



**PARECER SEI N° 51/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF**

**Ato preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º da LAI, c/c art. 20, caput, do Decreto n° 7.724, de 2012. Divulgação possível após o encaminhamento da resposta da PGFN ao TCU.**

Representação de membro do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União para avaliar a conformidade das concessões de benefícios tributários decorrentes da Lei n° 13.606/2018 e da Lei Complementar n° 162/2018. Determinação de oitiva da PGFN. Dentre os questionamentos aduzidos, a matéria tributária que atrai a competência desta Coordenação-Geral diz respeito aos Pareceres exarados quando das análises dos diplomas legais referenciados em fase de sanção presidencial. As demais matérias se inserem nas competências do Tesouro Nacional, da Receita Federal do Brasil e, no âmbito da PGFN, da CAF e CDA. Proposta de decreto para regulamentar o § 2º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Processo SEI n° 10951.102812/2018-31

**I**

1. Por intermédio do Ofício 0125/2018-TCU/Semag, de 30 de maio de 2018, o Tribunal de Contas da União determinou a oitiva da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em processo junto àquela Egrégia Corte de Contas, conforme Despacho do Relator, Ministro Vital do Rêgo, proferido no Processo TC 012.691/2018-6, que trata de Representação de membro do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas da União (MPTCU) para avaliar a conformidade das concessões de benefícios tributários decorrentes da Lei n° 13.606, de 9 de janeiro de 2018 e da Lei Complementar n° 162, de 6 de abril de 2018.

2. Em um prazo de 15 (quinze) dias, a contar do recebimento da comunicação, o TCU solicitou que a PGFN se manifeste especialmente sobre:

- a) os impactos para as finanças Públicas da União decorrentes dos Programas Pert-SN e PRR, em 2018 e exercícios seguintes, considerando:
- b) as metas de resultado primário prevista no Anexo de Metas Fiscais da LDO 2018 para 2018 a 2020 (contexto de sucessivos déficits primários desde 2014);
- c) o risco de descumprimento da chamada Regra de Ouro (art 167, inciso III, da Constituição Federal);
- d) os riscos relacionados ao Novo Regime Fiscal (art 106 a 114 do ADCT):

- e) o impacto orçamentário e financeiro sobre o Regime Geral de Previdência Social;
- e
- f) eventual perda de arrecadação dos estados e municípios como consequência do Pert-SN.

3. De início, importa esclarecer que o presente opinativo está restrito aos aspectos de direito tributário material, tendo-se em vista as atribuições regimentais desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, previstas no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e no art. 22 do Regimento Interno da PGFN (Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014).

4. Assim, importante registrar que a competência para análise e manifestação quanto aos questionamentos aduzidos pelo TCU, acima reproduzidos, em sua grande maioria, são matérias estranhas às atribuições da CAT/PGFN, mais próximos das competências do Tesouro Nacional e da Receita Federal do Brasil (RFB). No âmbito da PGFN, estão mais afetos às competências da Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros (CAF) e da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União (CDA).

## II

5. Trata-se de Representação de membro do MPTCU, com pedido de medida cautelar, “*em que aponta vícios na concessão de benefícios tributários decorrentes da Lei 13.606/2018 e da Lei Complementar 162/2018, tendo em vista a falta de observância dos requisitos estipulados no art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), no art. 112 da Lei nº 13.473/2017 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2018 – LDO/2018) e no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).*”

6. A seguir, os principais trechos da Representação do MPTCU:

(...).

Verificou-se, preliminarmente, que os projetos de lei que deram origem à Lei 13.606/2018 e à LC 162/2018 não foram instruídos com estimativa de impacto, comprovação de compatibilidade com os resultados fiscais e estratégia para não afetar o equilíbrio orçamentário-financeiro (via previsão na LOA ou indicação de medidas compensatórias). Na realidade, o projeto de lei que resultou na Lei 13.606/2018 sequer foi analisado pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados para verificação da adequação orçamentária e financeira, tendo sido aprovado por aquela Casa sem nenhuma emenda. Já o PL que originou a LC 162/2018 foi submetido à análise da CFT, obtendo parecer favorável ao projeto, apesar de haver registro de sua inadequação perante a LRF.

Inicialmente, destaca-se o disposto no art. 113 do ADCT, incluído na Constituição por meio da Emenda Constitucional 95/2016, que instituiu o Novo Regime Fiscal:

(...).

Conforme relatado anteriormente, não houve, em nenhum dos referidos projetos de lei, demonstração da estimativa do impacto orçamentário e financeiro deles decorrentes. Assim, claramente, tal dispositivo constitucional não foi observado.

Em seguida, reproduz-se o inteiro teor do art. 14 da LF, que regulamenta a instituição de benefícios tributários sob a ótica da gestão fiscal responsável:

(...).

Analisando-se os casos concretos, **resta evidenciado que o art. 14 da LRF também não foi observado no processo de instituição dos programas PERT-SN e PRR.** Não apenas em razão da ausência de estimativa de impacto no exercício que entrou em vigor e nos dois seguintes, como também pela ausência de indicação quanto ao cumprimento das condições constantes dos incisos I ou II do referido artigo.

É de ressaltar que deve ser aplicada aos casos em análise a condição prevista no inciso II do art. 14 da LRF, uma vez que não houve demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária de

2018 e de que não afetar as metas e resultados fiscais estabelecidas na LDO/2018. As duas leis previram que, para cumprimento dessa regra da LRF, o Poder Executivo deverá estimar os efeitos e os incluir na próxima proposta orçamentária. No entanto, a leitura do dispositivo da LRF leva à conclusão de que se trata de requisitos prévios à concessão de benefícios conforme se extrai especialmente do § 2º do art. 14 da LRF.

Conforme já assentado pelo Tribunal em Acórdãos específicos e no Relatório sobre as Contas do Presidente da República referentes ao exercício de 2016, tais medidas devem ser prévias à implementação dos benefícios tributários. Nesse sentido apontam os seguintes trechos do mencionado Relatório e do Parecer prévio:

(...).

Também não foram plenamente atendidas as regras previstas na LDO/2018 para instituição de benefícios tributários, *in verbis*:

(...).

Destarte, considerando especialmente o disposto no § 4º do art. 112 da LDO/2018, não há fundamento para remeter o preenchimento desses requisitos para momento posterior. Trata-se claramente de condições prévias a criação de renúncia de receitas. Então, a previsão de cálculo futuro do impacto incluída em ambas as normas instituidoras desses benefícios não deve prevalecer sobre o disposto na Constituição, na LRF e, ainda, na LDO. Ou seja, o usufruto desses benefícios deve ser condicionado ao rito previsto nas normas de regência reproduzidas acima, caso contrário, esvazia-se de sentido essa importante regra de gestão fiscal.

**Nesse sentido, para sua plena eficácia, os benefícios tributários previstos na Lei 13.606/2018 e na LC 162/2018 carecem de implementação dos requisitos previstos no art. 113 do ADCT, no art. 14 da LRF, especialmente inciso II e § 2º, e nos arts. 112 e 114 da LDO/2018.** Assim sendo, o Ministério da Fazenda deverá adotar as providências necessárias para adequar os programas às mencionadas regras previamente à efetiva concessão dos benefícios tributários do Pert-SN e do PRR. (Grifos do original).

7. Ao final, o MPTCU solicitou em caráter cautelar que fosse determinado ao Ministério da Fazenda a suspensão da implementação de ambos os programas, até que seja efetuado o cálculo da estimativa do impacto orçamentário e financeiro associado às renúncias tributárias decorrentes desses programas e a instituição das respectivas medidas de compensação, conforme exigido no art. 14, *caput*, II e § 2º da LRF, arts. 112 da Lei 13.473/2017 e art. 113 do ADCT; oitiva da RFB, Tesouro, PGFN, SOF/MPDG; e o encaminhamento de cópia da Representação à Procuradoria-Geral da República para avaliação quanto à constitucionalidade da Lei 13.606 e da LC 162/2018 diante do disposto no art. 113 do ADCT.

8. A Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU ratificou o entendimento do MPTCU.

9. Feito o histórico da questão, o Ministro Relator do TCU, após discorrer sobre a finalidade principal da renúncia de receitas, a abrangência do instituto e a competência da Corte de Contas para fiscalizar as aludidas renúncias, manifestou-se nos seguintes termos:

25. Portanto, a princípio, a LC 162/2018 e a Lei 13.606/2018, embora se encontrem em pleno vigor, deixaram de atender as disposições expressas nos 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. Ademais, a implementação dos programas Pert-SN e PRR, no âmbito do Ministério da Fazenda, também deixou de atender as regras orçamentárias sobreditas.

26. Contudo, não se pode desconhecer, como bem reconheceu o próprio representante, que as normas que instituíram o Pert-SN e o PRR foram escolhas legislativas lastreadas na representação democrática conferida aos Deputados e Senadores. Portanto, a despeito de as referidas normas (LC 162/2018 e a Lei

13.606/2018) terem sido vetadas pelo Presidente da República, estão em pleno vigor, após a derrubada dos referidos vetos. Diante dessa situação peculiar, entendo que a atuação desta Corte de Contas deve ser pautada pelo equilíbrio, sem descuidar das atribuições que a Constituição Federal delega ao TCU, em especial no que diz respeito à fiscalização das contas públicas e a sustentabilidade fiscal da União.

27. Nessa senda, cabe salientar que o TCU já se manifestou em várias oportunidades sobre situações análogas às ora examinadas, quando expediu recomendações e determinações a órgãos do Poder Executivo com vistas ao cumprimento dos dispositivos constitucionais e legais sobre o tema, principalmente quanto ao art. 14 da LRF, quais sejam, Acórdão 74712010-TCU-Plenário; Acórdão 809/2014-TCU-Plenário; Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário; Acórdão 38412016-TCU-Plenário; Acórdão 263/2016-TCU-Plenário e Acórdão 793/2016-TCU-Plenário.

28. Em que pese as recomendações e determinações proferidas nas mencionadas deliberações, em nenhuma dessas oportunidades o Tribunal adotou medidas cautelares voltadas a suspender os programas que concederam os benefícios fiscais.

### III

Do **fumus boni iuris** e do **periculum in mora**

29. Observo que o **fumus boni iuris** é, em verdade, um juízo hipotético de probabilidade do direito alegado, feito em cognição sumária. Havendo, portanto, numa primeira análise, plausibilidade jurídica nos pedidos formulados no requerimento inicial, haverá a "fumaça do bom direito".

30. No caso em questão, entendo que resta caracterizado o **fumus boni iuris**. Isso porque, a priori, ao dar início à operacionalização do Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional e do Programa de Regularização Tributária Rural, o Ministério da Fazenda não apresentou as estimativas do impacto orçamentário-financeiro da não consideração das referidas renúncias de receita, decorrentes dos benefícios fiscais concedidos pelos aludidos programas, na estimativa de receitas da LOA 2018. Também não há informações acerca da implementação de medidas de compensação de forma prévia à concessão dos aludidos incentivos fiscais. Com tal conduta, restam descumpridos, em tese, o art. 113 do ADCT, o art. 14 da LRF e o art. 112 da LDO 2018.

31. O **periculum in mora** se caracteriza pelo risco de ineficácia da decisão definitiva a respeito do que foi requerido, no caso de lesão irreversível ou de difícil reparação, a justificar a necessidade de uma decisão que impeça ou neutralize o potencial dano. Nesse caso, o elemento dano está implícito no conceito de **periculum in mora**, já que a demora precisa ser qualificada pelo dano.

32. Nos casos suscitados nos autos, observo que os programas de regularização tributária em epígrafe já se encontram em andamento, o que, a meu ver, mitigam o perigo da demora apontado pelo representante. Com isso, é certo que muitos dos potenciais beneficiários dos referidos programas já tenham aderido e pago alguma quantia para ter a regularização tributária proposta nas normas citadas. Diante de tal situação, sem desconhecer a legítima preocupação do representante, entendo que a suspensão cautelar dos programas que já se encontram em andamento poderia redundar em grave insegurança jurídica, na medida em que, aqueles que já aderiram às regularizações tributárias que tem por fundamento normas, válidas e vigentes o fizeram em decorrência da legítima presunção de legitimidade e constitucionalidade das respectivas leis.

33. Por outro lado, cabe a esta Corte verificar as razões que levaram o Poder Executivo a implementar os referidos programas sem observar o art. 14, inciso II, § 2º da LRF, o qual preconiza que:

(...).

### IV

**Conclusão**

34. Diante do exposto no presente despacho, decido:

34.1. determinar à Semag que promova oitiva dos seguintes órgãos para que se manifestem, no prazo de até 15 (quinze) dias, sobre os fatos apontados na instrução técnica de peça 19 e na representação do MPTCU (peça I), com fundamento no art. 250 do Regimento Interno do TCU:

34.1.1 Secretaria da Receita Federal do Brasil, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal, especialmente quanto:

a) aos impactos para as finanças públicas da União decorrentes dos programas Pert-SN e PRR, em 2018 e exercícios seguintes, considerando:

b) as metas de resultado primário previstas no Anexo de Metas Fiscais da LDO 2018 para 2018 a 2020 (contexto de sucessivos déficits primários desde 2014);

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

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

e) o impacto orçamentário e financeiro sobre o Regime Geral de Previdência Social;

f) eventual perda de arrecadação dos estados e municípios como consequência do Pert-SN;

34.1.2. Ministério da Fazenda para que se manifeste acerca da implementação do Programa Especial de Regularização Tributária das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional e do Programa de Regularização Tributária Rural sem que tenha sido efetuado o cálculo da estimativa de impacto orçamentário e financeiro (no exercício de início da vigência e nos dois seguintes) associado às renúncias tributárias decorrentes desses programas e a implementação das respectivas medidas de compensação, desconsiderando, a princípio, as disposições dos arts. 14, inciso II, § 2º da Lei Complementar 101/2000, 112 da Lei 13.473/2017 e 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), bem como os art. 2º da LC 162/2018 e 38, caput e parágrafo único da Lei 13.606/2018;

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

34.3. dar ciência do presente despacho ao representante, aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e à Casa Civil da Presidência da República;

34.4. encaminhar cópia dos autos à Procuradoria-Geral da República, tendo em vista os aspectos de constitucionalidade da Lei Complementar 162/2018 e da Lei 13.606/2018 tratados na presente representação.

### III

10. Iniciamos a presente análise informando que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por intermédio do Pareceres PGFN/CAT/Nº 2103/2017 e PGFN/CAT/Nº 2144/2017, sugeriu o veto integral ao PLC nº 164/2017, o qual veio a se transformar na LC nº 162/2018. Igualmente, sugerimos diversos vetos ao PRR. Em ambos os casos, as principais razões de recomendações de vetos por parte deste órgão jurídico estão encartadas justamente na afronta aos arts. 113 do ADCT e 14 da LRF. Vejamos os trechos das aludidas manifestações que bem ilustram a assertiva:

10.1 **Parecer PGFN/CAT/Nº 2103/2017 (Projeto de Lei Complementar nº 164/2017 – Pert-**

**SN):**

27. Registre-se que o art. 2º do PLC nº 164/2017 pretende atender ao comando do art. 14 da LRF, ao dispor que:

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

28. Como se verifica, o dispositivo supratranscrito remete ao projeto de lei orçamentária “cuja apresentação se der após a publicação desta Lei Complementar”, o que significa que a estimativa do montante de renúncia fiscal decorrente do PLC nº 164/2017 possivelmente deixou de ser incluída no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal e que acompanhou o projeto de lei orçamentária para o ano de 2018, aprovado recentemente pelo Congresso Nacional.

29. Dessa forma, entendemos que, s.m.j., o art. 2º do PLC nº 164/2017 não atende ao comando previsto no art. 14 da LRF, cujo inciso I condiciona a concessão de benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita à “*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*”.

30. Em outras palavras, o art. 14, *caput* e inciso I, da LRF exige que a renúncia de receita esteja contemplada nas estimativas de receita das leis orçamentárias vigentes no exercício em que deva iniciar a vigência da lei concessiva de incentivo ou benefício de natureza tributária e nos exercícios seguintes.

31. No caso, verifica-se que a vigência dos benefícios tributários a serem instituídos pelo PLC nº 164/2017 é imediata, razão pela qual o art. 2º do PLC nº 164/2017 não atende ao comando previsto no art. 14 da LRF.

32. Outrossim, esta Coordenação entende que a apresentação pelo Poder Executivo da estimativa do impacto na arrecadação ocasionado por projeto de lei de iniciativa do Poder Legislativo não supre a exigência prevista no artigo 113 do ADCT, no artigo 14, inciso I, da LRF, e no artigo 114, § 3º, da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no sentido de que cabe ao “**proponente**” da medida a apresentação da aludida estimativa.

33. Convém transcrever os referidos dispositivos:

**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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016\)](#)

**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;

(...)

### **LDO**

Art. 114. 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.

(...)

§ 3º As **proposições** que tratem de renúncia de receita, ainda que sujeitas a limites globais, devem ser acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário-financeiro e correspondente compensação, consignar objetivo, metas e indicadores, bem como atender às condições do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

34. A nosso ver, é pressuposto de higidez da medida que provoca renúncia de receitas que o Poder proponente saiba o que esteja propondo. Dessa forma, se o Poder Executivo, v. g., encaminhar ao Poder Legislativo uma Medida Provisória com estimativa de renúncia de 100 milhões de reais, a aprovação de uma Emenda pelo Congresso Nacional com impacto de 10 bilhões de reais, cujo montante só venha a ser apurado no momento da sanção/veto presidencial, não pode ser sanada. Isso porque os parlamentares terão deliberado sobre uma medida legislativa cujo impacto econômico não lhes era conhecido ou, ainda que fosse, foi omitido do conhecimento público, o que, ao que nos parece, macula o processo legislativo de maneira insuperável.

35. Parece-nos que a vinculação *temporal* entre *proposta* e *cálculo*, que surge em todas as medidas legislativas citadas – CF/ADCT, LRF e LDO – não é por acaso. Ao contrário, trata-se de exigir que não se delibere ou que não se proponha medida com desconhecimento ou com ocultação à sociedade, a qual fica impossibilitada de realizar qualquer controle.

36. Nesse sentido, cabe registrar que, de acordo com a Mensagem do Senhor Presidente da República nº 304, de 23 de agosto de 2017, o Projeto de Lei de Conversão nº 18, de 2017 (MP nº 770/17 – Recine) foi vetado integralmente, justamente por ter acolhido a seguinte manifestação do Ministério Fazenda:

“Os dispositivos da proposição legislativa violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional nº 95/16 (‘Novo Regime Fiscal’), bem como o artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal nem a respectiva medida de compensação.”

37. Não obstante, é importante consignar que, em caso semelhante (conversão da Medida Provisória nº 778/2017 na Lei nº 13.485/2017, que dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios), o **Parecer PGFN/PG/Nº 1467/2017** entendeu da seguinte forma:

Trata-se de complementar o Parecer acima epigrafado, no que tange ao pedido de veto da ampliação de 25% para 40% dos abatimentos de multa e encargo legal.

2. No referido Parecer constou que dita ampliação de renúncia de

receita tributária, por não ter previsão do seu impacto orçamentário, feriria o art. 113 do ADCT, bem como o art. 14 da LRF, motivo pelo qual sugeriu o veto.

3. A sugestão é pertinente e deve ser mantida. Todavia, deve-se ressaltar que o projeto de lei orçamentária para o ano de 2018 ainda tramita no Congresso Nacional e nada impede que a previsão de receita seja revista, a fim de compatibilizá-la com a ampliação de renúncia mencionada, a qual, segundo a Nota da RFB anexada a esse expediente, é de 214 milhões de reais para o ano de 2018.

4. Com efeito, o inc. I do art. 14 da LRF, permite que a previsão na lei orçamentária da estimativa de renúncia de receita seja um dos dois mecanismos possíveis para que a renúncia de receita tributária, como no presente caso, não afete o equilíbrio das contas públicas:

“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;”

5. Deve-se ressaltar que, caso o Presidente da República opte pelo veto, estará agindo com respaldo legal e constitucional. Entretanto, a própria LRF permite que o respeito ao equilíbrio das contas públicas seja alcançado de outra forma, ao se aplicar o inc. I do art. 14 ao caso.

6. Dessa forma, complementando o Parecer PGFN/CAT/Nº 1402/2017, aduzo que uma opção ao veto à ampliação de renúncia de receita tributária, nos termos acima expostos, é que seja efetivado o mecanismo previsto no inc. I do art. 14 da LRF, qual seja, a previsão dessa renúncia na lei orçamentária de 2018 e nas seguintes. Caso utilizada essa opção, sugere-se o envio de comunicação ao Ministério do Planejamento para que efetive tal alteração perante o Congresso Nacional para a Lei Orçamentária de 2018.

7. Com essas considerações, encaminhe-se o presente Parecer para a Assessoria de Assuntos Parlamentares deste MF, em complementação ao Parecer PGFN/CAT/Nº 1402/2017.

38. Ante o exposto, conforme o **Parecer PGFN/PG/Nº 1467/2017**, uma opção ao veto dos dispositivos supramencionados com base no art. 113 do ADCT, teria sido a apresentação da estimativa do respectivo impacto orçamentário e financeiro até a data da sanção/veto do PLC nº 164/2017, bem como a efetivação do mecanismo previsto no inciso I do art. 14 da LRF, mediante a previsão da renúncia de receita na lei orçamentária de 2018 e nas seguintes.

39. É importante registrar que, no entendimento desta Coordenação-Geral, para a concessão dos benefícios fiscais plasmados na futura Lei Complementar, o Poder Executivo deverá demonstrar que a renúncia foi considerada 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, conforme dispõe o inciso I do *caput* do art. 14 da LRF, sob pena de afronta à aludida Lei de Responsabilidade Fiscal.<sup>[11]</sup>

40. O *caput* do art. 14 da LRF é bastante claro e evidente quando determina que **para a concessão ou ampliação** de incentivo ou benefício de natureza tributária da



qual decorra renúncia de receita, deverão ser atendidas as determinações ali constantes. Em outras palavras, a LRF estabelece condições a serem previamente satisfeitas para a concessão ou ampliação de benefícios tributários.

### III – CONCLUSÃO

41. Em razão do exposto, abstraídos os aspectos de conveniência e de oportunidade da medida, **sugerimos o veto total do PLC nº 164/2017**, pelas seguintes razões:

- a) violação ao art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal; e
- b) violação ao art. 113 do ADCT e ao art. 14 da LRF.

#### 10.2. **PPR**: **Parecer PGFN/CAT/Nº 2144/2017 (Projeto de lei de Conversão nº 165/2017 –**

(...).

4. O Projeto de Lei ora analisado muito se assemelha à Medida Provisória nº 793, de 31 de julho de 2017, que perdeu sua eficácia por não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional dentro do prazo constitucional. A minuta da MP nº 793, de 2017, foi examinada pelos Pareceres PGFN/CAT nº 582 e 628, de 2017, e pelas Notas PGFN/CAT/Nº 426 e 517, de 2017, aos quais nos reportamos.

5. O art. 38 do PL ora analisado possui a seguinte redação:

*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.*

6. O momento em que ocorre a *sanção presidencial*, é justamente quando se deve comprovar se ocorreu, ou não, a previsão da renúncia de receitas na LOA 2018 referentes aos benefícios que o presente PL cria, enumerados no artigo acima transcrito. Não verificamos no processo quaisquer documentos que demonstrem, ou sequer que quantifiquem, a estimativa de renúncia de receita decorrentes da concessão dos benefícios ora examinados.

7. **Ante a ausência de qualquer informação sobre o ponto, recomendamos o veto**

**do art. 2º, caput e inciso II; do art. 3º, caput e inciso II; e dos artigos 8º, 9º, 14, 15, e 39, em razão de descumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como do disposto no art. 113<sup>[2]</sup> do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.**

8. Todavia, no exercício da função de assessoramento jurídico que cabe a esta Procuradoria-Geral, prevista na Lei Complementar nº 73, de 1993, passa-se à análise específica dos dispositivos sobre os quais identificamos óbices.

9. Os artigos 1º a 7º constituem, em certa medida, repetição de dispositivos que constavam na extinta MP 793/2017. Muito embora o prazo e os percentuais de pagamento mínimo da dívida, para adesão ao PRR tenham sido alterados, verificamos que estes artigos não trazem novidades significativas. Registre-se, no entanto, que o fato do art. 2º, inciso II, alínea a, prever o desconto de 100% dos honorários advocatícios no PRR sugere a competência regimental da CRJ para manifestar-se.

10. Quanto aos arts. 8º e 9º, que trazem a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, fazemos as seguintes considerações: no que toca ao art. 9º - para a quitação de débitos inscritos em Dívida Ativa da União - esta Coordenação-Geral já teve a oportunidade de manifestar-se no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.586/2017, reportando-se a manifestações da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União, sugerindo o veto de dispositivo semelhante, nos seguintes termos:

35. O inciso II do parágrafo único do art. 3º do PLV nº 23/2017 estabelece a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa para quitar débitos inscritos em Dívida Ativa da União (DAU). Diferentemente da MP nº 783, de 2017, que previa essa possibilidade apenas para os débitos não inscritos em DAU, ou seja, aqueles ainda sob a administração da RFB, o Congresso Nacional expandiu a hipótese de quitação aos débitos sob a gestão da PGFN.

36. Com fulcro no estudo versado na Nota PGFN/CDA nº 1065/2017, verifica-se que relativamente aos débitos inscritos em DAU, há necessidade de observância do art. 113 do ADCT e do art. 14 da LRF, uma vez que o inciso II do parágrafo único do art. 3º do PLV nº 23/2017 caracteriza renúncia de receita. Por oportuno, confira-se o seguinte excerto extraído da referida Nota PGFN/CDA:

13. Caso uma lei inove a ordem jurídica e autorize a utilização de prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da CSLL fora das hipóteses vigentes, entende-se que haverá uma ampliação de benefício de natureza tributária. Por exemplo, se uma lei permitir que uma empresa que encerrou suas atividades (e, portanto, não mais seja alvo de tributação corrente de IRPJ), utilize seu estoque de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL para compensar débitos inscritos em dívida ativa, implicará numa ampliação do benefício fiscal em vigor e redução de receitas. Com efeito, prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL que jamais seriam utilizados para reduzir a

base de cálculo do IRPJ ou da CSLL terão nova aplicação pelo contribuinte, reduzindo potencialmente a arrecadação da União.

14. De acordo com levantamento por amostragem elaborado por esta PGDAU, foram identificadas 103 pessoas jurídicas inativas titulares de prejuízos fiscais no valor de R\$ 493 milhões apurados até 2013 e débitos inscritos em dívida ativa no montante de R\$ 487 milhões. Qualquer lei que permita a utilização desse estoque de prejuízo fiscal para quitar débito inscrito em dívida ativa caracterizará renúncia de receita por ampliação de benefício fiscal, atraindo a aplicação do art. 14 da LRF. Isso quer dizer que será necessário estimar o impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, além de propor medidas de compensação ou demonstrar de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária ou que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo da LDO.

37. Nessa direção, anuímos ao posicionamento da CDA e entendemos pela sugestão de veto ao inciso II do parágrafo único do art. 3º do PLV nº 23/2017 por ausência de cumprimento do art. 113 do ADCT e do art. 14 da LRF, conforme exposto no tópico anterior.

11. Sobre o art. 8º, que prevê a liquidação de débitos no PRR com créditos oriundos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no âmbito da RFB, embora tenhamos conhecimento de manifestação daquela Secretaria em sentido favorável<sup>[3]</sup>, dada a amplitude com que veiculada neste PL, entendemos ser também hipótese de veto presidencial, dada a ausência de manifestação expressa e específica daquele órgão com o previsto nos §§ 1º a 8º do art. 8º.

12. Os arts. 10 a 13 trazem o regramento do parcelamento dos débitos de que trata o PL, e sobre estes não vislumbramos quaisquer problemas. Trata-se de dispositivos que costumam constar de normativos desta espécie, tais como as hipóteses de exclusão do contribuinte do programa e a previsão de regulamentação por parte da RFB e da PGFN do PRR.

13. Já os arts. 14 e 15 criam benefícios fiscais e trazem reduções de alíquotas, como veremos.

14. O art. 14 altera o inciso I e inclui dois parágrafos no art. 25 da Lei nº 8.212/91. A alteração do inciso I visa diminuir de 2 para 1,2% a alíquota da contribuição devida pelo empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 daquela lei.

15. Já o § 12 que ora é incluído visa excluir da base de cálculo da mesma

contribuição a receita oriunda da produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, bem como o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira e à utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e por quem a utilize diretamente com essas finalidades e, no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País. O § 13 dá ao contribuinte opções em que fará o seu recolhimento.

16. O art. 15, de forma semelhante ao art. 14, também reduz percentual e exclui receitas da base de cálculo, só que relativamente à contribuição do empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural (art. 25 da Lei nº 8.870/94). A redução de alíquota desta Contribuição é de 2,0 para 1,7%, e é incluído § 6º ao art. 25 da Lei nº 8.870/94 a fim de excluir da base de cálculo do referido tributo as receitas oriundas da produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, bem como o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira e à utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e por quem a utilize diretamente com essas finalidades e, no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País. E o § 7º, por sua vez, dispõe sobre as opções de recolhimento que o contribuinte terá.

17. O art. 16 altera o art. 6º da Lei nº 9.528/97, de forma a explicitar os responsáveis pelo recolhimento da Contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR.

18. O art. 17 altera o Código Penal, no caso da Apropriação Indébita Previdenciária (art. 168-A), acrescentando-lhe o § 4º, para esclarecer que a faculdade conferida ao Juiz pelo § 3º (deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa) não se aplicará aos casos de parcelamento de contribuições cujo valor, inclusive dos acessórios, seja superior àquele estabelecido, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. Nada a opor a esta alteração.

19. Os artigos 18 a 38, como já dissemos anteriormente, não se inserem nas atribuições regimentais desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários.

20. Finalmente, o art. 39 traz o benefício fiscal de redução a zero das alíquotas do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) nas seguintes situações:

Art. 39. Para fins do disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei, ficam reduzidas a zero as alíquotas do imposto de renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita auferida pelo cedente com a cessão de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para pessoas jurídicas controladas, controladoras ou coligadas.

§ 1º Nos termos do caput deste artigo, ficam também reduzidas a zero as alíquotas do imposto de renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida pela cessionária na hipótese dos créditos cedidos com deságio.

§ 2º Não será computada na apuração da base de cálculo do imposto de renda, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo

legal.

§ 3º A variação patrimonial positiva decorrente da aplicação do disposto neste artigo será creditada à Reserva de Capital, na forma da alínea a do § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

21. Para o novo benefício fiscal ora incluído, cabem as observações já assinaladas quanto à necessidade de cumprimento do disposto no art. art. 113 do ADCT e do 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, feitas nos itens 6 e 7 acima, relativamente aos art. 2º, *caput* e inciso II; do art. 3º, *caput* e inciso II; e dos artigos 8º, 9º, 14 e 15.

### III

22. Em conclusão, sob o aspecto jurídico-tributário, **recomendamos o veto do art. 2º, caput e inciso II; do art. 3º, caput e inciso II; e dos artigos 8º, 9º, 14, 15, e 39, em razão de descumprimento art. 113 do ADCT e do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.**

11. Como se verifica dos trechos dos Pareceres da PGFN/CAT acima colacionados, há perfeita sintonia entre as preocupações lançadas oportunamente e ora reiteradas pela PGFN/CAT, com as preocupações externadas pelo MPTCU na Representação em comento, pela Semag/TCU e pelo Ministro Relator nos autos do processo TC 012.691/2018-6, no que diz respeito à concessão de benefícios fiscais e os arts. 113 do ADCT e 14 da LRF.

12. Uma vez que os vetos levados a efeito pelo Chefe do Poder Executivo são rejeitados pelo Congresso Nacional, o fato é que se tem uma nova lei a ser observada. Aqui se colocam diversos elementos importantes e que merecem reflexões dentro de um contexto de democracia representativa. O primeiro ponto que salta ao raciocínio é: qual seria o tipo de controle possível dentro dos limites ditados pela própria Constituição, como o da separação dos poderes, por exemplo?

13. Uma possibilidade é o Presidente da República acionar o Supremo Tribunal Federal (STF) para que declare a inconstitucionalidade da referida Lei.

14. Outra possibilidade vislumbrada é a edição de um decreto regulamentando a efetivação do contido no § 2º do art. 14 da LRF. Explica-se. O mencionado texto legal reza 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.*” Muito embora a redação clara, direta e objetiva do comando, a regulamentação de algumas questões é importante com vistas a dar publicidade, transparência e segurança jurídica ao Poder Público e aos contribuintes quanto à eficácia de diplomas normativos que não atendem ao § 2º do art. 14 da LRF. Com efeito, a PGFN tem realizado gestões junto ao Gabinete do Ministro e à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nesse sentido.

15. Seria o caso, por exemplo, de disciplinar que, quando em voga o estatuído no § 2º do art. 14 da LRF, incentivos ou benefícios fiscais somente entrarão em vigor a partir da implementação das medidas vertidas no citado § 2º.

16. O ato normativo sugerido poderia dispor, inclusive, sobre a necessidade de publicação da relação dos incentivos ou benefícios que ainda não estão vigentes, em função do não atendimento do § 2º do art. 14 da LRF.

17. Outro ponto que deveria ser abordado pelo decreto é sobre qual seria a autoridade competente para declarar que os benefícios fiscais que não entram em vigor por não atenderem as condições descritas no inciso II do art. 14 da LRF, quais seriam as 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, estariam sem eficácia até a configuração de uma dessas situações.

18. O ato ora sugerido deveria dispor, inclusive, que em casos de vetos a incentivos ou benefícios

tributários que não atendam ao disposto no § 2º do art. 14 da LRF e estes vierem a ser rejeitados pelo Poder Legislativo, a fruição dos incentivos ou benefícios correspondentes somente poderá ocorrer a partir da implementação da condição de compensação das receitas renunciadas.

19. Poder-se-ia argumentar, e certamente há os que o farão, na linha de que um decreto não tem o condão de declarar ineficazes incentivos ou benefícios tributários concedidos por lei em sentido estrito. Não faltarão vozes nessa direção. Mas a defesa de que o referido decreto é meramente declaratório da LRF e cuida apenas da aplicação direta do plasmado no § 2º do art. 14 da LRF é forte e certamente, em última análise, melhor atende ao interesse público.

20. Ademais, em quase duas décadas de existência da LRF não se tem notícias da aplicação do § 2º do art. 14 da LRF. A publicação de um ato conferindo clareza, objetividade e segurança jurídica ao procedimento a ser seguido em caso de desrespeito ao arts. 113 do ADCT e 14 da LRF viria ao encontro da necessidade de se suprir o vazio hoje existente. Não haveria dúvidas sobre como determinar que a lei que concede (ou amplia) os incentivos ou benefícios não está em vigor; qual o veículo normativo a plasmar esse comando e o tipo de publicidade a que estaria adstrito, com o objetivo, sempre, de homenagem à transparência; qual a autoridade competente para a declaração (o Presidente da República, o Ministro da Fazenda, o Secretário da RFB?). Enfim, pontos tormentosos e que precisam de definições, até para que se possa posteriormente imputar responsabilidades a quem de direito.

#### IV

21. Em conclusão:

21.1. A PGFN/CAT ratifica as preocupações lançadas pelo TCU, na linha de que incentivos ou benefícios tributários somente podem ser usufruídos/concedidos se atendidos os arts. 113 do ADCT e 14 da LRF, conforme reiterados Pareceres desta Coordenação-Geral.

21.2. Especificamente em relação ao Pert-SN e ao PRR, como se infere dos Pareceres PGFN/CAT/N/ 2103/2017 e 2144/2017, a PGFN/CAT recomendou o veto aos dispositivos que implicavam em renúncia de receitas, sendo que no caso do Pert-SN a recomendação foi de veto integral.

21.3. Para sanar os vícios decorrentes da rejeição de vetos a projetos de lei que afrontam o art. 113 do ADCT e o art. 14 da LRF, sugere-se ao Gabinete do Exmo. Senhor Ministro de Estado da Fazenda o encaminhamento ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República de proposta de ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade em face das mencionadas Leis, junto ao STF.

21.4. Concomitantemente, recomenda-se o encaminhamento pelo Exmo. Senhor Ministro de Estado da Fazenda ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República de proposta de decreto com vistas a regulamentar o disposto no § 2º do art. 14 da LRF.

22. Ante o exposto, sugere-se o envio da presente manifestação à Divisão de Gabinete da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vistas à compilação das manifestações das áreas da PGFN e resposta ao TCU.

À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, 14 de junho de 2018<sup>[4]</sup>.

**NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS**

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

---

[1] A título de sugestão, o comando poderá ser cumprido, por exemplo, com uma publicação oficial, demonstrando que os benefícios constantes da Lei “x” estão previstos na LOA 2018.

[2] “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.”

[3] Nota RFB Codac/Gab nº 169, de 27 de dezembro de 2016

---

[4] Indexação por matéria - consultas: 13.1 - Renúncia de receita tributária e o art. 14 da LRF



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 14/06/2018, às 10:52, 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](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **0736555** e o código CRC **D9320617**.