUNDO CARREIRO**  
Presidente

(Assinado Eletronicamente)  
**JOSÉ MÚCIO MONTEIRO**  
Relator

Fui presente:

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



## GRUPO II – CLASSE III – Plenário

TC 039.853/2018-7

Natureza: Consulta

Órgãos: Ministério da Economia; Ministério da Fazenda (extinta)

Interessado: Casa Civil da Presidência da República

Representação legal: Francisco Eduardo de Holanda Bessa e outros, representando Ministério da Economia; Allan Lúcio Sathler e outros, representando Ministério da Fazenda (extinta); Adriano Augusto de Souza e outros, representando Casa Civil da Presidência da República.

SUMÁRIO: CONSULTA FORMULADA PELO ENTÃO MINISTRO DA FAZENDA RELATIVAMENTE À INTERPRETAÇÃO A SER DADA NO CASO DE CONFLITO DE NORMAS DECORRENTE DA APROVAÇÃO DE LEIS SEM A DEVIDA ADEQUAÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA E EM INOBSERVÂNCIA AO QUE DETERMINA A LEGISLAÇÃO SOBRE A MATÉRIA, EM ESPECIAL O ART. 167 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, O ART. 113 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS – ADCT, OS ARTS. 15, 16 e 17 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF, E O ART. 112 da LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS – LDO. CONHECIMENTO. RESPOSTA AO CONSULENTE.

- As disposições constantes do art. 167 da Constituição Federal, do art. 113 do ADCT, dos arts. 15, 16 e 17 da LRF, e dos dispositivos pertinentes da LDO em vigor revelam 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.

- Elevada importância dessas normas constitucionais e legais de disciplina fiscal para a efetivação de direitos fundamentais, porquanto, conforme reconhecido pela doutrina, “não existe almoço grátis” e os direitos têm custos que implicam ônus financeiro ao Estado para a sua realização, cujo suporte depende de uma atuação fiscal responsável, sob pena de as promessas constitucionais serem indefinidamente frustradas por razões financeiras.

- Medidas legislativas aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente são inexequíveis, porquanto embora se trate de normas que, após a sua promulgação, entram no plano da existência e no plano da validade, não entram, ainda, no plano da eficácia, justamente por não atenderem ao disposto no art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, e na respectiva LDO.



- Resposta ao consulente no sentido de que medidas legislativas que forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente, especialmente o art. 167 da Constituição Federal, o art. 113 do ADCT, os arts. 15, 16 e 17 da LRF, e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor, somente podem ser aplicadas se forem satisfeitos os requisitos previstos na citada legislação.

## RELATÓRIO

Transcrevo, na íntegra, o parecer lavrado no âmbito da Secretaria de Macroavaliação Governamental desta Corte – Semag -, com o qual se manifestaram de acordo os seus dirigentes (peças 8-10):

### INTRODUÇÃO

1. *Cuidam os autos de consulta formulada pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, Eduardo Refinetti Guardia, acerca de procedimentos a serem adotados no caso de medidas legislativas aprovadas sem observância do disposto no art. 112 da Lei 13.473/2017 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2018), nos arts. 15, 16 e 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e no art. 167 da Constituição Federal, ou seja, que geram obrigações para a União sem a devida adequação aos requisitos previstos em normas orçamentárias e financeiras. O questionamento foi encaminhado por intermédio do Aviso 184/2018 GMF-MF, de 5/11/2018 (peça 1). Acompanha a consulta o Parecer n. 430/2018 CAF/PGACFFS/PGFN-MF, exarado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).*

### EXAME DE ADMISSIBILIDADE

2. *A consulta é uma tipologia processual, prevista na Lei 8.443/1992 (Lei Orgânica do TCU), para que o Tribunal decida sobre questão formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de competência da Corte, nos termos do Regimento Interno. Conforme o art. 1º, § 2º, da mencionada lei, a resposta à consulta tem caráter normativo, constituindo prejulgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto. O Regimento Interno do TCU dispõe sobre a consulta em seus artigos 264 e 265.*

3. *A consulta em apreço atende aos requisitos regimentais, por haver sido proposta por Ministro de Estado, versar sobre dúvida na aplicação de leis que importam em encargos para a União, além de ser instruída com parecer do órgão de assistência jurídica – a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Guarda, ademais, pertinência temática com as atribuições do TCU, ao tratar de assunto financeiro e orçamentário, em linha com o art. 70, caput, da Constituição Federal.*

4. *Pelo exposto, a presente consulta deve ser conhecida, uma vez que formulada por autoridade legitimada, acerca da aplicação, em tese, de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de competência deste Tribunal, de modo que se encontram satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 264, caput, inciso VI e § 1º, do Regimento Interno do TCU.*

### EXAME TÉCNICO

5. *O consulente refere-se, inicialmente, ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), dispositivo incluído pela Emenda Constitucional 95/2016, para o denominado Novo Regime Fiscal, verbis:*



*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.*

6. *Em seguida, é mencionado, como exemplo de normativo aprovado em contrariedade ao dispositivo, o Projeto de Lei 9.206/2017, convertido na Lei 13.606/2018, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) e autorizou renegociações de dívidas rurais. O projeto de lei teve veto parcial apostado pelo Presidente da República, contudo o Congresso Nacional rejeitou o veto, convertendo em lei proposição que criou despesa obrigatória para a União sem a estimativa de impacto orçamentário e financeiro.*

7. *Abordando as possíveis consequências jurídicas do descumprimento do art. 113 do ADCT, a consulta colaciona recente julgado do Supremo Tribunal Federal – ADI 5816/RO – que suspendeu cautelarmente os efeitos de lei estadual geradora de renúncia de receita, por inconstitucionalidade, com fulcro em violação ao referido artigo, ausente a estimativa de impacto.*

8. *Prossegue o autor, passando a analisar os artigos 15, 16 e 17 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que dispõem:*

*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 artigos 16 e 17.*

*Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhada 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. (...)*

*Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.*

*§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o caput deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio. (...)*

9. *A norma define como não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público as medidas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental, ou de despesa obrigatória de caráter continuado, que não observem os requisitos nela expressos.*

10. *A consulta do Sr. Ministro da Fazenda ressalta que as medidas legislativas que geram obrigações para a União sem que haja a correspondente disponibilidade orçamentária e financeira desrespeitam os artigos da LRF acima citados, ao redundarem em despesas para os cofres públicos que, por ocasião da sua apreciação e aprovação pelo Congresso Nacional, não foram devidamente estimadas e demonstradas.*

11. *Outra lei mencionada na consulta é a Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2018 (LDO/2018), que possui exigências para proposições que acarretem aumento de despesas ou diminuição das receitas da União, nos seguintes termos:*

*Art. 112. As proposições legislativas e as suas emendas, conforme o art. 59 da Constituição, que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem diminuição de receita ou aumento de despesa da União, deverão estar acompanhadas de estimativas desses efeitos no exercício em que entrarem em vigor e nos dois exercícios subsequentes, detalhando a memória de cálculo respectiva e correspondente compensação, para efeito de adequação orçamentária e financeira e compatibilidade com as disposições constitucionais e legais que regem a matéria.*



(...)

*§ 3º A estimativa do impacto orçamentário-financeiro previsto neste artigo deverá ser elaborada ou homologada por órgão competente da União e acompanhada da respectiva memória de cálculo.*

*§ 4º A remissão à futura legislação, o parcelamento de despesa ou a postergação do impacto orçamentário-financeiro não elidem a necessária estimativa e correspondente compensação previstas no caput.*

*§ 5º As disposições deste Capítulo aplicam-se também às proposições decorrentes do disposto nos incisos XIII e XIV do caput do art. 21 da Constituição.*

*§ 6º Será considerada incompatível a proposição que:*

*I - aumente despesa em matéria de iniciativa privativa, nos termos dos arts. 49, 51, 52, 61, 63, 96 e 127 da Constituição;*

*II - altere gastos com pessoal, nos termos do art. 169, § 1º, da Constituição, concedendo aumento que resulte em:*

*a) somatório das parcelas remuneratórias permanentes superior ao limite fixado no inciso XI do caput do art. 37 da Constituição;*

*b) despesa, por Poder ou órgão, acima dos limites estabelecidos nos arts. 20 e 22, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal; ou*

*c) descumprimento do limite imposto pelo art. 107, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ou utilização da compensação a que se referem os §§ 7º e 8º do mesmo artigo; ou*

(...)

*§ 7º As disposições desta Lei aplicam-se inclusive às proposições legislativas mencionadas no caput que se encontrem em tramitação no Congresso Nacional*

(...)

*§ 16. As proposições de autoria do Poder Executivo que concedam ou ampliem benefícios tributários deverão estar acompanhadas de avaliação do Ministério da Fazenda quanto ao mérito e 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 de Responsabilidade Fiscal (grifos do consulente)*

12. Por fim, o consulente rememora o teor do art. 167, II, da Constituição Federal, que impõe limite às despesas e obrigações diretas assumidas pela administração pública, verbis:

*Art. 167. São vedados:*

(...)

*II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.*

13. Informa ainda que, por ocasião da rejeição do veto parcial à Lei 13.606/2018, a Advocacia-Geral da União (AGU) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) pugnaram pela suspensão da eficácia dos dispositivos cujos vetos foram rejeitados pelo Congresso Nacional, em vista da ausência de adequação orçamentária e financeira. Referida manifestação da AGU foi veiculada pelo Parecer PGFN CAF Nº 567/2017.

14. Por seu turno, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) manifestou, no Parecer SEI 430/2018 CAF PGACFFS PGFN-MF, o entendimento de que, diante de medida provisória aprovada em desacordo com a legislação financeira e orçamentária vigente, a nova norma tem sua execução inviabilizada, até que se cumpram as exigências constitucionais e legais. Segundo a PGFN,



*medidas legislativas que impliquem em aumento de despesa pública, independentemente da natureza da despesa, não podem ser executadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, por representar violação aos arts. 167 da CF/88, 15, 16 e 17 da LRF e 112 da LDO, além do art. 113 do ADCT quando se tratar de despesa obrigatória.*

15. Assim, o consulente solicita do TCU o seguinte esclarecimento:

*Nos casos em que medidas legislativas forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente (art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, art. 112 da LDO), configurando claro conflito de normas, quais os procedimentos a serem adotados pelo gestor público?*

#### **Análise**

16. A questão suscitada pelo consulente atine ao cumprimento de normas de Direito Financeiro no exercício da função legiferante. Especificamente, trata da instituição de obrigações para a União, sejam despesas ou renúncias de receitas, em desconformidade com os requisitos legais e constitucionais sobre orçamento e finanças públicas.

17. Inicialmente, registre-se que, quanto a despesas orçamentárias, a Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2018 contém dispositivo com o seguinte teor:

*Art. 145. A despesa não poderá ser realizada se não houver comprovada e suficiente disponibilidade de dotação orçamentária para atendê-la, vedada a adoção de qualquer procedimento que viabilize a sua realização sem observar a referida disponibilidade.*

18. De acordo com o princípio da universalidade, presente no art. 2º da Lei 4.320/1964, a lei orçamentária anual (LOA) deve conter todas as previsões de receitas e autorização de despesas do exercício financeiro. Assim, se uma lei é aprovada instituindo uma despesa e essa despesa não está prevista (de forma comprovada e suficiente) na LOA ou em créditos adicionais, pode-se afirmar que tal despesa não está autorizada e os agentes públicos estão impedidos de adotar procedimentos que viabilizem a realização acima da disponibilidade orçamentária. O artigo 145 da LDO/2018 harmoniza-se, ademais, com o preceituado pelo art. 167, II, da Constituição Federal.

19. Em síntese, a autorização para realizar um programa de governo ou mesmo a criação de uma despesa por meio do processo legislativo ordinário não é suficiente para que o gasto público ocorra; somente após a autorização própria, por meio do processo legislativo orçamentário, é que se criará a dotação específica no orçamento público, requisito necessário para a realização de qualquer despesa em nome do Poder Público. A esse respeito, destaca-se também o art. 37 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), que equipara a operação de crédito, vedada, a “assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços”.

20. Para além disso, a consulta trata de irregularidades que ultrapassam a própria insuficiência de disponibilidade orçamentária. Normas que disciplinam a assunção de obrigações e a concessão de benefícios tributários preveem, por exemplo, que proposições legislativas contenham **estimativas dos efeitos financeiros, medidas de compensação e indicação da origem de recursos para novas despesas de caráter continuado.**

21. É cediço que o Direito Financeiro emerge com a profissionalização da função estatal e o amadurecimento do regime democrático, a fim de impor limites e estabelecer parâmetros para a gestão de bens, dinheiros e valores públicos pelo Estado. Noutras palavras, trata-se da imposição de certas condicionantes à Administração Pública, para que o exercício das atividades de arrecadação, orçamentação e despesa de recursos da coletividade se dê em linha com os desígnios de legitimidade, economicidade e eficiência.

22. O manejo de recursos públicos, arrecadados da sociedade em nome do atendimento ao bem comum, deve ocorrer com vistas ao melhor uso desses recursos. O respeito a princípios



*reconhecidos da boa gestão orçamentária e financeira é signo de democracias avançadas. Não é por outro motivo que a Constituição Federal de 1988 trouxe diversos marcos para o planejamento, a arrecadação e a despesa governamentais.*

23. *Entre as diversas normas constitucionais nesse campo, encontra-se a do referido art. 167, II, da CF/1988, mencionada pelo consulente, que veda a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais.*

24. *No mesmo diapasão, também os arts. 15 a 17 da LRF disciplinam a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesas. Por meio dos dispositivos, a lei exige que se realize estimativa do impacto orçamentário-financeiro da medida no médio prazo e a adequação das novas obrigações com as leis orçamentárias. Ainda, no caso de criação ou aumento de despesa obrigatória de caráter continuado, a lei impõe requisito adicional: que sejam adotadas medidas de compensação, por meio de aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa.*

25. *Igualmente, o art. 14 da LRF institui a necessidade de que a concessão ou a ampliação de benefício de natureza tributária do qual decorra renúncia de receita esteja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, atenda ao disposto na LDO e cumpra uma das duas condições estabelecidas nos incisos I e II: ter sido considerada na estimativa de receita da lei orçamentária ou estar acompanhada de medidas de compensação, nesse caso, restrita ao aumento de receita.*

26. *De forma mais específica, a LDO 2018, na esteira das LDOs anteriores e assim como a LDO 2019, estabelece que quaisquer proposições legislativas que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem diminuição de receita ou aumento de despesa devem ser acompanhadas da respectiva estimativa de impacto e de medidas de compensação, para que se coadunem com o equilíbrio orçamentário (art. 112).*

27. *Adicionalmente, o Novo Regime Fiscal, inserido no ADCT, além de limitar a expansão das despesas, apõe condicionantes para o gasto público. Foi citado na consulta o art. 113, que requer a existência de estimativa de impacto orçamentário e financeiro a acompanhar toda proposta legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita. Diante disso, leis que acarretem encargo financeiro dessa natureza, se desprovidas da devida estimativa de impacto, afrontam a Constituição.*

28. *Parte das leis aprovadas pelo Congresso Nacional que criam programas e aperfeiçoam políticas públicas carrega consigo o aumento das obrigações financeiras da União. Conquanto as leis sejam aprovadas seguindo-se o correto processo legislativo, impõe-se perquirir quais são as consequências da inobservância de normas de direito financeiro que estabelecem exigências para a mesma mobilização de recursos públicos que essas leis pretendem levar a efeito.*

29. *Se uma lei descumpra os requisitos imprescindíveis para que seja autorizada a mobilizar recursos financeiros do Estado, está apta a produzir efeitos imediatos? A questão é central e crítica, pois de sua resposta depende a higidez de todo o arcabouço institucional que rege as finanças estatais, cuja matriz original nasce na própria Constituição e se desdobra em leis complementares com regras gerais e leis orçamentárias que orientam e autorizam os gastos públicos – vale lembrar, um conjunto normativo amplo e aprovado no Parlamento com quóruns específicos e ritos próprios, que não se confundem com aqueles destinados à aprovação de leis ordinárias comuns.*

30. *Para deslindar a questão, é preciso compreender que os requisitos aplicáveis para a instituição de despesa ou renúncia de receitas não são somente os constantes da lei específica que institui tal obrigação. Deve-se obediência, primeiramente, às condições para implementação de nova despesa ou renúncia de receita, presentes nas normas de Direito Financeiro elencadas pelo consulente (Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Constituição Federal),*



as quais, ou integram o texto constitucional, ou foram elaboradas em atendimento a dispositivo específico da Carta Cidadã (art. 163, §1º, para a LRF, e art. 165, II, da Constituição, para a LDO).

31. Como bem arguido pela PGFN em parecer (peça 1, pp. 12-20), medidas legislativas que impliquem ônus às finanças públicas não podem ser executadas se não tiverem a devida adequação orçamentária e financeira. Nessas condições, a lei constitui uma proposição referente a hipóteses, não se podendo falar em geração de consequências jurídicas que impliquem renúncia de receita ou geração de despesa para a União. Como os fatos previstos, com lastro na Constituição Federal, como condições de aplicação da lei que institui despesas ou renúncias de receitas, não vieram a ocorrer, tal norma instituidora deve ser aplicada mediante interpretação conjunta do ordenamento jurídico, considerando, portanto, a existência prévia de normas gerais igualmente vigentes e plenamente eficazes.

32. No julgamento do RE 403205/RS, rel. min Ellen Gracie, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, mesmo ao aplicar benefício fiscal previsto em lei, o gestor público deve perseguir a satisfação da finalidade legal, tomando-se o ordenamento jurídico em conjunto, pois o pleno cumprimento das normas jurídicas constitui o núcleo do ato administrativo. Nesse contexto, a Administração pode negar a concessão de benefício, se não atendidos outros requisitos previstos em lei distinta, incidentes no caso concreto.

33. Além disso, ao conceder medida cautelar na ADI 5816 RO, o ministro Alexandre de Moraes assim se manifestou acerca dos riscos de concessão de renúncia de receita sem o atendimento de requisito previsto no art. 113 do ADCT, também suscitado na presente consulta:

*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, incluindo, **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)*

34. As medidas legislativas que criam obrigações para a União sem atendimento dos mencionados requisitos devem ter sua ilegalidade e inconstitucionalidade arguidas no Poder Judiciário. No entanto, até que sobrevenha decisão judicial, a execução de tais leis pelo gestor público traria prejuízos de difícil reparação para as finanças públicas, além de vulnerar o Direito Financeiro tal como erigido pela Constituição Federal. Sublinhe-se, ademais, que autorizar a concessão de benefícios tributários ou a realização de despesas sem respeitar os requisitos legais caracterizaria ato de improbidade administrativa do gestor público, como estatui a Lei 8.429/1992, em seu art. 10, verbis:

Art. 10. (Omissis)

VI - realizar operação financeira sem observância das normas legais e regulamentares ou aceitar garantia insuficiente ou inidônea;

VII - conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

IX - ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento. (grifo)



nosso)

35. No caso destes autos, a inobservância dos requisitos preceituados na Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei de Diretrizes Orçamentárias, e na própria Constituição Federal, malferiria o interesse jurídico tutelado por essas normas, qual seja, o da manutenção de finanças públicas equilibradas. Quando uma lei específica cria obrigação para os cofres públicos sem o atendimento dos mencionados requisitos, impõe-se interpretação sistemática do ordenamento, para que seja adotada a providência menos gravosa para a sociedade e protegido o bem jurídico maior presente nas normas de finanças públicas, como preconiza a Constituição, em benefício de toda a coletividade e, inclusive, das gerações futuras.

36. Portanto, o Poder Executivo não pode, ao empregar recursos públicos, ignorar os requisitos previstos em normas de Direito Orçamentário e Financeiro, de extração constitucional. Considera-se, assim, que as medidas legislativas, mesmo que hígidas quanto aos atributos jurídicos de existência e validade, só podem ser implementadas quando forem satisfeitos os requisitos legais e constitucionais para a aplicação de recursos públicos em políticas e programas governamentais. A contrario sensu, ter-se-iam fulminadas as regras que conformam o arcabouço jurídico das finanças públicas a cada nova proposição legislativa que as afrontasse.

37. Do mesmo modo, o gestor público, que seria responsável por implementar uma despesa ou renúncia instituída em desacordo com a legislação orçamentária em vigor, fica impedido de fazê-lo. Entretanto, não se pode exigir que um gestor isoladamente negue execução a uma lei que cumpriu todo o rito para sua aprovação, mas que não atendeu aos requisitos de Direito Financeiro. Nesse caso, o Poder Público deve, por um lado, manifestar-se formalmente a fim de apontar a contradição e instar os órgãos competentes a questionar a constitucionalidade ou mesmo a legalidade do ato, interpretando sistematicamente o ordenamento jurídico, para concluir que determinada lei em vigor não é apta a mobilizar recursos públicos por desatendimento a preceitos jusfinanceiros. Por outro lado, devem ser adotadas medidas para tratar da obrigação inexecutável, de modo a resguardar o equilíbrio das finanças públicas, a programação orçamentária-financeira e, também, as metas fiscais vigentes.

38. No Poder Executivo Federal, o Ministério da Economia congrega os órgãos centrais dos sistemas de administração financeira e de planejamento e orçamento federal, além de ser competente, nos termos do art. 31 da MP 870 2019, para tratar da arrecadação e política tributárias (inc. II), bem como da administração financeira pública (inc. III).

39. Assim, incumbe ao Ministério da Economia cientificar a Advocacia-Geral da União e o Ministério Público Federal, para que essas instituições, no exercício de suas atribuições, fundadas na Constituição Federal e nas Leis Complementares 73 e 75, avaliem o interesse de arguir a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de tais medidas legislativas perante o Poder Judiciário.

40. Igualmente, deve o Ministério da Economia instar a Junta de Execução Orçamentária (JEO), definida pelo Decreto 9.169 2017 como instância interministerial de assessoramento na condução da política fiscal, com vistas ao equilíbrio da gestão dos recursos públicos, à redução de incertezas no ambiente econômico e à sustentabilidade intertemporal do endividamento público, para que tome as medidas cabíveis. A JEO detém, entre suas atribuições, o assessoramento ao Presidente da República quanto aos atos que estabeleçam a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso do Poder Executivo federal e outros temas pertinentes à condução da política fiscal e ao equilíbrio financeiro-orçamentário. Nesse sentido, as providências necessárias para adequar à realidade fiscal o ato legislativo aprovado sem observar as normas financeiras devem passar pelo seu aval.

41. A referida Junta de Execução Orçamentária pode, assim, deliberar a impossibilidade de realizar despesas ou gastos tributários enquanto não forem satisfeitos os requisitos legais e



constitucionais para a aplicação de recursos públicos, por inexecutabilidade da medida legislativa, e, ainda mais, indicar as medidas necessárias para que os objetivos pretendidos pelas normas instituidoras de despesas ou renúncias de receitas venham a se realizar.

42. Trata-se de poder-dever da Administração Pública, que não está autorizada a praticar atos em desacordo com os requisitos previstos na Constituição e nas leis que estabelecem normas de direito financeiro. Em particular, ainda que uma política pública seja instituída pela legislação, não pode o gestor, ao aplicar tal política, incorrer em efeitos financeiros negativos para o Poder Público sem a devida obediência aos critérios, procedimentos e parâmetros, estabelecidos como dispõe a Constituição de 1988, como condicionantes para a realização de despesas e gastos tributários.

43. Tratando de despesa pública, instituída por lei, e realizada sem crédito orçamentário específico, o professor Heleno Taveira Torres tece as seguintes considerações, relevantes para o deslinde da matéria sub análise:

“No Estado Democrático de Direito, as despesas públicas reclamam esta duplicidade de leis: aquelas que criam as despesas, e ficam condicionadas à autorização sucessiva apenas para que se possam manifestar concretamente os fatos jurídicos dos gastos públicos, e as leis que autorizam as despesas (orçamentárias), que as tomam (as leis materiais prévias) como condicionantes. Não quer dizer que se trata de “condição” jurídica no sentido clássico, de dependência material de efeitos jurídicos, ou mesmo quanto a algum dos seus elementos relativos à validade, vigência ou eficácia. Essa relação constitucional entre leis de despesas e leis de orçamento faz ver que as leis que criam despesas têm sua vigência e eficácia autônomas em face das leis de orçamento. Elas não se tornam menos “eficazes” se a lei orçamentária de determinado ano não promova a autorização orçamentária do respectivo gasto. A dependência é meramente funcional, para execução dos gastos, desde que a “autorização” seja conferida, nos estritos termos e limites, quanto a prazo, aspecto quantitativo ou condições materiais.

É justamente em virtude dessa relação constitucional entre as leis de orçamento, renovadas anualmente, e as leis materiais instituidoras das despesas públicas que se coloca a fundamental indagação quanto à sua função constitucional e eficácia, a considerá-la como lei em sentido “formal” ou lei em sentido “material”. Contudo, em conformidade com a Constituição Financeira, segundo ficou demonstrado, essa distinção queda-se superada, para dar lugar ao dever de aferição analítica das normas jurídicas que a lei orçamentária veicula ou aos requisitos legais estipulados para os respectivos créditos orçamentários.” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. Ed. Revista dos Tribunais, 2014. pp. 396-397, grifo nosso).

44. O TCU tem se debruçado recorrentemente sobre o tema da criação de despesas e de renúncias tributárias sem o atendimento às normas de Direito Financeiro, entre as quais a LRF. Inclusive, o tema terá atenção especial ao longo deste exercício de 2019, conforme se extrai do voto que acompanha o Acórdão 202/2019-TCU-Plenário, de lavra do ministro Bruno Dantas, que também relatará a Prestação de Contas do Presidente da República relativa ao exercício corrente:

“20. Destarte, percebe-se que o cumprimento da Regra de Ouro, o controle da expansão dos gastos tributários e o cumprimento dos limites impostos pela Emenda Constitucional 95/2016 serão objeto de especial atenção do Tribunal no que se refere à execução orçamentária do exercício de 2019.” (grifei).

45. No exercício anterior, por meio do Acórdão 1.360/2018-TCU-Plenário, da relatoria do Min. Vital do Rêgo, o TCU decidiu emitir alerta, nos termos do §1º, inciso V, do art. 59 da LRF, por constatar ato que compromete os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária. In casu, o alerta do TCU ao Poder Executivo deu-se pela ausência de atendimento aos requisitos 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).

46. Além disso, representação desta Secretaria de Macroavaliação Governamental é presentemente objeto do TC 000.605/2019-0, rel. Min. Bruno Dantas, que trata de possíveis não conformidades na concessão de benefícios tributários decorrentes da Lei 13.799/2019, diante dos requisitos estabelecidos na Lei Complementar 101/2000, na Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2019 (LDO 2019) e, ainda, do disposto no art. 113 do ADCT. Tal processo encontra-se em andamento.

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 instituíam 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”.

49. Diante de todo o exposto, entende-se que, em face de medida legislativa aprovada sem a devida adequação orçamentária e financeira, em inobservância ao que determina a legislação vigente em matéria de finanças e orçamento públicos (incluídos o art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 14 a 17 da LRF, e art. 112 da LDO 2018), e que permaneça nessas condições, a Junta de Execução Orçamentária é competente para deliberar sobre a inexequibilidade imediata de tal medida legislativa, podendo informar aos órgãos competentes a existência da referida medida e indicar os requisitos constitucionais e legais de cujo atendimento prévio depende a destinação de recursos públicos.

## CONCLUSÃO

50. Trata-se de consulta, emanada do Ministro de Estado da Fazenda, sobre matéria de competência do Tribunal. A consulta deve ser conhecida, conforme art. 264, VI, e §§ 1º e 2º, do Regimento Interno do TCU (itens 2-4).

51. A consulta tem por objeto esclarecer os procedimentos a serem adotados, pelo gestor público, diante de medidas legislativas aprovadas que geram obrigações para a União sem que haja a correspondente disponibilidade orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente em matéria de Direito Financeiro – citados pelo consultante o art. 167 da CF/88, o art. 113 do ADCT, os arts. 14 a 17 da LRF e o art. 112 da LDO 2018 (itens 5-12). Menciona-se o exemplo do Projeto de Lei 9.206/2017, convertido na Lei 13.606/2018, que impôs despesa obrigatória para a União sem a estimativa de impacto orçamentário e financeiro (item 6).

52. Considera-se que impor obrigação à União em desconformidade com os critérios mencionados seria grave violação do bem jurídico maior tutelado pelas normas de finanças públicas, de extração constitucional, em prol da coletividade.

53. As medidas legislativas que criam obrigações para a União sem o atendimento desses requisitos devem ter sua ilegalidade e inconstitucionalidade arguidas no Poder Judiciário. No



entanto, até que sobrevenha decisão judicial, a execução de tais leis pelo gestor público traria prejuízos de difícil reparação para as finanças públicas, além de vulnerar o Direito Financeiro tal como erigido pela Constituição Federal. Sublinhe-se, ademais, que autorizar a concessão de benefícios tributários ou a realização de despesas sem respeitar os requisitos legais caracterizaria ato de improbidade administrativa do gestor público. Impõe-se interpretação sistemática do ordenamento, a fim de considerar inexecutável a medida legislativa aprovada em desacordo com esses requisitos, inviabilizando o desembolso de gastos públicos ou efetivo usufruto de benefícios tributários (itens 28 a 37).

54. Nesse contexto, verificada a existência de medida legislativa nessas condições, há que se cientificar a Advocacia-Geral da União e o Ministério Público Federal, para que essas instituições avaliem o interesse de tomar medidas judiciais, devido à ocorrência de ilegalidade e inconstitucionalidade (item 40).

55. Ademais, diante de caso concreto, pode a Junta de Execução Orçamentária, que é a instância interministerial de assessoramento na condução da política fiscal do governo federal, informar aos órgãos competentes a existência de medida legislativa inexecutável, por aprovada em desacordo com o ordenamento jurídico em matéria de finanças e orçamento públicos, e deliberar, como providência menos gravosa para a coletividade e para os bens jurídicos em questão, que a implementação da medida é inviável pela falta de atendimento prévio dos requisitos constitucionais e legais para a aplicação de recursos públicos (itens 41-42).

56. Além disso, é recomendável a sistematização, por decreto do Poder Executivo, dos procedimentos atinentes à implementação das leis que criem ou ampliem renúncias de receitas, quanto ao atendimento dos requisitos legais e constitucionais, a exemplo da estimativa de impacto orçamentário-financeiro e das medidas de compensação previstas no art. 14 da LRF, com o fito de definir os órgãos competentes, as respectivas responsabilidades e o fluxo de atuação desses órgãos (item 48).

### **BENEFÍCIOS DAS AÇÕES DE CONTROLE EXTERNO**

57. Entre os benefícios do exame desta consulta, menciona-se o incremento da economia, eficiência, eficácia ou efetividade órgão ou entidade da administração pública, nos termos das Orientações para benefícios do controle constantes do anexo da Portaria-Segecex 10, de 30/3/2012. Almeja-se resguardar a manutenção do equilíbrio entre despesas e receitas públicas, bem assim mitigar riscos que possam comprometer a sustentabilidade fiscal e zelar pelo cumprimento dos normativos constitucionais e legais pertinentes.

### **PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**

58. Ante todo o exposto, submetem-se os autos à consideração superior, propondo:

a) conhecer da presente consulta, uma vez que se encontram satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 264, I, e §§ 1º e 2º, do Regimento Interno do TCU;

b) responder ao consulente, nos termos do art. 1º, inciso XVII, da Lei 8.443/1992, que:

b.1) a legislação que institua obrigações (geração de despesa e criação ou expansão de renúncias de receitas) para a União apenas pode ser implementada se forem satisfeitos os requisitos previstos na legislação vigente em matéria de finanças e orçamento públicos (incluídos o art. 167 da CF/1988, o art. 113 do ADCT, os arts. 14 a 17 da LRF e os dispositivos da LDO em vigor), impondo-se a interpretação sistemática do ordenamento jurídico, para que seja adotada a providência menos gravosa para a sociedade e protegido o bem jurídico maior presente nas normas de finanças públicas, como preconiza a Constituição Federal, em benefício de toda a sociedade e das gerações futuras;

b.2) em cada caso, quando houver a aprovação de medida legislativa aprovada em desacordo com os referidos requisitos, o Ministério da Economia, que congrega os órgãos centrais



*dos sistemas de administração financeira e de planejamento e orçamento federal, nos termos da Lei 10.180/2001, c/c o Decreto 9.679/2019, deverá:*

*b.2.1) informar à Advocacia-Geral da União e ao Ministério Público Federal, para que, com fulcro nas atribuições fundadas na Constituição Federal e nas Leis Complementares 73 e 75, avaliem o interesse de arguir a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de tais medidas legislativas nas instâncias competentes;*

*b.2.2) cientificar a Junta de Execução Orçamentária, instância interministerial de assessoramento na condução da política fiscal do Governo federal, a fim de que adote as medidas cabíveis, nos termos do Decreto 9.169/2017;*

*b.3) após a ciência mencionada no item b.2.2, a Junta de Execução Orçamentária, considerando suas atribuições atinentes à programação financeira, ao cronograma de execução mensal de desembolso do Poder Executivo federal e a outros temas pertinentes à condução da política fiscal e ao equilíbrio financeiro-orçamentário, definidas no Decreto 9.169/2017, é competente para informar aos órgãos competentes:*

*b.3.1) a existência de medida legislativa inexecutável, por haver sido aprovada em desacordo com a legislação vigente em matéria de finanças e orçamento públicos, em especial o art. 167 da CF/1988, o art. 113 do ADCT, os arts. 14 a 17 da LRF e os dispositivos da LDO em vigor;*

*b.3.2) que a implementação da medida legislativa depende do atendimento prévio dos requisitos constitucionais e legais para a instituição de obrigações para a União, sejam despesas públicas ou renúncias de receitas, indicando, inclusive, eventuais providências a serem adotadas na condução da política fiscal, na adoção de medidas de compensação e na programação orçamentária e financeira, para resguardar o equilíbrio orçamentário-financeiro e as metas fiscais referidas no § 1º do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar 101/2000) e dar cumprimento à medida legislativa originalmente inexecutável;*

*b.4) é recomendável a sistematização, pelo Poder Executivo, dos procedimentos prévios à instituição de lei que trate da concessão ou ampliação de benefício tributário, com a definição dos órgãos competentes, as respectivas responsabilidades e o fluxo de atuação desses órgãos, conforme já manifestado por esta Corte nos Acórdãos 747/2010 e 2.756/2018, ambos do Plenário;*

*c) encaminhar cópia da presente consulta ao Ministro de Estado da Economia, à Casa Civil da Presidência da República, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, às Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e ao Ministério Público Federal;*

*d) arquivar o presente processo.*

O Ministério Público junto ao TCU, representado pelo Procurador Sérgio Ricardo Costa Caribé, exarou parecer com o seguinte teor (peça 16):

*Trata-se de consulta formulada pelo então Ministro de Estado da Fazenda, Eduardo Refinetti Guardia, acerca de procedimentos a serem adotados no caso de medidas legislativas aprovadas sem a observância do disposto no art. 112 da Lei 13.473/2017 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2018), nos arts. 15, 16 e 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e no art. 167 da Constituição Federal, ou seja, que geram obrigações para a União sem a devida adequação aos requisitos previstos em normas orçamentárias e financeiras.*

*2. Conforme previsto na Lei 8.443/1992, o processo de consulta serve para que o Tribunal decida sobre questão formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de competência da Corte de Contas, nos termos do seu Regimento Interno. Em consonância com o art. 1º, § 2º, da mencionada lei,*



a resposta à consulta tem caráter normativo, constituindo prejudgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto.

3. No caso em tela, a consulta merece ser conhecida, visto que preenche os requisitos acima elencados, vez proposta por Ministro de Estado, versando sobre dúvida na aplicação de leis que importam em encargos para a União, além de ser instruída com parecer do órgão de assistência jurídica – a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Além disso, é pertinente às atribuições do TCU, por tratar de assunto financeiro e orçamentário, em linha com o disposto no art. 70, caput, da Constituição Federal.

4. A Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) elaborou a instrução na peça 8, em que concluiu pela necessidade de satisfação dos requisitos previstos na legislação em matéria de finanças e orçamentos públicos para instituição de obrigações em face da União. A unidade técnica propõe responder ao consulente que, em caso de medida legislativa aprovada em desacordo com o ordenamento jurídico vigente, deve o Ministério da Economia informar à Advocacia-Geral da União e ao Ministério Público Federal para que, no âmbito de suas competências constitucionais e legais, avaliem o interesse de arguir a ilegalidade ou a inconstitucionalidade dos normativos nas instâncias competentes.

5. Adicionalmente, sugere a Semag a cientificação à Junta de Execução Orçamentária (JEO), a fim de que adote as medidas cabíveis, nos termos do Decreto 9.169/2017, entre elas informar aos órgãos competentes sobre a existência de medida legislativa inexecutável, por haver sido aprovada em desacordo com a legislação vigente, bem como que a implementação da lei depende do atendimento prévio dos requisitos constitucionais e legais para a instituição de obrigações em face da União.

6. A unidade técnica também entende necessária a sistematização, pelo Poder Executivo, dos procedimentos prévios à instituição de lei que trate da concessão ou ampliação de benefício tributário, com a definição dos órgãos competentes, as respectivas responsabilidades e o fluxo de atuação desses órgãos.

7. Conforme se extrai do teor da consulta, o cerne da dúvida suscitada pelo Ministério da Fazenda refere-se ao procedimento a ser adotado em caso de promulgação de lei que gere obrigações para a União, sem a estimativa da correspondente disponibilidade orçamentária e financeira.

8. De início, reconheço a importância do instrumento de renúncia de receita para fins de promoção do desenvolvimento econômico e social, bem assim como forma de alcance de determinado interesse público ou do bem comum. Por outro lado, não há dúvida de que, em prol da sustentabilidade fiscal, o arcabouço jurídico acerca da despesa pública impõe a observância a certos requisitos para fins de aumento de gastos, a fim de evitar lesão ao patrimônio público em decorrência de incompatibilidade no fluxo de caixa. Salutar, portanto, que iniciativas dessa natureza mereçam avaliação aprofundada quanto ao alcance dos efeitos desejados e ao impacto delas advindo.

9. Em consonância com os diversos normativos indicados pela Semag e pelo consulente, é obrigatória a estimativa do impacto orçamentário-financeiro quando da geração de despesa ou assunção de obrigação, tendo o tema, por sua relevância, sido alçado ao texto constitucional, conforme teor do art. 113 do ADCT:

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.

10. O dispositivo da Carta Magna acima transcrito foi incluído no texto da Constituição Federal por força da Emenda Constitucional 95/2016, que tratou do novo regime fiscal e fixou teto para os gastos públicos, corroborando a necessidade de compatibilização do processo legislativo com o processo orçamentário. Ainda no que se refere ao tema orçamento público no texto constitucional, importa consignar que o art. 167, inciso II veda a realização de despesas ou a assunção de obrigações



*diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, o que reforça a necessidade de previsão do impacto causado por renúncia de receitas previamente à aprovação das respectivas leis criadoras.*

11. No contexto infraconstitucional, vale reproduzir, em razão da aplicação específica ao exercício em que a lei mencionada na consulta foi promulgada, o conteúdo do art. 112 e seu § 3º da LDO 2018 (Lei 13.473/2017):

*Art. 112. As proposições legislativas e as suas emendas, conforme o art. 59 da Constituição, que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem diminuição de receita ou aumento de despesa da União, **deverão estar acompanhadas de estimativas desses efeitos no exercício em que entrarem em vigor e nos dois exercícios subsequentes**, detalhando a memória de cálculo respectiva e correspondente compensação, para efeito de adequação orçamentária e financeira e compatibilidade com as disposições constitucionais e legais que regem a matéria.*

*(...)*

*§ 3º A estimativa do impacto orçamentário-financeiro previsto neste artigo deverá ser elaborada ou homologada por órgão competente da União e acompanhada da respectiva memória de cálculo. (grifou-se)*

12. A Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), corolário do equilíbrio das contas públicas, assim dispôs sobre o tema:

*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. (grifou-se)*

13. Como se vê, é inquestionável a obrigatoriedade de o Poder Legislativo averiguar o preenchimento de tais requisitos quando da análise de projetos de lei que ocasionem impacto orçamentário negativo, seja ele sob a forma de diminuição de receita, seja por aumento de despesa.

14. O TCU já se debruçou sobre o assunto em diversas oportunidades, merecendo destaque o trecho abaixo transcrito, extraído do relatório que acompanhou o parecer sobre as contas do governo relativas ao exercício de 2017, relatadas pelo Exmo. Ministro Vital do Rêgo, apreciadas por meio do Acórdão 1.322/2018-TCU-Plenário:

*Destaca-se a importância do estabelecido no referido art. 14 da LRF, mormente sua relevância para o controle e a gestão fiscal, principalmente em relação ao cumprimento das metas de resultados fiscais definidas nas leis de diretrizes orçamentárias, considerando que, caso as regras daquelas leis não sejam observadas, seja em propostas originárias do Poder Executivo, seja em propostas parlamentares, o referido dispositivo perderá sua eficácia, podendo comprometer o equilíbrio fiscal.*

15. A lacuna decorrente da inobservância da LRF e da LDO referente ao exercício de 2017 motivaram a emissão de alerta no processo de prestação de contas do Presidente da República, com o seguinte teor:

*Alertar ao Poder Executivo, com fulcro no art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), bem como nos arts. 117 e 118 da Lei 13.408/2017 (LDO 2017), em face da ausência de requisitos legais quando da proposição de ato normativo ou sanção de projeto de*



*lei originário do Poder Legislativo, com vistas a concessão ou ampliação de benefícios tributários de que decorra renúncia de receita, como: 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 tributárias; além da fixação de vigência máxima de cinco anos, conforme constatado nos atos de edição das Medidas Provisórias 778, 783, 793, 795, todas de 2017, bem como de sanção das Leis 13.586/2017, 13.485/2017 e 13.496/2017.*

16. *Em 2018, esta Corte de Contas realizou auditoria na Secretaria de Orçamento Federal (SOF) e na Secretaria do Tesouro Nacional (STN), oportunidade em que o atendimento aos requisitos para instituição de renúncias de receitas tributárias concedidas no exercício de 2017 foi objeto de análise, evidenciando-se o descumprimento aos dispositivos constitucionais e legais que regem a matéria. Por meio do Acórdão 2.937/2018-TCU-Plenário, este Tribunal decidiu, entre outras coisas:*

*9.2. alertar:*

*9.2.1. o Poder Executivo que a manutenção da atual dinâmica de expansão das despesas obrigatórias, em especial das despesas previdenciárias e das despesas com pessoal, apresenta trajetória potencialmente incompatível com a sustentabilidade fiscal de longo prazo, acarretando riscos significativos de impactar as condições econômicas do país e comprometer a capacidade operacional dos órgãos federais para a prestação de serviços públicos essenciais aos cidadãos; e*

*9.2.2. o Poder Legislativo que a manutenção da atual 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;*

*9.3. remeter cópia deste acórdão:*

*9.3.1. ao Ministério Público Federal, para que avalie, no âmbito de suas competências e consoante seu próprio juízo, a eventual atuação sobre alterações ou inovações legislativas que venham a ser efetivadas **desacompanhadas de estimativas do impacto orçamentário-financeiro nas finanças da União e de medidas mitigadoras destes impactos**; (grifou-se)*

17. *Como se vê, a atuação do TCU produziu orientações ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo, com vistas a evitar que situações como as que motivaram a presente consulta aconteçam, bem como para incentivar a utilização de mecanismos que resguardecem o equilíbrio das contas públicas. A despeito disso, permanece a desobediência à legislação que dispõe sobre a matéria durante o trâmite de projetos de lei que impactam o orçamento da União, afigurando-se pertinente a preocupação do consulente com as medidas a serem adotadas quando o normativo já se encontra vigente.*

18. *Em termos práticos, cumpre esclarecer, desde já, ser inviável negar cumprimento a lei aprovada pelo Congresso Nacional, ainda que padeça de vício de inconstitucionalidade, tendo em vista a necessidade de respeito à ordem jurídica firmada no Estado Democrático de Direito. Dessa forma, a resposta à consulta perpassa a necessidade de distinguir o momento em que ocorre o descumprimento de dispositivos previstos em leis ordinárias ou complementares, como é o caso da LDO e da LRF, respectivamente, daquele em que se materializa a ofensa ao disposto na Constituição Federal.*

19. *Nesse ponto, manifesto entendimento no sentido de que, havendo inobservância às leis que dispõe sobre a obrigatoriedade da estimativa de impacto orçamentário durante o trâmite do projeto de lei, ou seja, na fase interna corporis, a avaliação da legalidade cabe ao Poder Legislativo, por meio das comissões que tenham atribuição para tanto.*



20. Por outro lado, a partir do momento em que a lei entra no ordenamento jurídico, sem que tenha sido observado procedimento previsto na Constituição Federal, ela nasce eivada de vício que atrai a apreciação pelo Poder Judiciário, por meio do Supremo Tribunal Federal (STF), guardião da Carta Magna.

21. No caso da consulta ora em exame, trata-se de situações enquadradas na hipótese descrita no item anterior, quando já se exauriu o processo legislativo e o normativo que incrementou despesas ou acarretou diminuição na arrecadação, sem que a correspondente estimativa de impacto orçamentário, já se encontra vigente.

22. A União estaria, portanto, diante da obrigação de dar cumprimento a dispositivo legal que ofende a Constituição Federal, inexistindo outra opção que não seja buscar os meios legítimos para retirá-lo do ordenamento jurídico. Assim, a medida adequada quando identificada a inconstitucionalidade é intentar a ação cabível para que o STF decida sobre a validade ou não da norma atacada.

23. Observo que, em relação à ação direta de inconstitucionalidade, a questão da segurança jurídica quanto aos efeitos já produzidos por normas em choque com a Carta Magna pode ser solucionada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) por meio da aplicação da Lei 9.868/1999, que, em seu art. 27, assim dispõe:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

24. Dessa forma, situações extraordinárias submetidas à apreciação do Supremo Tribunal Federal poderão ter suas consequências moduladas, mediante quórum qualificado, conforme avaliação dos efeitos produzidos enquanto a norma esteve em vigor.

25. Feitas essas considerações, manifesto-me, em essência, de acordo com a proposta contida na letra b.2.1 do encaminhamento formulado pela Semag, sem prejuízo de sugerir alguns ajustes no texto a ser dirigido ao consulente. Quanto aos demais itens, passo a tecer comentários sobre sua pertinência.

26. Em relação à proposição atinente à atuação da Junta de Execução Orçamentária para resolução de problemas como os relatados na consulta, cumpre esclarecer que tal instância foi criada por meio do Decreto 9.169/2017, como órgão colegiado de assessoramento direto ao Presidente da República na condução da política fiscal do Governo Federal, com vistas ao equilíbrio da gestão dos recursos públicos, à redução de incertezas no ambiente econômico e à sustentabilidade intertemporal do endividamento público.

27. Conquanto reconheça a conexão, ainda que indireta, das atividades da Junta com o tema motivador da consulta, não vislumbrei, no texto do Decreto 9.169/2017, a possibilidade de sua atuação em prol da solução que melhor se ajuste ao caso, visto que já se estaria diante da obrigação de dar cumprimento ao normativo para o qual não houve estimativa de impacto orçamentário-financeiro. Nesse sentido, entendo dispensável a adoção das medidas contidas nas letras b.2.2 e b.3 da proposta de encaminhamento.

28. O mesmo ocorre com a letra b.4, em que a Semag propõe responder ao consulente que é recomendável a sistematização, pelo Poder Executivo, dos procedimentos prévios à instituição de lei que trate da concessão ou ampliação de benefício tributário. A meu ver, este Tribunal já expediu recomendações e determinações que tornam desnecessária a adoção da medida, conforme decisões abaixo transcritas.

Acórdão 747/2010-Plenário



9.1. *recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal e a Secretaria do Tesouro Nacional, defina uma **metodologia para a elaboração das estimativas de impacto orçamentário-financeiro das renúncias de receitas**, com vistas ao cumprimento efetivo do caput do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;*

9.2. *determinar ao Ministério da Fazenda que:*

(...)

9.2.3. *em conjunto com o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão:*

(...)

9.2.3.2. *promova a **sistematização dos procedimentos** a serem adotados na avaliação das propostas que envolvam a concessão de renúncia de receitas, assim como a definição de competências dos vários órgãos envolvidos nesse processo, com vistas a garantir o cumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e assegurar que tal procedimento seja transparente e passível de controle;*

Acórdão 793/2016-TCU-Plenário

9.2. *recomendar às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que orientem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às comissões competentes, quando da análise de propostas que concedem ou ampliam renúncias de receita tributárias, sobre a **necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal**, ou seja, se as propostas contêm: estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devam iniciar sua vigência e nos dois seguintes; demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias, ou alternativamente, indicação da adoção de uma das medidas de compensação constantes do inciso II do art. 14 da LRF;*

9.5. *determinar à Semag que, a partir do exercício de 2016, quando da elaboração do Relatório das Contas Anuais do Governo, verifique a **adequação dos instrumentos utilizados para a instituição [de] renúncias de receitas tributárias**, em atenção ao disposto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, bem como o cumprimento dos requisitos exigidos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;*

Acórdão 809/2014-TCU-Plenário

9.4. *determinar ao Ministério da Fazenda que, **quando da proposição de ato normativo que conceda renúncias de receitas tributárias de sua iniciativa ou submetido à sua apreciação**, observe o teor do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a fazer constar da exposição de motivos:*

9.4.1. *estimativa de impacto orçamentário-financeiro dessas medidas no exercício em que devam iniciar sua vigência e nos dois seguintes;*

9.4.2. *demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias ou, alternativamente, indicação da adoção de uma das medidas de compensação constantes do inciso II do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal; (grifou-se)*

29. *Como se vê, os trabalhos de fiscalização empreendidos por este Tribunal já resultaram em determinações e recomendações com vistas a aperfeiçoar procedimentos relativos à renúncia de receitas e a evitar situações como a que motivou a presente consulta. Entendo, portanto, com as devidas vênias, ser desnecessária a emissão de novos comandos sobre o assunto, como os constantes das letras b.2.2, b.3 e b.4 do encaminhamento na peça 8.*

30. *Ademais, encontra-se vigente a Portaria 453/2013, da Receita Federal do Brasil, que regulamenta o cálculo do impacto fiscal e o controle da renúncia de receita, nos termos do art. 14 da*



*LRF, bem como da alteração dos dispositivos que modifiquem a legislação tributária federal. Considerando que tal normativo estabelece rito para as estimativas de impacto orçamentário decorrente da renúncia de receitas e para indicação de medidas de compensação passíveis de serem adotadas, afigura-se dispensável emitir nova orientação ao Poder Executivo acerca do tema.*

*31. No caso do Poder Legislativo, onde o problema objeto da consulta se origina, a recomendação contida no item 9.2 do Acórdão 793 2016-TCU-Plenário já sinalizou ao Senado Federal e à Câmara dos Deputados a necessidade de se averiguar o cumprimento do art. 14 da LRF durante a análise de proposições que concedam ou ampliem renúncia de receitas.*

*32. Diante do exposto, este membro do Ministério Público de Contas propõe conhecer da presente consulta, por preencher os requisitos de admissibilidade previstos no art. 264, inciso I, e §§ 1º e 2º, do Regimento Interno do TCU, sugerindo que a resposta a ser dirigida ao Ministério da Economia passe a ter a seguinte redação:*

*I – a legislação que institua obrigações (geração de despesa e criação ou expansão de renúncias de receitas) para a União apenas pode ser implementada se forem satisfeitos os requisitos previstos na legislação vigente em matéria de finanças e orçamento públicos (incluídos o art. 167 da CF/1988, o art. 113 do ADCT, os arts. 14 a 17 da LRF e os dispositivos da LDO em vigor), impondo-se a interpretação sistemática do ordenamento jurídico;*

*II – em cada caso, quando houver a aprovação de norma legal que crie obrigações para a União em desacordo com os requisitos estabelecidos no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ou com outro dispositivo da Constituição Federal que trate do tema, o Poder Executivo poderá, por meio dos legitimados para tanto, arguir a inconstitucionalidade da norma legal perante o Supremo Tribunal Federal, requerendo, se necessário, a adoção de medida cautelar para suspensão dos efeitos do ato impugnado;*

*III – encaminhar cópia da presente consulta ao Ministro de Estado da Economia, à Casa Civil da Presidência da República, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, às Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e ao Ministério Público Federal;*

*IV – arquivar o presente processo.*

*É o relatório.*



## VOTO

Trata-se de consulta formulada pelo então Ministro de Estado da Fazenda, Eduardo Refinetti Guardia, na qual o consulente apresenta a seguinte dúvida que espera ver respondida por esta Corte:

Nos casos em que medidas legislativas forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente (art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, art. 112 da LD0), configurando claro conflito de normas, quais os procedimentos a serem adotados pelo gestor público?

A título de exemplo, o consulente cita o Projeto de Lei da Câmara (PLC) nº 165, de 2017, convertido na Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) e autorizou renegociações de dívidas rurais, além de outras medidas em tramitação com possível impacto fiscal expressivo e negativo às contas públicas, conforme tem sido veiculado na imprensa.

Esclarece o consulente que:

No caso do supracitado PLC nº 165/2017, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda se manifestou pela necessidade de veto aos dispositivos ali tratados, visto que as propostas não foram acompanhadas das estimativas de impacto orçamentário e financeiro, o que representaria inconstitucionalidade em virtude da afronta ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 95/2016, de 15 de dezembro de 2016.

O consulente informa ainda que:

Contudo, os vetos presidenciais apostos à Lei nº 13.606, de 2018, foram rejeitados em sessão conjunta do Congresso Nacional ocorrida em 03 de abril de 2018. Os cálculos de impacto orçamentário e financeiro, posteriormente elaborados com base nas informações fornecidas pelas instituições financeiras públicas federais, indicaram que o custo potencial da derrubada desses vetos poderia alcançar o montante de R\$ 17,14 bilhões até o final do exercício de 2018, período para adesão aos benefícios autorizados.

Por essas razões, o Consulente justifica a presente consulta com a seguinte afirmação:

Portanto, nesse contexto de aprovação de medidas sem a devida estimativa de impacto orçamentário e financeiro, surgiram dúvidas no âmbito deste Ministério quanto aos procedimentos a serem adotados para garantir a segurança jurídica dos atos administrativos praticados, uma vez que, diante do atual cenário fiscal, não se vislumbra a possibilidade de obtenção da adequação orçamentária e/ou financeira necessária para fazer frente às despesas decorrentes de medidas recentemente autorizadas, existindo, ainda, o potencial de responsabilização dos gestores envolvidos.

Referida consulta veio acompanhada de manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) por meio no Parecer SEI 430/2018/CAF/PGACFFS/PGFN-MF, no qual sustentou o entendimento de que:

(...) medidas legislativas que impliquem em aumento de despesa pública, independentemente da natureza da despesa, não podem ser executadas sem a devida



adequação orçamentária e financeira, por representar violação aos arts. 167 da CF/88, 15, 16 e 17 da LRF e 112 da LDO, além do art. 113 do ADCT quando se tratar de despesa obrigatória.

A Secretaria de Macroavaliação Governamental – Semag, a seu turno, após analisar a matéria, formulou a seguinte proposta de encaminhamento, em pareceres uniformes (peças 8-10):

59. Ante todo o exposto, submetem-se os autos à consideração superior, propondo:

a) conhecer da presente consulta, uma vez que se encontram satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 264, I, e §§ 1º e 2º, do Regimento Interno do TCU;

b) responder ao consulente, nos termos do art. 1º, inciso XVII, da Lei 8.443/1992, que:

b.1) a legislação que institua obrigações (geração de despesa e criação ou expansão de renúncias de receitas) para a União apenas pode ser implementada se forem satisfeitos os requisitos previstos na legislação vigente em matéria de finanças e orçamento públicos (incluindo o art. 167 da CF/1988, o art. 113 do ADCT, os arts. 14 a 17 da LRF e os dispositivos da LDO em vigor), impondo-se a interpretação sistemática do ordenamento jurídico, para que seja adotada a providência menos gravosa para a sociedade e protegido o bem jurídico maior presente nas normas de finanças públicas, como preconiza a Constituição Federal, em benefício de toda a sociedade e das gerações futuras;

b.2) em cada caso, quando houver a aprovação de medida legislativa aprovada em desacordo com os referidos requisitos, o Ministério da Economia, que congrega os órgãos centrais dos sistemas de administração financeira e de planejamento e orçamento federal, nos termos da Lei 10.180/2001, c/c o Decreto 9.679/2019, deverá:

b.2.1) informar à Advocacia-Geral da União e ao Ministério Público Federal, para que, com fulcro nas atribuições fundadas na Constituição Federal e nas Leis Complementares 73 e 75, avaliem o interesse de arguir a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de tais medidas legislativas nas instâncias competentes;

b.2.2) cientificar a Junta de Execução Orçamentária, instância interministerial de assessoramento na condução da política fiscal do Governo federal, a fim de que adote as medidas cabíveis, nos termos do Decreto 9.169/2017;

b.3) após a ciência mencionada no item b.2.2, a Junta de Execução Orçamentária, considerando suas atribuições atinentes à programação financeira, ao cronograma de execução mensal de desembolso do Poder Executivo federal e a outros temas pertinentes à condução da política fiscal e ao equilíbrio financeiro-orçamentário, definidas no Decreto 9.169/2017, é competente para informar aos órgãos competentes:

b.3.1) a existência de medida legislativa inexecutável, por haver sido aprovada em desacordo com a legislação vigente em matéria de finanças e orçamento públicos, em especial o art. 167 da CF/1988, o art. 113 do ADCT, os arts. 14 a 17 da LRF e os dispositivos da LDO em vigor;

b.3.2) que a implementação da medida legislativa depende do atendimento prévio dos requisitos constitucionais e legais para a instituição de obrigações para a União, sejam despesas públicas ou renúncias de



receitas, indicando, inclusive, eventuais providências a serem adotadas na condução da política fiscal, na adoção de medidas de compensação e na programação orçamentária e financeira, para resguardar o equilíbrio orçamentário-financeiro e as metas fiscais referidas no § 1º do art. 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar 101/2000) e dar cumprimento à medida legislativa originalmente inexecutável;

b.4) é recomendável a sistematização, pelo Poder Executivo, dos procedimentos prévios à instituição de lei que trate da concessão ou ampliação de benefício tributário, com a definição dos órgãos competentes, as respectivas responsabilidades e o fluxo de atuação desses órgãos, conforme já manifestado por esta Corte nos Acórdãos 747/2010 e 2.756/2018, ambos do Plenário;

c) encaminhar cópia da presente consulta ao Ministro de Estado da Economia, à Casa Civil da Presidência da República, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, às Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e ao Ministério Público Federal;

d) arquivar o presente processo.

O Ministério Público junto ao TCU, representado pelo Procurador Sérgio Ricardo Costa Caribé, exarou parecer no qual sustenta o seguinte encaminhamento, com algumas poucas divergências em relação ao parecer da Semag (peça 16):

33. Diante do exposto, este membro do Ministério Público de Contas propõe conhecer da presente consulta, por preencher os requisitos de admissibilidade previstos no art. 264, inciso I, e §§ 1º e 2º, do Regimento Interno do TCU, sugerindo que a resposta a ser dirigida ao Ministério da Economia passe a ter a seguinte redação:

I – a legislação que institua obrigações (geração de despesa e criação ou expansão de renúncias de receitas) para a União apenas pode ser implementada se forem satisfeitos os requisitos previstos na legislação vigente em matéria de finanças e orçamento públicos (incluídos o art. 167 da CF/1988, o art. 113 do ADCT, os arts. 14 a 17 da LRF e os dispositivos da LDO em vigor), impondo-se a interpretação sistemática do ordenamento jurídico;

II – em cada caso, quando houver a aprovação de norma legal que crie obrigações para a União em desacordo com os requisitos estabelecidos no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ou com outro dispositivo da Constituição Federal que trate do tema, o Poder Executivo poderá, por meio dos legitimados para tanto, arguir a inconstitucionalidade da norma legal perante o Supremo Tribunal Federal, requerendo, se necessário, a adoção de medida cautelar para suspensão dos efeitos do ato impugnado;

III – encaminhar cópia da presente consulta ao Ministro de Estado da Economia, à Casa Civil da Presidência da República, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, às Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e ao Ministério Público Federal;

IV – arquivar o presente processo.

No que concerne à admissibilidade da presente consulta, diz a Lei Orgânica do TCU (Lei 8.443/92) o seguinte sobre o tema:

Art. 1º Ao Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Federal e na forma estabelecida nesta Lei:



XVII - decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência, na forma estabelecida no Regimento Interno.

§ 2º A resposta à consulta a que se refere o inciso XVII deste artigo tem caráter normativo e constitui prejudgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto.

Veja-se, portanto, que a norma acima transcrita prevê o cabimento da consulta relativamente a “dúvida suscitada na **aplicação** de dispositivos legais e regulamentares”. Por essa razão e em estrito cumprimento ao citado normativo, a indagação do consulente “*quais os procedimentos a serem adotados pelo gestor público?*” deve ser entendida como se referindo aos procedimentos a serem adotados pelo gestor público, **relativamente à aplicação da lei nova** que for aprovada sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente (art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, art. 112 da LDO), configurando claro conflito de normas, a exemplo da Lei nº 13.606, de 2018.

Ou seja, a presente consulta deve, a meu ver, ser conhecida apenas e tão somente quanto a este aspecto, porquanto somente este atende à hipótese prevista na LOTCU relativamente à “*dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares*”.

Feito esse esclarecimento, conheço da presente consulta, com fundamento no art. 1º, inciso XVII, da Lei 8.443/92 combinado com o art. 264 do Regimento Interno do TCU, porquanto atende aos seus pressupostos de admissibilidade.

No mérito, faço as seguintes considerações.

A controvérsia diz respeito à aplicação a ser dada a leis aprovadas pelo Poder Legislativo sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente (art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, art. 112 da LDO), configurando claro conflito de normas, a exemplo da Lei nº 13.606, de 2018.

Para melhor compreensão da matéria, transcrevo, abaixo, os citados dispositivos normativos:

**CF, art. 167, inciso II:**

Art. 167. São vedados:

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

**ADCT, art. 113:**

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016)

**LRF, arts. 15, 16 e 17:**

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 subseqüentes;

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.

§ 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º As normas do *caput* constituem condição prévia para:

I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II - desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o § 3º do art. 182 da Constituição.

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o *caput* deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

### **LDO/2018:**

Art. 112. As proposições legislativas e as suas emendas, conforme o art. 59 da Constituição, que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem diminuição de receita ou aumento de despesa da União, deverão estar acompanhadas de estimativas desses efeitos no exercício em que entrarem em vigor e nos dois exercícios subseqüentes, detalhando a memória de cálculo respectiva e correspondente compensação, para efeito de adequação orçamentária e financeira e compatibilidade com as disposições constitucionais e legais que regem a matéria.

(...)

§ 3º A estimativa do impacto orçamentário-financeiro previsto neste artigo deverá ser elaborada ou homologada por órgão competente da União e acompanhada da respectiva memória de cálculo.

§ 4º A remissão à futura legislação, o parcelamento de despesa ou a postergação do impacto orçamentário-financeiro não elidem a necessária estimativa e correspondente compensação previstas no *caput*.



§ 5º As disposições deste Capítulo aplicam-se também às proposições decorrentes do disposto nos incisos XIII e XIV do caput do art. 21 da Constituição.

§ 6º Será considerada incompatível a proposição que:

I - aumente despesa em matéria de iniciativa privativa, nos termos dos arts. 49, 51, 52, 61, 63, 96 e 127 da Constituição;

II - altere gastos com pessoal, nos termos do art. 169, § 1º, da Constituição, concedendo aumento que resulte em:

a) somatório das parcelas remuneratórias permanentes superior ao limite fixado no inciso XI do caput do art. 37 da Constituição;

b) despesa, por Poder ou órgão, acima dos limites estabelecidos nos arts. 20 e 22, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal; ou

c) descumprimento do limite imposto pelo art. 107, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ou utilização da compensação a que se referem os §§ 7º e 8º do mesmo artigo; ou

(...)

§ 7º As disposições desta Lei aplicam-se inclusive às proposições legislativas mencionadas no caput que se encontrem em tramitação no Congresso Nacional.

(...)

§ 16. As proposições de autoria do Poder Executivo que concedam ou ampliem benefícios tributários deverão estar acompanhadas de avaliação do Ministério da Fazenda quanto ao mérito e 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 de Responsabilidade Fiscal.

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.

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).



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.

No entanto, a matéria tratada nesta consulta não é nova nesta Corte de Contas, porquanto também está sendo tratada nos autos do TC-012.691/2018-6, da relatoria do Ministro Vital do Rêgo. Aludido processo cuida de representação, formulada pelo Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União Júlio Marcelo de Oliveira, 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.

Não há, até o momento, decisão de mérito no referido processo, tendo em vista que está em fase de análise das oitivas determinadas pelo relator, mas na sessão plenária de 13.06.2018, esta Corte prolatou o Acórdão 1.360/2018-TCU-Plenário, no qual deliberou o seguinte:

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.

Importante registrar que, no presente processo, o que se discute, embora guarde certa identidade com a matéria tratada do citado processo da relatoria do Ministro Vital do Rêgo, é mais abrangente, consoante se depreende do próprio teor da referida consulta, assim apresentada a esta Corte:

Nos casos em que medidas legislativas forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente (art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, art. 112 da LDO), configurando claro conflito de normas, quais os procedimentos a serem adotados pelo gestor público?

E, sobre essa questão posta pelo consulente, entendo que medidas legislativas aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira e em inobservância ao que determina a legislação vigente são inexecutáveis, porquanto embora se trate de normas que, após a sua promulgação, entram no plano da existência e no plano da validade, não entram, ainda, no plano da eficácia, justamente por não atenderem ao disposto no art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, e na respectiva LDO.



Refiro-me, na espécie, à teoria de Pontes de Miranda relativamente aos fatos jurídicos, denominada “Escada Ponteana”, no sentido de que os fatos jurídicos perpassam, respectivamente, pelo plano da existência, plano da validade e plano da eficácia.

A entrada no plano da existência ocorre com a promulgação da norma, ao passo que o plano da validade é alcançado com a compatibilidade da aludida norma com as demais normas do ordenamento jurídico. A norma, no entanto, somente entrará no plano da eficácia se houver a ocorrência concreta dos fatos que constituem o suporte fático da norma. Caso contrário, enquanto não ocorrer o suporte fático, a norma será existente, válida, mas ineficaz, na medida em que seus comandos normativos não serão capazes de produzir consequências jurídicas no mundo dos fatos (cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da eficácia*. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p. 17).

Consoante bem observa o jurista argentino Carlos Santiago Nino, não é rara a existência de normas jurídicas que, embora vigentes, são parcialmente ou totalmente ineficazes, por ausência de implementação da sua condição de aplicação (NINO, Carlos Santiago. *Introdução à análise do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 343).

Diante do que afirmei acima, seria possível cogitarmos acerca da própria validade de normas tais como essas que ora são objeto da presente consulta, que são aprovadas sem o atendimento a outras normas de ordem constitucional e legal. Deixo, porém, de avançar, no presente caso, acerca dessa questão e o faço por duas razões: primeira, porque não me parece necessário, para que esta Corte possa oferecer uma resposta ao consulente; segunda, o Supremo Tribunal Federal, em situação que me parece assemelhada à que ora se analisa, tem entendido que não se trata de inconstitucionalidade, mas sim de ineficácia da norma.

Com efeito, o STF, ao apreciar leis que concederam reajustes de remunerações de servidores públicos, mas sem o atendimento ao disposto nos incisos I e II do o §1º do art. 169 da Constituição (que exigem prévia dotação orçamentária e autorização específica da LDO), tem entendido que essas leis são constitucionais, mas ineficazes, conforme se depreende dos seguintes precedentes (com grifos meus):

- I. Despesas de pessoal: limite de fixação delegada pela Constituição à lei complementar (CF, art. 169), o que reduz sua eventual superação à questão de ilegalidade e só mediata ou reflexamente de inconstitucionalidade, a cuja verificação não se presta a ação direta; existência, ademais, no ponto, de controvérsia de fato para cujo deslinde igualmente é inadequada a via do controle abstrato de constitucionalidade.
- II. Despesas de pessoal: aumento subordinado à existência de dotação orçamentária suficiente e de autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias (CF, art. 169, parág. único, I e II): além de a sua verificação em concreto depender da solução de controvérsia de fato sobre a suficiência da dotação orçamentária e da interpretação da LDO, **inclina-se a jurisprudência no STF no sentido de que a inobservância por determinada lei das mencionadas restrições constitucionais não induz à sua inconstitucionalidade, impedindo apenas a sua execução no exercício financeiro** respectivo: precedentes.

(ADI 1585, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/1997, DJ 03-04-1998 PP-00001 EMENT VOL-01905-01 PP-00029).

**MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI CATARINENSE Nº 9.901, DE 31.07.95: CRIAÇÃO DE CARGOS DE PROVIMENTO EFETIVO DE FISCAIS DE TRIBUTOS ESTADUAIS E DE AUDITORES INTERNOS - ALEGAÇÃO DE QUE A EDIÇÃO DA LEI NÃO FOI**



PRECEDIDA DE PRÉVIA DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA NEM DE AUTORIZAÇÃO ESPECÍFICA NA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (ART. 169, PAR. ÚNICO, I E II, DA CONSTITUIÇÃO) –

1. Eventual irregularidade formal da lei impugnada só pode ser examinada diante dos textos da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei do Orçamento Anual catarinenses: não se está, pois, diante de matéria constitucional que possa ser questionada em ação direta.

2. Interpretação dos incisos I e II do par. único do art. 169 da Constituição, atenuando o seu rigor literal: é a execução da lei que cria cargos que está condicionada às restrições previstas, e não o seu processo legislativo. **A falta de autorização nas leis orçamentárias torna inexecutível o cumprimento da lei no mesmo exercício em que editada, mas não no subsequente.** Precedentes (Medidas liminares nas ADINs nºs 484/PR (RTJ 137/1.067) e 1.243/MT (DJU de 27.10.95).

3. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida, ficando prejudicado o pedido de medida cautelar”.

(ADI 1.428-5/SC, TP, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJU de 10.05.96).

Direito constitucional. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 6.614, de 22.12.1994, que dispõe sobre o Quadro de Pessoal do Poder Judiciário do Estado de Mato Grosso. Alegações do Governador, autor da ação, de que a Lei impugnada: 1.) - Ofende o princípio da legalidade (art. 39, "caput", e inciso X do art. 48 da C.F.), porque cria número incerto de cargos; 2.) - Viola os incisos XII e XIII do art. 37, quanto a paridade e vinculação de vencimentos; 3.) - Desrespeita o art. 169, a falta de previsão orçamentária.

1. As alegações perderam consistência, em face das informações do Tribunal de Justiça e da Assembleia Legislativa do Estado.

**2. A falta de previsão orçamentária, conforme precedente do S.T.F. (RTJ 137/1.067) é obstáculo ao cumprimento da Lei no mesmo exercício mas, não, no subsequente.**

3. Hipótese, ademais, em que os repasses devem observar a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a própria Lei Orçamentária, que não foi suspensa por esta Corte, na ADI n. 1.287, ajuizada, igualmente, pelo Governador, e seu Decreto n. 4, de 10.01.1995, que se encontra novamente em vigor.

4. Inconveniência do deferimento da medida cautelar de suspensão da Lei, cuja execução está praticamente concluída com a implantação nela prevista, e que vem sendo cumprida com os meios a disposição do Poder Judiciário.

5. Medida cautelar indeferida. Votação unânime.

(ADI 1243 MC, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/1995, DJ 27-10-1995 PP-36331 EMENT VOL-01806-01 PP-00088)

Não obstante os precedentes acima referidos, o Ministro Alexandre de Moraes, ao apreciar pedido de medida cautelar na ADI 5816/RO, parece ter sinalizado que discorda desse entendimento do STF, pois, nos termos de sua decisão monocrática, que deferiu o pedido de medida cautelar, indicou que, ao menos no juízo precário que fez, próprio das cautelares, talvez seja possível se entender pela invalidade de norma que conceda renúncia de receita sem o atendimento do art. 113 do ADCT. Eis as palavras do ministro:



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.

Referida ação judicial está pendente de julgamento de mérito, mas o parecer da Procuradoria-Geral da República foi pela improcedência da ação, por entender que, naquele caso concreto, não se trata de renúncia de receita decorrente de isenção fiscal, mas sim de hipótese constitucional de imunidade tributária, para a qual não se aplica o citado art. 113 do ADCT.

Não obstante essa aparente divergência do Ministro Alexandre de Moraes em relação à jurisprudência do STF, manifestada em sede de medida cautelar, cujos pronunciamentos são, por natureza, marcados pela precariedade dos entendimentos ali manifestados, entendo que, no presente caso, trata-se, conforme afirmei anteriormente, de caso de ineficácia da norma e não de invalidade, na linha das decisões colegiadas do STF acima mencionadas.

De qualquer modo, ainda que se entenda pela invalidade de normas que concedam renúncia fiscal sem a observância da adequação orçamentária e financeira exigida pelos artigos antes citados, isso em nada prejudica a conclusão que ora apresento no sentido de que se trata de ineficácia da norma. Isso porque, considerados os três planos da norma, ou seja, o da existência, o da validade e o da eficácia, juízos sobre validade de normas somente são possíveis em relação a normas existentes, mas juízos sobre eficácia de normas são possíveis tanto em relação a normas válidas quanto inválidas.

Faço essa afirmação sem desconhecer que é contrária ao entendimento de Hans Kelsen, para quem haveria certa conexão entre validade e eficácia da norma, a tal ponto de referido autor afirmar que se uma norma nunca foi aplicada então também nunca foi eficaz e, por essa razão, nunca foi válida, porque a validade da norma, segundo o jurista, dependeria de um mínimo de eficácia (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 11-12).

Como se sabe, trata-se de afirmação profundamente criticada pela doutrina, tanto a estrangeira quanto a nacional. No Brasil, Tércio Sampaio Ferraz está entre aqueles que divergem radicalmente dessa posição, assim como o fizeram Pontes de Miranda, Marcos Bernardes de Mello e Carlos Santiago Nino, antes por mim mencionados. Para Ferraz não se pode confundir, como o fez Kelsen, o respeito e a observância da norma, de um lado, com a capacidade da norma de provocar consequências jurídicas e fáticas. Somente esta última característica concerne à eficácia da norma, isto é, a eficácia da norma, para o autor, relaciona-se com a sua capacidade de produzir consequências jurídicas e fáticas, sem qualquer relação, portanto, com a sua observância ou não por seus destinatários, muito menos com a sua validade (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 198).



No presente caso, a Lei nº 13.606/2018, citada pelo consulente a título de exemplo, é eloquente quanto ao tema, em virtude da redação de seu art. 38, nos seguintes termos:

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.

Como se vê, o parágrafo único do art. 38 da referida Lei nº 13.606/2018, acima transcrito, condicionou a eficácia da norma ao prévio atendimento, pelo Poder Executivo, das exigências contidas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), o que demonstra, claramente, que referida norma é válida, mas que sua eficácia está condicionada a evento futuro e, por ora, incerto.

É bem verdade, no entanto, que, ainda se a aludida Lei nº 13.606/2018 nada tivesse dito acerca da necessidade de atendimento prévio das exigências da LRF, careceria de eficácia até quando viesse a ocorrer o citado atendimento dos requisitos da LRF. Isso porque após a entrada de uma determinada norma no mundo jurídico compete ao seu aplicador dar-lhe cumprimento de acordo com o conteúdo não apenas da norma nova, mas sim de todo o ordenamento jurídico.

Quero com isso dizer que, diante de uma nova norma, cabe ao seu aplicador verificar se há no ordenamento jurídico outras normas sobre o assunto e, em caso positivo, buscar uma aplicação de harmonize as normas envolvidas, ainda que a nova norma não traga comando expresso nesse sentido. Conforme expus acima, não é o caso da Lei nº 13.606/2018, cujo parágrafo único do art. 38 expressamente fez esse alerta quanto à necessidade de observância da LRF para a sua aplicação.

É também por essas razões que, atualmente, surge no Brasil um ainda modesto, mas importante, movimento no sentido de se implantar aqui o que se convencionou denominar “avaliação de impacto legislativo”, que é a análise prévia de proposições legislativas, tanto as oferecidas pelo Poder Executivo quanto aquelas oriundas dos próprios membros do Poder Legislativo.

Segundo Meneguín e Silva, essas avaliações contemplam análises quanto a diversos aspectos acerca da futura norma, inclusive quanto à sua própria necessidade, quanto ao planejamento das ações a serem desenvolvidas em virtude da futura lei e, entre outros aspectos, quanto às demais normas que podem impactar a aplicação da lei (MENEGUÍN, Fernando B; SILVA, Rafael Silveira e (Orgs.). *Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação*. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017, p. 18).

Não obstante se trate de prática já consolidada em vários países, tais como Canadá e Reino Unido, consoante observa Kässmayer, no Brasil ainda é, lamentavelmente, uma prática muito pouco utilizada (KÄSSMAYER, Karin. *Referências e experiências internacionais sobre avaliação de impacto legislativo*. In: MENEGUÍN, Fernando B; SILVA, Rafael Silveira e (Orgs.). *Avaliação de impacto*



*legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação*. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017, p. 24-45).

Para finalizar, rememoro diálogo que tive com o então Ministro da Fazenda Eduardo Refinetti Guardia, autor desta consulta, e por ele retratado em matéria publicada pelo jornal “Estadão” de 18.07.2018, na qual o citado Ministro, em face da então recente aprovação de lei que concedia benefícios aos produtores rurais, mas sem indicar a necessária fonte de custeio dessa despesa, me fez a seguinte pergunta:

- Se eu cumprir a lei aprovada pelo Congresso dando o benefício (aos produtores rurais), há o entendimento de que estarei descumprindo a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal. O senhor pode me ajudar a decidir qual lei devo descumprir?

A essa indagação, respondi:

- Recomendo fortemente não descumprir nem a Constituição nem a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Diante de minha resposta, disse o ministro:

- O que o Congresso não pode fazer é descumprir a LRF e me obrigar a realizar despesa para a qual não temos orçamento.

Dito isso, concluo, assim como a Semag e o Ministério Público junto ao TCU, que medidas legislativas que forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente, especialmente o art. 167 da Constituição Federal, o art. 113 do ADCT, os arts. 15, 16 e 17 da LRF, e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor, somente podem ser aplicadas se forem satisfeitos os requisitos previstos na citada legislação.

Pelas razões expostas pelo MPTCU, deixo de incluir na resposta à consulta a proposta da Semag no sentido de cientificar a Junta de Execução Orçamentária.

Deixo de acolher também a proposta da Semag e do MPTCU de acionamento da Advocacia-Geral da União ou do Ministério Público Federal, quanto à suposta inconstitucionalidade de normas como as que ora se examinam, por entender que a matéria não é pacífica, em face dos precedentes do STF acima citados, e também por não ser medida necessária para que esta Corte forneça uma resposta consistente à presente consulta, especialmente ao se considerar que o Poder Executivo pode, se quiser, adotar as providências que entender convenientes, quanto a essa questão, ainda que este Tribunal não lhe provoque nesse sentido.

Em face do exposto, acolhe, parcialmente, as propostas da Semag e do MPTCU e voto por que o Tribunal adote a deliberação que ora submeto à apreciação do Plenário.

TCU, Sala das Sessões Ministro Luciano Brandão Alves de Souza, em  
14 de agosto de 2019.

RAIMUNDO CARREIRO  
Relator



ACORDÃO Nº 1023/2019 - TCU - Plenário

1. Processo nº TC 039.853/2018-7

2. Grupo I - Edital de Licitação III - Concurso

3. Inteiro Teor/Relatório

4. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

5. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

6. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

7. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

8. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

9. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

10. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

11. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

12. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

13. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

14. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

15. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

16. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

17. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

18. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

19. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

20. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

21. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

22. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

23. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

24. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

25. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

26. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

27. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

28. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República (Resumo)

29. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

30. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

31. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

32. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

33. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

34. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

35. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

36. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

37. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

38. Inteiro Teor/Relatório da Presidência da República

Assinatura do Presidente  
RAIMUNDO ALVES  
Presidente

Assinatura do Relator  
JOSE MARIANO  
Relator

Assinatura do Relator

Assinatura do Relator  
CORREIA MACHADO DA COSTA E SILVA  
Relator



## ACÓRDÃO Nº 1907/2019 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 039.853/2018-7.
2. Grupo I – Classe de Assunto: III - Consulta
3. Interessados/Responsáveis:
  - 3.1. Interessado: Casa Civil da Presidência da República.
4. Órgãos: Ministério da Economia; Ministério da Fazenda (extinta).
5. Relator: Ministro Raimundo Carreiro.
6. Representante do Ministério Público: Procurador Sergio Ricardo Costa Caribé.
7. Unidade Técnica: Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG).
8. Representação legal:
  - 8.1. Francisco Eduardo de Holanda Bessa e outros, representando Ministério da Economia.
  - 8.2. Allan Lúcio Sathler e outros, representando Ministério da Fazenda (extinta).
  - 8.3. Adriano Augusto de Souza e outros, representando Casa Civil da Presidência da República.

## 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de consulta formulada pelo então Ministro de Estado da Fazenda, Eduardo Refinetti Guardia, na qual o consulente apresenta dúvida acerca das medidas legislativas que forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente (art. 167 da CF/88, art. 113 do ADCT, arts. 15, 16 e 17 da LRF, art. 112 da LDO);

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão de Plenário, em:

9.1. responder ao consulente que medidas legislativas que forem aprovadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente, especialmente o art. 167 da Constituição Federal, o art. 113 do ADCT, os arts. 15, 16 e 17 da LRF, e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor, somente podem ser aplicadas se forem satisfeitos os requisitos previstos na citada legislação;

9.2. encaminhar cópia da presente consulta ao Ministro de Estado da Economia, à Casa Civil da Presidência da República, à Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização do Congresso Nacional, e às Consultorias de Orçamento da Câmara dos Deputados e do Senado Federal;

9.3. arquivar os presentes autos.

10. Ata nº 30/2019 – Plenário.
11. Data da Sessão: 14/8/2019 – Ordinária.
12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-1907-30/19-P.
13. Especificação do quórum:
  - 13.1. Ministros presentes: José Mucio Monteiro (Presidente), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Raimundo Carreiro (Relator), Ana Arraes, Bruno Dantas e Vital do Rêgo.
  - 13.2. Ministro-Substituto convocado: Augusto Sherman Cavalcanti.
  - 13.3. Ministros-Substitutos presentes: André Luís de Carvalho e Weder de Oliveira.

(Assinado Eletronicamente)  
**JOSÉ MUCIO MONTEIRO**  
Presidente

(Assinado Eletronicamente)  
**RAIMUNDO CARREIRO**  
Relator

Fui presente:

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



