



PARECER SEI Nº 589/2021/ME

Parecer Público. Ausência de hipóteses que justifiquem sigilo.

RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA E O ART. 14 DA LRF.

Renúncia de receitas. Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF - Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Acórdão nº 2198/2020, do Tribunal de Contas da União. Interpretação jurídica dos requisitos da LRF para a concessão e ampliação de benefícios e incentivos tributários. *Deficits* sucessivos e a aplicação do inciso I do art. 14 da LRF. Argumentos de ordem financeira e econômica utilizados pelo TCU.

Processo SEI nº 12105.100010/2021-98

I

1. Trata-se de consulta da Secretaria Executiva do Ministério da Economia (SE/ME), materializada na Nota SEI nº 1/2021/ASSESSORIA/SE-ME, solicitando a exata compreensão jurídica dos contornos do Acórdão nº 2198/2020, do Tribunal de Contas da União (TCU), de relatoria do Ministro Vital do Rêgo (SEI 12830395), nos termos que seguem:

(...).

Ante o exposto, para solução da dúvida acerca da extensão e abrangência do AC nº 2198, de 2020, do Tribunal de Contas da União, no que tange à possibilidade jurídica de concessão ou ampliação de benefício de natureza tributária mediante a *"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"*, e objetivamente acerca da juridicidade do encaminhamento contido no OFÍCIO SEI Nº 319842/2020/ME (SEI 12830352) no que reflete a a Nota CETAD/COEST nº 250, de 17 de dezembro de 2020 (SEI 12830358), de rigor a submissão da presente à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para, nos termos do artigo 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, possa atribuir a exata compreensão jurídica, no âmbito desse Ministério, acerca do tema.

2. Inicialmente, os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGACCAT/PGFN), que se manifestou por intermédio da Nota SEI nº 1/2021/ASSESSORIA/PGACCAT/PGFN-ME, no sentido de que a matéria não possui natureza tributária, mas sim eminentemente orçamentário-financeira e, considerando que o expediente já fora remetido pela própria SE/ME à Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Fiscal, Financeira, Societária e Econômico-Orçamentária - PGACFFSO, sugeriu-se a conclusão do expediente no âmbito da PGACCAT.

3. A PGACFFSO, se manifestou por meio da Nota SEI nº 1/2021/PGACFFS/PGFN-ME:

(...).

Com efeito o acompanhamento dos efeitos fiscais das renúncias tributárias, vem sendo exercido há mais de uma década pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, por interpretações do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e demais dispositivos correlatos, como é o caso do art. 113 do ADCT e dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Nada obstante, a Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário manifestou-se pela ausência de competência para analisar o referido Acórdão, bem como a consulta da Secretaria-Executiva, as quais tiveram por objeto renúncia de receitas tributárias, especialmente no que diz respeito ao cumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a partir de ofício exarado pela Receita Federal do Brasil.

Contudo, sem prejuízo de eventual contribuição desta Adjuntoria em caso de questionamento específico, considerando que a matéria vem sendo tratada há anos por aquela Adjuntoria em assessoria à Secretaria Especial a Receita Federal do Brasil, é importante delimitar a esfera de competência das Adjuntorias, como forma de dirimir e evitar conflitos negativos ou mesmo interpretações divergentes acerca do mesmo dispositivo legal, eis que a presente consulta delimita o alcance a ser dado ao art. 14 da LRF à luz do Acórdão nº 2198/2020, exarado pelo Tribunal de Contas da União.

Ante o exposto, entendo recomendável encaminhar a matéria ao Gabinete do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional para que dirima a competência para responder a presente consulta.

4. No DESPACHO Nº 1/2021/SUBPGFN/PGFN-ME, a Subprocuradora Geral da Fazenda Nacional entendeu que a matéria deveria ser analisada pela Coordenação-geral de Assuntos Tributários (CAT):

(...).

Tendo em vista que a análise e a assessoria jurídicas acerca do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000, e legislação a fim vêm sendo conduzidas pela Coordenação Geral de Assuntos Tributários desta Procuradoria Geral, não obstante seja evidente a controvérsia decorrente da natureza da matéria envolvida, prossiga-se, no caso em foco, em inafastável prestígio da necessidade de eficiência e de tempestividade na atuação de uma Consultoria, na mesma linha do ordinariamente praticado, de maneira que a consulta objeto da Nota SEI nº 1/2021/ASSESSORIA/SE-ME seja distribuída àquela Coordenação Geral.

À Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário, com urgência, para exame da Nota SEI nº 1/2021/ASSESSORIA/SE-ME. **À Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Fiscal, Financeira, Societária e Econômico-Orçamentária**, para conhecimento.

5. Assim, sem prejuízo da matéria ser eminentemente orçamentário-financeira, os autos aportam novamente na CAT para análise e manifestação da consulta oriunda da SE/ME, **em regime de**

urgência, situação que compromete um estudo mais minudente que poderia ser empreendido em situação ordinária, sem prejuízo de reanálise mais aprofundada em momento futuro. Frise-se que a apreciação da matéria por essa Coordenação-Geral ocorre tão somente em razão do Despacho N° 1/2021/SUBPGFN/PGFN-ME, para esse caso específico, em prestígio à eficiência e tempestividade na pronta análise da consulta.

6. Eis o relatório.

II

7. Cuida-se de solicitação da SE/ME quanto ao alcance (extensão e abrangência) do Acórdão n° 2198, de 2020, do TCU, no que tange ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, mais precisamente, sobre a interpretação acerca da aplicação de seus incisos I e II. Como aduz a consultante, o eixo central gira em torno da análise sobre a *"possibilidade jurídica de concessão ou ampliação de benefício de natureza tributária mediante a 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"*. Também consta do pedido apreciação *"acerca da juridicidade do encaminhamento contido no OFÍCIO SEI N° 319842/2020/ME (SEI12830352) no que reflete a Nota CETAD/COEST n° 250, de 17 de dezembro de 2020 (SEI 12830358)"*.

8. Tenhamos presente, antes de adentrar à análise solicitada propriamente dita, o conteúdo do art. 14 da LRF:

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

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

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

9. O dispositivo estabelece regras para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receitas, situação em que a proposta deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar a sua vigência e nos dois seguintes, atender o disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias **e, a pelo menos uma das seguintes situações**: demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da

lei orçamentária, de que não afetará as metas de resultados fiscais prevista no anexo da lei de diretrizes orçamentárias ou 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 tributos.

10. Até o advento do Acórdão nº 2198/2020, do TCU, não existiam dúvidas, pelo menos de todos conhecidas, sobre ambas as formas de cumprimento do art. 14 da LRF, ou seja, a forma descrita no inciso I, ou a descrita no inciso II. Não se tinha notícias de questionamentos recaindo sobre eventual impossibilidade de observância ao mandamento cumprindo-se o seu inciso I ou II, alternativamente. Ocorre que a mencionada decisão exarada pela Corte de Contas causou dúvidas e gerou dissensos sobre a correta interpretação do comando. Vejamos o Acórdão:

ACÓRDÃO Nº 2198/2020 – TCU – Plenário

1. Processo TC 012.691/2018-6. 1.1. Apenso: 015.993/2018-3.

2. Grupo I – Classe de Assunto: VII - Representação.

3. Representante: Ministério Público junto ao TCU.

4. Órgão: Ministério da Economia.

5. Relator: Ministro Vital do Rêgo.

6. Representante do Ministério Público: Procurador Júlio Marcelo de Oliveira.

7. Unidade Técnica: Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag).

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

9. Acórdão:

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

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo relator, em: 9.1. conhecer da presente Representação, satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos nos arts. 235 e 237, inciso I, do Regimento Interno do TCU, e no art. 103, § 1º, da Resolução-TCU 259/2014, para, no mérito, considerá-la procedente;

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

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

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

9.2.3. eventual proposta de alteração da meta fiscal para absorver a criação ou a

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

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

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

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

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

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

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

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

10. Ata nº 31/2020 – Plenário.

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

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

(...). (Grifos nossos).

11. A aludida decisão teve origem em representação formulada pelo Ministério Público junto ao TCU sobre 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 o contido 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.

12. Numa leitura açodada, o primeiro ponto que percebemos do alerta materializado no subitem 9.2.1 do Acórdão, é a vinculação à obrigatoriedade, quando da concessão e ampliação de benefícios e incentivos tributários, de atendimento ao inciso II do art. 14 da LRF para a conformação com o pressuposto da gestão fiscal estabelecido no **art. 1º, § 1º, da LRF, arts. 21 e 116, § 1º, da LDO-2019, art. 4º, inciso I, alínea “a”, § 2º, incisos II e V; 5º, incisos I e II; e 14, incisos I e II da Lei Complementar 101/2000**. O segundo ponto, é que a citação dos incisos I e II do art. 14 da LRF, na última parte desse item 9.2.1, s.m.j, pareceu-nos, inclusive, contraditória com a recomendação de atendimento obrigatório do inciso II do referido artigo.

13. De qualquer forma, o que queremos extrair desse subitem é que a decisão constante do Acórdão nº 2198/2020, não determina que o art. 14 da LRF somente pode ser cumprido com o adimplemento de seu inciso II, até porque, por mais nobres que sejam os objetivos dirigidos ao TCU pela Constituição Federal, não lhe é dado o poder de extirpar do mundo jurídico dispositivo de lei, como é o caso do inciso I do art. 14 da LRF. Tal função é atribuída apenas ao Supremo Tribunal Federal, por intermédio dos meios processuais próprios para tanto.

14. O que depreendemos que o TCU está a alertar no Acórdão 2198/2020, é que o cumprimento do inciso I do art. 14 da LRF, na situação fiscal em que o país se encontra, de *deficit*, não se revela suficiente para atender a outros comandos da LRF e da LDO de 2019. Confira-se passagens da instrução elaborada no âmbito da Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU (SEMAG/TCU), que embasaram o Voto do Ministro Relator e, ao fim, a posição do Plenário do TCU:

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

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

(...).

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

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

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

125. A uma, porque medidas nesse sentido produzem efeitos desproporcionais aos objetivos da política econômica nacional fixados no AMF das LDOs, os quais, de modo geral, consistem em garantir a solidez dos fundamentos da economia, condição necessária para que o país possa traçar uma estratégia de desenvolvimento sustentável. O AMF da LDO-2019 destaca as seguintes premissas: Importante destacar que a manutenção do crescimento econômico projetado para os próximos anos que consta neste anexo de metas fiscais dependerá da manutenção dos fundamentos econômicos e dos indicadores de confiança dos agentes econômicos. Para isso, o setor público deve ser capaz de implementar as reformas estruturais necessárias para manter o processo de consolidação fiscal em

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

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

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

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

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

majoração ou criação de tributo ou contribuição.

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

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

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

(...).

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

(...).

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

15. Do Voto do Relator do Acórdão 2198/2020, relevantes ao presente estudo, as seguintes passagens:

(...).

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

pareceres prévios desde a edição da LRF.

(...).

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

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

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

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

(...).

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

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

16. Pela reprodução dos trechos acima, das manifestações da SEMAG e do voto do Ministro Relator, parece claro que as razões que levaram o TCU a exarar os alertas vertidos no Acórdão 2198/2020, decorrem da situação do país, de sucessivos *deficits* primários dos últimos cinco anos.

17. O argumento capitaneado pelo TCU para "deslegitimar" a utilização do inciso I do art. 14 da LRF não é, e não poderia ser, de ordem jurídica, mas de ordem financeira, econômica e orçamentária. Sob o aspecto jurídico, não vemos como simplesmente aduzir que o inciso I do art. 14 da LRF não é alternativa legal passível de ser aplicada pelo operador do Direito para o cumprimento do dispositivo (art. 14 da LRF), uma vez que ele está vigente no ordenamento jurídico e à disposição dos gestores de políticas públicas.

18. Apesar de o raciocínio expandido no parágrafo anterior não necessitar de maiores digressões, vale transcrever trechos de abalizada doutrina sobre o cumprimento do art. 14 da LRF de forma alternativa, pelo inciso I ou II (OLIVEIRA: 2015)¹:

Resumidamente, a concessão de benefícios tributários dos quais decorram renúncia de receita depende de: (1) apresentação da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, (2) demonstração de que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, ou, se não for observada essa condição, (3) implementação de medidas de compensação de renúncia de receita, por meio de aumento de tributos.

Ou a proposta de concessão ou ampliação de benefício é prévia e expressamente considerada na estimativa de receitas quando da elaboração ou apreciação do projeto de lei orçamentária anual, ou concomitantemente à apresentação da proposta, deverão ser apresentadas medidas de compensação, caso em que a concessão somente entrará em vigor após serem implementadas essas medidas compensatórias.

(...).

14.4.1 Condição básica e compensação orçamentária, condição alternativa e compensação tributária

A LRF estabeleceu o princípio da neutralidade orçamentária dos benefícios tributários (tomado esse conceito na acepção estrita), que se respeita mediante a compensação de seus efeitos financeiros e orçamentários.

Segundo o art. 14, a concessão (ou ampliação) de benefício tributário deve atender a uma das seguintes condições:

(a) inclusão da da renúncia na estimativa da lei orçamentária, que denominaremos de *condição básica*, para fins de referências posteriores; ou

(b) implementação de medidas de compensação, por meio de aumento de receita (proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo), *condição alternativa*.

A condição básica implica uma forma de compensação que pode ser denominada *compensação orçamentária*.

Considerar os efeitos da renúncia de receita (= benefício tributário) na estimativa da receita da lei orçamentária significa, em muitos casos, reduzir a estimativa de arrecadação para o exercício a que se refere a LOA em montante equivalente aos efeitos esperados do benefício nesse exercício. A redução da estimativa implicará a redução de dotações orçamentárias. Os efeitos dos benefícios serão compensados pela redução de despesas.

A condição alternativa requer que o ato que concede o benefício esteja acompanhado de medidas para aumento de receita, mediante elevação de alíquota, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo.

Essa condição pode ser denominada de *compensação vinculada ou tributária*.

A LRF especifica como a condição de compensação vinculada deve ser cumprida.

(...).

19. A própria doutrina se refere ao inciso I do art. 14 da LRF como "*condição básica*" e ao inciso II, como "*condição alternativa*". Prossegue o doutrinador mencionado, ao nosso ver, privilegiando a aplicação do inciso I, ao invés do inciso II do art. 14 da LRF:

(...)

O próprio art. 165, § 6º da Constituição, que determina seja o projeto de lei orçamentária acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, busca objetivo muito mais relevante, o de fomentar no Orçamento a discussão sobre a legitimidade e economicidade desses benefícios.

O cumprimento da condição básica também provoca constrangimentos políticos. A discussão dos benefícios poderá envolver a evidenciação de montantes a serem

reduzidos da receita disponível para alocação em programas e ações.

Mesmo em casos onde possa não haver impacto orçamentário-financeiro (ainda que haja renúncia, como veremos) a simples discussão sobre a estimativa desse impacto no processo orçamentário dá mais evidência pública aos benefícios que se deseja conceder, aos seus custos, por assim dizer, e amplia as possibilidades de controvérsias sobre o mérito da proposta comparativamente a seus efeitos financeiros e orçamentários.

Esse é o pilar central do sistema de controle instituído pela LRF sobre a concessão de benefícios tributários: levar a discussão para o momento e o local em que se debate o Orçamento do ano seguinte, em que custos e benefícios possam ser devidamente ponderados no espaço público mais adequado a discutir gastos públicos diretos e indiretos.

A consequência de não fazer a discussão nesse fórum será a postergação da aplicação da proposta ou a obrigação de cumprir condição alternativa extremamente rigorosa: aprovação de medidas de aumento de tributos, hipótese que praticamente inviabilizaria politicamente a aprovação do benefício. Tão rigorosa que, ao que parece, foi prevista para desestimular tergiversações para não cumprir a condição básica.² (Grifos nossos).

20. O que o TCU traz à tona são elementos que dialogam com outros artigos da LRF e com artigos da LDO 2019. Assim, para embasar seu raciocínio, a Corte de Contas cita o **art. 1º, § 1º; art. 4º, inciso I, alínea “a”, § 2º, incisos II e V; 5º, incisos I e II da LRF; e arts. 21 e 116, § 1º, da LDO-2019.**

21. São comandos que estabelecem premissas da responsabilidade na gestão fiscal, como o art. 1º, § 1º da LRF, que dispõe na linha de que "*A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita (...)*"; que determinam que a LDO disporá sobre equilíbrio entre receitas e despesas (art. 4º, I, "a" da LRF); que estabelecem que o Anexo de Metas Fiscais conterá "*demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional e demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado* (art. 4º, § 2º, II e V da LRF). O art. 5º da LRF apregoa que "*O projeto de lei orçamentária anual conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º e será acompanhado do documento a que se refere o [§ 6º do art. 165 da Constituição](#), bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.*"

22. O art. 21 da LDO 2019 (Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018), em seu § 3º, rezava que "*O Chefe do Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional plano de revisão de despesas e receitas, inclusive de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia, para o período de 2019 a 2022, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos financeiros anuais.*" O § 4º, inciso III do artigo 21, completava o comando ao determinar que "*O plano de que trata o § 3º e as correspondentes proposições legislativas, no que tange às receitas: a) priorizarão medidas voltadas à redução de renúncia e ao aumento de receita, ao combate à sonegação, à progressividade tributária e à recuperação de créditos tributários; e b) estabelecerão, em relação aos benefícios tributários: 1. prazo de vigência para cada benefício; e 2. cronograma de redução de cada benefício, de modo que a renúncia total da receita, no prazo de 10 (dez) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto.*"

23. O art. 116 da LDO 2019, alinhado aos demais artigos antes comentados, dispunha que "*Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita*

pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada." Seu § 1º vedou "a concessão e a ampliação de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial, exceto a prorrogação por prazo não superior a cinco anos, desde que o montante do incentivo ou benefício prorrogado seja reduzido em pelo menos dez por cento ao ano e que o respectivo ato seja acompanhado dos objetivos, metas e indicadores relativos à política pública fomentada, bem como da indicação do órgão responsável pela supervisão, acompanhamento e avaliação."

24. A LDO 2021, Lei nº 14.116, de 31 de dezembro de 2020, possui dispositivo similar, em parte, com o art. 21 da LDO 2019, **exceto quanto ao plano de revisão de despesas e receitas, inclusive de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária ou creditícia**. Trata-se do art. 23 da Lei nº 14.116, de 2020. No que concerne ao art. 116 da LDO 2019, a LDO 2021, embora **não disponha de comando proibindo a concessão e a ampliação de incentivos ou benefícios de natureza financeira, tributária, creditícia ou patrimonial**, cuida de matéria similar nos arts. 125 e seguintes.

Art. 23. O Projeto de Lei Orçamentária de 2021 e a respectiva Lei poderão conter, em órgão orçamentário específico, receitas de operações de crédito e programações de despesas correntes primárias, condicionadas à aprovação de projeto de lei de créditos suplementares ou especiais por maioria absoluta do Congresso Nacional, de acordo com o disposto no inciso III do caput do art. 167 da Constituição.

§ 1º Os montantes das receitas e das despesas a que se refere o caput serão equivalentes à diferença positiva, no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, entre o total das receitas de operações de crédito e o total das despesas de capital.

§ 2º A Mensagem de que trata o art. 11 apresentará:

I - as justificativas para a escolha das programações referidas no caput, a metodologia de apuração e a memória de cálculo da diferença de que trata o § 1º e das respectivas projeções para a execução financeira dos exercícios de 2021 a 2023; e

II - (VETADO).

§ 3º Os montantes de que trata o § 1º poderão ser reduzidos por meio de abertura de crédito suplementar nos termos do disposto no art. 47, caso em que as operações de crédito poderão ser:

I - substituídas por outra fonte de recursos, observado o disposto no § 2º do art. 44; ou

II - autorizadas, caso ocorra a hipótese prevista no [art. 4º da Emenda Constitucional nº 106, de 7 de maio de 2020](#).

Art. 125. As proposições legislativas e as suas emendas, observado o disposto no [art. 59 da Constituição](#), que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem redução de receita ou aumento de despesa da União deverão ser instruídas com demonstrativo do impacto orçamentário- financeiro no exercício em que devam entrar em vigor e nos dois exercícios subsequentes.

§ 1º O proponente é o responsável pela elaboração e pela apresentação do demonstrativo a que se refere o caput.

(...).

§ 3º O demonstrativo a que se refere o caput deverá conter memória de cálculo com grau de detalhamento suficiente para evidenciar a verossimilhança das premissas e a pertinência das estimativas.

§ 4º A estimativa do impacto orçamentário-financeiro deverá constar da exposição de motivos, caso a proposição seja de autoria do Poder Executivo federal, ou da justificativa, caso a proposição tenha origem no Poder Legislativo.

Art. 126. Caso o demonstrativo a que se refere o art. 125 apresente redução de receita ou aumento de despesas, a proposta deverá demonstrar a ausência de prejuízo ao alcance das metas fiscais e cumprir, para esse fim:

I - no caso de redução de receita, no mínimo, um dos seguintes requisitos:

a) ser demonstrada pelo proponente que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária, na forma do disposto no [art. 12 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal](#);

b) estar acompanhada de medida compensatória que anule o efeito da renúncia no resultado primário, por meio de aumento de receita corrente ou redução de despesa; ou

c) comprovar que os efeitos líquidos da redução da receita ou do aumento de despesa, quando das proposições decorrentes de extinção, transformação, redução de serviço público ou do exercício de poder de polícia, ou de instrumentos de transação resolutiva de litígio, este último conforme disposto em lei, são positivos e não prejudicam o alcance da meta de resultado fiscal;

II - no caso de aumento de despesa:

a) se for obrigatória de caráter continuado, estar acompanhada de medidas de compensação, no exercício em que entre em vigor e nos dois exercícios subsequentes, por meio do aumento de receita, proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, ou da redução permanente de despesas; ou

b) se não for obrigatória de caráter continuado, estar acompanhada de medida de compensação por meio do aumento de receita ou da redução de despesa.

§ 1º No caso de receita administrada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ambas do Ministério da Economia, o atendimento ao disposto nas alíneas “a” e “b” do inciso I do caput dependerá, para propostas legislativas provenientes do Poder Executivo, de declaração formal desses órgãos, conforme o caso.

§ 2º Fica dispensada do atendimento ao disposto nos incisos I e II do caput a proposição cujo impacto seja irrelevante, assim considerado o limite de um milésimo por cento da receita corrente líquida realizada no exercício de 2020.

§ 3º Não se aplicam às renúncias de que trata o [art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal](#):

I - a hipótese de redução da despesa de que trata a alínea “b” do inciso I do caput; e

II - a hipótese prevista no § 2º.

§ 4º Para fins de atendimento ao disposto na alínea “b” do inciso I e ao inciso II do caput, as medidas compensatórias de redução de despesa ou o aumento de receita devem ser expressamente indicados na exposição de motivos ou na justificativa que embasar a proposta legislativa, vedada a alusão a lei aprovada ou a outras proposições legislativas em tramitação.

§ 5º Caso a redução de receita ou o aumento de despesa decorra do requisito previsto na alínea “b” do inciso I ou no inciso II do caput, os dispositivos da legislação aprovada que acarretem redução de receita ou aumento de despesa produzirão efeitos quando cumpridas as medidas de compensação.

(...).

§ 7º Para fins de cumprimento do disposto no [inciso I do caput do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal](#), e na alínea “a” do inciso I do caput deste artigo, quaisquer proposições legislativas em tramitação que importem ou autorizem redução de receita poderão ter seus efeitos considerados na estimativa de receita do Projeto da Lei Orçamentária e da respectiva Lei.

§ 8º O disposto no caput não se aplica:

I - aos impostos a que se refere o [inciso I do § 3º do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal](#); e

II - às hipóteses de transação no contencioso tributário de pequeno valor, nos termos previstos em lei, observado o disposto no [inciso II do § 3º do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal](#).

(...).

Art. 127. As proposições legislativas de autoria do Poder Executivo que possam acarretar redução de receita, na forma do disposto no art. 125, serão encaminhadas

para análise e emissão de parecer dos órgãos centrais do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal e do Sistema de Administração Financeira Federal, para avaliação quanto à sua adequação orçamentária e financeira.

Parágrafo único. O processo que solicitar a manifestação de que trata o caput deverá estar instruído com todos os demonstrativos necessários para atestar, no que couber, o atendimento ao disposto nos arts. 125 e 126.

Art. 128. O disposto nos arts. 125 e 126 aplica-se às propostas que autorizem renúncia de receita, ainda que a produção de efeitos dependa de atuação administrativa posterior.

Art. 129. A remissão à futura legislação, parcelamento de despesa ou postergação do impacto orçamentário-financeiro não dispensa o cumprimento do disposto nos arts. 125 e 126.

(...).

Art. 137. As proposições legislativas que concedam, renovem ou ampliem benefícios tributários deverão:

I - conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos;

II - estar acompanhadas de metas e objetivos, preferencialmente quantitativos; e

III - designar órgão gestor responsável pelo acompanhamento e pela avaliação do benefício tributário quanto à consecução das metas e dos objetivos estabelecidos.

Parágrafo único. O órgão gestor definirá indicadores para acompanhamento das metas e dos objetivos estabelecidos no programa e dará publicidade a suas avaliações. (Grifos nossos).

25. Como antes registrado, observamos que a LDO 2021 não possui dispositivos equivalentes ao arts. 21, §§ 3º, 4º e 116, § 1º da LDO 2019, na qual se baseou, em parte, o Acórdão do TCU. Nessa direção, vale trazer à tona a Lei nº 13.983, de 3 de abril de 2020, a qual revogou o art. 117 da Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019 (LDO 2020), que também dispunha sobre a obrigatoriedade de que o Presidente da República encaminhasse 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 até 2022. Assim, parece-nos, ressalvada análise em contrário da PGACFFSO sobre os efeitos das leis de diretrizes orçamentárias, que ao menos em relação aos citados dispositivos da LDO 2019, os alertas procedidos pelo TCU não subsistiriam.

26. Em que pese não dispor sobre o plano de revisão de receitas e despesas, e de não proibir a concessão de benefícios fiscais, podemos dizer que também foram acrescentadas normas importantes na LDO 2021 no que tange à concessão e ampliação de benefícios e incentivos fiscais. É o caso, por exemplo, do art. 125, §§ 3º e 4º; art. 137, II, III e parágrafo único e, sobretudo, do art. 126, *caput*, além do art. 158, I e II.

27. Quanto ao art. 126 da LDO 2021, é interessante asseverar que suas disposições reforçam a tese defendida neste opinativo, de que os alertas do TCU no Acórdão nº 2198/2020, principalmente sobre a não utilização do inciso I do art. 14 da LRF quando da concessão ou ampliação de benefícios ou incentivos fiscais, levam em consideração não o aspecto jurídico da alternatividade de atendimento do inciso I ou II que o próprio art. 14 da LRF concedeu ao gestor, mas elementos outros, do campo da política financeira-econômica. Isto pode ser vislumbrado quando verificamos que o art. 126 da LDO 2021 versa que **"Caso o demonstrativo a que se refere o art. 125 apresente redução de receita ou aumento de despesas, a proposta deverá demonstrar a ausência de prejuízo ao alcance das metas fiscais e cumprir, para esse fim: I - no caso de redução de receita, no mínimo, um dos seguintes requisitos:**

a) ser demonstrada pelo proponente que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária, na forma do disposto no [art. 12 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal](#);

b) estar acompanhada de medida compensatória que anule o efeito da renúncia

no resultado primário, por meio de aumento de receita corrente ou redução de despesa; ou

c) comprovar que os efeitos líquidos da redução da receita ou do aumento de despesa, quando das proposições decorrentes de extinção, transformação, redução de serviço público ou do exercício de poder de polícia, ou de instrumentos de transação resolutiva de litígio, este último conforme disposto em lei, são positivos e não prejudicam o alcance da meta de resultado fiscal;" (Grifos nossos).

28. É perceptível que o requisito constante da alínea "a" do inciso I do art. 126 é justamente a demonstração, pelo proponente, de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária, na forma do art. 12 da LRF. E mais, o § 7º do art. 126 da LDO 2021, dispõe que "*Para fins de cumprimento do disposto no [inciso I do caput do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal](#), e na alínea "a" do inciso I do caput deste artigo, quaisquer proposições legislativas em tramitação que importem ou autorizem redução de receita poderão ter seus efeitos considerados na estimativa de receita do Projeto da Lei Orçamentária e da respectiva Lei.*"

29. Importante deixar claro que não estamos advogando no sentido de que os alertas do TCU não devem ser levados em consideração. Ao contrário, o que estamos procurando fazer é deixar indene de dúvidas que as fontes de argumentação para tanto não são jurídicas, mas ligadas à condução da política financeira e econômica do país. E, desde já, consideramos relevante esclarecer que o presente caso não se confunde com o disposto no § 2º do art. 14 da LRF, o qual estabelece que "*Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.*" Nesse parágrafo da LRF, há um comando bastante claro ao legislador, uma condição eleita pela LRF para que o benefício concedido ou ampliado entre em vigor. No caso do inciso I do art. 14 da mencionada Lei, não há amparo semelhante para fulminar a sua utilização legal.

30. Isso posto, cremos que os alertas do TCU, constantes do Acórdão nº 2198/2020, na seara da utilização do inciso I do art. 14 da LRF, devem ser analisados pelos órgãos técnicos do Ministério da Economia, como a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), sob o viés financeiro-econômico, dos sucessivos *deficits* primários apresentados pelo país. Nesse contexto, as perguntas apresentadas pela equipe da SEMAG em sua peça instrutória ao julgamento que redundou no Acórdão identificado fazem todo o sentido, sendo oportuno reconduzi-las nesse momento:

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

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

31. O enfrentamento dos argumentos de ordem financeira-econômica levantados pelo TCU extrapolam o escopo do presente opinativo. Igualmente, no que concerne aos efeitos das leis de

diretrizes orçamentárias, se exauridos a cada ano com a edição de nova lei, ou se seus efeitos permanecem de alguma forma (relativamente a determinados dispositivos, por exemplo) sugere-se avaliar a oitiva da PGACFFSO, de acordo com o item 5 da Nota 01/2021/PGACFFS/PGFN-ME (12854600).

III

32. Em conclusão:

32.1. Respondendo a consulta formulada pela SE/ME, sobre a extensão e abrangência do Acórdão 2198/2020, do TCU, "no que tange à possibilidade jurídica de concessão ou ampliação de benefício de natureza tributária mediante a *"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"*, opinamos na direção de que juridicamente o inciso I do art. 14 da LRF continua norma válida e hígida no ordenamento legal, sendo uma das possibilidades veiculadas pela LRF para o cumprimento do art. 14.

32.2. O alerta emitido pelo TCU no Acórdão 2198/2020, que ao fim e ao cabo implica na não utilização do inciso I do art. 14 da LRF para a concessão e ampliação de benefícios e incentivos tributários, não encontra seu fundamento em máculas do referido inciso I do art. 14, mas, nos termos discorridos pela SEMAG, no *"cenário árido, marcado por sucessivos deficits primários imoderados que se avolumaram no último quinquênio"*. É o que pode ser visto, ainda que em outras palavras, no subitem 9.2 do Acórdão 2198/2020, do TCU:

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

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

32.3. Assim sendo, seria de bom alvitre que os órgãos técnicos do Ministério da Economia, tais como a SOF, STN e RFB, se debruçassem sobre a decisão em comento, a fim de promover estudos e reflexões sobre os argumentos financeiros-econômicos entabulados pela Corte de Contas. Com essa sugestão, estamos dizendo que muito embora opinemos, sob o ponto de vista jurídico, pela validade e eficácia do inciso I do art. 14 da LRF, uma vez que se trata de norma incondicionada, diferentemente do § 2º do art. 14, os elementos colacionados pelo TCU para recomendar a não utilização do inciso I do art. 14 da LRF não devem ser menosprezados. Ao contrário, podem e devem, ser objeto de avaliação de mérito pelos órgãos técnicos do Ministério da Economia, informando a postura dos gestores quanto à opção por uma das condicionantes do art. 14 da LRF na concessão e ampliação de benefícios e incentivos tributários.

32.4. Sobre o "encaminhamento contido no OFÍCIO SEI N° 319842/2020/ME (SEI 12830352) no que reflete a Nota CETAD/COEST n° 250, de 17 de dezembro de 2020 (SEI 12830358)", cabe registrar que o Ofício em questão encaminhou na data de 17/12/2020, mensagem ao Secretário de Orçamento Federal, para fins de inclusão na Mensagem Modificativa ao Projeto de Lei Orçamentária de 2021, a Nota Cetad/Coest n° 250, elaborada pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da RFB, com as informações referentes às medidas tributárias a serem encaminhadas pelo Ministério da Economia, sendo que o documento apresentou as medidas e seus respectivos impactos fiscais para o ano de 2021, não considerados nas projeções de receitas encaminhadas anteriormente. Desta forma, considerando o entendimento manifestado ao longo do presente opinativo pela validade e eficácia do art. 14, I, da LRF (no aspecto eminentemente jurídico), havendo a demonstração de que as renúncias relativas aos benefícios tributários constantes da Nota da RFB foram consideradas na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12 da LRF, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias (inciso I do art. 14 da LRF), entende-se pela sua juridicidade.

À consideração superior¹.

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI n° 589/2021/ME.
2. À consideração do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.

FERNANDA SCHIMITT MENEGATTI

Chefe de Divisão da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Rildo José de Souza

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários Substituto

1. Aprovo o Parecer SEI n° 589/2021/ME .
2. À PGAFSSEO para ciência do presente opinativo e eventual complementação, se entender o caso.
3. À DIGAB para eventual consolidação de manifestações no âmbito do órgão e submissão à apreciação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

(1) OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. 2ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 834, 851.



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 21/01/2021, às 22:04, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários Substituto(a)**, em 21/01/2021, às 22:04, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Fernanda Schmitt Menegatti, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 21/01/2021, às 22:15, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 21/01/2021, às 22:28, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **13006579** e o código CRC **98EABE54**.
