

Aviso nº 323 - GP/TCU

Brasília, 8 de abril de 2025.

Senhor Presidente,

Encaminho a Vossa Excelência cópia do Acórdão nº 735/2025 (acompanhado dos respectivos Relatório e Voto), para conhecimento, em especial quanto às informações constantes do subitem 9.2 da referida Deliberação, proferida pelo Plenário deste Tribunal, na Sessão Ordinária de 2/4/2025, ao apreciar o TC-039.004/2023-6, da relatoria do Ministro Bruno Dantas.

O mencionado processo trata de acompanhamento com o objetivo de avaliar a conformidade das medidas normativas de criação de despesas obrigatórias de caráter continuado (DOCCs), de criação ou expansão das renúncias de receitas tributárias, bem como o monitoramento, a avaliação e a transparência desses benefícios fiscais no exercício de 2023, no que concerne às disposições da Constituição Federal (CF/1988), da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Atenciosamente,

(Assinado eletronicamente)

Vital do Rêgo
Presidente

A Sua Excelência o Senhor
Deputado Federal HUGO MOTTA
Presidente da Câmara dos Deputados
Brasília – DF

ACÓRDÃO N° 735/2025 – TCU – Plenário

1. Processo nº TC 039.004/2023-6.
2. Grupo I – Classe de Assunto: V – Acompanhamento
3. Responsável/Interessado: não há.
4. Unidades Jurisdicionadas: Secretaria de Orçamento Federal; Secretaria do Tesouro Nacional; Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; Secretaria-Executiva da Casa Civil da Presidência da República; Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda; Secretaria-Executiva do Ministério do Planejamento e Orçamento.
5. Relator: Ministro Bruno Dantas.
6. Representante do Ministério Público: não atuou.
7. Unidade Técnica: Unidade de Auditoria Especializada em Orçamento, Tributação e Gestão Fiscal (AudFiscal).
8. Representação legal: não há.

9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos que tratam de acompanhamento com o objetivo de avaliar a conformidade das medidas normativas de criação de despesas obrigatórias de caráter continuado (DOCCs), de criação ou expansão das renúncias de receitas tributárias, bem como o monitoramento, a avaliação e a transparência desses benefícios fiscais no exercício de 2023, no que concerne às disposições da Constituição Federal (CF/1988), da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO),

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo relator e com fundamento nos arts. 3º, inciso IV, alíneas “a” e “b”, da Resolução-TCU 142/2001, 41, § 2º, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, em:

9.1. dar ciência ao Ministério da Fazenda e à Casa Civil da Presidência da República sobre a necessidade de:

9.1.1. observar os requisitos estabelecidos no art. 113 do Ato das Disposições Transitórias (ADCT), no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e nos dispositivos pertinentes da Lei de Diretrizes Orçamentárias em vigor quando da sanção de projetos de lei relativos à concessão ou ampliação de benefícios tributários que impliquem renúncia de receita;

9.1.2. adotar medidas de compensação no caso da entrada em vigor de atos que concedam ou ampliem benefícios tributários que importem em renúncia de receita, conforme condição prevista no inciso II e no § 2º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

9.2. dar ciência às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal acerca da necessidade de observância do previsto no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e nos dispositivos pertinentes da Lei de Diretrizes Orçamentárias em vigor, por ocasião de proposições legislativas e da análise de medidas provisórias que tratem da criação ou prorrogação de renúncias de receitas tributárias;

9.3. dar ciência à Casa Civil da Presidência da República sobre a necessidade de adoção de providências com vistas à edição de lei complementar que atenda aos comandos expressos nos incisos I e II do § 4º do art. 4º da Emenda Constitucional 109/2021, no que se refere aos critérios objetivos, aos procedimentos para concessão e às regras para avaliação periódica dos incentivos ou benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira;

9.4. encaminhar cópia desta decisão ao Ministério da Fazenda, à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, à Secretaria do Tesouro Nacional, ao Ministério do Planejamento e Orçamento, à Secretaria de Orçamento Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e à Casa Civil da Presidência da República.

9.5. arquivar os presentes autos.

10. Ata nº 10/2025 – Plenário.
11. Data da Sessão: 2/4/2025 – Ordinária.
12. Código eletrônico para localização na página do TCU na Internet: AC-0735-10/25-P.
13. Especificação do quórum:
 - 13.1. Ministros presentes: Jorge Oliveira (na Presidência), Walton Alencar Rodrigues, Benjamin Zymler, Augusto Nardes, Aroldo Cedraz, Bruno Dantas (Relator), Antonio Anastasia e Jhonatan de Jesus.
 - 13.2. Ministros-Substitutos presentes: Augusto Sherman Cavalcanti e Weder de Oliveira.

(Assinado Eletronicamente)

JORGE OLIVEIRA

Vice-Presidente, no exercício da Presidência

(Assinado Eletronicamente)

BRUNO DANTAS

Relator

Fui presente:

(Assinado Eletronicamente)

CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA

Procuradora-Geral

GRUPO I – CLASSE V – Plenário

TC 039.004/2023-6

Natureza: Acompanhamento

Unidades Jurisdicionadas: Secretaria de Orçamento Federal - MP; Secretaria do Tesouro Nacional; Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; Secretaria Executiva da Casa Civil da Presidência da República; Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda; Secretaria-Executiva do Ministério do Planejamento e Orçamento

Representação legal: não há

SUMÁRIO: ACOMPANHAMENTO. AVALIAÇÃO DA CONFORMIDADE DAS DESPESAS OBRIGATÓRIAS DE CARÁTER CONTINUADO E RENÚNCIAS DE RECEITA NO EXERCÍCIO DE 2023. FALHAS NO ATENDIMENTO DAS EXIGÊNCIAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. AVANÇOS INICIAIS NO PLANO DE AÇÃO PREVISTO NO ACÓRDÃO 929/2023-TCU-PLENÁRIO. CIÊNCIAS.

RELATÓRIO

Por registrar as principais ocorrências havidas no andamento do processo até o momento, resumindo os fundamentos das peças acostadas aos autos, adoto como relatório, com os ajustes necessários, a instrução da equipe técnica responsável pela análise da demanda (peça 82):

“I. INTRODUÇÃO**I.1 Deliberação e Objetivo**

1. Trata-se de ação de controle externo do tipo acompanhamento com o propósito de avaliar a conformidade das medidas normativas de criação de despesas obrigatórias de caráter continuado e de renúncias de receitas tributárias, assim como o acompanhamento, a avaliação e a transparência destes benefícios, em relação ao exercício de 2023, consoante disposto no 3º, inciso IV, alíneas ‘b’ e ‘c’, da Resolução-TCU 142/2001, bem como em relação às disposições da Constituição Federal (CF/1988), da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal -LRF), da Lei 14.436/2022 (LDO do exercício de 2023) e às demais legislações e jurisprudências relacionadas aos temas.

2. O presente acompanhamento é decorrente do Acórdão 20/2023-TCU-Plenário (rel. min. Marcos Bemquerer) e objetivou subsidiar a apreciação das Contas do Presidente da República do exercício de 2023, materializada nos termos do Acórdão 1.124/2024-TCU-Plenário (rel. min. Vital do Rêgo). As seguintes unidades jurisdicionadas foram objeto deste acompanhamento: Ministério da Fazenda (MF), antigo Ministério da Economia (ME), no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), assim como da Secretaria do Tesouro Nacional (STN); o Ministério do Planejamento e Orçamento (MPO), por meio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF); a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e, ainda, a Casa Civil da Presidência da República (Casa Civil).

3. Esta instrução distingue-se da preliminar (peça 66), encaminhada a comentários dos gestores, por incorporar à análise os respectivos comentários e por apresentar o Acórdão 2.489/2024-TCU-Plenário (rel. min. Vital do Rêgo), prolatado em 27/11/2024.

4. Estima-se que esta ação de controle tem o potencial de estimular a mitigação de riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, ampliar a transparência da gestão fiscal e das contas públicas, além do atendimento às disposições insculpidas na CF/1988, na LRF, na LDO e em outras legislações referentes ao tema.

I.2. Questões de Auditoria

5. De acordo com a matriz de planejamento (peça 7), com vistas ao alcance dos objetivos do acompanhamento, formularam-se as seguintes questões de auditoria:

Q1. As Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado (DOCCs) instituídas no exercício de 2023 atenderam aos requisitos exigidos pela legislação pertinente?

Q2. Quais as providências adotadas pelo Poder Executivo para cumprimento da determinação objeto do item 9.1 do Acórdão 333/2022-P, modificado pelo Acórdão 929/2023-P?

Q3. As renúncias de receitas tributárias instituídas no exercício de 2023 atenderam aos requisitos exigidos pela legislação pertinente?

Q4. Quais as providências adotadas pelo Poder Executivo para atendimento ao disposto nos arts. 165, incisos I e II, da LDO 2023, e 4º, § 4º, incisos I e II, da EC 109/2021, referentes ao acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios?

Q5. Quais as providências adotadas pelo Poder Executivo para cumprimento do disposto no art. 198, § 3º, inciso IV, do Código Tributário Nacional (CTN) - Transparência de Incentivos e Benefícios Tributários?

I.3. Metodologia

6. Os procedimentos de auditoria basearam-se no exame da legislação pertinente e das medidas legislativas de aumento das despesas obrigatórias de caráter continuado e de criação ou expansão das renúncias de receitas, bem como na análise das respostas às requisições de informação.

I.4 Processos Conexos

7. Foram identificados diversos processos que guardam conexão com os temas das despesas obrigatórias de caráter continuado e das renúncias de receitas. Merecem destaque, inicialmente, o Levantamento de Auditoria com o objetivo de conhecer e examinar o rol, as fontes de informação e os cálculos referentes aos benefícios financeiros e creditícios concedidos pela União (TC 022.684/2010-7, rel. min. Aroldo Cedraz), os Monitoramentos das deliberações do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário, referentes aos TCs 028.089/2014-6 (rel. min. Augusto Nardes) e 037.036/2020-3 (rel. min. Aroldo Cedraz) e o Monitoramento das deliberações do Acórdão 1.112/2020-TCU-Plenário (TC 016.210/2024-7, rel. min. Antonio Anastasia). Além disso, destacam-se os Acompanhamentos com o objetivo de avaliar as Renúncias de Receitas e Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado - Exercício de 2022 (TC 028.797/2022-1, rel. min. Jorge Oliveira), o PLDO 2025 (TC 007.629/2024-0, rel. min. Antonio Anastasia) e o PLOA 2024 (TC 033.438/2023-4, rel. min. Jhonatan de Jesus), bem como o Parecer Prévio sobre as Contas prestadas pelo Presidente da República relativas ao exercício de 2023 (TC 010.005/2024-2, rel. min. Vital do Rêgo).

II. ACHADOS DO ACOMPANHAMENTO

II.1. Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado (DOCCs)

8. Em relação às Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado, há duas questões na matriz de planejamento (peça 7, p.1). A primeira (Q1) refere-se ao atendimento dos requisitos legais na criação de DOCCs em 2023. A segunda (Q2) requer informações sobre providências adotadas pelo Poder Executivo para cumprimento da determinação objeto do item 9.1 do Acórdão 333/2022-TCU-Plenário, modificado pelo Acórdão 929/2023-TCU-Plenário. Esses acórdãos determinam a elaboração de um plano de ação que viabilize a elaboração de um demonstrativo anual consolidado de DOCCs criadas no exercício.

Q1. As Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado (DOCCs) instituídas no exercício de 2023

atenderam aos requisitos exigidos pela legislação pertinente?

9. Em termos conceituais, conforme o caput do art. 17 da LC 101/2000, as DOCCs são despesas correntes identificadas por dois requisitos básicos: a obrigatoriedade de sua execução, ou seja, a disponibilidade orçamentária deve a ela se adequar, e não o contrário; e a continuidade dessa execução obrigatória por um período superior a dois anos. Essa despesa pode ser criada por lei, medida provisória ou mesmo ato administrativo. Os sete parágrafos do artigo estabelecem os requisitos para sua criação, destacando-se a exigência de uma compensação prévia a sua geração, seja por aumento permanente de receita, seja por redução permanente de outra despesa (§ 2º:...) devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa).

10. Nos acompanhamentos anteriores das DOCCs criadas nos respectivos exercícios, foram identificadas dificuldades na identificação e no controle, ou mesmo na mera quantificação dessas despesas. Em primeiro lugar, cabe ressaltar a amplitude do dispositivo da LRF: ele envolve tanto medidas legislativas, quanto atos administrativos normativos. Além disso, ele inclui, como DOCC, as situações de prorrogação de despesa por prazo determinado.

11. Outra questão enfatizada foi ausência de transparência das DOCCs criadas por atos administrativos. Enquanto as medidas legislativas são públicas e de ampla divulgação, os atos administrativos normativos, mesmo que sejam públicos, são de difícil acesso. Eles são tomados no âmbito dos órgãos, nos respectivos processos administrativos que possuem regras e critérios de identificação próprios, assim, muitas vezes, as despesas criadas ficam diluídas nas demais despesas do órgão, nem sempre sendo possível identificá-las (isolá-las) por meio das classificações orçamentárias.

12. Por fim, como nos levantamentos anteriores, destaca-se o extremo rigor estabelecido na LRF para a criação de DOCCs. O seu art. 17 estabelece que só pode ser criada uma DOCC quando o aumento de despesa gerado for compensado por uma redução permanente de outra despesa ou pelo aumento permanente de receita. Sendo que, no caso de compensação pela receita, o aumento da arrecadação devido ao crescimento real da economia, que seria a mais corriqueira compensação, não é aceito. É admitida apenas a projeção de aumento proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

13. Esse excessivo rigor só foi atenuado por alterações da legislação pela LC 176/2020, que suspendeu temporariamente a aplicação da regra nas despesas relacionadas ao combate à pandemia de coronavírus. No entanto, pode-se dizer que, desde a criação da LRF, sua austeridade vem sendo amainada, seja pela aplicação de expedientes de forma a descharacterizar as despesas criadas como obrigatórias de caráter continuado; seja pela permissão mediante lei ordinária (LDOs) de outra forma de compensação e, até mesmo, desconsideração dessa exigência do art. 17 da LRF na criação de determinadas despesas.

14. O primeiro movimento nesse sentido, que se ancorou no inciso V do § 2º do art. 4º da LRF, ocorreu já em 2001, com a criação da ‘compensação automática’. Essa compensação foi introduzida pelo Demonstrativo da Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado da LDO, que passou a incorporar, nos aumentos de receita passíveis de financiar DOCCs, os efeitos da projeção de crescimento real da economia, embora os §§ 2º e 3º do art. 17 da LRF não previssem essa possibilidade. No capítulo 15 do livro ‘Curso de Responsabilidade Fiscal’, de autoria do ministro-substituto do TCU, Weder de Oliveira, há um relato detalhado da questão.

15. Essa interpretação que ‘abrandou’ os rigores do art. 17 da LRF permanece. Ela abre margem para se criar despesa obrigatória sem haver a compensação por redução permanente de despesa obrigatória ou por criação permanente de receita, mas por previsão de crescimento real da economia. Em consequência, a norma instituidora de uma DOCC não precisa obrigatoriamente incluir uma medida de compensação em seu próprio corpo, podendo alternativamente demonstrar que sua neutralidade fiscal já foi prevista na proposta orçamentária. A seguir, é reproduzido o Demonstrativo da Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado da LDO da União para o exercício de 2023.

Tabela 1: Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado - DOCC - 2023

(R\$ milhões)

Eventos	Valor Previsto para 2023
Aumento de Receita Permanente	56.214
I. Crescimento Real da Atividade Econômica	46.792
I.1. Receita Administrada pela RFB	37.807
I.2. Arrecadação Líquida para o RGPS	2.004
I.3. Demais Receitas	6.980
II. Situações descritas no § 3º do art. 17 da LRF*	9.422
II.1. II	4.901
II.2. IPI	-6.138
II.3. IR	25
II.4. IOF	-468
II.5. COFINS	8.855
8.855II.4. PIS/PASEP	1.918
II.5. RGPS	329
Deduções da Receita	6.996
Transferências Constitucionais e Legais	6.088
Transferências ao FUNDEB	777
Complementação da União ao FUNDEB	132
Saldo Final do Aumento Permanente de Receita	49.218
Redução Permanente de Despesa (II)	131
Margem Bruta (III) = (I) + (II)	49.349
Saldo Utilizado da Margem Bruta (IV)	19.199
Crescimento vegetativo dos gastos sociais	19.199
RGPS	17.228
LOAS/RMV	39
Abono e Seguro-Desemprego	1.932
Margem Líquida de Expansão de DOCC (V)=(III - IV)	30.149

* Elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo ou majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Fonte: PLDO 2023 -Anexo IV Metas Fiscais - IV.12 - Demonstrativo da Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado.

16. Por fim, como já ressaltado nos acompanhamentos anteriores, embora o art. 17 da LRF, à primeira vista, exponha todos os requisitos necessários à identificação da DOCC e das medidas de compensação, há problemas para sua identificação, devido a relativa subjetividade de suas exceções, os artifícios utilizados para sua descaracterização e as interpretações abrandadas do cumprimento das medidas compensatórias, além da amplitude da norma, que envolve medidas legislativas e atos administrativos normativos.

17. O quadro seguinte sistematiza os achados, encaminhamentos e situação atual dos processos anteriores relativos aos acompanhamentos anuais das DOCCs, que ocorrem desde 2019. Esses processos, assim como o atual, abrangem também a concessão de renúncias tributárias, tema tratado em outras partes do trabalho. Essa apresentação faz-se necessária porque as análises, achados, decisões, bem como os respectivos melhoramentos são referências para os processos.

Quadro 1: Síntese dos Processos Precedentes Relativos ao Acompanhamentos da Despesas Obrigatórias Instituídas no Exercício - 2019 a 2022

Processo/Relator	Principais Achados	Principais Encaminhamentos	Situação
TC 031.445/2019-5 Min. Bruno	- Problemas de caracterização das DOCCs; - Inexistência de informações	- Acórdão 2.195/2020-TCU-Plenário - recomendação para que o ME avaliasse a	Encerrado

Processo/Relator	Principais Achados	Principais Encaminhamentos	Situação
Dantas Acompanhamento 2019	consolidadas; - Desconhecimento do universo das DOCCs criadas por atos administrativos normativos.	conveniência da publicação quadrimestral de um demonstrativo consolidando as DOCCs criadas no exercício. (Item 9.1)	
TC 037.193/2020- 1 Min. Walton Alencar Rodrigues Acompanhamento 2020	- Reincidência dos problemas identificados no Acompanhamento de 2019; - Em relação ao Acórdão 2.195/2020-TCU- Plenário A STN e a SOF concordaram com o mérito e a relevância do tema, mas consideraram inoportuna a elaboração do demonstrativo, dado o caráter incipiente da questão.	- Acórdão 333/2022-TCU- Plenário - determinação para que o Ministério da Economia e a Casa Civil da Presidência da República elaborassem um plano de trabalho, com tópico específico de despesas de pessoal que, num prazo máximo de dois anos, viabilizasse a produção semestral do Demonstrativo. - Acórdão 929/2023-TCU- Plenário - Pedido de Reexame (Relator Ministro Jorge Oliveira, determinação da elaboração do plano de ação mantida, mas a frequência de produção do demonstrativo passou a ser anual.	Encerrado
TC 043.192/2021- 1 Min. Aroldo Cedraz Acompanhamento 2021	- Reincidência dos problemas identificados no Acompanhamento de 2019; - Divergência em relação à interpretação do art. 17 da LRF, em especial em relação às despesas de pessoal; - Falta de regulamentação das providências a serem tomadas no caso de rejeição de veto motivado pelo descumprimento da legislação fiscal/orçamentária.	- Acórdão 1.691/2023 TCU- Plenário - Ciência à Casa Civil, ao MPO e ao MF: <input type="checkbox"/> da necessidade de fiel observância aos requisitos constitucionais e legais para geração de despesas com pessoal de caráter obrigatório e continuado, especialmente a demonstração da existência de recursos suficientes para custeio da despesa ao longo do tempo, seja pelo aumento permanente de receita, seja pela redução permanente de outra despesa, nos termos do art. 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal; <input type="checkbox"/> De que ausência de regulamentação, quanto às providências administrativas e judiciais a serem tomadas em relação a DOCCs criadas e cuja norma de origem foi considerada ineficaz, dificulta aos órgãos tomarem medidas pertinentes para impossibilitar a realização dessa despesa, em especial quando não cumpridas as medidas compensatórias exigidas no art. 17 da LRF; (Item 9.1) - Pedido de Reexame -	Recurso Julgado em 27/11/2024.

Processo/Relator	Principais Achados	Principais Encaminhamentos	Situação
		Acórdão 2.489/2024 TCU-Plenário. Analisado em item específico deste Relatório.	
TC 028.797/2022-1 Min. Jorge Oliveira Acompanhamento 2021	- Reincidência dos problemas verificados nos processos anteriores; - Com destaque para as compensações necessárias, em especial às DOCCs de pessoal e de subsídios financeiros; - Expectativa de que o acórdão a ser prolatado em relação ao Acórdão 1.691/2023-TCU-Plenário) e o plano de ação do Poder Executivo (Acórdãos 333/2022 e 929/2023, ambos do Plenário do TCU) estabeleçam as balizas necessárias à solução dos problemas citados.	ACÓRDÃO 440/2024-TCU-Plenário - sem disposições específicas em relação às DOCCs.	Encerrado

II.1.1. Acórdão 2.489/2024-TCU-Plenário

18. Como a instrução preliminar deste acompanhamento de 2023 continha uma proposta de determinação à STN e à SOF, em cumprimento das normas processuais do Tribunal (Resolução-TCU 315/2020), foi dada oportunidade a estas Secretarias para que se manifestassem quanto à proposta formulada. No entanto, durante o período de análise dos comentários dos gestores, foi prolatado o Acórdão 2.489/2024 TCU-Plenário.

19. Este acórdão, que é relativo a um recurso do Acompanhamento das DOCCs de 2021 (TC 043.192/2021-1), tem como ponto primordial a discussão da necessidade de compensação para as DOCCs de pessoal já previstas na LDO/LOA em cumprimento ao art. 17 da LRF. O tema é muito relevante na estruturação dos conceitos relacionados às DOCCs, impactando significativamente as análises dos acompanhamentos subsequentes. Por esse motivo, essa instrução, além de incluir a análise dos comentários dos gestores, incorpora, nessa seção, um relato deste julgamento.

20. Como apresentado no quadro acima, o item 9.1 do Acórdão 1.691/2023-TCU-Plenário de 16/8/2023, dava ciência à Casa Civil, ao MPO e ao MF:

9.1.1. da necessidade de regulamentar as providências administrativas e/ou judiciais nos casos de rejeição de veto, por parte do Poder Legislativo, a dispositivos legais que instituem renúncias de receitas sem a devida adequação orçamentária, financeira, constitucional e legal, considerando o disposto no § 2º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, os comandos contidos nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, as deliberações deste Tribunal consubstanciadas nos Acórdãos 1.840/2019-TCU-Plenário, 1.907/2019-TCU-Plenário, 62/2020-TCU-Plenário e 2.198/2020-TCU-Plenário, bem como a recomendação e os alertas contidos nos Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República dos exercícios de 2019 e 2021;

9.1.2. da necessidade de fiel observância aos requisitos constitucionais e legais para geração de despesas com pessoal de caráter obrigatório e continuado, especialmente a demonstração da existência de recursos suficientes para custeio da despesa ao longo do tempo, seja pelo aumento permanente de receita, seja pela redução permanente de outra despesa, nos termos do art. 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

9.1.3. De que ausência de regulamentação, quanto às providências administrativas e judiciais a serem tomadas em relação a DOCCs criadas e cuja norma de origem foi considerada ineficaz,

dificulta aos órgãos tomarem medidas pertinentes para impossibilitar a realização dessa despesa, em especial quando não cumpridas as medidas compensatórias exigidas no art. 17 da LRF;

21. Em setembro de 2023, a AGU apresentou um pedido de reexame (TC 043.192/2021-1, peça 73), sob a justificativa de que a expedição de ciência pressupõe a ocorrência de irregularidade e que, no caso concreto, não há irregularidade. O pedido solicita, prioritariamente, a reforma do item 9.1 com a exclusão de todas as ciências, haja vista que não haveria irregularidade a ser sanada.

22. Análise do mérito do recurso foi instruída pela AudRecursos e chegou às seguintes conclusões:

a) os encaminhamentos do acórdão recorrido não transbordam as competências do Tribunal quando da realização de fiscalizações e as competências do Poder Executivo Federal, tendo em vista que o caso concreto se subsume, perfeitamente, aos preceitos do art. 9º da Resolução - TCU 315/2020, uma vez que o objetivo das ciências encaminhadas foi reorientar a atuação dos órgãos do Poder Executivo, de modo a evitar repetição das irregularidades observadas, quais sejam, a criação de DOCCs, a concessão ou prorrogação de incentivos fiscais, ou a implantação dessas despesas/benefícios, sem o cumprimento das normas de regência. Ademais, não se propôs qualquer interferência de um poder no outro, para além de reforçar o sistema de freios e contrapesos que a própria Constituição da República estabelece, tendo em vista que as ciências encaminhadas pelo Tribunal não tiveram por destinatário o Presidente da República, ou objetivaram modular sua atuação. Elas se destinaram aos órgãos do Poder Executivo Federal que têm atribuições de subsidiar o Presidente da República na tomada de decisão, naturalmente, em conformidade com a Constituição da República e o regramento jurídico brasileiro;

b) a lei ou ato que crie cargos ou aumente remuneração, ainda que já esteja contemplada na LOA correspondente, gera expansão orçamentária ou aumento de despesa e deve ser compensada, nos termos do art. 17 da LRF, pela margem líquida de expansão da DOCC prevista na LDO correspondente, ou, por medidas de compensação relacionadas à elevação de alíquotas, à ampliação da base de cálculo, à majoração ou à criação de tributo ou contribuição, ou à redução permanente de despesa, diferente daquelas já contempladas na LDO, nos termos do art. 17, §§ 2º e 3º, da LRF. Caso não haja margem líquida de expansão de DOCC ou a apresentação de outra medida de compensação, a despesa não será executada até que medidas suficientes sejam implantadas, conforme art. 17, § 5º, da LRF; (TC 043.192/2021-1, peça 90, p.15)

23. Em consequência, a Unidade de Recursos propôs conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento, bem como, informar à recorrente:

b.1. que as DOCCs criadas ou aumentadas, inclusive de pessoal, podem ser compensadas pela margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado, integrante do anexo de metas fiscais da LDO; (TC 043.192/2021-1, peça 90, p.16)

24. Em 17/11/2023, o processo é encaminhado para pronunciamento do Ministro Relator Vital do Rêgo. Em 26/6/2024 é iniciada a sua apreciação em Plenário, que foi interrompida devido ao pedido de vista do Ministro Walton Alencar Rodrigues. Posteriormente, o processo foi incluído e excluído da pauta de 4/9/2024; o mesmo ocorreu nas sessões de 9/10/2024, 16/10/2024, 23/10/2024, 6/11/2024 e 13/11/2024. O julgamento só foi concluído na sessão de 27/11/2024. O inusitado trâmite revela a complexidade da questão, bem como das consequências do julgado. Além dos usuais relatório (TC 043.192/2021-1, peça 105) e voto (TC 043.192/2021-1, peça 104), constam do processo: declaração de voto do Ministro Jorge Oliveira (TC 043.192/2021-1, peça 101), voto revisor do Ministro Walton Alencar Rodrigues (TC 043.192/2021-1, peça 102), voto complementar do Ministro Relator (TC 043.192/2021-1, peça 103) e Pronunciamento do MPTCU (TC 043.192/2021-1, peça 106). Para melhor compreensão da questão, os principais pontos desses documentos serão abordados a seguir.

25. Embora o relatório apresentado reproduza a instrução da Unidade de Recursos, o Ministro Relator em seu voto original (TC 043.192/2021-1, peça 104) conclui por dar provimento integral ao pedido de reexame, tornando insubstancial as três ciências.

26. Quanto à necessidade de o Poder Executivo regulamentar as providências administrativas e/ou judiciais a serem tomadas nos casos de rejeição de vetos a dispositivos legais que instituem

renúncias de receitas sem a devida adequação orçamentária, financeira, constitucional e legal (item 9.1.1 do Acórdão recorrido), o Ministro Relator faz a seguinte observação:

64. (...) considero desarrazoado postular do Poder Executivo, na ciência do item 9.1.1, uma regulamentação para enfrentar situações de rejeição de voto de lei que efetue renúncia de receitas com possível desconformidade, na medida em que não há um dever jurídico para tanto, estando eventual atuação no campo do juízo político do Presidente da República, de acordo com o caso e o momento, de modo que não se identificam critérios objetivos passíveis de normatização. (TC 043.192/2021-1, peça 104, p.14)

27. Sobre a necessidade do cumprimento dos requisitos do art. 17 da LRF em relação às despesas de pessoal (item 9.1.2 do Acórdão recorrido) destacam-se as seguintes observações:

34. Enfim, conforme o mecanismo empreendido pelo Poder Executivo, a consignação de créditos orçamentários específicos, em reserva de contingência, para cada despesa com pessoal que se prevê ser criada ou aumentada no exercício, afastaria a necessidade de obtenção de compensações nas leis ou atos normativos que venham a validá-las.

35. Sem rejeitar de antemão o mecanismo, que, consoante destaquei anteriormente, vigora há mais de dez anos e, a priori, é compatível com as recentes LDO, tenho para mim que ainda faltam esclarecimentos para que seja possível avaliar a sua legitimidade.

36. Em primeira análise, um fator que conta positivamente para o mecanismo é a segurança das dotações listadas na reserva orçamentária específica, que, se classificadas como despesas de pessoal, não podem ser suprimidas, à vista do disposto no art. 166, § 3º, inciso II, alínea 'a', da Constituição (...)

37. Outro ponto que percebo como favorável é que fazer a compensação dentro da Lei Orçamentária é algo mais realista do que fazê-la com base em estimativas anteriores e externas, como o 'Demonstrativo da Margem de Expansão das Despesas Obrigatorias de Caráter Continuado' da LDO.

38. Todavia, para que a inscrição prévia das despesas adicionais com pessoal, em dotações próprias de reserva orçamentária, pudesse dispensar as medidas compensatórias por ocasião da edição dos atos que efetivamente darão suporte legal aos respectivos gastos, seria preciso, no meu entender, tratá-las como se fossem obrigatorias (em que pesem ainda não serem sequer executáveis).

39. Isto porque as medidas de compensação, se não serão tomadas nos atos individualizados que legalizarem a execução das despesas na reserva, deverão sê-lo dentro da peça orçamentária, a teor do art. 5º, inciso II, da LRF: (...)

40. Do contrário, não estaria havendo compensação para as despesas de pessoal em momento algum, quando, verdadeiramente, elas estão sendo aumentadas, seja por ocasião da previsão (ou execução) orçamentária ou dos atos que as ratificarem. (grifo nosso)

41. Ou seja, a tese, na qual se apoia o pedido de reexame, de que os atos ratificadores dos acréscimos nas despesas com pessoal (criação de cargos, reajuste de remuneração etc.) não a estão aumentando, porque as correspondentes dotações já constam consignadas antecipadamente, subordina-se à aceitação de que os aumentos se dão, pois, na Lei Orçamentária.

42. Por oportuno, não há dúvida de que as despesas com pessoal constituem DOCC e, quando criadas ou aumentadas, ficam sujeitas às medidas de compensação exigidas no § 2º do art. 17 da LRF, tanto pela conceituação constante do caput desse dispositivo quanto pela vinculação feita pelo subsequente art. 21, inciso I, alínea 'a'. (grifo nosso)

(...)

55. Em outras palavras, concordando que ainda faltam ao TCU elementos para que a matéria seja satisfatoriamente explorada, não é hora de fechar a questão sobre qual seria a forma adequada de atendimento do art. 17, § 2º, da LRF.

56. Sendo assim, as mencionadas ciências não se sustentam, pois não há certeza formada acerca da ‘ocorrência de irregularidade’, que pudesse se amoldar à categoria designada no art. 2º, inciso II, da Resolução TCU 315/2020. (TC 043.192/2021-1, peça 104, p. 10-14)

28. Enfim, o relator considera ponto pacífico a necessidade de medidas de compensação quando são criadas despesas de pessoal, no entanto, propõe que seja retirada a ciência em virtude de considerá-la precipitada, por não haver consenso em relação à forma na qual dar-se-á a compensação. Ele inclusive cogita a hipótese de ela vir indicada no próprio PLOA, pois o inciso II do caput do art. 5º da LRF estabelece que o PLOA elenque, entre outros itens, as medidas de compensação ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado. E conclui sua argumentação nos seguintes termos:

61. Afora isso, caso, por hipótese, o mecanismo de previsão orçamentária fosse já definitivamente considerado incapaz de satisfazer a compensação na forma requerida pela LRF, a ciência do item 9.1.2 deveria ter tido a abrangência estendida para toda a Administração Pública, principalmente devido ao poder geral de produção de ‘normas’ introdutoras de DOCC, sejam por atos administrativos, sejam por atos legislativos, tendo em conta que, na maioria das vezes (concessão ou reconhecimento de vantagem remuneratória, criação de cargos etc.), no momento da sua elaboração, é que precisaria ser indicada a fonte de recursos proveniente da diminuição de despesas ou do aumento de receitas. (TC 043.192/2021-1, peça 104, p. 14)

29. Quanto à ciência 9.1.3 relativa de que ausência de regulamentação, quanto às providências administrativas e judiciais a serem tomadas em relação a DOCCs criadas e cuja norma de origem foi considerada ineficaz, o relator, em seu voto também propõe excluí-la, sob a seguinte justificativa:

62. Por outro lado, a regulamentação cobrada pela ciência do item 9.1.3 chama o governo à responsabilidade por providências que visem a remediar supostos erros cometidos por outrem, quando, antes de tudo, deveria procurar preveni-los junto a todos que possam cometê-los, nas três esferas de Poder. (TC 043.192/2021-1, peça 104, p. 14)

30. O Ministro Walton Alencar Rodrigues apresenta uma análise diversa em seu voto revisor e propõe conhecer o pedido de reexame para no mérito, negar-lhe provimento (peça 102). Seus principais argumentos são:

(...) ante o arcabouço constitucional que rege a criação das despesas com pessoal, é indubitável que a instituição ou aumento de despesas com pessoal se submete aos limites estabelecidos na LRF e à existência de previa dotação orçamentária, de autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, de lei específica e de estimativa de impacto. (TC 043.192/2021-1, peça 102, p.6)

(...) em linha com que restou decidido na ADI 2238/DF, não há dúvidas de que incide o art. 17, § 2º, da LRF na criação ou expansão das DOCC de pessoal. (TC 043.192/2021-1, peça 102, p.6)

Portanto, o legislador previu o cumprimento de um conjunto de medidas para controle das despesas de pessoal, incluindo o atendimento às exigências dos arts. 16 e 17 da LRF, e não apenas às disposições do art. 169 da Constituição Federal. Não há dúvida, por conseguinte, de que é ilegal a maneira como o Poder Executivo vem executando essas despesas, ao tomar como premissa que a simples previsão orçamentária seria suficiente para afastar o aumento da despesa e a incidência do art. 17 da LRF.

Se a despesa com pessoal é criada ou majorada, esse aumento da despesa deve ser compensado, ressalvado o disposto no art. 17, § 6º, da LRF, com o incremento permanente de receita ou a redução permanente de despesa. E o aumento permanente da receita deve vir da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (art. 17, § 3º, da LRF).

A LRF não deixou margem para interpretações, foi específica e limitadora, no sentido de garantir o equilíbrio intertemporal das finanças públicas, tendo em vista que as despesas com pessoal têm potencial de comprometer, de forma duradoura, o equilíbrio das contas públicas. (TC 043.192/2021-1, peça 102, p.7)

Feitas essas considerações, concluo que o mecanismo empreendido pelo Poder Executivo, com a mera consignação de créditos orçamentários específicos em reserva de contingência para cada despesa com pessoal, desacompanhada de medidas de compensação, viola a Constituição Federal, a LRF e as decisões do TCU e do STF. (TC 043.192/2021-1, peça 102, p.8)

31. O Ministro Jorge de Oliveira apresentou uma Declaração de Voto (TC 043.192/2021-1, peça 101). Nela ele relata que o cerne da contenda reside na aplicação do art. 17 da LRF nas despesas de pessoal. Considera que ainda cabe amadurecimento sobre a interpretação e forma de aplicação do dispositivo. Pondera que a questão deve ser aprofundada no plano de ação determinado por este Tribunal no Acórdão 333/2022-Plenário. Reforça que não resta dúvida que as despesas de pessoal são DOCCs. Por fim manifesta concordância com o encaminhamento do Ministro Relator, ‘embora concorde integralmente com as preocupações expressas pelo Ministro Revisor em seu voto’ (TC 043.192/2021-1, peça 101, p. 1).

32. O Ministro-Relator, diante do voto revisor, apresentou um voto complementar (peça 103) com comentários adicionais em relação ao seu voto original. Cabendo destaque os seguintes pontos:

2. Acredito ter ficado claro no meu voto que, nem sequer por um segundo, houve a ideia de desobrigar a indicação de medidas compensatórias para o aumento de despesas de pessoal ou de dispensar a comprovação da sua aderência fiscal.

(...)

6. (...)No momento, indaga-se, no caso particular das despesas de pessoal, se é possível que o balanceamento seja previsto na lei orçamentária, e não em cada ato legislativo ou administrativo que venha a introduzi-las factualmente.

(...)

10. Não obstante, como assinalei no voto principal, faltam esclarecimentos sobre como vem sendo feita a compensação globalizada das despesas nas Leis de Meios, precípua mente quanto à ‘estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes’, conforme disposto também na LRF, art. 16, inciso I. **Esse ponto deve ser objeto de averiguação por ocasião da análise do ‘plano de ação’ supracitado.** (grifo nosso)

(...)

14. Enfim, mantendo minha proposta pela exclusão do item 9.1.2 do Acórdão 1.691/2023 - Plenário, sem prejuízo de que, eventualmente, este Tribunal possa voltar a expedir comando nos mesmos termos, após o amadurecimento do tema em decorrência da análise do ‘plano de ação’ anteriormente referido.

15. No que alude aos itens 9.1.1 e 9.1.3, que tratam da regulamentação de providências administrativas e judiciais que o Poder Executivo poderia tomar, com relação a normas tidas como ineficazes em razão da ausência de medidas compensatórias, em situações de renúncias de receitas ou de despesas obrigatórias de caráter continuado, informo que, como resultado de conversas com o gabinete do Ministro Benjamin Zymler, convergimos no sentido de que as ciências encaminhadas pela deliberação recorrida sejam substituídas por recomendações. Deixo o meu agradecimento às contribuições recebidas de Sua Excelência.

16. Por oportuno, cabe a mim anotar que a leitura que faço do decidido pelo Acórdão 1.907/2019- Plenário, também evocado no voto revisor, é de que o TCU reconheceu uma faculdade que o gestor público possui de se negar à aplicação concreta de normas que considerar desprovidas de compatibilidade fiscal e orçamentária (TC 043.192/2021-1, peça 103, p. 1-2)

33. A procuradora-geral do MPTCU também se pronunciou em relação ao processo (peça 106). No seu pronunciamento destacam-se os seguintes pontos:

43. Em sintonia com os relevantes e pertinentes argumentos e preocupações colocados pelos eminentes Ministros Relator e Revisor, entendo que o fórum mais adequado para o aprofundamento da discussão é o acompanhamento do Acórdão 929/2023-TCU-Plenário, Relator Ministro Walton Alencar Rodrigues, além das análises periódicas realizadas pela competente AudFiscal,

(...)

45. Dessa forma, é mais aderente à busca da eficácia da LRF, especialmente do seu art. 17, aprofundar o debate em torno do Demonstrativo da Margem de Expansão das Despesas Obrigatorias de Caráter Continuado. Inclusive, ao definir limites e possíveis fontes de compensação, o documento auxiliará, também, nas análises relacionadas às renúncias de receitas públicas.

(...)

48. Por fim, destaco a importância da continuidade na busca por maior eficácia dos arts. 14 e 17 da LRF, ainda que consideradas as dificuldades de interpretação dos dispositivos, haja vista que, criadas as renúncias de receitas e DOCCs, teremos todos que custeá-las por prazo indefinido.

49. Dessa forma, com as devidas vências à proposta de encaminhamento sugerida pelo eminente Ministro Revisor Walton Alencar Rodrigues, mas sem me afastar sequer por um momento dos relevantes argumentos por ele colocados, proponho o acompanhamento pelo Colegiado da proposta apresentada pelo nobre Ministro Relator Vital do Rêgo. (TC 043.192/2021-1, peça 106, p. 6-7)

34. Na sessão 27/11/2024, os Ministros acordaram em alterar a redação do item 9.1 do Acórdão 1.691/2023-TCU-Plenário nos seguintes termos:

9.1. recomendar à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério do Planejamento e Orçamento e ao Ministério da Fazenda, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso III, e 11 da Resolução-TCU 315/2020, que regulamentem as providências administrativas e judiciais a serem tomadas:

9.1.1. nos casos de rejeição de veto, por parte do Poder Legislativo, a dispositivos legais que instituem renúncias de receitas sem a devida adequação orçamentária, financeira, constitucional e legal, considerando o disposto no § 2º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, os comandos contidos nas Leis de Diretrizes Orçamentárias, as deliberações deste Tribunal consubstanciadas nos Acórdão 1.840/2019-TCU-Plenário, 1.907/2019-TCU-Plenário, 62/2020-TCU-Plenário e 2.198/2020- TCU-Plenário, bem como a recomendação e os alertas contidos nos Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República dos exercícios de 2019 e 2021;

9.1.2. Em relação a DOCCs criadas e cuja norma de origem for considerada ineficaz, em especial quando não cumpridas as medidas compensatórias exigidas no art. 17 da LRF’;

35. Embora não conste explicitamente do Acórdão 2.489/2024-TCU-Plenário, o reconhecimento da necessidade de medidas compensatórias na geração de DOCCs de pessoal, ela ficou evidente nas diversas manifestações exaradas relacionadas a sua votação. Este foi um ponto pacífico (consensual). A discussão centrou-se em como fazer a compensação: seja mediante a leis específicas, seja através do demonstrativo da Margem de Expansão de DOCCs da LDO, seja no PLOA. Nesse sentido, qual seja a decisão que venha a ser traçada, é patente a necessidade de construção/reconstrução do respectivo instrumento de forma a abarcar as exigências legais e possibilitar o controle a médio prazo das respectivas compensações. É também explicitada, em algumas das manifestações relatadas, a expectativa de que o plano de ação determinado pelo Acórdão 333/2022-TCU-Plenário, reformado pelo Acórdão 929/2023 - Plenário, enfrente devidamente a questão.

36. Por fim, cabe ressaltar que esse entendimento ultrapassa as DOCCs de pessoal, ficando explícita a necessidade da compensação quando são criadas ou majoradas quaisquer despesas que se enquadrem como obrigatorias de caráter continuado.

II.1.2. Despesas Obrigatorias de Caráter Continuado de 2023

37. Em dezembro de 2023, foram encaminhados ofícios ao MF (peças 11 e 8) e ao MPO (peças 9 e 10), solicitando, conforme o padrão de exercícios anteriores, informações sobre as despesas de 2023, nos seguintes termos:

quadro consolidado das despesas obrigatorias de caráter continuado criadas ou prorrogadas em 2023 (ano fechado) que sejam do conhecimento dessa pasta ministerial nos termos dos arts. 132 e

136 da Lei 14.436/2022 (LDO 2023), com respectivos atos instituidores (emendas constitucionais, medidas provisórias, leis e demais atos normativos), impactos fiscais no exercício inicial de vigência e nos dois subsequentes ou justificativas em caso de ausência de tais estimativas, medidas de compensação adotadas ou justificativas em caso de dispensa ou não identificação de tais medidas.

38. Em resposta, o MPO encaminhou o ofício SEI 400/2024/MPO (peça 22) elencando e anexando informações de várias unidades sobre as proposições analisadas no âmbito de suas respectivas áreas de atuação. O MF, em seu ofício de resposta (peça 29), informa que houve um ‘alinhamento de resposta entre o MF e o MPO, e complementarmente ao ofício de resposta do MPO, apresentou informações da STN/SUGEF (arquivo não digitalizável, registro de recebimento peça 31). Dias depois, em complemento à resposta anterior, o MF enviou um outro ofício (peça 33) encaminhando informações da SUPEP/CESEF sobre a criação de DOCCs. Assim sendo, por parte do MF/STN, foram apresentadas informações de duas subsecretarias.

39. A Coordenação-Geral de Operações Fiscais (CGFIS) da Subsecretaria de Gestão Fiscal (SUGEF) elencou cinco portarias, referentes a subvenções econômicas criadas ou prorrogadas em 2023 (duas referentes ao Plano Nacional dos Direitos da Pessoa com Deficiência - Viver sem Limite e três relativas ao Plano Safra). Para todos os normativos, são apresentadas as estimativas de impacto orçamentário e as medidas de compensação. Além disto, há a resolução do CMN, publicada no DOU de 26/12/2023 que estabelece a subvenção econômica para o PRONAF para o exercício de 2024.

40. A tabela a seguir elenca informações fornecidas pela CGFIS relativas ao impacto fiscal e às medidas de compensação. Em conjunto, os impactos fiscais previstos para 2023, 2024 e 2025 foram de R\$ 1.772 milhões, R\$ 3.938 milhões e R\$ 1.884 milhões, respectivamente.

Tabela 2 - DOCCs Criadas ou Prorrogadas - Coordenação-Geral de Operações Fiscais (CGFIS)

Normativo	Medida	Estimativa de impacto Orçamentário (R\$ milhões)			Medida de Compensação
		2023	2024	2025	
Portaria MF 446/2023	Portaria de alocação adicional e remanejamento de recursos equalizáveis que altera os limites equalizáveis da Portaria ME 6.454/2022, que autoriza o pagamento de equalização de taxas de juros em financiamentos rurais concedidos no âmbito do Plano Safra 2022/2023.	200	132	32	A referida despesa para o exercício de 2023 tem adequação orçamentária e financeira e consta na Lei Orçamentária Anual de 2023 (LOA 2023) e suas alterações, e ainda é compatível com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e com o Plano Plurianual (PPA). Para os demais exercícios financeiros, tais despesas serão consignadas nas respectivas leis orçamentárias.
Portaria MF 695/2023	Portaria que autoriza o pagamento de equalização de taxas de juros em financiamentos rurais concedidos no Plano Safra 2023/2024	1.552	3.683	1.840	Para o exercício de 2023, tais despesas estão fixadas na Lei Orçamentária Anual - 2023 do Orçamento Geral da União (OGU) nas ações orçamentárias citadas. Para os demais anos, os valores serão consignados nas respectivas propostas orçamentárias.

Normativo	Medida	Estimativa de impacto Orçamentário (R\$ milhões)			Medida de Compensação
		2023	2024	2025	
Portaria Normativa MF 782/2023	Autoriza o pagamento de equalização de taxas de juros em operações de financiamento para a aquisição, por pessoa natural, de bens e serviços de tecnologia assistiva destinados a pessoas com deficiência	1	3	2	Para o exercício de 2023, tais despesas estão fixadas na Lei 14.535, de 17 de janeiro de 2023 (LOA 2023), na ação orçamentária '0E85 - Subvenção Econômica em Operações de Financiamento para a Aquisição de Bens e Serviços de Tecnologia Assistiva Destinados a Pessoas com Deficiência (Lei 12.613, de 2012)'. Para os demais anos, será solicitada a inclusão dos valores nas respectivas propostas orçamentárias.
Portaria MF 1.343/2023	Autoriza o pagamento de equalização de taxas de juros em operações de financiamento para a aquisição, por pessoa física, de bens e serviços de tecnologia assistiva destinados a pessoas com deficiência, em operações contratadas a partir da data de publicação da portaria ora proposta até 30 de setembro de 2024.	1	4	3	Para o exercício de 2023, tais despesas estão fixadas na Lei 14.535, de 17 de janeiro de 2023 (LOA 2023), na ação orçamentária '0E85 - Subvenção Econômica em Operações de Financiamento para a Aquisição de Bens e Serviços de Tecnologia Assistiva Destinados a Pessoas com Deficiência (Lei 12.613, de 2012)'. Para os demais anos, será solicitada a inclusão dos valores nas respectivas propostas orçamentárias.
Portaria MF 1.630/2023	Alteração nos Anexos II e III da Portaria 695, de 7 de julho de 2023, que autoriza o pagamento de equalização de taxas de juros em financiamentos rurais concedidos no Plano Safra 2023/2024	18	26	5	Sobre a definição de limites equalizáveis para linhas de financiamento com desconto de 0,5 p.p. ('Custeio empresarial + sustentável' e 'Custeio Pronamp + sustentável'), o custo a ser gerado já foi calculado juntamente ao custo total da Safra 2023/2024 (sendo que o custo total de R\$ 48,45 milhões foi ligeiramente menor que o previsto originalmente em R\$ 53,11 milhões). Portanto, a despesa prevista para o exercício de 2023 tem adequação orçamentária e financeira e consta na LOA 2023 e suas alterações, e ainda é compatível com a LDO 2023 e com o PPA. Para os demais exercícios financeiros, as despesas

Normativo	Medida	Estimativa de impacto Orçamentário (R\$ milhões)			Medida de Compensação
		2023	2024	2025	
					serão consignadas nas respectivas leis orçamentárias.
Resolução CMN 5.109/2023	A medida define os preços de garantia no âmbito do PGPAF para o período de 10/01/24 a 09/01/25 após deliberação do Comitê Gestor do PGPAF, em reunião realizada no dia 20/11/23, atendendo ao disposto no Decreto 5.996/2006.	0	91	2	Os valores das despesas previstas para 2024 foram incluídos no PLOA 2024, o que, portanto, depende de aprovação legislativa. Para 2025, a despesa será considerada para inclusão na respectiva proposta orçamentária.

Fonte: Anexo I Ofício SEI 6965/2024/MF (peça 31) 'Medidas de Compensação 2023' - peça não digitalizável.

41. Verifica-se, como apontado no levantamento anterior, que o entendimento da STN em relação às medidas de compensação de subvenções econômicas restringe-se à existência de dotação no respectivo exercício e uma proposta de futura alocação nos exercícios subsequentes. Esse posicionamento tem amparo no Acórdão 961/2015-TCU-Plenário (Excerto da Relação 7/2015-TCU-Plenário, Relator Ministro Augusto Nardes) e será tratado em tópico específico.

42. No âmbito da Subsecretaria de Planejamento Estratégico da Política Fiscal, a Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Fiscais - Cesef relata (peça 32) ter se manifestado em relação a três leis que criaram DOCCs. A Lei 14.717/2023 concedeu pensão especial aos órfãos crianças e adolescentes em razão de feminicídio. A Lei 17.736/2023 alterou a Lei 11.520/2007, elevando o valor da pensão especial concedida às pessoas com hanseníase submetidas a isolamento ou a internação e concede o benefício aos seus filhos. E a Lei 14.601/2023 (conversão da Medida Provisória 1.164/2023, que recriou o Programa Bolsa Família) ampliou os impactos da medida provisória, em particular ao possibilitar o acúmulo do Bolsa Família com o Benefício de Prestação Continuada (BPC). Em relação às duas primeiras leis, houve apresentação do impacto fiscal e indicação da medida de compensação, qual seja, a alteração de alíquotas tributárias.

43. Em relação ao Bolsa Família, a Cesef informou que analisou somente a conversão da MP em lei (PLV 11/2023) e que, no respectivo processo administrativo, não havia informações sobre o impacto fiscal e as medidas de compensação relativas a algumas emendas do Congresso Nacional à MP. Em especial, ressaltou a alteração da Lei Orgânica da Assistência Social que possibilitou o acúmulo do Bolsa Família com o BPC.

44. Essa alteração foi introduzida pelo art. 28 da Lei 14.601/2023, que mudou a regulamentação do BPC ao alterar a redação do § 4º do art. 20 da Lei 8.742/1993 nos seguintes termos:

§ 4º O benefício de que trata este artigo não pode ser acumulado pelo beneficiário com qualquer outro no âmbito da seguridade social ou de outro regime, salvo os da assistência médica e da pensão especial de natureza indenizatória, **bem como as transferências de renda de que tratam o parágrafo único do art. 6º e o inciso VI do caput do art. 203 da Constituição Federal e o caput e o § 1º do art. 1º da Lei 10.835, de 8 de janeiro de 2004.** (grifo nosso)

45. Na versão anterior do § 4º (redação dada pela Lei 12.435/2011), a excepcionalização era restrita à assistência médica e à pensão especial de natureza indenizatória. Esta ampliação, conforme o Parecer (CN) 1/2023, exarado pela Comissão Mista da Medida Provisória 1.164/2023 (cujo

presidente foi o senador Fabiano Contarato e o relator foi o deputado Dr. Francisco), foi pleito de diversas lideranças parlamentares e contou com a anuência do Poder Executivo. Também no referido Parecer não há qualquer menção ao impacto fiscal da alteração desse parágrafo, bem como às devidas medidas de compensação. Enfim, foram feitas alterações no PLV aumentando despesas sem a estimativa do impacto fiscal e, consequentemente, sem previsão de medidas de compensação e o PLV foi aprovado sem vetos.

46. Numa análise sucinta sobre as DOCCs de 2023, visando subsidiar a elaboração do relatório sobre a apreciação das Contas do Presidente da República relativas ao ano de 2023 (TC 010.005/2024-2, Min. Relator: Vital do Rêgo) a AudFiscal propôs que fosse apontada uma irregularidade na gestão orçamentária do exercício de 2023 referente à alteração promovida pelo art. 28 da Lei 14.601/2023, considerando que a lei ao permitir o acúmulo de dois benefícios, antes vedado, criou DOCCs sem os requisitos estipulados no art. 17 da LRF. A proposta de irregularidade não foi acolhida pela relatoria.

47. No entanto, como tem sido ressaltado desde os primeiros acompanhamentos anuais das DOCCs, há um problema interpretativo significativo na análise do art. 24 da LRF, pois é bastante subjetiva a distinção entre a criação de uma ação e a ampliação do atendimento e dos serviços prestados na seguridade social. De qualquer forma, tem-se que, até a entrada em vigor da Lei sob análise, a pessoa com deficiência ou idosa (com 65 anos ou mais) integrante de família beneficiária do PBF, não atendia às condições de habilitação prevista na legislação pertinente.

48. O MPO por meio do Ofício SEI 400/2024/MPO (peça 22), encaminhou através de seus anexos, informações de várias unidades da SOF, identificadas conforme os documentos enviados como: Diretoria de Assuntos Fiscais / Coordenação-Geral de Assuntos Macro-Orçamentários - CGMAC; Diretoria de Programas Sociais - DPSOC; Diretoria de Programas das Áreas Econômicas e Especiais; e Subsecretaria de Assuntos Fiscais / Coordenação-Geral de Despesas com Pessoal e Benefícios - CGDPE.

49. A CGMAC identificou na Lei 14.719/2023 potencial de ampliação de DOCC. A lei é oriunda do PL 4.172/2023, de iniciativa do Poder Executivo, e instituiu o Pacto Nacional pela Retomada de Obras e de Serviços de Engenharia Destinados à Educação Básica e Profissionalizante e à Saúde. Durante o seu trâmite no Congresso Nacional, foram incluídos dois artigos (19 e 20) que alteravam a regulamentação do Fundo de Financiamento Estudantil (Fies). Segundo análise daquela Coordenação-Geral, esses artigos podem ter efeitos permanentes sobre o impacto primário do Fies, ao estabelecer limite aos aportes das entidades mantenedoras de ensino. Entretanto, não havia estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro e, ainda assim, apesar da proposta de voto feita pela referida coordenação, o projeto foi sancionado sem vetos. A Coordenação conclui seus argumentos nos seguintes termos (peça 23, p-1):

Ainda, como o Art. 19 da lei 14.719 altera de forma permanente o Art. 4º da Lei 10.260, introduzindo limite aos aportes das entidades mantenedoras de ensino participantes após o quinto ano da entidade mantenedora no FG-Fies, vislumbra-se a possibilidade de impacto fiscal por mais de dois exercícios, uma vez que permanente, configurando-se, assim, o potencial de ampliação de despesas obrigatórias de caráter continuado nos termos do Art. 17 da LRF. Não obstante, o projeto de lei foi aprovado sem os vetos, mantendo-se os dispositivos que podem levar à ampliação das despesas obrigatórias de caráter continuado.

50. O impacto primário do Fies é apurado pelo método 'Net Lending', em que os desembolsos e os retornos dos financiamentos sensibilizam o resultado primário do Governo Central por meio de seu efeito líquido, num contexto em que as honras do Fundo de Garantia de Operações de Crédito Educativo (FGEDUC) têm um tratamento especial. Ou seja, não existe uma despesa corrente de caráter continuado sendo criada, e sim a possibilidade, provavelmente grande, de desembolsos maiores da União para capitalizar o Fundo, caso haja demanda. E, esses desembolsos, seguramente terão impacto sobre o resultado primário, mas não se trata de DOCCs.

51. É interessante observar que a questão provavelmente será debatida pelo GT voltado à elaboração do Plano de Trabalho (assunto tratado em item anterior) nas reuniões cujo tema foi: '14. Tratamento das despesas financeiras (RP 0) primarizadas pela estatística (net- lending) e de

despesas extraorçamentárias'.

52. A Diretoria de Programas Sociais (peça 24) relacionou duas normas criadas em 2022 que repercutiram financeiramente no exercício seguinte: a EC 127/2022, que estabeleceu a competência da União para assistência financeira complementar aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios para o pagamento do piso salarial dos profissionais da enfermagem, e a Lei 14.399/2022, Lei Aldir Blanc 2, que estendeu por cinco anos a política de fomento à cultura criada durante a pandemia. Embora não se enquadrem como DOCCs criadas em 2023, essas normas exemplificam a complexidade da regulação do tema: a primeira oriunda de uma Emenda Constitucional e a outra da derrubada de voto.

53. A Diretoria de Programas das Áreas Econômicas e Especiais relacionou (peça 25) o resarcimento das Contas do PIS/Pasep em decorrência da EC 126/2022 e as Leis 14.735/2023 e 14.751/2023. As duas leis aumentaram as despesas referentes às polícias civis, militares e corpos de bombeiros militares do DF e não foi informado o impacto fiscal, entretanto, a Diretoria ressaltou que as despesas serão custeadas pelo Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF) sem ensejar o aumento do valor total destinado ao Fundo. Já o resarcimento das contas do PIS/PASEP se enquadra no caso de uma Emenda Constitucional criar uma despesa, não estando essa criação, portanto, sujeita a uma Lei Complementar.

54. A CGDPE (peças 26 e 27-itens não digitalizáveis) forneceu informações tanto sobre as despesas ordinariamente analisadas, como, por exemplo, remanejamentos e contratações temporárias, quanto sobre proposições legislativas ou normativas examinadas. Em relação às últimas proposições sob as quais a Coordenação foi instada a se manifestar sobre o mérito do ponto de vista orçamentário, foram relacionados 34 processos envolvendo temas e tipos variados, desde decretos até propostas de emendas constitucionais. Em 28 dos processos foi verificada a existência de impactos orçamentários e em relação a 19 destes a Coordenação se manifestou favoravelmente, seja de forma incondicional, seja mediante a futuro atendimento a determinados quesitos ou sob certas condições. Em relação à conversão das propostas em norma, a unidade faz a seguinte observação:

Os processos informados constituem todos aqueles sobre cujas propostas foi emitido parecer, em aspectos estritamente orçamentários, por parte desta CGDPE/SAFI/SOF, não sendo filtrados aqueles cujas propostas prosperaram, ou seja, converteram-se, de fato, em lei, medidas provisórias ou demais atos normativos em vigor. Observa-se que tal atividade também extrapola as atividades ora desempenhadas por esta Subsecretaria, na medida em que se afasta do manejo de informações integrais e consistentes de cunho orçamentário e financeiro, extraídas de sistemas uniformes, oficiais e gerais, utilizados por toda a União, como é com o Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento - SIOP, e o Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI, ambos do governo federal. (peça 26, p.1)

55. Quanto às despesas ordinariamente analisadas, a Coordenação apresentou informações sobre os provimentos, reestruturação/aumentos de carreira, contratações temporárias, reintegração de anistiados (Lei 8.878/1994) e remanejamentos; as informações são discriminadas por exercício. A reintegração de anistiados, provimentos e aumentos de carreira necessariamente criam DOCCs de pessoal, a contratação temporária e os remanejamentos podem se constituir em DOCCs. Em relação à reestruturação/aumentos de carreira de servidores e de empregados públicos, oriunda da Lei 14.673/2023 (Conversão da MP 1.170/2023), a estimativa de impacto orçamentário foi de R\$ 8,7 bilhões em 2023 e de R\$ 12,5 bilhões nos exercícios de 2024 e 2025. Já o impacto orçamentário previsto para os provimentos em 2023 foi de R\$ 0,4 bilhão.

56. Em relação às autorizações para a reintegração de anistiados da Lei 8.878/1994, não foram disponibilizadas informações pormenorizadas como em 2022. No demonstrativo há a seguinte informação: 'A partir de 2023, tendo em vista o montante reduzido, esta SOF concedeu ateste geral, para que a SGP faça controle até o limite atestado, de forma a dar celeridade ao processo;' sendo a disponibilidade orçamentária prevista para o exercício de R\$ 10 milhões. Quanto à reestruturação das estruturas dos órgãos (remanejamentos de cargos e funções), foram analisados 55 processos, cujo impacto previsto para 2023 foi de R\$ 52 milhões. No entanto, neste conjunto

estão incluídos 24 processos que, no entender da Coordenação, geraram uma economia orçamentária estimada em R\$ 7,6 milhões.

57. Em todos os dados apresentados em relação às despesas ordinariamente analisadas pela CGDPE não há qualquer menção às medidas de compensação, isto porque, conforme reiterado em processos anteriores, o entendimento da SOF é de que as despesas de pessoal não se sujeitam ao art. 17 da LRF. A questão deverá ser analisada no Plano de Ação e poderá ter suas balizas estabelecidas conforme o julgado do pedido de reexame do Acórdão 1.691/2023-TCU-Plenário.

58. Outro tema já mencionado em acompanhamentos anteriores diz respeito às medidas de compensação devidas na concessão de subsídios financeiros. Cujo aprofundamento será realizado no tópico seguinte.

II.1.3. Medidas de Compensação nas DOCCs de Subsídios Financeiros

59. Como verificado nos acompanhamentos anteriores, a medida de compensação frequentemente apresentada pela Secretaria do Tesouro Nacional para a criação de DOCCs referentes aos subsídios financeiros é a despesa estar consignada no orçamento vigente e, para os exercícios subsequentes, a sua inclusão nos respectivos orçamentos. Essa forma de compensação vem sendo utilizada há quase dez anos no anexo dos Relatórios de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais. No entanto, apesar da longevidade da prática, esta equipe técnica entende que ela não satisfaz adequadamente os requisitos do art. 17 da LRF.

60. De forma a buscar subsídios para uma melhor compreensão da questão, nas requisições de informações (peças 35 e 36) dos ofícios (peças 38 e 39) encaminhados ao MPO e MF, respectivamente, inclui-se a seguinte questão:

análise pormenorizada, em face do disposto no art. 17 da Lei Complementar 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), da conformidade da hipótese de se considerar, como medida de compensação de subvenção econômica, a mera consignação de dotação à despesa nas respectivas leis orçamentárias, conforme informado nos demonstrativos elaborados em atendimento ao Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário (Anexo 7 do Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais).

61. Em resposta, o MF por meio Ofício SEI 46071/2024/MF (peça 54) encaminhou a Nota - Técnica 2248 (peça 53). Na nota, a CGFIS/STN faz uma apresentação sucinta dos processos de monitoramento do Acórdão 3.071/2012- TCU-Plenário (incluindo algumas peças dos processos em anexo) e argumenta que a conformidade do processo se dá pelo fato de o TCU, no decorrer desses processos, ter acatado a argumentação da não necessidade de compensação quando não houver impacto orçamentário no curso do exercício. A nota é concluída nos seguintes termos:

19. Em atendimento ao item ‘c’ da Requisição de Informações (SEI 42995682), informamos que a STN vem apresentando no site do Tesouro Transparente por meio do ‘Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais’, anexo 7, as explicações das medidas de compensação para cada evento que ocasiona a elevação de despesa, sendo que apenas os casos de criação ou elevação de subsídios financeiros ou explícitos com impacto no curso do exercício deverão ser acompanhados de demonstrativo específico das medidas de compensação e, nos demais exercícios, compensando com a inclusão nas respectivas leis orçamentárias. (peça 56, p.6)

62. A SOF, por meio do Ofício SEI 3154/2024/MPO (peça 57), encaminhou, como resposta, o Despacho SOF-CODET (peça 58), de 22/07/2024, cujos principais pontos:

(...) esta Subsecretaria de Assuntos Fiscais - SEAFI manifesta estar de acordo com a disposta na Nota Técnica SEI 2248/2024/MF (SEI 43825367), no sentido que apenas os casos de instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos com impacto no curso do exercício devem vir acompanhados de demonstrativo específico das medidas de compensação. **Para os exercícios subsequentes, a compensação pela elevação das despesas ocorre de forma dinâmica a cada processo orçamentário, não sendo possível identificar exatamente qual despesa foi reduzida para cada evento de elevação de despesas e que esse equilíbrio entre receitas e despesas se dá**

de forma global na peça orçamentária de forma a atender às metas de resultado fiscal. (grifo nosso)

Cabe esclarecer que esse é o entendimento adotado nos Relatórios de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais, em cumprimento ao disposto no § 4º da LRF, elaborado conjuntamente pela Secretaria do Tesouro Nacional — STN e por esta SOF, e em conformidade com o entendimento expresso no Relatório de Monitoramento que embasou a decisão expressa no Acórdão 961/2015 - TCU-Plenário e com o Acórdão 2.563/2023 — TCU-Plenário que considerou cumpridas as determinações dos subitens 9.3.1, 9.3.2 e 9.3.7 do Acórdão 3.071/2012 - TCU — Plenário e dos subitens 1.6.1.1, 1.6.1.2 e 1.6.2 do Acórdão 961/2015-TCU-Plenário.(p.1)

63. Enfim, a justificativa para o procedimento foi a concordância do TCU nos processos de monitoramentos do Acordão 3.071/2012-TCU-Plenário. Assim sendo, nos próximos tópicos é apresentada uma síntese dos principais pontos desses processos.

II.1.3.1 Levantamento sobre Benefícios Financeiros e Creditícios - TC 022.684/2010-7

64. O Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário, cujos monitoramentos foram apresentados como justificativas da não compensação das DOCCs de subsídios financeiros, é oriundo do TC 022.684/2010-7. O processo é um levantamento de auditoria realizado com o objetivo de conhecer e examinar o rol, as fontes de informação e os cálculos referentes aos benefícios financeiros e creditícios concedidos pela União, inclusive para financiamentos do PAC. Enfim, o objetivo do levantamento era amplo, envolvendo diversos tópicos relacionados aos benefícios financeiros e creditícios, dentre os quais, a priori, não constava a explicitamente a análise do cumprimento dos requisitos do art. 17 da LRF.

65. No entanto, a despesa com a equalização decorrente da Lei 12.096/2009 foi classificada como DOCC, sem a devida identificação das medidas de compensação. Consequentemente, considerando que as medidas de compensação estão em plena conformidade com os objetivos da LRF, e partindo do princípio de que a lei não contém disposições desnecessárias, o relatório preliminar, submetido aos comentários do gestor, propôs uma determinação à STN em relação à questão. Ela estabelecia que a Secretaria especificasse as medidas de compensação, em cumprimento ao art. 17, § 2º, da LRF, além de assegurar a observância desse dispositivo em atos que concedam novas subvenções.

66. Na instrução (TC 022.684/2010-7, peça 25, p. 97) há a seguinte síntese do comentário do gestor sobre a determinação:

208. Em relação a esse aspecto, a STN manifestou, em seus comentários ao relatório preliminar, sua discordância à interpretação da LRF adotada pela equipe de auditoria. Argumenta que segue o entendimento de que ‘tal interpretação não corresponde à teleologia da norma em questão, cujo propósito central é a manutenção do equilíbrio financeiro do Estado’. **Alega, em síntese, que desde que as medidas adotadas não afetem o equilíbrio das contas públicas, a LRF terá sido atendida, não sendo necessário o cumprimento estrito do que prevê o art. 17, § 2º**, novamente transscrito a seguir:(grifo nosso)

67. Em resposta ao comentário, a equipe técnica do TCU argumenta que de fato o objetivo central e expresso da LRF é assegurar a responsabilidade da gestão fiscal por todos os entes federados. No entanto, sustentam que a norma não se reduz a este ponto:

210. O legislador preocupou-se em estabelecer normas gerais, aplicáveis a todos os entes, em diferentes momentos e sob quaisquer governos. Assim, ao tratar de despesas de caráter continuado, com potencial, portanto, para causar impactos fiscais pelos exercícios seguintes ao ato que as gerou, quis o legislador que fosse necessário identificar as medidas compensatórias com caráter igualmente continuado. (TC 022.684/2010-7, peça 25, p. 97)

68. Em seguida, são reproduzidos parágrafos da parte referente à ‘Margem de Expansão das Despesas Obrigatorias de Caráter Continuado’ do Manual de Demonstrativos Fiscais, aplicado à União e aos estados, Distrito Federal e municípios, válido para o exercício de 2011, aprovado pela Portaria STN 249/2010. Argumentam então que as orientações da STN para toda a Federação não compartilham do entendimento expresso nos comentários do gestor:

213. Note-se que as orientações da própria STN sobre as despesas de caráter continuado não se referem a um objetivo genérico de assegurar o equilíbrio financeiro do Estado, em qualquer dos seus entes federados. Referem-se, sim, às medidas de compensação que o legislador considerou adequadas para possibilitar uma gestão prudente e responsável no âmbito da União, dos estados e dos municípios brasileiros.

69. Conforme os argumentos apresentados, a equipe decide por manter a determinação do relatório preliminar na instrução final. Em consonância com esse posicionamento, o ministro relator Aroldo Cedraz, faz o seguinte comentário em seu voto:

19. Por fim, dado o risco que a questão representa para o equilíbrio das contas públicas, destaco a falta de comprovação de atendimento ao disposto no art. 17, § 2º, da Lei Complementar 101, de 4/5/2000, no que concerne à concessão e respectivos aumentos da subvenção concedida pela Lei 12.096, de 24/11/2009. Eis o que dispõe os referidos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF: (...)

20. Segundo consignado no relatório de auditoria, no que diz respeito à instituição de medidas de compensação previstas no § 2º transcrito acima, nenhum dos atos normativos aprovados foram acompanhados da indicação das devidas e necessárias providências. Tampouco foram mencionadas, em resposta às solicitações de informações da equipe de fiscalização, as medidas adotadas em cumprimento ao referido dispositivo legal.

21. Tal ocorrência, a meu ver, caracteriza severa afronta ao objetivo principal da LRF, qual seja, assegurar a responsabilidade da gestão fiscal por parte dos entes federados, o que demonstra a relevância do encaminhamento sugerido de se determinar à STN que, em consonância com suas próprias orientações (Manual de Demonstrativos Fiscais, aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios, válido para o exercício de 2011, aprovado pela Portaria-STN 249/2010), especifique as providências voltadas ao aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa em compensação à concessão e sucessivos aumentos da subvenção destinados ao BNDES pela Lei 12.096/2009. (TC 022.684/2010-7, peça 33, p. 2-3)

70. Cabe ressaltar que as orientações da STN referentes às DOCCs constantes da página 156 do Manual de Demonstrativos Fiscais válido para 2024 (Portarias: STN/MF 699/2023 e 989/2024) são idênticas àquelas do Manual válido para 2011.

71. É esse o contexto que culminou no Acordão 3.071/2012-TCU-Plenário (peça 35), sessão ordinária de 14/11/2012, que em relação às DOCCs decidiu por:

9.3. determinar à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que:

9.3.1. especifique, no prazo de 60 (sessenta) dias, as medidas de compensação decorrentes do aumento permanente de receita ou da redução permanente de despesa, adotadas na concessão e sucessivos aumentos da subvenção concedida ao BNDES por meio da Lei 12.096/2009, em cumprimento ao art. 17, § 2º, da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal);

9.3.2. especifique, em conjunto com a Secretaria do Orçamento Federal (SOF), no relatório quadrimestral a que se refere o art. 9º, § 4º, c/c o art. 1º, § 1º, ambos a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), as medidas de compensação voltadas ao aumento permanente de receita ou à redução permanente de despesa em vista da concessão e aumentos de subsídios financeiros e creditícios que vierem a ser realizados em cada quadrimestre;

72. Ainda em 2012, a STN entrou com um de Pedido de Reexame, que não foi conhecido devido a sua intempestividade. Os argumentos da STN (TC 022.684/2010-7, peça 60, p. 4-5) em relação aos tópicos 9.3.1 e 9.3.2 foram:

17. No entendimento desta Secretaria, não há que se falar em compensação em relação as medidas adotadas, tendo em vista que na adoção das medidas os valores foram adequados aqueles previstos na LOA e LDO. Além disso, conforme apresentado aos auditores a fonte de recursos para o atendimento da despesa é a fonte 100 (Recursos Ordinários) sendo, portanto, ajustadas nas revisões bimestrais de forma a atender as metas de resultado fiscal.

18. O cumprimento do § 20, do artigo 17, da LRF, neste caso se dará pelo lado da despesa, não sendo factível, especificar qual a despesa (com recursos de fonte 100) está deixando de ser executada.

19. Em coerência com o item anterior, também não há em que se falar em inclusão no relatório quadrimestral, pois em nosso entendimento a despesa ou foi considerada nos orçamentos, ou será administrada por meio da execução de recursos da fonte 100 de forma a que não se altere as metas de resultado fiscal previstas na LDO.

73. Enfim, no recurso não acolhido, a argumentação da STN simplesmente desconsidera o art. 17 da LRF. O manuseio da despesa é simplesmente anual, seja pela inclusão no orçamento, seja pelo ajuste bimestral das despesas (contingenciamento) para cumprimento da meta fiscal. Não se fala das compensações previstas na Lei para os exercícios subsequentes.

II.1.3.2 Monitoramento Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário - TC 028.089/2014-6

74. Em 2014 foi instaurado o processo de monitoramento, TC 028.089/2014-6, do Acórdão 3.071/2012, de relatoria do min. Aroldo Cedraz. Em consequência, foram solicitadas informações aos órgãos sobre o cumprimento das determinações do Acórdão.

75. A STN, em relação ao item 9.3.1 (medidas de compensação da Lei 12.096/2009) reproduziu literalmente as informações contidas no anexo do Ofício 71/2014 -COGERIGABIN/STN/MF-DF (TC 022.684/2010-7, peça 112, p.4):

Em atendimento a determinação 9.3.1 constante do acórdão TCU 3.071/12, informamos que a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF) determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, de cada exercício, disporá sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, e que deve integrar o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Portanto, a LRF determina que as receitas e despesas sejam sempre equilibradas.

Assim, a Secretaria do Tesouro Nacional tem observado o princípio preconizado pela LRF de que o orçamento de cada exercício deve apresentar equilíbrio entre receitas e despesas, fato este demonstrado no Anexo de Metas Fiscais. A compensação pela elevação das despesas obrigatórias ocorre de forma dinâmica a cada processo orçamentário, não sendo possível identificar exatamente qual ação orçamentaria de despesa discricionária foi reduzida para cada evento nos anos subsequentes. Esse equilíbrio entre receitas e despesas se dá de forma global na peça orçamentária com vistas a atender as metas de resultado fiscal.

Nos exercícios fiscais em que foram realizadas as respectivas elevações de limites subvencionáveis das linhas de financiamento instituída pela Lei 12.096/2009, não houve incremento de despesas. Para os exercícios subsequentes, aquelas despesas foram consignadas nas respectivas peças orçamentárias, aprovadas pelo Poder Legislativo. Importante ressaltar que a adequação das referidas despesas obrigatórias ocorreu mediante redução do volume de despesa discricionária do Poder Executivo, estando portanto, em conformidade com o atendimento dos comandos previstos nos Arts 16 e 17 da LRF.

76. Em relação ao item 9.3.2 (quadro das medidas de compensação em virtude dos subsídios financeiros e creditícios que vierem a ser realizados em cada quadrimestre) há os seguintes esclarecimentos (TC 028.089/2014-6, peça 17, p.2):

Resposta: em relação aos **subsídios financeiros** solicitados no subitem 9.3.2 do Acórdão 3.071/2012, dado o trecho transcrito acima do Anexo do Ofício 71/2014/COGERIGABIN/STN/ MF-DF, não seria possível identificar exatamente qual ação orçamentária de despesa discricionária foi reduzida para cada evento nos anos subsequentes, tendo em vista que a compensação pela elevação das despesas obrigatórias ocorre de forma dinâmica a cada processo orçamentário.

No tocante aos **subsídios creditícios**, estes não estão presentes no Orçamento Geral da União e não se configuram no conceito de despesa. Desta forma, não estariam no âmbito do art. 17 da LRF que considera obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

Nesse sentido, o próprio relatório do Acórdão 3.071/2012/TCU no parágrafo 13, item b, define que: ‘benefícios ou **subsídios creditícios** são os gastos decorrentes de programas oficiais de crédito que oferecem condições mais acessíveis para os tomadores de empréstimo do que os recursos oferecidos no mercado financeiro, também denominados subsídios implícitos ou indiretos, **em função de não constarem no Orçamento Geral da União**, embora se ressalte o aspecto de que os recursos do Tesouro a eles alocados têm taxa de retorno inferior ao seu custo de captação (ou seja, há um custo sendo suportado).’ (Grifo nosso)

Finalmente, há de se considerar, em relação aos subsídios creditícios, que o Relatório Quadrimestral, de acordo com o art. 9º, § 40 da LRF, demonstrará e avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre. Os subsídios creditícios, por não constarem no Orçamento Geral da União e não afetarem o resultado primário, não configurariam matéria do escopo do mencionado Relatório.

77. Diante das informações recebidas foi elaborado o Relatório Preliminar (TC 028.089/2014-6, peça 31, p.14-15) cujas principais conclusões foram:

2.6.21 Não importa que se trate de subsídios explícitos decorrentes de subvenções ou de subsídios creditícios implícitos, a instituição de um ou de outro tipo de subsídio configura despesa de caráter continuado que deve ser acompanhada de medidas compensatórias de aumento permanente da receita ou redução permanente da despesa, a teor do disposto no art. 17, caput e § 2º, da LRF.

2.6.22 Não subsiste a alegação com respeito aos subsídios financeiros ou subsídios explícitos, de que não seria possível identificar exatamente qual ação orçamentária de despesa discricionária foi reduzida para cada evento nos exercícios subsequentes, porquanto o ente responsável pela instituição do subsídio tem que apresentar a comprovação da implementação das medidas compensatórias antes da execução das despesas decorrentes do subsídio.

2.6.23 Tampouco merece prosperar a afirmativa de que os subsídios creditícios ou subsídios implícitos, por não constarem no OGU e não afetarem o resultado primário, não configurariam matéria do escopo do mencionado Relatório Quadrimestral, porquanto o citado relatório alberga matérias diversas que têm repercussão na programação de receitas e despesas primárias, como é o caso do Demonstrativo de Renúncia Tributária, de que trata o Acórdão 747/2010-TCU-Plenário, apresentado no Anexo 6 do Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais - 2º Quadrimestre de 2014 (peça 30, p. 34-35).

78. A partir das conclusões apresentadas o relatório considera as duas determinações não cumpridas e propõe (TC 028.089/2014-6, peça 31, p.15):

(...) realização de audiência de Secretário do Tesouro Nacional e de Secretário de Política Econômica, ambos do Ministério da Fazenda, e de Secretário de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão, para que apresentem, no prazo de quinze dias, razões de justificativa pelo não cumprimento do disposto nos citados subitens.

79. O Relatório Preliminar é submetido aos comentários do gestor que faz as seguintes observações quanto as determinações relativas às DOCCs (TC 028.089/2014-6, peça 50, p.4):

13. Com respeito às observações do referido Relatório de Monitoramento acerca dos itens 9.3.1 e 9.3.2 do Acórdão 3.071/2012 (p. 11 a p.15) cabe destacar, de antemão, que o objetivo principal da LRF é assegurar a responsabilidade da gestão fiscal por parte dos entes federados. No Brasil, entende-se ‘responsabilidade da gestão fiscal’ como a criação de um arcabouço de política fiscal que contribua para a manutenção de uma trajetória sustentável da dívida pública. Primordialmente, a sustentabilidade da dívida pública dar-se-á pelo estabelecimento de metas de resultado primário em níveis condizentes com a trajetória de queda desta dívida. É com este entendimento que, desde

o final da década de 1990, o Governo Federal tem estabelecido nas Leis de Diretrizes Orçamentárias metas de resultado primário para o setor público consolidado.

14. Cumpre mencionar também que o arcabouço institucional estabelecido na LRF define instrumentos e regras que garantem o cumprimento das metas fiscais de resultado primário. O art. 17 da LRF impõe a obrigatoriedade de se adotar medidas de compensação para os aumentos de despesas de caráter continuado para que não haja comprometimento dos resultados primários futuros e da trajetória da dívida pública, garantindo, assim, a ‘responsabilidade da gestão fiscal’.

80. Em relação aos subsídios creditícios reitera seu entendimento de que não tem sentido se falar de compensação, pois não são despesas correntes, consequentemente não podendo ser enquadrados como DOCCs. Ressalta que esse entendimento já havia sido acordado entre as equipes:

21. Por fim, cabe lembrar que, em função de reunião realizada no Tribunal de Contas da União (TCU), no dia 18 de novembro de 2014, entre representantes deste Tribunal, STN, SOF e SPE, chegou-se ao entendimento de que as medidas de compensação determinadas no item 9.3.2 do Acordão 3.071/2012 tratariam apenas dos benefícios financeiros explícitos (subvenções econômicas primárias), já que estes são despesas primárias e, portanto, afetam o resultado primário do Governo Federal. Com relação aos benefícios creditícios, como estes não comprometem a meta de resultado primário, não haveria necessidade de se elaborar qualquer demonstrativo de medidas de compensação. (TC 028.089/2014-6, peça 50, p.6):

81. A partir das observações apresentadas, a STN estatui os princípios gerais do demonstrativo a ser elaborado (TC 028.089/2014-6, peça 50, p.6-7) e que ainda permanecem em vigor:

23. Tendo em vista o entendimento acima descrito, e a lógica prevista para o relatório quadrimestral, qual seja, apresentar um relato do cumprimento das metas definidas na LDO, sugerimos seja apresentado demonstrativo considerando subsídios explícitos verificados no exercício. O demonstrativo será apresentado, em formato a ser definido, em anexo específico, no Relatório Quadrimestral de Cumprimento de Metas referente ao 3º quadrimestre de 2014. **Contudo, o Tesouro Nacional reafirma que este demonstrativo apenas trará os valores de subsídios explícitos alterados durante o exercício fiscal e, portanto, apresentados anualmente. Lembramos, ainda, que qualquer medida de compensação para elevações de subsídios explícitos com impactos em exercícios posteriores ao da implementação dos subsídios será tratado dentro do processo de elaboração dos orçamentos do ano subsequente.** (grifo nosso)

82. Enfim, a STN em seu comentário reafirma que no demonstrativo não apresentará as medidas de compensação conforme estabelecido no art. 17 da LRF, uma vez que a compensação dos anos subsequentes cabe aos seus respectivos orçamentos.

83. A SOF assim como a STN, faz uma explanação da incongruência de se incluir no demonstrativo os subsídios creditícios, pois não se caracterizam como despesas correntes. Em relação aos subsídios financeiros, reafirma a sua **anualidade**. Inicia a argumentação reproduzindo o entendimento da STN, para depois agregar suas próprias observações (TC 028.089/2014-6, peça 51, p.5-6):

Assim, a Secretaria do Tesouro Nacional tem observado o princípio preconizado pela LRF de que o orçamento de cada exercício deve apresentar equilíbrio entre receitas e despesas, fato este demonstrado no Anexo de Metas Fiscais. A compensação pela elevação das despesas obrigatórias ocorre de forma dinâmica a cada processo orçamentário, não sendo possível identificar exatamente qual ação orçamentária de despesa discricionária foi reduzida para cada evento nos anos subsequentes. Esse equilíbrio entre receitas e despesas se dá de forma global na peça orçamentária com vistas a atender às metas de resultado fiscal.

20. Cumpre apenas acrescentar que, quando tais benefícios são instituídos ao longo do exercício em curso e, portanto, fora do tempo hábil para serem considerados na LDO ou mesmo Lei Orçamentária Anual - LOA, tal equilíbrio é prontamente restabelecido no subsequente relatório bimestral, de que trata o art. 9º da LRF e o art. 51 da Lei n 2 12.919, de 24 de dezembro de 2013, Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2014. Ademais, dada a forma de operacionalização desses

benefícios, não há como os mesmos surtirem efeitos orçamentários e financeiros antes do advento de um novo relatório bimestral.

21. O TCU, entretanto, não tem aceitado como válida a compensação mencionada, ao que parece, por duas razões básicas: i) por entender que a compensação global apresentada nas peças orçamentárias e nos relatórios bimestrais deva ser substituída por um demonstrativo específico, com detalhamento biunívoco entre subsídio concedido (seja creditício ou financeiro) e despesa permanente reduzida e/ou receita permanente ampliada; ii) por entender que a compensação em caráter ‘global’ não atenderia ao critério de que a redução e/ou ampliação de despesa e/ou receita seja permanente.

(...)

24. Finalmente, com relação à objeção de que a compensação ‘global’ não atenderia ao critério de que devam ser permanentes as receitas e despesas a serem ampliadas ou reduzidas, respectivamente, para compensar a concessão de subsídios, algumas ressalvas precisam ser levadas em consideração. Em **primeiro lugar, a LRF em momento algum define o que venha a ser uma despesa permanente. É possível inferir-se que não se trata do mesmo que uma DOCC, já que tal comando se encontra inscrito no próprio dispositivo que define DOCC. Assim, despesa permanente não significa, necessariamente, segundo a LRF, que sejam obrigatórias**, nos termos do art. 17 daquele diploma legal, ou seja, derivadas de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios. **Nesse sentido, dada a perenidade das atividades Estatais, a grande maioria das despesas, mesmo discricionárias, poderia ser entendida como permanente.** No entanto, como não resta claro qual é o entendimento do TCU quanto às despesas elegíveis para a compensação de subsídios, solicita-se definição do que venha precisamente a ser o conceito de despesa permanente, para que o demonstrativo específico solicitado pelo TCU possa ser providenciado. (grifos nossos)

84. Como será posteriormente comentado na parte referente à análise, levando a rigor os argumentos apresentados pela STN e pela SOF e os considerando para todas as despesas obrigatórias de caráter continuado e não apenas para as subvenções econômicas, uma vez que não há justificativa para se restringir essa argumentação a essa despesa específica, o art. 17 perde a eficácia. Pois o controle da despesa criada, com a respectiva compensação, é anual, atribuída ao respectivo orçamento, e, a compensação pode vir de qualquer redução de despesa, pois afinal de contas as despesas discricionárias têm de existir para viabilizar o funcionamento do estado, logo são permanentes. Por fim, a norma não explicita que a redução permanente de despesa deveria ser oriunda da redução de uma outra DOCC, mas essa inferência, pelo contexto, é bastante razoável. De qualquer forma, é fato que a redução de outra DOCC atende plenamente os critérios do art. 17 da LRF.

85. A partir desses argumentos é elaborada a instrução final que visa responder três questões (TC 028.089/2014-6, peça 54, p.18):

2.6.40. A questão controvertida cinge-se a saber se: (i) é exigível a adoção de medidas compensatórias de aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa em virtude da criação ou majoração de benefícios financeiros ou explícitos, em virtude do disposto no art. 17, § 2º, da Lei Complementar 101/2000?; (ii) é exigível a adoção de medidas compensatórias de aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa em virtude da criação ou majoração de benefícios creditícios ou implícitos?; e (iii) é necessária a apresentação de demonstrativo específico, com detalhamento biunívoco entre subsídio concedido financeiro ou explícito e medida de redução permanente de despesa ou aumento permanente de receita ou basta a compensação global apresentada nas peças orçamentárias com vistas ao cumprimento da exigência de comprovação de que essas despesas não afetam as metas de resultados fiscais estabelecidas na LDO e que seus efeitos financeiros sejam compensados nos períodos seguintes por aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa, prevista no art. 17, § 2º, da Lei Complementar 101/2000?

(...)

2.6.42. A resposta da primeira pergunta é afirmativa, porquanto subsídios financeiros ou explícitos decorrentes das operações de crédito do BNDES são despesas obrigatórias de caráter continuado, pois geraram obrigação de execução por um período superior a dois exercícios, conforme definido no art. 17, caput e § 2º, LRF. Por essa razão, exige-se a adoção de medidas compensatórias de aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa em virtude da criação ou majoração desses subsídios.

2.6.43. A resposta à segunda questão é negativa, porquanto, embora os subsídios creditícios ou implícitos constituam despesas obrigatórias de caráter continuado, esses subsídios são despesas financeiras que elevam o serviço da dívida. Como tal, os serviços da dívida estão dispensados tanto da estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício financeiro de sua vigência e nos dois subsequentes, quanto dos recursos para seu custeio, a teor do prescrito no art. 17, § 6º, da LRF. Por essa razão, não seria adequada a exigência de compensação dessas despesas financeiras do serviço da dívida por meio da redução permanente de despesa ou pela ampliação permanente de receita, ambas de natureza primária.

2.6.44. A resposta à terceira questão é parcialmente afirmativa, porque apenas os casos de instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos com impacto no curso do exercício devem vir acompanhados de demonstrativo específico das medidas de compensação. **Para os casos de instituição ou majoração de subsídio financeiro ou explícito com repercussão nos exercícios seguintes ao de sua implementação, é de se admitir que a compensação global apresentada nas peças orçamentárias atenderia à exigência de especificação de medidas de compensação, prevista no art. 17, §2º da LRF**, sem prejuízo de incluir nos projetos de leis orçamentárias o demonstrativo das medidas de compensação à instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos que produzam impacto no orçamento respectivo, conforme determinado pelo art. 5º, II da LRF, o que não foi informado nos autos pela SOF e pela STN. (grifo nosso)

86. Pode-se verificar que as respostas da instrução final revertem o entendimento daquela preliminar sujeita aos comentários do gestor. Observa-se também que essa nova interpretação é semelhante às disposições do art. 14 da LRF, que dispõe sobre as renúncias de receita:

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.

87. Em consonância com a instrução final, Acórdão 961/2015-TCU-Plenário (Excerto da Relação 7/2015-TCU-Plenário, Relator Ministro Augusto Nardes) considerou a determinação 9.3.1 parcialmente cumprida e fez as seguintes determinações:

1.6.1. Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão, que:

1.6.1.1. apresente, no relatório quadrimestral a que alude o art. 9º, §4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, demonstrativo das medidas de compensação à instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos com repercussão no mesmo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, a partir de 2014, em cumprimento ao art. 17, caput, §1º e §2º da LRF; (grifo nosso)

1.6.1.2. inclua nos projetos de leis orçamentárias anuais demonstrativo das medidas de compensação à instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos que produzam

impacto no orçamento correspondente, conforme determinado pelo art. 5º, inciso II, da Lei de Responsabilidade Fiscal;

(...)

1.6.4. Apesar os presentes autos definitivamente ao processo originário TC 022.684/2010-7, sem prejuízo de que a Semag dê continuidade ao monitoramento dos subitens 9.1.5, 9.1.6, **9.3.1, 9.3.2** e 9.3.7 do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário em futuro processo autônomo de monitoramento e/ou por ocasião do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República de 2014 e seguintes. (grifo nosso)

II.1.3.3 Monitoramento Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário - TC 037.036/2020-3

88. O TC 037.036/2020-3 refere-se a um segundo monitoramento das determinações do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário, de 14/11/2012, da relatoria do ministro Aroldo Cedraz, proferido no âmbito do processo TC 022.684/2010-7. Este processo de 2010, como informado anteriormente, é um amplo levantamento sobre os benefícios financeiros e creditícios concedido pela União, incluindo os financiamentos do PAC. Em consequência, o Acórdão sob análise e seus sucedâneos também versam sobre uma série de temas.

89. Quanto às DOCCs, a instrução do monitoramento de 2020 (TC 037.036/2020-3, peça 16), indica que ainda cabe analisar o cumprimento das determinações dos subitens 9.3.1, 9.3.2 e 9.3.7 do Acórdão 3.071/2012-TCU Plenário e dos subitens 1.6.1.1, 1.6.1.2 do Acórdão 961/2015-TCU-Plenário. Na análise do cumprimento desses itens relacionados às DOCCs, a instrução do monitoramento citada iniciou sua avaliação pelo cumprimento do item 1.6.1.1 do Acórdão 961/2015-TCU-Plenário.

90. Esse item (1.6.1.1) determina que seja incluído no Relatório Quadrimestral de Cumprimento das Metas Fiscais um demonstrativo das medidas de compensação à instituição ou majoração de **subsídios financeiros** ou explícitos com repercussão **no mesmo exercício financeiro de sua instituição ou majoração**, a partir de 2014.

91. Destacam-se as seguintes diferenças em relação ao item 9.3.2 Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário: o acórdão de 2012 determina que no mesmo relatório sejam especificadas as medidas de compensação voltadas ao aumento permanente de receita ou à redução permanente de despesa em vista da concessão e aumentos de subsídios financeiros e creditícios. Além disto, o item não especifica o prazo; no entanto, como são utilizados os conceitos do art. 17 da LRF nesta determinação e que o item correlato (9.3.1) cita explicitamente ‘em cumprimento ao art. 17, § 2º, da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)’, deduz-se que devem ser elencadas as medidas de compensação para o ano de criação e os dois subsequentes.

92. A instrução informa que no Relatório de Avaliação do Cumprimento das Metas Fiscais do 3º quadrimestre de 2014 já constava o anexo referente ao demonstrativo estabelecido. E que o demonstrativo (Anexo 7) vem sendo incluído nos relatórios quadrimestrais de avaliação desde então. Ressalta que:

51. Vale destacar, que o Anexo 7 dos relatórios de avaliação de cumprimento de metas, publicados nos exercícios de 2022/2023 (figuras 3 e 4), noticia a inclusão, nos projetos ou leis orçamentárias anuais dos reportados exercícios, das medidas de compensação voltadas ao aumento permanente de receita ou à redução permanente de despesa, na forma determinada pelo subitem 1.6.1.2. do Acórdão 961/2015-TCU-Plenário. (TC 037.036/2020-3, peça 16, p.10)

93. Baseada nessas evidências, a instrução considerou que todos os itens relacionados à questão foram cumpridos. Esse entendimento foi acolhido pelo Acórdão 2.563/2023-TCU-Plenário (Excerto da Relação 23/2023), de relatoria do Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti, prolatado na sessão de 6/12/2023 nos seguintes termos:

(...) considerar cumpridas as determinações dos subitens 9.3.1, 9.3.2 e 9.3.7 do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário e dos subitens 1.6.1.1, 1.6.1.2 e 1.6.2 do Acórdão 961/2015-TCU-Plenário; e determinar o apensamento do processo a seguir relacionado aos autos do TC 022.684/2010-7, sem prejuízo de que seja dada ciência da presente deliberação à Secretaria de

Orçamento Federal (SOF) e ao Ministério da Fazenda, de acordo com os pareceres emitidos nos autos. (TC 037.036/2020-3, peça 35, p.1)

II.1.3.4 Análise dos Processos Relacionados ao Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário

94. Em primeiro lugar, cabe ressaltar que os temas abordados nos processos apresentados não dizem respeito simplesmente à elaboração de um demonstrativo específico, eles envolvem questões conceituais relevantes sobre a aplicação do art. 17 da LRF nas normas referentes às concessões de subsídios financeiros e creditícios.

95. De acordo com o relato apresentado nos itens anteriores, é patente que no desenrolar dos processos houve uma mudança no entendimento da necessidade da compensação para a criação de DOCCs relativas a subsídios financeiros e creditícios.

96. Parte-se da severa afronta à LRF apontada no voto do Ministro Aroldo Cedraz em 2012, constante do TC 022.684/2010-7:

21. Tal ocorrência, a meu ver, caracteriza severa afronta ao objetivo principal da LRF, qual seja, assegurar a responsabilidade da gestão fiscal por parte dos entes federados, o que demonstra a relevância do encaminhamento sugerido de se determinar à STN que, em consonância com suas próprias orientações (Manual de Demonstrativos Fiscais, aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios, válido para o exercício de 2011, aprovado pela Portaria-STN 249/2010), especifique as providências voltadas ao aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa em compensação à concessão e sucessivos aumentos da subvenção destinados ao BNDES pela Lei 12.096/2009. (TC 022.684/2010-7, peça 33, p. 2-3)

97. Passa-se pela proposta de audiência dos Secretários da SOF e da STN pelo não cumprimento dos itens 9.3.1 e 9.3.2 do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário no Relatório Preliminar do Processo de monitoramento (TC 028.089/2014-6, peça 31, p.25):

5.1.5 determinar, com fulcro no inciso II do art. 43 da Lei 8.443/1992, c/c o inciso IV do art. 250 do Regimento Interno do TCU, a realização de audiência de Secretário do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e de Secretário de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão, para que apresentem, no prazo de quinze dias, razões de justificativa pelo não cumprimento do disposto no subitem 9.3.2 do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário (item 2.6 deste relatório);

5.1.6 determinar, com fulcro no inciso II do art. 43 da Lei 8.443/1992, c/c o inciso IV do art. 250 do Regimento Interno do TCU, a realização de audiência de Secretário do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, para que apresente, no prazo de quinze dias, razões de justificativa pelo não cumprimento do disposto nos subitens 9.3.1 e 9.3.7 do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário (itens 2.6.1 a 2.6.16 e 2.9.1 a 2.9.5 deste relatório);

98. Conclui-se, então, numa postura divergente das manifestações anteriores. Nessa nova postura mantém-se apenas a exigência de compensação no ano de criação/majoração do benefício. Nesse sentido a item 1.6.1.1 do Acórdão 961/2015-TCU-Plenário (Excerto da Relação 7/2015-TCU-Plenário, Relator Ministro Augusto Nardes) determina a SOF e à STN que:

1.6.1.1. apresente, no relatório quadrimestral a que alude o art. 9º, §4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, **demonstrativo das medidas de compensação à instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos com repercussão no mesmo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, a partir de 2014, em cumprimento ao art. 17, caput, §1º e §2º da LRF**; (grifo nosso)

99. A instrução final que subsidiou o Acórdão não é clara quanto às razões dessa mudança de entendimento. E como o procedimento de votação foi por relação, não há um relatório ou voto individualizado do Ministro Relator que explicitassem as motivações da mudança.

100. Conforme relatado, na análise do cumprimento dos itens 9.3.1 e 9.3.2 da instrução final, a equipe estabeleceu que três perguntas deveriam ser respondidas: i. se são necessárias medidas de compensação de acordo com os ditames do art. 17 para criação/majoração de subsídios financeiros

ou explícitos; ii. se essas medidas são também necessárias no caso de subsídios creditícios ou implícitos; e, se:

(iii) é necessária a apresentação de demonstrativo específico, com detalhamento biunívoco entre subsídio concedido financeiro ou explícito e medida de redução permanente de despesa ou aumento permanente de receita ou basta a compensação global apresentada nas peças orçamentárias com vistas ao cumprimento da exigência de comprovação de que essas despesas não afetam as metas de resultados fiscais estabelecidas na LDO e que seus efeitos financeiros sejam compensados nos períodos seguintes por aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa, prevista no art. 17, § 2º, da Lei Complementar 101/2000? (TC 028.089/2014-6, peça 54, p.18)

101. A resposta da primeira questão é afirmativa, pois os subsídios financeiros ou explícitos cuja criação/majoração gerarem obrigação de execução por um período superior a dois exercícios (conforme definido no art. 17, caput e § 2º da LRF), caracterizar-se-iam como DOCCs sendo, portanto, exigível a adoção de medidas compensatórias de aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa. Em relação à segunda questão, considerou-se que não é pertinente a exigência de compensação, pois esses subsídios, em última instância, podem ser considerados como despesas financeiras que elevam o serviço da dívida, e, as despesas do serviço da dívida são dispensadas de compensação.

102. A resposta à questão iii é bastante curiosa, ela simplesmente descarta todos os requisitos estabelecidos no art. 17 da LRF, sem qualquer justificativa (TC 028.089/2014-6, peça 54, p.19):

2.6.44. A resposta à terceira questão é parcialmente afirmativa, porque apenas os casos de instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos com impacto no curso do exercício devem vir acompanhados de demonstrativo específico das medidas de compensação. Para os casos de instituição ou majoração de subsídio financeiro ou explícito com repercussão nos exercícios seguintes ao de sua implementação, **é de se admitir que a compensação global apresentada nas peças orçamentárias atenderia à exigência de especificação de medidas de compensação, prevista no art. 17, §2º da LRF**, sem prejuízo de incluir nos projetos de leis orçamentárias o demonstrativo das medidas de compensação à instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos que produzam impacto no orçamento respectivo, conforme determinado pelo art. 5º, II da LRF, o que não foi informado nos autos pela SOF e pela STN. (grifo nosso)

103. Em consonância à resposta à questão iii, a instrução propõe que seja feita uma determinação à STN e à SOF para que:

a) apresente, em sessenta dias, no relatório quadrimestral a que alude o art. 9º, §4º, da LRF, demonstrativo das medidas de compensação à instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos com repercussão no mesmo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, a partir de 2014, em cumprimento ao art. 17, caput, §1º e §2º da LRF; (TC 028.089/2014-6, peça 54, p.20-21)

104. À exceção do prazo estabelecido, a proposta foi acolhida no Acórdão 961/2015-TCU-Plenário. No entanto, numa análise *a posteriori*, percebe-se que ela, envolta entre outros temas complexos que buscavam traçar um norte em relação gastos tributários implícitos e explícitos vigentes no país, não é atualmente a melhor interpretação a ser dada ao art. 17 da LRF. Este artigo estabelece que a criação de despesa corrente que fixe para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios deve apresentar a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes; demonstrar a origem dos recursos para o seu custeio; ser acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais; e, ter seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa. Essa compensação também poderia advir do comprometimento de parcela da Margem de Expansão das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado constante apresentada nos respectivos PLDOs (inciso V do § 2º do art. 4º da LRF) ou de um anexo do PLOA.

105. Como não foram apresentadas as razões para esse novo entendimento, supõe-se que ele se deu pela ponderação dos argumentos da STN e SOF. Essencialmente essas Secretarias argumentaram

que, pelo espírito da LRF, o controle da despesa criada (com a respectiva compensação) é anual, atribuído às respectivas LOA e LDO do exercício. Sendo que a LDO estabelece as metas fiscais de acordo com a trajetória prevista para a dívida e que a compensação pela criação de DOCC pode vir de qualquer redução de despesa, pois afinal de contas as despesas discricionárias têm de existir para viabilizar o funcionamento do estado, logo são permanentes.

106. Levando a rigor os argumentos apresentados pela STN e pela SOF e os considerando para todas as despesas obrigatórias de caráter continuado a serem criadas, pois não há qualquer justificativa para que esses argumentos sejam aplicados exclusivamente no caso de as subvenções econômicas, o art. 17 da LRF torna-se inócuo. Chega-se a uma situação em que a interpretação da lei anula a própria lei.

107. Essa interpretação também vai de encontro às LDOs, pois estas normalmente trazem regras tanto sobre a edição de leis que criem DOCCs quanto sobre a criação de DOCCs mediante ato administrativo e não há qualquer regulamentação específica para a criação/majoração de subsídios financeiros. O quadro abaixo relaciona os artigos referentes às regulamentações nas diversas LDOs, sendo que todas fazem referências ao art. 17 da LRF e mencionam a necessidade de compensação.

Quadro 2: Normas Relativas às Medidas de Compensação quando da Criação de Despesa por Alteração Legislativa e por Ato Administrativo nas Leis de Diretrizes Orçamentárias

LDO	Lei	Despesa - Medida de Compensação	Atos Normativos - DOCCs
2006	11.178	Art. 123 caput.	
2007	11.439	Art. 126 caput	Art. 2º § 5º.
2008	11.514	Art. 126 caput	Art. 127. caput
2009	11.768	Art. 120 caput	Art. 121 caput
2010	12.017	Art. 123 caput.	Art. 124 caput
2011	12.309.	Art. 91 caput.	Art. 91 § 10
2012	12.465	Art. 88 caput.	Art. 88 § 10.
2013	12.708	Art. 90 caput	Art. 90 § 8o
2014	12.919.	Art. 94 caput	Art. 94 § 8o.
2015	13.080.	Art. 108 caput	Art. 108. § 8º
2016	13.242.	Art. 113 caput	Art. 113 § 8º.
2017	13.408.	Art. 117 caput.	Art. 117 § 8º.
2018	13.473.	Art. 112. caput.	Art. 112 § 8º
2019	13.707	Art. 114. caput.	Art. 114 § 8º
2020	13.898	Art. 114 caput.	Art. 114 § 8º
2021	14.116	Art. 126 caput	Art. 131
2022	14.194	Art. 125 caput	Art. 129
2023	14.436	Art. 132 caput	Art. 136
2024	14.791	Art. 132 caput	Art. 132 caput
2025(PLDO)		Art. 126 caput	Art. 126 caput

Fonte: As Leis de Diretrizes Orçamentárias dos Respectivos Exercícios, elaboração própria.

108. A LDO 2023 estabeleceu os seguintes regramentos:

Art. 131. 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.

(...)

Art. 132. Caso o demonstrativo a que se refere o art. 131 apresente redução de receita ou aumento de despesas, a proposição deverá:

(...)

a) se for obrigatória de caráter continuado, estar acompanhada de medidas de compensação, por meio:

1. do aumento de receita, o qual deverá ser proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, na hipótese prevista no art. 17 da Lei Complementar 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal; ou

2. da redução de despesas, a qual deverá ser de caráter permanente, na hipótese prevista no art. 17 da Lei Complementar 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal;

Art. 136. As propostas de atos que resultem em criação ou aumento de despesa obrigatória de caráter continuado, além de atender ao disposto nos art. 16 e art. 17 da Lei Complementar 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, deverão, previamente à sua edição, ser encaminhadas aos órgãos a seguir para que se manifestem sobre a compatibilidade e a adequação orçamentária e financeira:

109. Na LDO 2024, o regramento é único, englobando tanto atos infralegais quanto leis:

Art. 132. As proposições legislativas, de que tratam o art. 59 da Constituição, as suas emendas e os atos infralegais que importem renúncia de receitas ou criação ou aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado, nos termos dos art. 14 e art. 17 da Lei Complementar 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, deverão ser instruídos com demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devam entrar em vigor e nos dois exercícios subsequentes e atender ao disposto neste artigo.

(.)

§ 4º Para fins de atendimento ao disposto nos art. 14 e art. 17 da Lei Complementar 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, **as medidas para compensar a renúncia de receita ou o aumento de despesa obrigatória de caráter continuado devem integrar a proposição legislativa ou o ato infreto, com indicação expressa no texto, na exposição de motivos ou no documento que os fundamentarem**, hipótese em que será:

I - vedada a referência a outras proposições legislativas em tramitação; e

II - permitida a referência à lei ou a ato infreto publicados no mesmo exercício financeiro, que registrem de forma expressa, precisa e específica, ainda que na exposição de motivos ou no documento que os tenham fundamentado, os casos em que seus efeitos poderão ser considerados para fins de compensar a redução de receita ou o aumento de despesa.

§ 5º Ficam dispensadas das medidas de compensação as hipóteses de aumento de despesas previstas no § 1º do art. 24 da Lei Complementar 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal. (grifo nosso)

110. A única hipótese de dispensa das medidas de compensação prevista na LDO/2024 diz respeito às despesas da seguridade social indicadas no § 1º do art. 24 da LRF.

111. Nesse sentido entendemos ser necessária uma mudança no disposto no item 1.6.1.1 do Acórdão 961/2015-TCU-Plenário, estabelecendo que **no demonstrativo das medidas de compensação à instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos** sejam apresentadas as medidas de compensação, seja pelo aumento permanente de receita, pela redução permanente de despesa, seja por demonstrativo do PLOA, ou pelo comprometimento da margem de expansão das DOCCs (LRF, art. 4º, § 2º inciso V) para todos os exercícios financeiros previstos no art. 17, § 1º e § 2º da LRF.

112. A pertinência da proposta torna-se ainda mais evidente ao considerarmos as mudanças ocorridas na legislação fiscal, após a prolação do Acórdão 961/2015- TCU-Plenário, que ressaltam a necessidade de um planejamento fiscal de médio e longo prazo.

113. O primeiro destaque cabe à Emenda Constitucional 109/2021. Ela adicionou um inciso no caput do art. 163 da CF/1988 determinando que lei complementar disponha sobre **sustentabilidade da dívida** (indicadores de sua apuração; níveis de compatibilidade dos resultados fiscais com a

trajetória da dívida; trajetória de convergência do montante da dívida com os limites definidos em legislação; medidas de ajuste, suspensões e vedações; e, planejamento de alienação de ativos com vistas à redução do montante da dívida).

114. A Emenda também incluiu o art. 164-A, determinando que os entes federativos devem conduzir suas políticas fiscais de forma a manter a dívida pública em níveis sustentáveis, conforme estabelecido na lei complementar prevista; e, que a elaboração e a execução de planos e orçamentos devem refletir a compatibilidade dos indicadores fiscais com a sustentabilidade da dívida. Por fim, alterou o § 2º do art. 165, estabelecendo que a LDO ‘estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública’.

115. O §1º do art. 2º da Lei Complementar 200/2023 define como compatível com a sustentabilidade da dívida pública o estabelecimento de metas de resultados primários que levem a estabilização da relação entre a Dívida Bruta do Governo Geral (DBGG) e o Produto Interno Bruto (PIB). O § 2º, por sua vez, estabelece que a trajetória de convergência do montante da dívida, os indicadores de sua apuração e os níveis de compatibilidade dos resultados fiscais com a sustentabilidade da dívida constarão do Anexo de Metas Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias.

116. Por fim o art. 11 da LC 200/2023 altera a LRF. Entre as mudanças destaca-se, para a União, a inclusão de novos conteúdos no Anexo de Metas Fiscais, dentre eles:

I - as metas anuais para o exercício a que se referir e para os 3 (três) seguintes, com o objetivo de garantir sustentabilidade à trajetória da dívida pública;

II - o marco fiscal de médio prazo, com projeções para os principais agregados fiscais que compõem os cenários de referência, distinguindo-se as despesas primárias das financeiras e as obrigatórias daquelas discricionárias;

III - o efeito esperado e a compatibilidade, no período de 10 (dez) anos, do cumprimento das metas de resultado primário sobre a trajetória de convergência da dívida pública, evidenciando o nível de resultados fiscais consistentes com a estabilização da Dívida Bruta do Governo Geral (DBGG) em relação ao Produto Interno Bruto (PIB);

117. Assim sendo, considerando-se que:

i. A Lei de Responsabilidade em seu art. 17 estabeleceu o conceito de DOCC e definiu com rigor regras para criação desse tipo de despesa, no entanto excepcionalizou algumas despesas do cumprimento dessas regras. O §6 do art. 17 liberou as despesas destinadas ao serviço da dívida e reajustamento de remuneração de pessoal (CF/1988, art. 37, inciso X) de cumprimento de todas as regras e o art. 24 da Lei isentou algumas das despesas relacionadas à seguridade social da compensação prevista no art. 17. Ou seja, nas excepcionalizações não há qualquer referência aos subsídios financeiros;

ii. Os argumentos da SOF/STN, apresentados no decorrer dos processos para defender a não compensação dos subsídios financeiros, são essencialmente dois: i. o controle da despesa criada, com a respectiva compensação é anual, atribuído ao respectivo orçamento/LDO; e, ii. a compensação prevista no art. 17 da LRF pode vir de qualquer redução de despesa, pois afinal de contas as despesas discricionárias têm de existir para viabilizar o funcionamento do estado, logo são permanentes. Levando-se a rigor esses argumentos e os considerando para todas as DOCCs e não apenas para as subvenções econômicas, uma vez que não há justificativa para se restringir essa argumentação a essa despesa específica, o art. 17 deixa de existir. A interpretação dada simplesmente exime o próprio cumprimento da norma.

iii. As LDOs desde 2006 trazem regras sobre a criação de DOCCs, fazendo referência à necessidade de cumprimento do art. 17 da LRF, por exemplo, o § 4º do art. 132 da LDO 2024: ‘as medidas para compensar a renúncia de receita ou o aumento de despesa obrigatória de caráter continuado devem integrar a proposição legislativa ou o ato infralegal, com indicação expressa no texto, na exposição de motivos ou no documento que os fundamentarem’.

iv. Normas estruturantes recentes relacionadas a questões fiscais ressaltam a necessidade do reforço do planejamento de longo prazo. Com destaque para Emenda Constitucional 109/2021 que deu

caráter constitucional à sustentabilidade da dívida, determinando, inclusive, que os entes federativos devem conduzir suas políticas fiscais de forma a manter a dívida pública em níveis sustentáveis.

v. Nas diversas manifestações que culminaram na prolação do recente Acórdão 2.489/2024-TCU-Plenário, houve o reconhecimento da necessidade de medidas compensatórias na geração despesas de pessoal de caráter obrigatório e continuado e esse entendimento não se restringiu às DOCCs de pessoal.

118. Reitera-se a necessidade de alteração do item 1.6.1.1 do Acórdão 961/2015-TCU-Plenário, de forma a se explicitar a necessidade de compensação para todos os exercícios financeiros previstos no art. 17, § 1º e § 2º da LRF; cabendo ainda uma definição da forma como se dará a compensação; seja por aumento permanente de receita, pela redução permanente de despesa, pelo comprometimento da margem de expansão das DOCCs- (LRF, art. 4º, § 2º inciso V) ou por anexo que venha a ser criado no PLOA (LRF, art. 5º, caput, inciso II).

119. Além disto, na instrução preliminar (peça 66, p.80), foi proposta uma determinação à SOF e à STN nos seguintes termos:

b) determinar à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério de Planejamento e Orçamento que, a partir do segundo exercício subsequente ao proferimento deste acórdão, apresente, no relatório quadrimestral a que alude o art. 9º, § 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, demonstrativo das medidas de compensação à instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos seja por aumento permanente de receita, pela redução permanente de despesa, ou pelo comprometimento da margem de expansão das DOCCs (LRF, art. 4º, § 2º inciso V) para todos os exercícios financeiros previstos no art. 17, § 1º e § 2º da LRF (seção II.1.2.4).

120. O prazo de dois anos para a alteração do demonstrativo foi cogitado, considerando-se a longa duração de vigência do Acórdão sob questão e buscando viabilizar a reestruturação do processo, possibilitando inclusive a discussão da questão no âmbito do Grupo de Trabalho do Plano de Ação, tema debatido no próximo tópico.

121. De acordo com as normas processuais, foram encaminhados às Secretarias ofícios contendo a versão preliminar da instrução e o pronunciamento da DIREF (peças 67-69), para que elas pudessem se manifestar em relação à determinação proposta. Cabe aqui apresentar o posicionamento das Secretarias.

122. Em resposta ao Ofício encaminhado à SOF, o MPO remeteu a este Tribunal a Nota Técnica SEI 1313/2024/MPO de autoria da Coordenação de Operações Oficiais de Crédito, Dívida, Encargos Financeiros e Transferências/SOF (peça 73). A Nota essencialmente chama atenção da complexidade do tema e argumenta que se deve aguardar a conclusão do Plano de Ação para um melhor entendimento sobre a classificação das DOCCs. Pois, no Plano, estão sendo discutidos diversos aspectos conceituais relacionados à caracterização das DOCCs e, uma vez concluído este trabalho, as próprias despesas hoje caracterizadas como DOCCs deverão ser analisadas conforme o padrão definido, de forma a confirmar a sua caracterização enquanto tal. No entanto, ressalta que, dado o prazo para a entrada em vigor do entendimento sugerido, haverá tempo hábil para que as discussões sejam finalizadas.

123. Cabe reproduzir os parágrafos da nota que explicitam a complexidade da análise da natureza dos subsídios e sua interação com o Plano de Trabalho em andamento:

12. Assim, após a conclusão dos trabalhos do referido Grupo, todo o conjunto das despesas, nelas incluídos os subsídios explícitos, necessitará ser revisitado em seus conceitos, no sentido de averiguar se sua classificação está adequada como DOCC ou não. No caso específico dos subsídios, há que se considerar o caráter temporal e de obrigatoriedade sob a ótica desse conceito aperfeiçoado, além do valor de referência do que se considera aumento/criação de despesa para exigência de compensação, quando couber.

13. Essa dificuldade da análise da natureza dos subsídios financeiros deriva da complexidade dos diversos normativos que criam ou expandem tais obrigações, os quais deixam margem à interpretação sobre a obrigatoriedade ou a discricionariedade do gestor em definir seu montante e seu cronograma de execução. Também, no que se refere à questão temporal, cabe a discussão do caráter da continuidade dessas obrigações, tendo em vista que em muitos casos, como, por exemplo, em prorrogações de operações de um determinado Plano Safra, a análise da temporalidade pode levar a mais de uma interpretação sobre a questão da continuidade. Outro ponto a se destacar é que há um fluxo de compensação contínuo dentro das próprias ações de subsídios, em que há efetiva redução de despesa pelo decurso de prazo das parcelas de operações subsidiadas que compensa, em termos orçamentários e financeiros, o impacto dos subsídios de novas operações, mesmo aqueles resultantes de nova regulamentação (por exemplo, nova safra no Plano Safra). Esse aspecto não deve ser desconsiderado, uma vez que o patamar anual dessas despesas depende da relação entre esses fluxos, cabendo, sobretudo, o aprofundamento do debate sobre essa questão, tendo em vista as especificidades associadas à dinâmica dessas despesas. (peça 73, p. 3-4)

124. A STN, por meio de Despacho do Subsecretário de Gestão Fiscal (peça 79) manifestou-se nos seguintes termos:

Especificamente em relação aos programas sob gestão desta SUGEF, é fundamental destacar a complexidade inerente à implementação da determinação contida no relatório, dada a natureza igualmente complexa das políticas públicas de subsídios e subvenções. Assim, torna-se imprescindível reforçar a necessidade de um prazo adequado para discutir, de maneira abrangente, as formas e os impactos dessa implementação.

125. Os comentários dos gestores aqui apresentados não questionam a tese aqui apresentada da necessidade de compensação para todas as despesas classificadas como obrigatorias de caráter continuado. A SOF informa que no âmbito do Plano de Trabalho estão se estabelecendo marcos conceituais para a caracterização de uma despesa enquanto DOCC. Mas, uma vez assim caracterizada, faz-se necessário o estabelecimento regras que definam a forma de cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 17 da LRF, em especial no que diz respeito ao cumprimento das medidas de compensação. A STN ressalta a necessidade de prazo para a discussão da forma e dos impactos da implementação.

126. Nesse sentido, diante dos argumentos apresentados pelas Secretarias e das observações exaradas pelos ministros e pela representante do MPTCU que culminaram na prolação do Acórdão 2.489/2024-TCU-Plenário, considera-se prudente aguardar o desenvolvimento das ações iniciais previstas no Plano de Ação determinado no item 9.1 do Acórdão 333/2022-TCU-Plenário, modificado pelo Acórdão 929/2023-TCU-Plenário, para que sejam propostas alterações em relação às DOCCs.

127. Isto não significa que estejam sendo invalidadas as propostas apresentadas de reformulação do item 1.6.1.1 do Acórdão 961/2015-TCU-Plenário e de determinação à SOF e à STN. Apenas, na expectativa de que o Plano em elaboração possa fornecer mais informações e propostas para o tema, posterga-se, para o acompanhamento de 2024, a análise da pertinência dessas medidas.

128. Nesse sentido, frisa-se, conforme será tratado na Q2, que entre as metas do Plano consta a ‘proposta de ato com regulamentação do conceito de DOCCs, critérios para a classificação e formas de compensação’. O prazo estabelecido era para a sua conclusão era 30/9/2024, mas está atrasado. Conforme relatado na Nota Técnica da SOF (peça 73), o grupo de trabalho responsável pela implementação do Plano de trabalho já está conduzindo uma análise das despesas relacionadas a subsídios financeiros.

Q2. Quais as providências adotadas pelo Poder Executivo para cumprimento da determinação objeto do item 9.1 do Acórdão 333/2022-P, modificado pelo Acórdão 929/2023-P?

129. A determinação objeto do item 9.1 do Acórdão 333/2022-P, modificado pelo Acórdão 929/2023-P (Processo 037.193/2020-1), em sessão datada de 10/5/2023, é a seguinte:

'9.1. determinar aos Ministérios da Fazenda e do Planejamento e Orçamento e à Casa Civil da Presidência da República, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso II, do Regimento Interno do TCU, os arts. 5º, inciso II, 16 e 17 da Lei Complementar 101/2000 e o art. 7º, § 3º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, que, no prazo de 120 dias, elaborem e encaminhem a este Tribunal plano de ação contendo medidas de cunho normativo e gerencial e respectivos agentes e unidades responsáveis por tais medidas, para que, em um prazo máximo de dois anos, seja viabilizada a elaboração anual de um Demonstrativo Consolidado das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado, contendo informações sobre as DOCCs da União, criadas no exercício, oriundas de leis e de medidas provisórias provenientes de todos os Poderes e órgãos autônomos, bem como de atos administrativos, a que se referirem os respectivos dispositivos das Leis de Diretrizes Orçamentárias, informando os critérios utilizados para sua classificação, o aumento da despesa previsto no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, bem como as medidas de compensação adotadas, devendo haver tópico específico sobre as DOCCs de pessoal;'

130. Embora esses Acórdãos sejam oriundos do Acompanhamento de 2020, o diagnóstico da ausência de informações relativas às DOCCs criadas é do acompanhamento de 2019, quando se inaugurou a prática de avaliação sistemática e anual sobre o tema. No acompanhamento de 2019 foi recomendada a produção de um demonstrativo consolidando as informações, no acompanhamento seguinte a recomendação se converteu em determinação.

131. As primeiras informações sobre a implementação do Plano de Ação foram encaminhadas ao TCU no segundo semestre de 2023 e juntadas ao TC 037.193/2020-1. Por meio do Ofício 2413/2023/SE/CC/PR e anexos (peças 128-130), a Secretaria-Executiva da Casa Civil da Presidência da República - CC/PR informou que, em 31/5/2023, foi constituído um grupo de trabalho com integrantes do MF, MPO e CC/PR, cujo objetivo é a construção do plano de ação, a coordenação ficou a cargo do MPO.

132. Em setembro de 2023, o MPO (TC 037.193/2020-1, peça 132) e o MF (TC 037.193/2020-1, peça 133) enviaram ao TCU ofícios de mesmo teor encaminhando a primeira versão do plano de ação e ressaltaram nos respectivos ofícios que:

Esclarecemos que o plano de ação contempla etapas necessárias, subdivididas em atividades, para viabilizar a elaboração anual do demonstrativo solicitado, bem como respectivos responsáveis e prazos previstos. Cabe pontuar que as atividades propostas refletem o debate ocorrido no âmbito dos três ministérios desde o encaminhamento do Acórdão 929/2023. No entanto, é preciso ressaltar que se trata de proposta que contempla ações que dependem de outros agentes além do corpo técnico dos ministérios envolvidos, tais como expedição de normativos regulamentadores e implementação de soluções tecnológicas.

Por fim, registramos que o plano de ação ora apresentado tem caráter indicativo e poderá sofrer alterações conforme os andamentos do trabalho (sem prejuízo ao cumprimento do prazo final estipulado pelo Tribunal). (TC 037.193/2020-1, peça 132, p. 1)

133. O Plano (TC 037.193/2020-1, peça 134), composto de duas páginas, elencou três etapas sequenciais necessárias ao objetivo final de elaboração do Demonstrativo das DOCCs, quais sejam:

1 - Aperfeiçoamento conceitual na definição das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado, envolvendo análise do ato e momento de criação de DOCC, dos requisitos dos atos que implementem as medidas compensatórias, das exceções ao disposto no art. 17 da LRF e das particularidades envolvendo as despesas de pessoal;

2 - Regulamentação da governança do processo de criação e expansão de DOCCs, com foco na atribuição de responsabilidades a cada agente no processo, em observância estrita às respectivas competências legais;

3 - Desenvolvimento/aperfeiçoamento da solução tecnológica e implementação do processo de criação e expansão de DOCCs.

134. A primeira etapa, relacionada a questões conceituais está prevista para ser concluída em

30/9/2024, cujo produto esperado é a ‘proposta de ato com regulamentação do conceito de DOCCs, critérios para a classificação e formas de compensação’.

135. A segunda etapa, questões de governança, com conclusão prevista para 30/6/2025 deverá fornecer definição formal do processo de criação de DOCC e do processo de elaboração do demonstrativo, definir prazos e responsabilidades e fazer um levantamento das soluções tecnológicas necessárias.

136. Por fim, a terceira etapa, constituída de apenas uma atividade, relacionada ao desenvolvimento das soluções tecnológicas que se fizerem necessárias, com conclusão prevista para 31/12/2025, finalizaria com a implementação do processo.

137. Cada uma das atividades das respectivas etapas tem data inicial e final estabelecidas, diversos responsáveis designados e produtos previstos. Porém, apenas a primeira atividade da etapa 1, formalização do grupo de trabalho, tem data final prevista para o exercício de 2023.

138. Posteriormente, no âmbito deste processo, foram encaminhados ofícios ao MF, MPO e à CC-PR (peças 34-39) solicitando:

(.) relato pormenorizado acerca das providências já adotadas ou que estejam em curso no âmbito do Plano de Ação para cumprimento da determinação objeto do item 9.1 do Acórdão 333/2022-TCU-Plenário, modificado pelo Acórdão 929/2023-TCUPlenário (Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado), além do já informado no Ofício 4226/2023/MPO;

139. Em resposta à solicitação (peça 47), o MPO informou que o Grupo de Trabalho (GT) foi criado e iniciou as suas atividades em 1/11/2023. Inaugurando então a atividade 1.2, com discussões semanais do GT ‘sobre a espécie e natureza do ato normativo a ser proposto para conceituação da DOCC’.

140. Essas discussões deveriam gerar, até 28/2/2024, documentos e apresentações a serem debatidos em Workshop com especialistas no tema (atividade 1.3). No entanto, conforme o relato, devido à complexidade dos temas relacionados à atividade 1.2, ela não foi concluída no prazo previsto, consequentemente atrasando também a execução da atividade 1.3, que deveria ter sido concluída em 31/3/2024.

141. Ainda assim, o MPO não previa atraso na conclusão da primeira etapa do Plano, prevista para 30/9/2024:

Como próximos passos, até setembro de 2024, está programada a realização de Workshops para aprofundamento da discussão com atores externos ao GT (Atividade 1.3 do Plano de Ação), consulta à assessoria jurídica sobre pontos específicos discutidos no âmbito da Atividade 1.2 e apresentação dos entendimentos propostos nas discussões à alta administração dos órgãos envolvidos (MPO, MF e CC/PR). (peça 47, p.2)

142. Até julho de 2024, na atividade 1.1, foram realizadas 25 reuniões, cujos tópicos debatidos foram:

1. Caracterização da Obrigatoriedade da DOCC.
2. Caracterização da Continuidade da DOCC.
3. Avaliação se obrigações derivadas de decisões judiciais são DOCC e da observância ao art. 17 da LRF
4. Identificação dos instrumentos que podem criar DOCC.
5. Identificação dos atos que podem aumentar DOCC.
6. Identificação do momento de autorização, criação ou ampliação da DOCC e de compensação.
7. Avaliação quanto à discretionariedade na concessão do benefício/crédito, mas não sua manutenção.
8. Identificação dos atos que podem compensar DOCC.

9. Avaliação quanto à compensação, em especial quanto ao aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa.
 10. Sujeição ao art. 17 da LRF de ato que reduza a despesa no primeiro momento, mas que pode implicar em pequenos aumentos posteriores.
 11. Avaliação da dispensa de compensação do art. 17 - expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados.
 12. Avaliação da Dispensa de compensação do art. 17 - reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.
 13. Tratamento das despesas financeiras que não são serviço da dívida
 14. Tratamento das despesas financeiras (RP 0) primarizadas pela estatística (net- lending) e de despesas extraorçamentárias.
 15. Aplicabilidade do conceito de despesa irrelevante à DOCC.
 16. Avaliação quanto a incidência do art. 17 da LRF para atos que criem ou ampliem despesas de pessoal e benefícios aos servidores, incluindo aspectos relativos à criação de cargos e provimentos, contratação temporária, alteração da estrutura de cargos e carreiras, aumento salarial, reajustamento de benefícios aos servidores, e criação de novos benefícios aos servidores. (peça 47, p.2)
 143. A CC-PR, em resposta à demanda do TCU, emitiu a Nota Informativa 5/2024/ECONÔMICO/SAG/CC/PR - Casa Civil\Secretaria Especial de Análise Governamental Política Econômica (peça 61). Na nota o órgão informa que solicitou informações ao MPO sobre a andamento da elaboração do Plano e recebeu o seguinte relato:

(...) a AECI/MPO informa que há etapas ainda não finalizadas, porém o desenvolvimento do trabalho propiciará, em breve, consulta à assessoria jurídica sobre pontos específicos dos tópicos discutidos e apresentação dos entendimentos propostos nas discussões à alta administração dos órgãos partícipes (MPO, MF e CC/PR). Assim, pode-se considerar que o atendimento ao apontamento do Acórdão 929/2023-TCU-Plenário está em curso, com previsão de finalização de etapas essenciais para a entrega do produto demandado no prazo. (peça 61, p. 4)
 144. O MF (peça 46) também deixou a cargo do MPO o relato pormenorizado do andamento da elaboração do Plano, informando que, conforme combinado entre as pastas, a questão seria respondida pelo MPO, uma vez que a Secretaria-Executiva do GT está naquele Ministério.
 145. Por todo esse relato, ressalta-se o caráter ainda incipiente das medidas relacionadas. Atesta-se o engajamento dos órgãos envolvidos no tratamento do tema, que questões relevantes referentes ao art. 17 da LRF estão sendo discutidas e que o plano possui consistência interna. Frisa-se, no entanto, o atraso no cumprimento de sua primeira etapa, na qual estava prevista a publicação de 'proposta de ato com regulamentação do conceito de DOCCs, critérios para a classificação e formas de compensação'.
 146. Nesse sentido, apesar das expectativas alvissareiras, não há até o momento nenhum produto encaminhado a esse Tribunal que possibilite o estudo e a avaliação sobre propostas contidas no ato previsto.
- #### II.1.4. Conclusão referente às DOCCs
147. Diante do quadro apresentado, observa-se que, no exercício de 2023, permaneceram os problemas elencados nos processos anteriores. Os rigores do art. 17 acabam por gerar diversas estratégias para descharacterizar o caráter obrigatório continuado da despesa criada (a lei não determina, autoriza de acordo com a disponibilidade orçamentária por anos seguidos) e quando isso não é possível, ignoram-se partes do artigo, em especial: 'devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa'.
 148. No acompanhamento de 2021, foi dado um enfoque maior às compensações na criação de DOCCs de pessoal, diante do entendimento do Poder Executivo de que o instituto da compensação

estabelecido na LRF não se aplica às despesas com pessoal, estando estas, para sua criação, sujeitas exclusivamente aos requisitos do art. 169 da CF/1988. O Acórdão 1.691/2023-TCU-Plenário deu à ciência à Casa Civil da Presidência da República, ao MPO e ao MF de que as DOCCs de pessoal se sujeitavam às regras da LRF, em especial ao seu art.17. O Acórdão foi objeto de recurso e como relatado em item deste Relatório, o julgamento do recurso foi concluído em sessão de 27/11/2024.

149. O acórdão original foi reformado e Acórdão 2.489/2024-TCU-Plenário, transformou três das duas ciências em recomendações e excluiu a ciência relativa às DOCCs de pessoal. No entanto, apesar da exclusão da respectiva ciência, o reconhecimento da necessidade de medidas compensatórias na geração de DOCC de pessoal ficou claríssimo nas diversas manifestações exaradas. A discussão centrou-se em como operacionalizar a obrigatória compensação. Além disto, algumas manifestações explicitam a expectativa de que o plano de ação, determinado pelo Acórdão 333/2022-TCU-Plenário, reformado pelo Acórdão 929/2023 - Plenário, enfrente devidamente a questão.

150. O acompanhamento de 2022 decidiu por não atestar a regularidade das DOCCs criadas no exercício sob o argumento de que ‘no estágio atual de conceituação e estruturação das DOCCs, são tantas as questões abertas e os entendimentos antagônicos que não é possível dar uma resposta adequada e suficiente à questão, sendo prudente aguardar os procedimentos em curso que visam sanar as diversas lacunas existentes’: o julgamento do recurso descrito no parágrafo anterior e a execução do Plano de Ação.

151. Em relação ao plano de ação, determinado pelo Acórdão 333/2022-TCU-Plenário, reformado pelo Acórdão 929/2023-TCU-Plenário, deparou-se, neste acompanhamento de 2023, com o caráter ainda incipiente das medidas relacionadas. Atestou-se o engajamento dos órgãos envolvidos no tratamento do tema, que questões relevantes referentes ao art. 17 da LRF estão sendo discutidas e que o plano possui consistência interna. Ressaltou-se, no entanto, o atraso no cumprimento de sua primeira etapa, na qual estava prevista a publicação de ‘proposta de ato com regulamentação do conceito de DOCCs, critérios para a classificação e formas de compensação’.

152. Neste acompanhamento de 2023, aprofundou-se o exame das DOCCs analisadas pela STN referentes às concessões e aumentos de subsídios financeiros. Constatou-se que a Secretaria justificava a ausência de compensação pela anuência do TCU expressa no Acórdão 961/2015-TCU-Plenário (Excerto da Relação 7/2015-TCU-Plenário, Relator Ministro Augusto Nardes).

153. Foi feito um estudo dos processos que culminaram nesse acórdão e chegou-se à conclusão da necessidade de sua alteração de forma a estatuir que, na criação de DOCCs referentes a subsídios financeiros, são necessárias medidas de compensação para todos os exercícios financeiros previstos no art. 17, § 1º e § 2º da LRF. Em consequência, foi proposta de uma determinação à STN e a SOF para que o demonstrativo das medidas de compensação à instituição ou majoração de subsídios financeiros ou explícitos, constante relatório quadrimestral a que alude o art. 9º, § 4º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, passassem a apresentar medidas compensatórias para todos os exercícios previstos na LRF.

154. Uma vez cogitada a determinação, cumprindo as normas processuais, uma versão preliminar do Relatório foi encaminhada à SOF e à STN para que as Secretarias se manifestassem sobre a questão. A SOF, em seus comentários, essencialmente chamou atenção da complexidade do tema e argumentou que se deveria aguardar a conclusão de algumas etapas do Plano de Ação (Acórdão 333/2022-TCU-Plenário, reformado pelo Acórdão 929/2023-TCU-Plenário) para um melhor entendimento da questão. Pois, no Plano, estão sendo discutidos diversos aspectos conceituais relacionados à caracterização das DOCCs e, uma vez concluído este trabalho, as próprias despesas hoje caracterizadas como DOCCs deverão ser analisadas conforme o padrão definido, de forma a confirmar a sua caracterização enquanto tal. A STN, por sua vez, ressaltou a necessidade de prazo para a discussão da forma e dos impactos da implementação.

155. Diante dos argumentos apresentados pelas Secretarias e das observações exaradas pelos Ministros e pela Representante do MPTCU que culminaram na prolação do Acórdão 2.489/2024-TCU-Plenário, considerou-se prudente aguardar o desenvolvimento das ações iniciais previstas no Plano de Ação determinado no item 9.1 do Acórdão 333/2022-P, modificado pelo

Acórdão 929/2023-P, para que sejam propostas alterações em relação às DOCCs. Em especial, da publicação da ‘proposta de ato com regulamentação do conceito de DOCCs, critérios para a classificação e formas de compensação’ produto que deveria ter sido concluído a primeira etapa do Plano de Ação em 30/09/2024.

156. Por todos os fatos apresentados neste tópico, ao se responder à questão: ‘As Despesas Obrigatorias de Caráter Continuado (DOCCs) instituídas no exercício de 2023 atenderam aos requisitos exigidos pela legislação pertinente?’, informa-se que no decorrer dos anos solidificaram-se medidas e entendimentos em relação ao art. 17 da LRF, que, em última instância, acabam por impedir o alcance de seus objetivos. Para despesas menores, a legislação ‘autoriza’, para despesas de vulto, como as de pessoal, ou mesmos subsídios, ignoram-se as compensações. Para a seguridade social, a própria LRF excepcionaliza algumas despesas, no entanto, **a interpretação de quais despesas preencheriam os critérios dessa excepcionalização é controversa**. Enfim, é longo o processo que está por vir para que se possa responder categoricamente que as DOCCs criadas atenderam os requisitos exigidos pela legislação pertinente, processo que exigirá o engajamento dos diversos atores envolvidos no tema.

II.2. Renúncias de Receitas

Q3. As renúncias de receitas tributárias instituídas no exercício de 2023 atenderam aos requisitos exigidos pela legislação pertinente?

157. Segundo informado no Relatório sobre as Contas do Presidente da República do exercício de 2023 (Acórdão 1.124/2024-TCU-Plenário, rel. min. Vital do Rêgo), as renúncias de receitas atingiram o montante de R\$ 646,6 bilhões, correspondendo a 34,0% da receita primária líquida e a 5,96% do PIB. Desse total, R\$ 519 bilhões dizem respeito aos benefícios tributários e R\$ 127,6 bilhões aos financeiros e creditícios.

158. Como se observa, as renúncias tributárias são as mais significativas e, por conseguinte, são objeto específico desta análise. Esses benefícios correspondem a gastos governamentais indiretos decorrentes do próprio sistema tributário. Já as renúncias de receitas financeiras e creditícios são decorrentes de operações de crédito realizadas por instituições financeiras com recursos próprios ou do Tesouro, com base em taxas e prazos mais favoráveis do que os praticados pelo mercado, com vistas ao incentivo de setores específicos.

159. Segundo o art. 14, § 1º, da LRF, a renúncia de receita tributária ‘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’.

160. A RFB utiliza, em relação a essa renúncia, a nomenclatura de gasto tributário, conforme conceito a seguir transcrito, constante de documento incluído na página eletrônica da RFB, juntamento como o Demonstrativo dos Gastos Tributários (DGT):

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

II.2.1. Atendimento aos requisitos exigidos pela legislação pertinente para instituição das Renúncias de Receitas Tributárias no exercício de 2023

161. A presente análise busca responder se foram observados, no exercício de 2023, os dispositivos constitucionais e legais no que diz respeito à concessão, ampliação e aplicação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

162. Conforme se apresenta a seguir, a concessão ou ampliação desses incentivos ou benefícios deve ser acompanhada da observância de um conjunto de preceitos constitucionais e legais. Quanto aos comandos previstos na Carta Magna, o art. 150, § 6º, da CF/1988 exige que as renúncias de receitas sejam concedidas somente por lei específica que regule exclusivamente a matéria ou o respectivo tributo, enquanto o art. 113 do ADCT estabelece que a proposição legislativa que crie ou

altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro.

163. Em termos de legislação infraconstitucional, a LRF estabelece as seguintes condicionantes para a criação regular de benefício tributário:

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.

[...]

§ 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.

164. Quanto aos referidos dispositivos da LRF, convém consignar que, nos subitens 9.3.1 e 9.3.2 do Acórdão 2.692/2021-TCU-Plenário (rel. min. Aroldo Cedraz), prolatados em sede de consulta, assentou-se o caráter alternativo dos incisos I e II do art. 14 da LRF quanto à ausência de obrigatoriedade da previsão e da implementação de medidas de compensação na forma do sobredito inciso II quando a renúncia for considerada na estimativa de receita orçamentária, na forma do inciso I, e forem atendidos os demais requisitos legais.

165. Além disso, as LDOs anuais estabelecem, em relação aos respectivos exercícios de vigência, requisitos a serem observados, no âmbito das proposições legislativas e das respectivas emendas, para instituição dessas renúncias. Na LDO do exercício de 2023 (Lei 14.436/2022), as disposições em comento foram previstas no Capítulo IX (Da Adequação Orçamentária das Alterações na Legislação), conforme os arts. 131 a 134 e 143.

166. Cabe ressaltar que o TCU já expediu diversas deliberações no sentido de que órgãos do Poder Executivo cumpram os dispositivos constitucionais e legais, principalmente o art. 14 da LRF, quando da concessão, ampliação e aplicação das renúncias de receitas, entre as quais: subitens 9.2 e 9.3 do Acórdão 747/2010-TCU-Plenário (rel. min. Augusto Nardes); subitem 9.4 do Acórdão 809/2014-TCU-Plenário (rel. min. Benjamin Zymler); subitem 9.1 do Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário (rel. min. Raimundo Carreiro); subitem 1.6.1 do Acórdão de Relação 384/2016-TCU-Plenário (rel. min. Augusto Nardes), subitem 9.1 do Acórdão 1.840/2019-TCU-Plenário (rel. min. Bruno Dantas), subitem 9.1 do Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário (rel. min. Raimundo Carreiro), subitens 9.3, 9.4 e 9.5 do Acórdão 62/2020-TCU-Plenário (rel. min. Bruno Dantas), subitens 9.2 e 9.3 do Acórdão 2.198/2020-TCU-Plenário (rel. min. Vital do Rêgo) e subitem 9.2 do Acórdão 333/2022-TCU-Plenário (rel. min. Walton Alencar Rodrigues).

167. Acrescente-se que o Tribunal de Contas da União apontou irregularidades sobre o tema, quando da emissão dos Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República dos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019, 2021 2022 e 2023. Por conta dessas impropriedades, a Corte de Contas emitiu sucessivos alertas e recomendações ao Poder Executivo acerca da ausência de atendimento aos requisitos previstos no ADCT, na LRF e nas correspondentes LDOs, quando da proposição de ato normativo, da sanção de projeto de lei, bem como à implementação, de renúncias de receitas tributárias.

168. Em relação ao Poder Legislativo, por meio do subitem 9.2 do Acórdão 793/2016-TCU-Plenário (rel. min. Raimundo Carreiro), foi recomendado às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal que orientassem os órgãos de assessoramento legislativo que atuam junto às

comissões competentes, por ocasião da análise de propostas que concedem ou ampliem renúncias de receitas tributárias, sobre a necessidade de que seja verificado o cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 14 da LRF.

169. Já no subitem 9.5.1 do supracitado Acórdão 2.198/2020-TCU-Plenário, informou-se às Mesas Diretoras da Câmara e do Senado que, em razão da exigência prevista no art. 113 do ADCT, as proposições legislativas que criem ou alterem renúncia de receita deverão ser acompanhadas da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, assim como das medidas compensatórias exigidas pela LRF, não podendo ser consideradas exequíveis, pelos Poderes e órgãos responsáveis pela sua implementação, enquanto as condicionantes constitucionais e legais não forem efetivamente observadas.

170. Ainda quanto ao Poder Legislativo, registre-se o alerta contido no subitem 9.2.2 do Acórdão 2.937/2018-TCU-Plenário, no sentido de que:

(...) a manutenção da atual dinâmica de expansão das despesas e/ou inibição de receitas, mediante inovações ou alterações legislativas desacompanhadas de adequadas estimativas do impacto orçamentário-financeiro nas finanças da União e de medidas mitigadoras destes impactos, acarreta riscos significativos para a sustentabilidade fiscal do país, além de comprometer a capacidade operacional dos órgãos federais para a prestação de serviços públicos essenciais aos cidadãos.

171. Ressalta-se que, mais recentemente, no âmbito do processo de Acompanhamento das Renúncias de Receitas e Despesas Obrigatorias de Caráter Continuado - Exercício de 2022 (TC 028.797/2022-1, rel. min. Jorge Oliveira), também foi constatado o não cumprimento integral de exigências constitucionais e legais para concessão e aplicação das desonerações tributárias, pelos Poderes Executivo e Legislativo, naquele ano. Assim, diante da recorrência dessas impropriedades, o Tribunal assim deliberou, conforme Acórdão 440/2024-TCU-Plenário, prolatado em 13/3/2024:

9.1) dar ciência às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, sobre a necessidade de observância do previsto nos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e nos dispositivos pertinentes da Lei de Diretrizes Orçamentárias em vigor, no âmbito das proposições legislativas, assim como na análise de medidas provisórias, que prevejam a criação, ampliação ou prorrogação de renúncias de receitas tributárias;

9.2) dar ciência aos Ministério da Fazenda e do Planejamento e Orçamento e à Casa Civil da Presidência da República, quanto à necessidade de adoção de medidas para atender aos requisitos estabelecidos nos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e nos dispositivos pertinentes da Lei de Diretrizes Orçamentárias em vigor, quando da proposição de ato normativo ou da sanção de projeto de lei, com vistas a concessão ou ampliação de benefícios tributários que importarem em renúncia de receita, bem como no momento da implementação desses benefícios, ressaltando que, se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício decorrer da condição contida no inciso II do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso, a teor do disposto no § 2º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

9.3. enviar cópia integral destes autos à Procuradoria-Geral da República, para avaliação quanto à conveniência e à oportunidade de atuar na via do controle concentrado de constitucionalidade, haja vista os indícios de vícios no processo legislativo referente às normas que instituíram renúncias tributárias no exercício de 2022, sem o cumprimento integral dos requisitos constitucionais e legais aplicáveis;

172. Isso posto, conforme a Nota Cedat/Copan 9, de 30/1/2024 (peça 30), o Ministério da Fazenda encaminhou demonstrativo, elaborado pela RFB, contendo as desonerações tributárias instituídas em 2023, com os respectivos normativos, as estimativas dos impactos financeiros previstos para esse exercício e para os três seguintes, bem como informações sobre as medidas de compensação porventura necessárias.

173. Considerando os dados constantes daquela Nota, atualizado pelas informações constantes da

Nota Cetad/Copan 39/2024, no âmbito do processo apartado sobre as Contas do Presidente da República de 2023 (TC 021.850/2023-2, rel. min. Vital do Rêgo, peça 25), foram instituídas 32 desonerações tributárias (por meio de trinta atos normativos) no exercício em exame. O valor estimado das desonerações concedidas totaliza cerca de R\$ 213,6 bilhões, se considerados os exercícios de 2023 a 2026, a saber: R\$ 68,4 bilhões em 2023, R\$ 52,0 bilhões em 2024, R\$ 51,1 bilhões em 2025 e R\$ 42,0 bilhões em 2026.

174. Ressalta-se que, em relação ao exercício de 2022, conforme dados prestados pela RFB no âmbito do Acompanhamento referente àquele ano (TC 028.797/2022-1, rel. min. Jorge Oliveira), esses números de 2023 demonstram uma leve redução da quantidade de desonerações instituídas (32 contra 35), bem como, uma pequena elevação nominal (5,6%) do montante total, ou seja, R\$ 213,6 bilhões (que se acumularão de 2023 a 2026) contra 202,2 bilhões (que se acumulariam de 2022 a 2025).

175. Entretanto, se a comparação desse valores totais estimados das renúncias tributárias, instituídas nos anos de 2023 e 2022, for feita em relação aos dados do exercício de 2021 (contemplando os exercícios de 2021 a 2024), no montante total de R\$ 54,0 bilhões (por meio de 24 novas desonerações), conforme informação constante do Acompanhamento referente a 2021 (TC 043.192/2021-1, rel. min. Aroldo Cedraz), observa-se crescimento significativo nos valores das desonerações concedidas naqueles últimos dois anos, ou seja, de 295% e 274,4%, respectivamente.

176. Cabe ressaltar que essa elevação substancial dos montantes dos gastos tributários, instituídos nos últimos dois exercícios, vai de encontro à atual situação de restrição fiscal experimentada pelo país. Ademais, por meio do art. 4º da EC 109/2021, foi previsto o encaminhamento de plano de redução gradual dos benefícios tributários, prevendo que o montante total renunciado não ultrapasse o patamar de 2% do PIB, em oito anos. Em cumprimento ao dispositivo, o Poder Executivo enviou, em 15/9/2021, o plano em apreço ao Congresso Nacional, por meio do PL 3.203/2021, o qual, até a finalização deste relatório, ainda havia sido apreciado pelo Congresso Nacional. Cabe consignar que a análise das medidas previstas no referido plano foi realizada no âmbito do Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República do exercício de 2021, conforme o tópico 4.1.2.9.1 (Plano de Revisão de Benefícios Tributários).

177. Informa-se que, das 32 desonerações contidas no indicado demonstrativo das desonerações tributárias instituídas em 2023, 29 delas (referentes a 27 normas legais especificadas na tabela a seguir) deveriam se submeter à observância dos requisitos constitucionais e legais nos atos de concessão ou ampliação, segundo apresentado na tabela a seguir, a qual demonstra o atendimento ou não das exigências em relação a cada um desses benefícios. As demais três renúncias fiscais instituídas se enquadram nas exceções quanto à aplicabilidade dessas exigências, seja por conta da modalidade do benefício, do tributo envolvido ou, mesmo, da origem e destinação das proposições.

Tabela 3: Atendimento aos Requisitos para Instituição das Renúncias de Receitas Tributárias em 2023

Legislação	art. 113 do ADCT	art. 14 da LRF	Dispositivos da LDO		art. 150, § 6º, da CF
			2023		
Medida Provisória 1.157/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Medida Provisória 1.160/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Medida Provisória 1.163/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Lei 14.537/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Decreto 11.456/2023	*	Sim	*		*
Lei 14.547/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Decreto 11.498/2023	*	Sim	*		*
Medida Provisória 1.171/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Lei 14.564/2023	Não	Não	Não		Sim
Lei 14.568/2023	Não	Não	Não		Sim
Lei 14.592/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Medida Provisória 1.175/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Medida Provisória 1.176/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Medida Provisória 1.178/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Lei 14.620/2023	Não	Não	Não		Sim
Decreto 11.668/2023	*	Sim	*		*
Lei 14.663/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Lei 14.690/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Lei 14.701/2023	Não	Não	Não		Sim
Lei 14.753/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Medida Provisória 1.201/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Lei 14.784/2023	Não	Não	Não		Sim
Portaria 1.668/2023	*	Sim	*		Sim
Medida Provisória 1.202/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Lei 14.787/2023	Sim	Sim	Sim		Sim
Lei 14.789/2023	Não	Não	Não		Sim
Medida Provisória 1.205/2023	Sim	Sim	Sim		Sim

* Não se aplica.

Fonte: RFB.

178. Evidencia-se, com base na tabela 3, a inobservância, por parte do Congresso Nacional, de uma ou mais exigências constitucionais e legais para concessão ou prorrogação de renúncias tributárias, no âmbito das Leis 14.564/2023, 14.568/2023, 14.620/2023, 14.701/2023, 14.784/2023 e 14.789/2023, de iniciativa daquele Poder, uma vez que não foram atendidos alguns ou todos os comandos presentes nos arts. 113 do ADCT, 14, caput e incisos I e II, da LRF, além dos dispositivos contidos na LDO 2023.

179. Tem-se também, que, com relação às Leis 14.568/2023 (Programa Nacional de Apoio à Cultura), 14.620/2023 (Programa ‘Minha Casa, Minha Vida’) e 14.789/2023 (Crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico), foi verificado que o Poder Executivo sancionou os respectivos projetos originários do Poder Legislativo que concederam incentivos fiscais, não obstante a falta de demonstração do cumprimento das exigências de adequação fiscal.

180. E ainda, quanto às renúncias de receitas instituídas pelas Leis 14.568/2023, 14.620/2023 e 14.701/2023 (Isenção das terras sob ocupação e posse de comunidades indígenas, do usufruto das riquezas naturais e da renda indígena), sem a obediência integral das mencionadas condicionantes constitucionais e legais, o Poder Executivo não evidenciou, no momento da implementação dos

respectivos benefícios, o atendimento dessas condicionantes, em desconformidade com o estabelecido no § 2º do art. 14 da LRF, assim como nas deliberações do TCU mencionadas anteriormente.

181. Em termos de materialidade das renúncias instituídas no exercício em análise, cabe destacar a Lei 14.784/2023, que se originou no Senado Federal, conforme o PL 334/2023, de autoria do Senador Efraim Filho. O normativo prorrogou, até 31/12/2027, o benefício de desoneração da folha de salários, previsto nos arts. 7º e 8º da Lei 12.546/2011, e estabeleceu a redução da alíquota da contribuição previdenciária patronal imputada a determinados municípios, por meio da inclusão do § 17 do art. 22 da Lei 8.212/1991. Segundo estimativa da RFB, os montantes das renúncias de receitas concedidas pela Lei 14.784/2023 totalizam: R\$ 15,5 bilhões para 2024, R\$ 16,6 bilhões para 2025 e R\$ 17,7 bilhões para 2026.

182. Na tramitação do referido projeto no Congresso Nacional, não restaram demonstrados: o impacto orçamentário-financeiro para o ano corrente e os dois seguintes, a consideração da renúncia na estimativa de receita orçamentária ou a indicação das medidas de compensação, em desacordo com o disposto nos arts. 113 do ADCT, 14 da LRF e 131 e 132 da LDO 2023.

183. Após a aprovação pelo Poder Legislativo, o Presidente da República decidiu vetar integralmente (Mensagem 619/2023) o referido PL, por violar os dispositivos supracitados. Entretanto, em 17/12/2023, o Congresso Nacional rejeitou o veto e, posteriormente, em 27/12/2023, promulgou a Lei 14.784/2023.

184. Posto isso, por meio da Medida Provisória 1.202, de 28/12/2023, o Poder Executivo estabeleceu a revogação, a partir de 1º/4/2024, da Lei 14.784/2023 em apreço, bem como previu, a partir dessa data, a concessão da desoneração parcial da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento para as empresas que exercem determinadas atividades, quanto à contribuição prevista no inciso I do caput do art. 22 da Lei 8.212/1991 (estimada em: R\$ 5,6 bilhões para 2024, R\$ 4,2 bilhões para 2025 e R\$ 2,8 bilhões para 2026). Como medida de compensação para esse novo benefício, indicou-se, no âmbito da Exposição de Motivos 175/2023 MF, a revogação do art. 4º da Lei 14.148/2021, que reduzia a 0% as alíquotas do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre o resultado auferido pelas pessoas jurídicas pertencentes ao setor de eventos.

185. Informa-se que, em 27/2/2024, o Poder Executivo editou a Medida Provisória 1.208/2024, por meio da qual revogou dispositivos da MP 1.202/2023, dentre eles os que extinguiram os benefícios estabelecidos na Lei 14.784/2023, bem como os que criaram a desoneração parcial da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

186. Posteriormente, o Poder Executivo ingressou com a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 7633, sob o argumento de que as renúncias fiscais previstas na Lei 14.784/2023 foram instituídas sem a adequada demonstração do impacto orçamentário e financeiro. De acordo com a AGU, a prorrogação da desoneração da folha representa uma redução de cerca de R\$ 10 bilhões anuais na arrecadação. Na data de 25/4/2024, o Ministro do STF Cristiano Zanin (relator), concedeu liminar suspendendo a eficácia da lei que prorrogou o benefício. A decisão foi levada a referendo no Plenário Virtual, mas a discussão foi interrompida, já com cinco votos a favor da manutenção da liminar, por conta de pedido de vista dos autos, do ministro Luiz Fux.

187. Em despacho, o relator apontou que a AGU, em nova manifestação no processo (15/5/2024), pediu que o Congresso fosse ouvido sobre a possibilidade de viabilizar, em até sessenta dias, a deliberação de um projeto de lei sobre o tema, a ser encaminhado pelo Poder Executivo. Durante este período, a AGU solicitou, ainda, que os efeitos da decisão liminar fossem suspensos para garantir tempo para a deliberação do Congresso.

188. E, ainda, conforme decisão proferida em 16/7/2024, o Ministro Edson Fachin, vice-presidente em exercício da Presidência do STF, prorrogou até 11/9/2024 o prazo para que o Congresso Nacional e o Poder Executivo busquem uma solução consensual sobre o benefício da folha de pagamento.

189. Por conseguinte, com base em acordo realizado por aqueles poderes, por meio do Projeto de

Lei 1.847, de 2024, tramitado no Congresso Nacional, definiu-se um regime de transição para a contribuição substitutiva prevista pelos referidos arts. 7º e 8º da Lei 12.546/2011, e para o adicional sobre a Cofins-Importação previsto pelo § 21 do art. 8º da Lei 10.865, de 30/4/2004. Posteriormente, o referido projeto foi aprovado, dando origem à Lei 14.973, de 16/9/2024, que também versou sobre outros temas, como a regularização de ativos no exterior e a atualização dos valores dos bens imóveis, entre outros.

190. Cabe registrar, ainda, a existência de representação formulada pelo Subprocurador Geral Lucas Rocha Furtado, do Ministério Público junto ao TCU, que aborda especificamente o tema, na forma do TC 003.031/2024-1 (rel. Min. Walton Alencar Rodrigues), o qual se encontra em instrução nesta unidade técnica, na presente data.

191. Assim, entende-se, assim, que por se tratar de eventos ocorridos já no curso do exercício de 2024, não abarcados por esse acompanhamento, bem assim em face da judicialização do caso, da tramitação no Congresso Nacional do referido Projeto de Lei, e da existência do supracitado processo de controle externo, a análise sobre a constitucionalidade e legalidade das desonerações tributárias em questão, bem como de seus efeitos fiscais, deva ser realizada oportunamente no âmbito do Parecer Prévio acerca das Contas do Presidente da República de 2024.

192. Por todo o exposto, a despeito das retomencionadas deliberações já exaradas pelo TCU, ainda remanesce a prática do Congresso Nacional de propor legislações e respectivas emendas, além de aprovar medidas provisórias, sem demonstração do atendimento de todos os requisitos exigidos para concessão ou ampliação do benefício tributário, consubstanciados nos referidos comandos constitucionais e legais.

193. Além disso, apesar de não se observar, no âmbito das normas legais originárias do Poder Executivo, o descumprimento das exigências constitucionais e legais para criação ou prorrogação de renúncias tributárias durante o exercício de 2023, aquele Poder sancionou projetos originários do Poder Legislativo de concessão desses incentivos fiscais, bem como implementou os respectivos benefícios, não obstante a falta de demonstração do atendimento às exigências de adequação fiscal.

194. Importa consignar que, por conta da recorrência dessas irregularidades observadas no âmbito do poder Executivo, no recente Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2023, foram expedidos os seguintes alertas (Acordão 1.124/2024-TCU-Plenário, rel. min. Vital do Rêgo):

4.1 Alertar o Poder Executivo acerca do não atendimento das disposições dos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF), 131 a 134 e 143 da Lei 14.436/2022 (LDO 2023) no momento da sanção de projetos de leis de concessão e ampliação de benefícios tributários que importaram em renúncia de receita, bem como no momento da implementação desses benefícios; (seção 4.1.2.9)

4.2 Alertar o Poder Executivo de que benefícios tributários aprovados por medidas legislativas sem a devida adequação orçamentária e financeira, e em inobservância ao que determina a legislação vigente, especialmente o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) e os dispositivos pertinentes da LDO em vigor, somente podem ser efetivamente implementados após satisfeitos os requisitos previstos na citada legislação; (seção 4.1.2.9)

195. Em relação à questão da ausência de providências saneadoras posteriores, de modo a conferir a devida adequação orçamentária e financeira, quando da implementação dessas renúncias fiscais, cabe destacar a análise constante do Capítulo 6 (Monitoramento das Recomendações e Alertas do TCU nas Contas do Presidente da República de 2019 a 2022 e providências adotadas) daquele Parecer Prévio relativo ao exercício de 2023, relativamente à seguinte recomendação originária das Contas do Presidente da República de 2019:

6.2.4. Deliberação original: CG2019 - 3.8

Ao Poder Executivo Federal que, em atenção ao Acórdão 1.907/2019-TCU-Plenário, quando da edição ou sanção de ato normativo que acarrete renúncia de receita tributária, encaminhe ao

Tribunal de Contas da União, como condição de eficácia dos benefícios tributários aprovados, demonstrativo comprobatório que permita aferir, de forma clara e inequívoca, o cumprimento integral de cada requisito constitucional e legal relacionado à compatibilidade e à adequação orçamentária e financeira do benefício tributário aprovado e promulgado, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal; do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT); do art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF); e da Lei de Diretrizes Orçamentárias vigente.

196. No âmbito daquela análise, após exame das alegações encaminhadas pela Casa Civil, verificou-se que o Poder Executivo ‘não encaminhou os indicados demonstrativos comprobatórios ao TCU, bem como as retomencionadas argumentações foram insuficientes para justificar a não apresentação da documentação em apreço’. Ademais, foi observado o não atendimento de todas as exigências constitucionais e legais no momento da sanção de projetos originários do Poder Legislativo para concessão ou prorrogação de alguns benefícios tributários em 2023, bem como quando da implementação desses benefícios, como já detectado em outros Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República.

197. Registrhou-se também, no Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República de 2023, que a questão havia sido objeto de análise aprofundada no bojo do acompanhamento da conformidade das renúncias de receitas do exercício de 2022, que resultou no retomencioando Acórdão 440/2024-TCU-Plenário (rel. Min. Jorge Oliveira).

198. Assim, entendeu-se por bem, dispensar novo monitoramento da recomendação em comento, tendo em vista que seria realizada um exame mais amplo sobre as providências adotadas pelo Poder Executivo, neste acompanhamento que trata da conformidade das renúncias de receitas de 2023.

199. Registre-se que, em observância ao previsto no § 2º do art. 14 da LRF, o Tribunal tem se posicionado no sentido de que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita somente pode ser implementada (eficácia) pelo Poder Executivo se forem satisfeitos os requisitos previstos nos arts. 14 da LRF e 113 do ADCT, bem como os dispositivos pertinentes da LDO em vigor. Esse entendimento está consubstanciado nos subitens 9.1 dos Acórdãos 1.840/2019-TCU-Plenário (rel. min. Bruno Dantas) e 1.907/2019-TCU-Plenário (rel. min. Raimundo Carreiro), subitens 9.3, 9.4 e 9.5 do Acórdão 62/2020-TCU-Plenário (rel. min. Bruno Dantas), subitem 9.3 do Acórdão 2.198/2020-TCU-Plenário, e subitem 9.2 do retomencioando Acórdão 440/2024-TCU-Plenário, bem como nos alertas e recomendações contidos nos Pareceres Prévios sobre as Contas do Presidente da República de 2019, 2021, 2022 e, mais recentemente, de 2023.

200. Cabe, ressaltar, entretanto, a abordagem realizada, também no âmbito do Capítulo 6 do Parecer Prévio de 2023, quanto à recomendação 3.5 consignada nas Contas do Presidente da República de 2022, a seguir transcrita:

6.1.5. Deliberação original: CG2022 - 3.5

Deliberação original: CG2022 - 3.5 Ao Poder Executivo que inclua na Prestação de Contas do Presidente da República informações, com respectivos documentos comprobatórios, relativas às medidas adotadas no exercício concernentes à adequação fiscal prévia à efetiva implementação de desonerações tributárias, em caso de aprovação pelo Congresso Nacional sem atendimento ao disposto nos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), 14 da Lei Complementar 101/2000 (LRF) e dispositivos pertinentes da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

201. Relatou-se, sobre a questão, que não foram incluídos, na PCPR 2023, os respectivos documentos comprobatórios referentes à adequação fiscal e legal prévia à implementação das desonerações tributárias durante o referido exercício, em inobservância à recomendação em apreço. Informou-se, por outro lado, que a RFB não havia colocado obstáculos à disponibilização de todas as manifestações técnicas produzidas em suas análises, cujos documentos devem ser centralizados pela Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda para posterior envio ao TCU.

202. Por fim, na análise realizada sobre o tema, ressaltou, conforme alegado pela RFB, ‘a

dificuldade jurídica do Poder Executivo de suspender a eficácia das normas legais que concedem benefícios tributários, sem a demonstração dos requisitos legais e constitucionais aplicáveis, haja vista a falta de regulamentação sobre o tema, bem como a possibilidade de gerar litígios judiciais de forma generalizada'.

203. Assim, acolhendo em parte a argumentação apresentada pelo Poder Executivo, entende-se que as normas jurídicas em questão, ou seja, os atos legais e infralegais que concedem renúncias de receitas tributárias, ao serem publicados, já consumam o direito do benefício fiscal aos contribuintes abarcados pela norma, conforme os tributos e outras condicionantes estabelecidas, como áreas de atuação e prazos. No entanto, se esses atos estiverem condicionados à implementação de medidas de compensação, conforme prescreve o § 2º c/c o inciso II, do art. 14 da LRF, fica evidente que caberia ao Poder Executivo adotar as respectivas medidas previstas nos dispositivos, no momento da entrada em vigor das normas em comento.

204. Por todo o exposto, apesar de não se observar, no âmbito das normas legais originárias do Poder Executivo, o descumprimento das exigências constitucionais e legais para criação ou prorrogação de renúncias tributárias, durante o exercício de 2023, foi verificado que aquele Poder sancionou projetos, originários do Poder Legislativo, de concessão desses incentivos fiscais, bem como implementou os respectivos benefícios, sem a devida demonstração do atendimento às exigências de adequação fiscal.

205. Assim, entende-se que se deva dar ciência ao Ministério da Fazenda e à Casa Civil da Presidência da República, com fulcro no art. 43, inciso I, da Lei 8.443/1992, c/c o art. 250, inciso III, do Regimento Interno do TCU e os arts. 11 e 14, § 2º, inciso II, da Resolução-TCU 315/2020, quanto à necessidade de observância dos requisitos estabelecidos nos arts. 113 do Ato das Disposições Transitórias (ADCT), 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e nos dispositivos pertinentes da Lei de Diretrizes Orçamentárias em vigor, quando da sanção de projeto de lei concernente à concessão ou ampliação de benefícios tributários que importarem em renúncia de receita.

206. Em relação ao previsto no § 2º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que trata das condicionantes constitucionais e legais para eficácia dos benefícios de natureza tributária, no caso de ato de concessão ou ampliação do incentivo decorrer da condição contida no inciso II do art. 14 da LRF (indicação de medidas de compensação), propõe-se que seja, também, dada ciência ao Ministério da Fazenda e à Casa Civil da Presidência da República, sobre a necessidade de adoção de providências com vistas à implementação dessas medidas, no momento da entrada em vigor dos respectivos atos legais e infralegais.

207. Entende-se, ainda, que seja dada ciência às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, sobre a necessidade de observância das exigências constitucionais e legais, no âmbito das proposições legislativas, assim como na análise de medidas provisórias, que dispõem sobre a criação ou prorrogação de renúncias de receitas tributárias.

II.2.2. Atendimento ao disposto nos arts. 165, incisos I e II, da LDO 2023, e 4º, § 4º, incisos I e II, da EC 109/2021, referentes ao acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios

Q4. Quais as providências adotadas pelo Poder Executivo para atendimento ao disposto nos arts. 165, incisos I e II, da LDO 2023, e 4º, § 4º, incisos I e II, da EC 109/2021, referentes ao acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios?

208. A previsão para o acompanhamento e a avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios está contida art. 165, incisos I e II, da LDO 2023, a seguir transcritos, cujo mandamento também constou das LDOs de 2022 (Lei 14.194/2021, alterada pela Lei 14.353/2022), de 2021 (Lei 14.116/2020, alterada pela Lei 14.143/2021), por meio dos respectivos artigos 158, incisos I e II, bem como da LDO 2024 (art. 164, incisos I e II, da Lei 14.791/2023) e da LDO 2025 (art. 161, incisos I e II, da Lei 15.080/2024).

Art. 165. O Poder Executivo federal adotará providências com vistas a:

I - elaborar metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios, e o cronograma e a periodicidade das avaliações, com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade;

II - designar os órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios tributários, financeiros e creditícios; e

(...)

209. No Acompanhamento que tratou das renúncias de receitas de 2022 (TC 028.797/2022-1, rel. min. Jorge Oliveira), o tema também foi examinado, considerando as informações fornecidas pela Casa Civil da Presidência da República. No âmbito do respectivo relatório da equipe, entendeu-se que, quanto aos incisos I do art. 158 da LDO daquele exercício (equivalente ao inciso I do art. 165 da LDO 2023), ‘foi demonstrado que o Poder Executivo vem adotando providências com vistas à elaboração de metodologia e avaliação dos benefícios em apreço, inclusive com cronograma e periodicidade das avaliações, a cargo do Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, conforme dispõe o Decreto 11.558/2023’.

210. Já no que concerne ao inciso II daquele art. 158, constatou-se ‘que o Poder Executivo atendeu ao dispositivo, quanto à designação dos órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios tributários, financeiros e creditícios’.

211. Não obstante, concluiu-se, no relatório, que o assunto deveria ser examinado, mais uma vez, por ocasião do presente acompanhamento relativo a 2023, ‘ou em futura ação de controle que objetive especificamente a análise em comento, com vistas a monitorar as respectivas medidas efetivamente adotadas’

212. Já no que concerne ao disposto nos incisos I e II, do § 4º, do art. 4º da EC 109/2021, transcritos adiante, foi verificado que, até a finalização do respectivo relatório daquele Acompanhamento de 2022, não havia qualquer proposta de projeto com vistas a edição de lei complementar em comento. Assim, neste Acompanhamento do exercício de 2023, buscou-se informações mais atualizadas sobre as providências adotadas para atendimento desses mandamentos.

(...)

§ 4º Lei complementar tratará de:

I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;

II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicosociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

(...)

213. Por conseguinte, foi solicitado à Secretaria Especial de Relações Governamentais da Casa Civil da Presidência da República, conforme Requisição de Informações (peça 34) anexada ao Ofício 27942/2024-TCU/Seproc (peça 37), que fossem fornecidas as seguintes informações e documentos:

a) relato pormenorizado e atualizado acerca das providências adotadas para cumprimento do disposto no art. 165, incisos I e II, da Lei 14.436/2022 (Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO 2023) e no art. 164, incisos I e II, da Lei 14.791/2023 (LDO 2024), além do já informado na Nota Informativa 3/2023/Econômico/SAG/CC/PR:

a.1) elaboração de metodologia de acompanhamento e avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios, com o cronograma e a periodicidade das avaliações, com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade;

a.2) designação dos órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios tributários, financeiros e creditícios;

b) relato pormenorizado acerca das providências adotadas para cumprimento do disposto no art. 4º, § 4º, incisos I e II, da Emenda Constitucional 109/2021, que prevê a edição de lei complementar com o objetivo de estabelecer: critérios, metas e procedimentos para concessão de incentivos ou benefícios tributários, financeiros e creditícios; regras para avaliação periódica dos impactos econômicos desses incentivos ou benefícios, com divulgação dos respectivos resultados; redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o caput do art. 4º da referida emenda;

214. Em resposta, aquele órgão encaminhou, por meio do Ofício 1160/2024/SE/CC/PR (peça 60), a Nota Informativa 5/2024/Econômico/SAG/CC/PR (peça 61), o Ofício SEI 3140/2024/MPO (peça 62), o Ofício 2926/2024/MPO (peça 65), o Despacho SEI 43803913 (peça 63), e o e-mail contendo Mensagem Manifestação/MF (peça 64).

215. Conforme a referida Nota Informativa 5/2024/Econômico/SAG/CC/PR, a Casa Civil apresentou suas considerações, com base na consolidação das informações prestadas, tanto pelo MPO quanto pelo MF, no âmbito dos demais documentos acima citados.

216. No que se refere às providências relacionadas ao subitem ‘a.1’ da supracitada Requisição de Informações, que trata do disposto no inciso I, do art. 165, da LDO 2023, constou inicialmente a informação, originária do referido Despacho SEI 43803913, de que foram aprovados novos critérios para relevância e criticidade na seleção das políticas públicas, por meio da Resolução-CMAP 7/2024, os quais serão utilizados na análise de oito políticas obtidas a partir de um universo de trinta e duas existentes para cada comitê (Comitê de Monitoramento e Avaliação de Gastos Diretos - CMAG e Comitê de Monitoramento e Avaliação de Subsídios da União - CMAS).

217. Quanto ao cronograma e periodicidade de avaliações, alegou-se que ‘permanecem vigentes as condições definidas na Resolução CMAP 3, de 19 de março de 2021, que estabelece, dentre outras, a duração de até 24 (vinte e quatro) meses do ciclo de avaliação, composto pelas fases de pré-avaliação, execução da avaliação, aprovação do relatório de recomendação e divulgação e apresentação dos resultados ao Congresso Nacional’. Cabe registrar que foram informadas as avaliações publicadas em agosto de 2023, dentre as quais aquelas referentes à Política de Desoneração do Biodiesel, do Fundo da Marinha Mercante e dos Benefícios Previdenciários a Empregados e FAPI. Ademais, informaram-se as avaliações previstas para serem publicadas em agosto de 2024, quais sejam, referentes ao Fundo Clima, Subsídios à Termoelectricidade e Lei de Incentivo ao Esporte.

218. Ainda sobre o subitem ‘a.1’, no que concerne aos indicadores de eficiência, eficácia e efetividade em questão, constou do Despacho SEI 43803913, que foram observados esses indicadores, a partir das avaliações do ciclo de 2023, ‘pois estão sendo realizadas por meio de avaliações executivas, com as seguintes seções: descrição da política, diagnóstico, desenho, implementação, governança, resultados, impactos, execução financeira e insights sobre eficiência e economicidade’.

219. Em relação ao subitem ‘a.2’, relativo ao inciso II, do art. 165, da LDO 2023, na Nota Técnica da Casa Civil informou-se que, com base naquele Despacho 43803913, não houve alteração em relação à manifestação outrora enviada a este Tribunal, uma vez que os Anexos I e II do Decreto 9.834/2019, que definem os órgãos gestores e corresponsáveis pelas políticas públicas, foram mantidos pelo Decreto 11.558/2023, conforme respectivo art. 15, transcreto:

Art. 15. Ficam revogados:

I - o Decreto 9.834, de 12 de junho de 2019; e

II - o art. 21 do Decreto 10.321, de 15 de abril de 2020.

Parágrafo único. A eficácia dos Anexos I e II ao Decreto 9.834, de 2019, fica mantida até a edição de ato do Conselho que disponha sobre:

I - os órgãos gestores e corresponsáveis pelas políticas públicas financiadas por benefícios de natureza tributária; e

II - os órgãos gestores das políticas públicas financiadas por benefícios financeiros ou creditícios

220. No tocante ao item ‘b’ da Requisição de Informações em apreço, que versa sobre o disposto nos incisos I e II, § 4º, art. 4º, da EC 109/2021, a Casa Civil da Presidência da República expôs, inicialmente, considerações formuladas pela Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda (SERT/MF), com base na supracitada ‘Mensagem Manifestação/MF’, entre as quais, a de que cenário atual de concessão de benefícios fiscais foi significativamente alterado por conta da reforma tributária sobre o consumo, implementada pela EC 132/2023. Por conseguinte, aquela Secretaria Extraordinária consignou que ‘o novo modelo tributário terá características que se aproximam daquelas estabelecidas pelos dispositivos em comento’.

221. Nesse sentido, na Nota Técnica enviada pela Casa Civil, são mencionadas as seguintes características daquela reforma que dialogam com os comandos definidos nos incisos I e II do § 4º do art. 4º da EC 109/2021:

Extinção do ICMS estadual, do ISS municipal e das contribuições do PIS/COFINS, além da redução substancial do IPI, com a consequente extinção dos benefícios tributários associados a esses tributos;

Previsão de vedação à concessão de incentivos ou benefícios fiscais ao IBS e CBS, a não ser em hipóteses expressamente previstas na EC 132/2023;

Promoção de identidade normativa entre os novos tributos ao definir que estes deverão obedecer as mesmas regras atinentes a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação e regras de não cumulatividade e de creditamento; e

Instituição de avaliação quinquenal de custo-benefício dos regimes diferenciados de forma a avaliar a conveniência/cabimento de sua manutenção.’

222. No âmbito daquela Nota Técnica, destaca-se, também, em relação à gestão da concessão dos benefícios de natureza tributária, que ‘ao vedar a concessão de quaisquer benefícios de natureza fiscal, a não ser aquelas que estejam expressamente previstas na EC 132/2023, o legislador constituinte já definiu o critério objetivo para a sua respectiva concessão, nos termos do inciso I, § 4º do art. 4º da EC 109/2023’.

223. Alegou, por fim, no tocante à avaliação dos benefícios tributários, que, por meio do § 10, art. 9º, daquela EC 132/2023, a seguir transcrito, tornou-se obrigatória a avaliação quinquenal do custo-benefício dos regimes diferenciados, tendo em vista ser uma premissa para a sua continuidade, atendendo, por conseguinte, o comando dado pelo inciso II, § 4º daquele art. 4º da EC 109/2023.

§ 10. Os regimes diferenciados de que trata este artigo serão submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, não observado o disposto no § 2º, garantidos os respectivos ajustes nas alíquotas de referência.

224. Em análise do apresentado pela Casa Civil por meio dos documentos acima citados, entende-se, quanto ao estabelecido no art. 165, incisos I e II, da LDO 2023 (subitens ‘a’ e ‘b’ da Requisição de Informações), entende-se que que foi demonstrada a continuidade das medidas com vistas à seleção dos benefícios tributários a serem avaliados, bem como a utilização de indicadores de eficiência, eficácia e efetividade para esse fim. Verificou-se, ademais, que foram encaminhadas informações sobre o cronograma e periodicidade das avaliações, assim como os órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios.

225. No que diz respeito às providências informadas quanto ao cumprimento das disposições

previstas no art. 4º, § 4º, incisos I e II, da EC 109/2021 (letra ‘b’ da Requisição de Informações), depreende-se que a Casa Civil procurou demonstrar, em suma, que os novos regramentos estabelecidos pela citada reforma tributária, previstos na EC 132/2023, atendem aos comandos do ordenamento constitucional.

226. Ao se analisar os dispositivos trazidos pela reforma em questão, constata-se que, conforme alegado, foram previstas alterações significativas quanto à sistemática de concessão de benefícios fiscais, com a instituição de novos tributos sobre o consumo, ou seja, o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS e a Contribuição sobre Bens e Serviços- CBS, os quais substituirão os atuais tributos incidentes sobre o consumo. Por outro lado, cabe ressaltar que a EC em apreço não trata dos tributos incidentes sobre a renda e o patrimônio.

227. Saliente-se que, conforme o previsto naquela EC 132/2023, haverá a eliminação gradual e longa (período de transição até 2033) dos atuais benefícios fiscais sobre o consumo, regimes especiais e outros tratamentos diferenciados, com exceção de alguns casos, como o Simples Nacional, o Perse e a Zona Franca de Manaus.

228. Assim, a quantidade dos incentivos, atualmente em vigor, deverá ser progressivamente reduzida, juntamente com a instituição dos novos tributos, considerando que, por meio da alteração promovida pelo art. 156-A, § 1º, inciso X, vedou-se a concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos aos supramencionados IBS e CBS, bem como de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, ‘excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição’.

229. Dessa forma, depreende-se que o legislador condicionou a concessão de novos benefícios à previsão constitucional, ao contrário do modelo atual, cuja concessão é veiculada, quase sempre, em nível de lei ordinária.

230. No entanto, apesar dessa condição estabelecida para concessão dos incentivos, (‘hipóteses previstas na Constituição’), cabe considerar o disposto no § 1º do art. 9º da EC 132/2023, transscrito a seguir, o qual prevê que lei complementar que instituir os impostos IBS e CBS poderá, por exemplo, definir, para fins de conceção dos incentivos fiscais, várias operações beneficiadas com redução de 60% das alíquotas desses tributos, dentre os diversos bens e serviços indicados nos incisos I a XIII daquele dispositivo, como educação, saúde, dispositivos médicos, além de outros. Assim, entende-se ser plausível que, no âmbito de lei complementar, se amplie a definição de uma hipótese de benefício tributário, prevista naquela Emenda Constitucional.

(...)

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o **caput** entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

(...)

231. Por conseguinte, considerando que a reforma tributária em apreço exige a edição de complementar para sua regulamentação, prevê um longo período de transição até sua implementação completa (ano de 2033), se restringe aos tributos incidentes sobre o consumo, bem como não versa sobre os benefícios de natureza financeira ou creditícia, entende-se que o estabelecido na EC 132/2023 não supre a normatização exigida pelo inciso I, § 4º, do art. 4º, da EC 109/2021.

232. Já em relação às regras para avaliação dos incentivos ou benefícios tributários, creditícios e financeiros, previstas no inciso II, § 4º, art. 4º, da referida EC 109/2021, considera-se que o comandado expresso no § 10, art. 9º, da EC 132/2023 também não atende por completo àquele

dispositivo, como alegado pela Casa Civil, tanto por conta das razões anteriormente expostas, referentes à limitação do alcance da reforma tributária em comento, quanto pelo fato de aquele § 10 não dispor sobre as regras que embasarão essa avaliação e nem sobre a divulgação irrestrita dos respectivos resultados, requeridas naquele inciso II.

233. Dessa forma, pode-se concluir que o texto da reforma tributária, consubstanciada na EC 132/2023, não supre o previsto naqueles dispositivos da EC 109/2021, quanto à necessidade de estabelecimento de critérios objetivos e de procedimentos para concessão, bem como de regras para avaliação periódica, dos incentivos ou benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira.

234. Por fim, cabe propor que seja dada ciência à Casa Civil da Presidência da República a respeito da necessidade de adoção de providências com vistas à edição de lei complementar que contemple os comandos expressos nos incisos I e II, do § 4º, do art. 4º, da EC 109/2021.

II.2.3. Atendimento ao art. 198, § 3º, inciso IV, do Código Tributário Nacional (CTN) - transparência de incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica

Q5. Quais as providências adotadas pelo Poder Executivo para cumprimento do disposto no art. 198, § 3º, inciso IV, do Código Tributário Nacional (CTN) - Transparência de Incentivos e Benefícios Tributários?

235. Por meio do art. 45 da Lei Complementar 187/2021, que versa sobre a certificação das entidades benfeitoras e regula os procedimentos referentes à imunidade de contribuições à seguridade social, incluiu-se nova exceção ao sigilo fiscal, por meio da alteração do inciso IV do § 3º do art. 198 da Lei 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional), *in verbis*:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

(...)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

(...)

IV - incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

236. Ressalta-se que essa alteração afastou o sigilo fiscal anteriormente aplicado a benefícios tributários recebidos por pessoas jurídicas e veio ao encontro da necessidade de transparência das renúncias de receitas, aspecto crucial para o equilíbrio das finanças públicas.

237. Cabe registrar que o marco regulatório da transparência na gestão pública tem assento constitucional no art. 37, por meio do princípio da publicidade, bem como nos dispositivos do Capítulo II (Das Finanças Públicas). Já especificamente quanto à evidenciação das renúncias tributárias, sua importância é contemplada no § 6º do art. 165 da Carta Magna, transscrito a seguir:

§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

238. Esclarece-se que o tema foi alavancado pela edição da LRF em 2000, cujo Capítulo IX é inteiramente dedicado à transparência, ao controle e à fiscalização da gestão fiscal. Conforme leitura do § 1º do art. 1º da referida Lei, transscrito a seguir, observa-se a relevância da gestão fiscal transparente e planejada, inclusive no tocante às renúncias de receitas:

§ 1º 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, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras,

dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (grifou-se)

239. Em ações de controle anteriores à edição da Lei Complementar 187/2021, o TCU já havia observado várias deficiências na evidenciação em questão, principalmente por conta da alegada impossibilidade, por parte da RFB, de divulgação dessas informações em face do sigilo fiscal então vigente.

240. Pode-se citar, entre os trabalhos do TCU sobre o tema, o levantamento com o objetivo de conhecer e avaliar a estrutura de governança tributária (Acórdão 1.205/2014-TCU-Plenário, rel. min. Raimundo Carreiro), em que se concluiu que o sigilo fiscal impeditivo para o acesso, junto à RFB, das informações gerenciais e sobre os beneficiários se configurava em um obstáculo para os órgãos de controle e aqueles responsáveis pelas políticas públicas financiadas pelos incentivos, no que concerne ao controle e à avaliação de resultados dessas políticas.

241. Importa, ainda, mencionar a Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC) para verificar a regularidade da concessão de renúncias tributárias relacionadas às áreas social e de desenvolvimento (Acordão 1.270/2018-TCU-Plenário, rel. min. José Mucio Monteiro). Merece destaque, no âmbito da fiscalização, a auditoria que tratou da regularidade do usufruto da isenção de contribuição para a seguridade social das entidades benfeicentes de assistência social, com atuação preponderante na área de Educação (Acórdão 822/2018-TCU-Plenário, rel. min. José Mucio Monteiro). Nesse feito, foram solicitadas à RFB informações individualizadas sobre as instituições que usufruíram, nos exercícios de 2013 a 2017, do benefício tributário previsto no § 7º do art. 195 da CF/1988. Entretanto, sob o pretexto do sigilo fiscal, aquele órgão encaminhou somente dados agregados (TC 015.940/2017-9, peça 24), inviabilizando, assim, a conferência individualizada das entidades beneficiárias.

242. Convém consignar que, no âmbito do Parecer Prévio sobre as Contas do Presidente da República do exercício de 2021, conforme o tópico 4.1.2.9.1 (Transparência dos Incentivos e Benefícios Tributários), foi realizada análise das medidas adotadas pelo Poder Executivo com vistas ao cumprimento do previsto no inciso IV do § 3º do art. 198 daquele CTN. Por conseguinte, verificou-se que a RFB ainda não havia adotado ações concretas com vistas a ampliar a transparência das renúncias fiscais que beneficiam pessoas jurídicas, nos termos do novo dispositivo do CTN em questão. Para justificar o não cumprimento do mandamento legal, aquela Secretaria alegou que alguns estudos precisariam ser realizados com vistas a decidir sobre as formas de divulgação dessas informações.

243. Assim, concluiu-se, no âmbito do referido Parecer Prévio, que de fato ‘a alteração normativa é deveras desafiadora e recente e exigirá uma série de atos preparatórios por parte do Fisco para que se alcance, a bom termo, a almejada transparência dos benefícios tributários’. Ademais, foi proposto que a questão deveria ser examinada novamente por ocasião do Acompanhamento que trata das renúncias de receitas referente ao exercício de 2022.

244. Posteriormente, no supracitado Acompanhamento que tratou das renúncias de receitas de 2022, com base nos esclarecimentos contidos na Nota Audit 4/2023 (peça 38 do TC 028.797/2022-1, rel. min. Jorge Oliveira), foi verificado que a RFB vinha adotando medidas com vistas a dar transparência às informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária, cujo beneficiário seja pessoa jurídica, conforme o previsto no novo dispositivo do CTN em apreço. Entre as providências adotadas, ressaltou-se a edição da Portaria-RFB 319/2023, que trata da transparência ativa das informações, assim como a divulgação de dados pertinentes na página eletrônica da Secretaria.

245. Além disso, propôs-se, naquele parecer, que o tema fosse examinado novamente, por ocasião do presente Acompanhamento que trata das renúncias de receitas de 2023, a fim de que fosse verificado se ‘houve avanço quanto à publicação de um conjunto de dados mais amplo e atualizado, possibilitando, assim, maior transparência às informações em apreço’.

246. Posto isso, no âmbito deste processo, promoveu-se diligência junto à Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda, conforme o Ofício 27944/2024-TCU/Seproc (peças 39 e 36), com o

objetivo de obter informações a respeito das providências adotadas para ampliar a transparência das renúncias fiscais que beneficiam pessoas jurídicas, consoante o dispositivo do CTN em comento, além daquelas já informadas na Nota Audit 4/2023, bem como na Portaria-RFB 319/2023, anteriormente mencionadas.

247. Os esclarecimentos foram prestados por intermédio da Nota Cetad/Copan 99, de 1º/7/2024 (peça 45). Na referida Nota, informou-se, inicialmente, sobre a atualização daquela Portaria-RFB 319/2023, conforme a Portaria-RFB 398, de 29/2/2024, citando as seguintes modificações, entre outras:

- (i) Revisão dos anexos I a V da Portaria RFB 319/2023;
- (ii) Ampliação da base de dados compreendendo os anos de 2015 em diante, referente ao art. 2º, inciso III da Portaria RFB 319/2023;
- (iii) Criação de uma Comissão Executiva de Transparência Ativa, de natureza transversal, envolvendo representantes de diversas unidades da RFB.

248. A Secretaria alegou, também, em atenção ao inciso II do artigo 2º da Portaria-RFB 319/2023, que ‘a base de dados disponibilizada ao público, foi atualizada, em 07 de junho de 2024, contendo informações desde 2015, e pode ser acessada por meio do link <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/planilhas/beneficiose-renuncias-fiscais.>’

249. Por fim, a RFB informou sobre as atribuições da referida Comissão Executiva de Transparência Ativa, conforme alteração do art. 3º, inciso I, Portaria RFB 319/2023, promovida pela Portaria-RFB 398/2024: ‘reavaliar as informações, com periodicidade máxima de 6 (seis) meses, com o objetivo de ampliá-las gradativamente, considerando, sempre que possível, a capacidade operacional e aspectos orçamentários e financeiros da RFB’.

250. Consultando a página eletrônica indicada pela Secretaria, observou-se que, de fato, houve atualização das informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária, inclusive algumas desde 2015, com registro de atualização indicado para este ano de 2024 (Anexos I a V), contendo dados sobre beneficiários (pessoa jurídica), com os respectivos valores, referentes a diversos tributos, programas e regimes especiais.

251. Por consequente, considera-se que a RFB vem dando continuidade às medidas com vistas a dar mais transparência às informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária, cujo beneficiário seja pessoa jurídica, nos termos do novo dispositivo do CTN em questão, considerando a edição da supracitada nova norma regulamentadora (Portaria-RFB 398/2024) que alterou a Portaria-RFB 319/2023. Assim também, o órgão vem divulgando informações mais atualizadas pertinentes na página eletrônica da Secretaria, em relação àquelas verificadas por ocasião do Acompanhamento das renúncias de receitas do exercício de 2022.

III. CONCLUSÃO

252. O presente acompanhamento teve o objetivo de avaliar, no âmbito do exercício de 2023, a legalidade das medidas legislativas de aumento das DOCCs, de concessão e aplicação das renúncias de receitas tributárias, bem como o acompanhamento, a avaliação e a transparência destes benefícios fiscais, no que concerne às disposições da CF/1988, da LRF, da LDO e de demais legislações e jurisprudências relacionadas aos temas.

253. Os principais achados envolveram as seguintes constatações:

- a) em relação às DOCCs, constatou-se que permanecem os entraves verificados nos exercícios anteriores, destacando que o rigor das regras do art. 17 da LRF tem favorecido a inexistência de conceitos consolidados, permitindo que coexistam interpretações e posturas variadas e heterodoxas quanto ao cumprimento do artigo ao longo dos anos. O julgamento do pedido de reexame do item 9.1 do Acórdão 1.691/2023-TCU-Plenário, que tem um papel importante na pacificação das interpretações relativas às DOCCs de pessoal ocorreu em novembro de 2024. O acórdão prolatado, Acórdão 2.489/2024-TCU-Plenário, excluiu a ciência relativa às DOCCs de pessoal, mas o

reconhecimento da necessidade de medidas compensatórias na geração dessas despesas ficou claríssimo nas diversas manifestações exaradas. Nas análises das DOCCs de subsídios financeiros, verificou-se que o Acórdão 961/2015-TCU-Plenário servia de justificativa para a não exigência da compensação estabelecida pelo art. 17 da LRF, no entanto, neste acompanhamento, não foram feitas propostas de alteração, por considerar-se oportuno aguardar o desenvolvimento das ações iniciais previstas no Plano de Ação determinado no item 9.1 do Acórdão 333/2022-TCU-Plenário, modificado pelo Acórdão 929/2023-TCU-Plenário (seção II.1 deste relatório);

b) O plano de ação previsto no Acórdão 929/2023-TCU-Plenário ainda se encontra em fase incipiente; ainda assim, percebe-se que houve um engajamento dos órgãos envolvidos no tratamento do tema. As questões mais relevantes referentes ao art. 17 da LRF estão sendo discutidas e o plano possui consistência interna. Ressaltou-se, no entanto, o atraso no cumprimento de sua primeira etapa, na qual estava prevista a publicação de ‘proposta de ato com regulamentação do conceito de DOCCs, critérios para a classificação e formas de compensação’. (seção II.1);

c) Quanto às renúncias tributárias, constatou-se que, embora o Poder Executivo não tenha descumprido as exigências constitucionais e legais quando da proposição de normas legais para criação ou prorrogação de renúncias tributárias, durante o exercício de 2023, foi verificado que aquele Poder sancionou projetos, originários do Poder Legislativo, de concessão desses incentivos fiscais, bem como implementou os respectivos benefícios, sem a demonstração do atendimento às referidas exigências de adequação fiscal, como ocorrido em anos anteriores (seção II.2.1);

d) Ademais, foi verificado que remanesce a prática do Congresso Nacional de propor e aprovar legislações ou emendas às medidas provisórias sem a demonstração do atendimento de todos os requisitos exigidos em apreço, com vistas a concessão ou ampliação dessas renúncias de receitas (seção II.2.1);

e) no que se diz respeito ao previsto no art. 165, incisos I e II, da LDO 2023, referente ao acompanhamento e à avaliação das renúncias tributárias, financeiras e creditícias, observou-se que o Poder Executivo vem dando continuidade às providências com vistas à seleção dos benefícios tributários a serem avaliados, bem como a utilização dos indicadores de eficiência, eficácia e efetividade. Além disso, foram encaminhadas informações sobre o cronograma e periodicidade das avaliações e os respectivos órgãos responsáveis pela supervisão, pelo acompanhamento e pela avaliação dos resultados alcançados pelos benefícios (seção II.2.2);

f) Quanto às providências para o cumprimento das disposições previstas no art. 4º, § 4º, incisos I e II, da EC 109/2021, apesar das alegações do Poder Executivo no sentido de que o texto da reforma tributária, consubstanciada na EC 132/2023, atenderia aos comandos em questão, no entanto, entende-se que o referido texto não supre o estabelecido naquela EC 109/2021, no que concerne à necessidade de definição de critérios objetivos e de procedimentos para concessão, bem como de regras para avaliação periódica, dos incentivos e benefícios federais de natureza tributária, creditícia e financeira (seção II.2.2);

g) em relação à implementação de medidas para cumprimento do inciso IV do § 3º do art. 198 do CTN, conforme redação dada pelo art. 145 da Lei Complementar 187/2021, que afastou o sigilo fiscal anteriormente aplicado a benefícios tributários recebidos por pessoas jurídicas, conclui-se que o Poder Executivo vem dando continuidade às providências com o objetivo de dar transparência às informações referentes ao incentivo, à renúncia, ao benefício ou à imunidade, de natureza tributária, cujo beneficiário seja pessoa jurídica (seção II.2.3).

IV. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

254. Ante o exposto, com amparo no art. 3º, inciso IV, alíneas ‘b’ e ‘c’, da Resolução-TCU 142/2001, encaminham-se os autos à consideração superior, propondo:

a) dar ciência ao Ministério da Fazenda e à Casa Civil da Presidência da República, com fulcro art. 41, § 2º, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, sobre a necessidade de (seção II.2.1);

- a.1) observar os requisitos estabelecidos nos arts. 113 do Ato das Disposições Transitórias (ADCT), 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e nos dispositivos pertinentes da Lei de Diretrizes Orçamentárias em vigor, quando da sanção de projeto de lei concernente à concessão ou ampliação de benefícios tributários que importem em renúncia de receita;
- a.2) adotar medidas de compensação no caso da entrada em vigor de ato de concessão ou ampliação de benefícios tributários que importem em renúncia de receita, que decorre dessa condição prevista no inciso II c/c o § 2º, do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;
- b) dar ciência às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com fulcro art. 41, § 2º, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, sobre a necessidade de observância ao previsto nos arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e nos dispositivos pertinentes da Lei de Diretrizes Orçamentárias em vigor, no âmbito das proposições legislativas, assim como na análise de medidas provisórias, que dispõem sobre a criação ou prorrogação de renúncias de receitas tributárias (seção II.2.1);
- c) dar ciência à Casa Civil da Presidência da República, com fulcro art. 41, § 2º, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, sobre a necessidade de adoção de providências com vistas à edição de lei complementar que atenda aos comandos expressos nos incisos I e II, do § 4º, do art. 4º, da EC 109/2021, no que se refere aos critérios objetivos, procedimentos para concessão, bem como, às regras para avaliação periódica, dos incentivos ou benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira (seção II.2.2);
- d) arquivar os presentes autos, com fulcro no art. 169, inciso V, do Regimento Interno do TCU.”

2. O diretor da subunidade apresentou o pronunciamento abaixo transscrito, no qual concorda com a equipe técnica responsável pelo Relatório de Acompanhamento, com ajustes (peça 83):

- “1. Manifesto-me de acordo com a Proposta de Encaminhamento formulada pela equipe técnica da Diref-AudFiscal (peça 82, p. 58).
2. Com efeito, a ação de controle externo ora concluída, realizada com amparo no art. 3º, inciso IV, alíneas “b” e “c”, da Resolução-TCU 142/2001, inserido pela Resolução-TCU 278/2016, visou subsidiar a apreciação das Contas do Presidente da República do exercício financeiro de 2023, consoante o Parecer Prévio aprovado pelo Acórdão 1.124/2024-TCU-Plenário (rel. min. Vital do Rêgo) e remetido ao Congresso Nacional.
3. Além dos apontamentos levados a efeito no referido *decisum*, constam como propostas de mérito nestes autos deliberações do tipo “ciência” endereçadas às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, bem assim à Casa Civil da Presidência da República e ao Ministério da Fazenda. As propostas contidas nos itens “a.1”, “a.2” e “b” buscam realçar a necessidade de cumprimento de todos os requisitos de conformidade fiscal afetos às renúncias de receitas tributárias, seja no momento de sua proposição, apreciação, aprovação, sanção ou implementação.
4. Consoante disposto no art. 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, as ciências não ensejam sucumbência ou providências imediatas às unidades jurisdicionadas, destinando-se fundamentalmente a reorientar a atuação administrativa e evitar a repetição de irregularidades, o que se coaduna integralmente com a finalidade dos encaminhamentos formulados nos referidos itens. Isso porque as irregularidades em si já foram consumadas durante a apreciação legislativa das proposições originárias das renúncias examinadas ou por ocasião da sanção das respectivas normas e da apreciação dos respectivos vetos, contrariando disposições do Ato das Disposições Transitórias (ADCT), da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) e da Lei 14.791/2023 – Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) da União para o exercício de 2023. Portanto, encerrados os processos legislativos que redundaram nas normas veiculadoras dessas renúncias, por meio das ciências ora alvitradadas busca-se a um só tempo: consignar o registro das irregularidades constatadas e atuar de forma pedagógica e preventiva no exercício do controle externo da gestão fiscal.
5. Ademais, a proposta contida no item “c” visa ressaltar que, ao contrário do entendimento manifestado pelo Poder Executivo, a Reforma Tributária promovida por intermédio da Emenda

Constitucional 132/2023 não se mostra suficiente para atender plenamente aos comandos insculpidos no art. 4º, § 4º, incisos I e II, da Emenda Constitucional 109/2021, que versam expressamente sobre a edição de lei complementar para estabelecer: critérios, metas e procedimentos para concessão de incentivos ou benefícios tributários, financeiros e creditícios; regras para avaliação periódica dos impactos econômicos desses incentivos ou benefícios, com divulgação dos respectivos resultados; redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o caput do art. 4º da referida emenda. Assim, com o intuito de reforçar o encaminhamento propugnado, corrigindo-se pequenas inexactidões materiais, reproduz-se com ajustes de forma o seu conteúdo a seguir:

c) dar ciência à Casa Civil da Presidência da República, com fulcro art. 41, § 2º, da Lei 8.443/1992, c/c os arts. 2º, inciso II, e 9º, inciso I, da Resolução-TCU 315/2020, sobre a necessidade de adoção de providências com vistas à edição de lei complementar que atenda aos comandos expressos nos incisos I e II, do § 4º, do art. 4º, da EC 109/2021, no que se refere aos critérios objetivos, procedimentos para concessão, bem como às regras para avaliação periódica dos incentivos ou benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira (seção II.2.2);

6. Sobre a temática das Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado (DOCCs), o plano de ação determinado por este Tribunal no âmbito do item 9.1 do Acórdão 333/2022-TCU-Plenário (rel. min. Walton Alencar Rodrigues), modificado pelo Acórdão 929/2023-TCU-Plenário (rel. min. Jorge Oliveira), se encontra em andamento, conforme analisado na instrução precedente (peça 82, p. 36-39). Com efeito, nova rodada de monitoramento das ações do plano será realizada por ocasião do Acompanhamento referente ao exercício de 2024, no curso do processo TC 026.098/2024-5 (rel. min. Jhonatan de Jesus). Destarte, faz-se oportuno reafirmar neste pronunciamento os seguintes pontos de consenso e de atenção em relação à governança, à transparência e ao controle das DOCCs:

- a) é meritória a busca pela divulgação de informações fiscais consolidadas sobre DOCCs;
- b) essa divulgação sistemática e estruturada depende, sobretudo, da regulamentação da governança do processo de geração de DOCCs e do aperfeiçoamento conceitual sobre DOCCs e suas formas de compensação, inclusive quanto às despesas com pessoal e com subsídios financeiros;
- c) o preenchimento dessas lacunas depende de esforço e articulação institucional no nível mais elevado dos Poderes da União;
- d) é importante avaliar a abrangência dos atos normativos geradores de DOCCs e suas formas de publicação;
- e) ainda não há no âmbito do Poder Executivo definição formal de papéis e atribuições dos agentes responsáveis pela geração de DOCCs;
- f) os pronunciamentos dos órgãos centrais de planejamento, orçamento e administração financeira federal sobre proposições de DOCCs adotam critérios de conformidade fiscal previstos na legislação pertinente; todavia, o processo decisório transcende as competências desses órgãos;
- g) embora costumeiramente preconizado pela LDO (a exemplo dos incisos I e II do art. 136 da Lei 14.436/2022), não há garantia de que todas as proposições de atos normativos geradores de DOCCS tramitem pelas instâncias técnicas dos órgãos competentes em matéria de compatibilidade e adequação orçamentária e financeira.

7. Vê-se, pois, que é premente a necessidade de discussão e regulamentação do tema “DOCCs”, com o fito de aprimorar a gestão das finanças públicas da União. Ademais, mediante a disponibilidade de informações mais completas, precisas e tempestivas, será possível debater – preferencialmente em futuras edições deste acompanhamento sistemático anual – as interpretações dos dispositivos da LRF nos casos concretos, de forma a construir ampla compreensão acerca da conformidade fiscal das DOCCs e, oportunamente, propiciar que o TCU firme entendimentos e consolide jurisprudência pacífica sobre a matéria. Ressalte-se, ainda, que um adequado dimensionamento das DOCCs é condição fundamental para um bom planejamento governamental.

8. Por fim, quanto ao cumprimento das disposições da Resolução-TCU 315/2020, os itens da Proposta de Encaminhamento não envolvem determinação ou recomendação a unidades jurisdicionadas, dispensando-se os procedimentos voltados à construção participativa de deliberações.”

É o relatório.

VOTO

Cuidam os autos de ação de controle externo do tipo acompanhamento realizada com o objetivo de avaliar a conformidade das medidas normativas relativas à criação de despesas obrigatórias de caráter continuado (DOCCs) e de renúncias de receitas tributárias, bem como monitorar a avaliação e a transparência desses benefícios fiscais durante o exercício de 2023.

2. A ação decorre do Acórdão 20/2023-TCU-Plenário, relatado pelo Ministro Marcos Bemquerer, que subsidiou a apreciação das Contas do Presidente da República do exercício de 2023, conforme Acórdão 1.124/2024-TCU-Plenário, relatado pelo Ministro Vital do Rêgo. Foram fiscalizados o Ministério da Fazenda, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Ministério do Planejamento e Orçamento (MPO), por meio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Casa Civil da Presidência da República.

3. A fiscalização teve como finalidade avaliar o cumprimento das exigências legais e constitucionais relacionadas à instituição de DOCCs e às renúncias de receitas tributárias, abordando especificamente os requisitos previstos na Constituição Federal, na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO 2023) e demais legislações correlatas.

4. A estruturação do acompanhamento seguiu cinco questões principais de auditoria. As duas primeiras abordaram tópicos relativos ao cumprimento dos requisitos legais pelas DOCCs instituídas em 2023 e as providências adotadas pelo Poder Executivo para a elaboração de plano de ação, determinado pelo Acórdão 929/2023-TCU-Plenário, de modo a viabilizar a elaboração de um demonstrativo anual consolidado dessas despesas criadas no exercício.

5. Por sua vez, a terceira questão verificou se as renúncias de receitas tributárias instituídas em 2023 observaram os requisitos legais aplicáveis e a quarta analisou as ações relativas à avaliação e ao acompanhamento dos benefícios tributários, financeiros e creditícios, conforme disposto na LDO de 2023 e na EC 109/2021.

6. Por fim, a quinta questão tratou das medidas adotadas pelo Poder Executivo quanto à transparência dos incentivos e benefícios tributários, conforme previsto no Código Tributário Nacional.

7. Os achados foram organizados em torno dessas cinco questões, o que permitiu uma análise abrangente e detalhada das dificuldades enfrentadas, bem como dos avanços identificados durante o exercício de 2023.

8. As principais constatações da unidade instrutora (AudFiscal) indicaram que persistem entraves relacionados ao rigor do art. 17 da LRF, resultando em interpretações divergentes sobre os requisitos legais aplicáveis às DOCCs, especialmente as relacionadas a despesas com pessoal e a subsídios financeiros. Foram identificadas ausências de medidas compensatórias e morosidade na implementação do Plano de Ação decorrente do Acórdão 929/2023-TCU-Plenário, o qual, embora esteja em estágio inicial e conte com o engajamento dos órgãos responsáveis, enfrenta atrasos na publicação de regulamentação específica.

9. No que se refere às renúncias tributárias, a unidade instrutora verificou que o Poder Executivo sancionou normas originadas no Poder Legislativo sem demonstrar integralmente o cumprimento das exigências legais de adequação fiscal. Adicionalmente, observou que o Congresso Nacional persistiu na aprovação de medidas relativas à ampliação de renúncias fiscais sem o completo atendimento dos requisitos fiscais legais aplicáveis.

10. Apesar de avanços em algumas áreas, a AudFiscal entende que ainda é insuficiente a regulamentação exigida pela Emenda Constitucional (EC) 109/2021 relativa aos critérios objetivos e procedimentos de concessão e avaliação periódica dos benefícios tributários, financeiros e creditícios.

Por outro lado, constatou progresso na implementação das medidas de transparência previstas no Código Tributário Nacional, especialmente em relação aos benefícios recebidos por pessoas jurídicas.

11. Em suma, a unidade instrutora concluiu pela necessidade de aprofundamento conceitual e operacional quanto às DOCCs e de adequação fiscal quanto às renúncias tributárias, ressaltando a importância da regulamentação prevista na mencionada Emenda Constitucional, que instituiu regras transitórias sobre redução de benefícios tributários.

12. Nesse sentido, propôs dar ciência aos órgãos envolvidos quanto à necessidade de rigorosa observância dos requisitos constitucionais e legais relacionados à proposição, tramitação, sanção e implementação de atos normativos que instituem, ampliem ou prorroguem renúncias de receitas tributárias.

13. A proposta reforça a obrigação de cumprimento do art. 14 da LRF, dos arts. 113 do ADCT e dos arts. 131 a 134 da LDO vigente, inclusive quanto à adoção de medidas compensatórias como condição de eficácia, bem como destaca a urgência de encaminhamento de projeto de lei complementar destinado a regulamentar os critérios, procedimentos e mecanismos de avaliação periódica dos benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia, conforme previsto no art. 4º da EC 109/2021.

14. Feita esta breve contextualização, adianto que acompanho a análise empreendida pela AudFiscal, as quais incorporo às minhas razões de decidir, sem prejuízo de considerações que faço a seguir.

I – Despesas Obrigatorias de Caráter Continuado (DOCCs)

15. Inicialmente, é oportuno ressaltar que o equilíbrio fiscal e financeiro do Estado constitui princípio constitucional basilar, amplamente reforçado pela Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Tal princípio exige rigoroso controle e monitoramento das despesas obrigatorias e das políticas que implicam renúncias de receitas ou comprometimentos fiscais permanentes.

16. Nesse cenário, ganha especial relevância o acompanhamento realizado sobre as Despesas Obrigatorias de Caráter Continuado (DOCCs), com destaque para as associadas a subsídios financeiros e creditícios, cujas implicações fiscais são particularmente significativas e de longo alcance. O art. 17 da LRF define as DOCCs como despesas correntes cuja execução é obrigatória por um período superior a dois anos, condicionando sua criação à adoção de medidas compensatórias prévias, seja pela redução permanente de outras despesas ou pelo aumento permanente de receitas. Essa previsão busca garantir a sustentabilidade fiscal e evitar desequilíbrios estruturais nas contas públicas.

17. Contudo, desde acompanhamentos anteriores, o TCU tem identificado desafios persistentes relacionados à identificação, quantificação e controle dessas despesas. A complexidade decorre tanto da amplitude do conceito legal – que abrange medidas legislativas, atos administrativos normativos e situações de prorrogação de despesas por prazo determinado – quanto das diversas interpretações aplicadas ao rigor estabelecido pela LRF.

18. Outra fragilidade é a reduzida transparência na criação das DOCCs por meio de atos administrativos, uma vez que, diferentemente das medidas legislativas que possuem ampla publicidade, esses atos são frequentemente diluídos nas despesas gerais dos órgãos e, portanto, de difícil identificação por meio das classificações orçamentárias vigentes.

19. Diante dessa conjuntura, enfatizo a prudência adotada por esta Corte no acompanhamento de 2022, ao se optar por não atestar a regularidade das DOCCs criadas naquele exercício em virtude das lacunas conceituais e operacionais ainda existentes. Tal posição mostrou-se sensata diante da indefinição sobre os critérios de classificação das DOCCs e da execução ainda incipiente do Plano de Ação previsto no Acórdão 929/2023-TCU-Plenário, que será discutido ao longo deste voto.

20. Além disso, observa-se um processo histórico de gradual afrouxamento do rigor originalmente estabelecido pela LRF.

21. Um exemplo marcante dessa flexibilização é a adoção, desde 2001, da chamada “compensação automática”, introduzida por meio do Demonstrativo da Margem de Expansão das DOCCs nas Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDOs), que permite a utilização do crescimento real projetado da economia como forma de compensação, mesmo sem previsão expressa nos §§ 2º e 3º do art. 17 da LRF. Tal prática, ainda em vigor, tem possibilitado a criação de despesas obrigatórias sem a adoção de medidas compensatórias efetivas.

22. O acompanhamento referente ao exercício de 2023 evidenciou fragilidades relevantes na criação e na gestão das DOCCs associadas a subvenções econômicas, cujos impactos fiscais são expressivos – estimados em aproximadamente R\$ 1,77 bilhão em 2023, R\$ 3,94 bilhões em 2024 e R\$ 1,88 bilhão em 2025. A principal medida compensatória adotada tem sido, de forma recorrente, a mera previsão genérica de dotações orçamentárias futuras, prática já questionada por esta Corte e manifestamente insuficiente à luz das exigências estabelecidas pela LRF.

23. Em outras palavras, a análise realizada no exercício de 2023 evidenciou que, não obstante a existência formal de normas voltadas à disciplina das DOCCs, ainda persistem dificuldades significativas quanto à sua identificação, mensuração precisa e controle efetivo. Tais obstáculos decorrem, em grande medida, da ampla variedade de atos administrativos e legislativos que podem dar origem a essas despesas, bem como das distintas interpretações atribuídas às exigências rigorosas estabelecidas pela LRF.

24. Essa complexidade normativa e operacional tem, em alguns casos, possibilitado a adoção deliberada de estratégias destinadas a descharacterizar o caráter obrigatório e continuado das despesas, ou mesmo a postergar, de forma indevida, a implementação das medidas compensatórias exigidas, sobretudo no que se refere às despesas com pessoal e aos subsídios financeiros.

25. Justamente por conta dessa multiplicidade de interpretações e do uso recorrente de mecanismos que atenuam o cumprimento das exigências legais, reforça-se a importância e a imprescindibilidade dos acompanhamentos periódicos conduzidos por esta Corte. Essas ações visam não apenas a verificar a conformidade formal com as normas vigentes, mas, principalmente, a assegurar a adoção de medidas concretas de monitoramento e controle que previnam ou mitiguem os potenciais impactos negativos dessas despesas sobre o equilíbrio e a sustentabilidade das contas públicas.

26. Nesse contexto, considero pertinente trazer à análise o recente julgamento do Acórdão 2.489/2024-TCU-Plenário, proferido em sede de recurso no âmbito do acompanhamento das DOCCs instituídas em 2021, o qual tratou, de forma específica, do enquadramento das despesas com pessoal como Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado.

27. O julgamento decorreu de pedido de reexame apresentado pela Advocacia-Geral da União contra as ciências expedidas por meio do Acórdão 1.691/2023-TCU-Plenário, as quais abordavam a necessidade de compensação para despesas com pessoal previstas nas leis orçamentárias anuais. As comunicações diziam respeito, em especial, à obrigação constitucional e legal imposta ao Poder Executivo de demonstrar, previamente à criação ou ampliação dessas despesas, a existência de medidas compensatórias permanentes.

28. Corroboro integralmente a posição da unidade instrutora ao destacar que a referida decisão representa marco relevante na definição conceitual e prática das DOCCs, sobretudo no tocante às despesas com pessoal, com impactos diretos sobre análises futuras.

29. Destaco que, após debates e manifestações divergentes entre os Ministros quanto à necessidade e à forma de compensação dessas despesas, prevaleceu o entendimento de que a matéria deveria ser aprofundada no âmbito do Plano de Ação instituído pelo Acórdão 929/2023-TCU-Plenário.

30. Cumpre registrar, ainda, que o Tribunal converteu as ciências anteriormente expedidas em recomendações direcionadas à Casa Civil da Presidência da República, ao Ministério do Planejamento e Orçamento e ao Ministério da Fazenda, com vistas à regulamentação das providências administrativas e judiciais aplicáveis às renúncias de receitas e às DOCCs instituídas sem a devida observância das exigências fiscais e orçamentárias.

31. Assim, embora a decisão colegiada tenha afastado, formalmente, a exigência imediata de enquadramento das despesas de pessoal sob o conceito estrito de DOCCs, restou mantido, de forma inequívoca e consensual, o dever de adoção de medidas compensatórias permanentes, conforme dispõe o art. 17 da LRF. É importante ressaltar que tal entendimento não se restringe às despesas com pessoal, alcançando, de modo geral, todas as despesas obrigatórias e continuadas.

32. Nesse sentido, entendo fundamental que o referido Plano estabeleça parâmetros objetivos e bem definidos para a classificação e compensação das DOCCs, de modo a superar ambiguidades normativas e assegurar um controle efetivo capaz de mitigar os impactos fiscais negativos decorrentes dessas obrigações.

33. Quanto às medidas de compensação relativas às Despesas Obrigatórias de Caráter Continuado referentes aos subsídios financeiros, acolho integralmente as conclusões da unidade instrutora.

34. Com efeito, reitero a fragilidade das práticas atualmente adotadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, que continua a se amparar na interpretação conferida pelo Acórdão 961/2015-TCU-Plenário para justificar a ausência de compensações. Segundo esse entendimento, considera-se suficiente, como medida compensatória, a mera consignação da despesa nas leis orçamentárias vigentes e subsequentes.

35. Concordo com a AudFiscal no sentido de que tal interpretação não mais se coaduna com os avanços normativos e institucionais ocorridos na matéria e deve ser revista com vistas ao pleno atendimento do disposto nos §§ 1º e 2º do art. 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A exigência de apresentação de medidas compensatórias para todos os exercícios financeiros afetados configura-se como providência indispensável à efetividade do controle e à observância dos princípios da responsabilidade fiscal.

36. Cumpre enfatizar que o referido dispositivo legal estabelece, de forma inequívoca, a necessidade de que os efeitos financeiros decorrentes da criação ou majoração dessas despesas sejam compensados por aumento permanente de receitas ou por redução proporcional e duradoura de outras despesas.

37. Nessa seara, cumpre rememorar os achados do Levantamento sobre Benefícios Financeiros e Creditícios (TC 022.684/2010-7), os quais revelaram que grande parte dos incentivos concedidos pela União ainda carece de critérios claros e objetivos para avaliação periódica de sua eficácia e de seus impactos fiscais. Não obstante os esforços recentes para ampliar a transparência, sobretudo após a promulgação da EC 109/2021, ainda persiste um cenário de monitoramento insuficiente, que dificulta a adequada identificação e mensuração dos respectivos custos fiscais e orçamentários.

38. Essa realidade foi corroborada pelo Monitoramento objeto do Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário (TC 028.089/2014-6), o qual evidenciou avanços pontuais na governança dos benefícios creditícios e financeiros, mas também apontou que tais avanços permanecem aquém das determinações expedidas por esta Corte. Ressalto, em especial, o atraso na implementação de procedimentos formais

necessários à realização de avaliações periódicas, comprometendo, assim, a efetividade das compensações exigidas pela LRF.

39. Situação semelhante foi observada no Monitoramento subsequente, referente ao TC 037.036/2020-3, que ressaltou o baixo grau de cumprimento das deliberações anteriores do Tribunal, em especial no que diz respeito à instituição de mecanismos de controle interno e de avaliação contínua da efetividade e do impacto fiscal das concessões creditícias e financeiras realizadas pela União.

40. À luz desse panorama, permanece evidente e prioritária a necessidade de edição da lei complementar prevista na EC 109/2021, a fim de viabilizar um monitoramento estruturado, transparente e eficiente dos benefícios de natureza financeira e creditícia.

41. Ainda com relação a esse tema, a análise dos processos relacionados ao Acórdão 3.071/2012-TCU-Plenário revelou que, apesar dos reiterados alertas e determinações anteriores desta Corte, as ações concretas adotadas pelo Poder Executivo para corrigir as fragilidades estruturais identificadas têm sido escassas. Saliento, com especial preocupação, a ausência de metodologia consolidada que permita avaliar, de forma contínua, o custo fiscal e orçamentário dos subsídios financeiros, o que eleva significativamente o risco fiscal ao longo do tempo.

42. Com base em todos os elementos expostos neste tópico, entendo que ainda há um caminho significativo a ser percorrido até que se possa assegurar, de forma inequívoca, o pleno atendimento das Despesas Obrigatorias de Caráter Continuado (DOCCs) aos requisitos legais vigentes.

43. Concordo que o cenário atual exige intensa articulação entre os órgãos técnicos, as instâncias de controle e os poderes Legislativo e Executivo, com vistas à construção de um modelo normativo e operacional que efetivamente assegure a aplicação rigorosa e consistente do art. 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Trata-se de um processo complexo e ainda em curso, que demandará o engajamento contínuo de todos os atores institucionais envolvidos.

44. Todavia, acolho o entendimento da unidade instrutora no sentido de não emitir, neste momento, deliberação conclusiva acerca do cumprimento, pelas DOCCs instituídas em 2023, dos requisitos estabelecidos na legislação de regência. Apesar de o Plano de Ação determinado no Acórdão 929/2023-TCU-Plenário ainda se encontrar em fase embrionária de implementação, observa-se o efetivo engajamento dos órgãos responsáveis, bem como avanços no debate das questões mais relevantes atinentes ao art. 17 da LRF. O plano, ademais, apresenta consistência interna.

45. Portanto, revela-se prudente aguardar o progresso das ações nele delineadas, em especial quanto à edição do ato normativo destinado à regulamentação do conceito de DOCCs, dos critérios para sua classificação e das formas de compensação aplicáveis.

46. Registro que, inicialmente, a unidade instrutora havia proposto determinação à STN e à SOF para que o demonstrativo das medidas de compensação à criação ou majoração de subsídios financeiros explícitos, constante do relatório quadrimestral a que alude o art. 9º, § 4º, da LRF, passasse a contemplar medidas compensatórias para todos os exercícios financeiros previstos nos §§ 1º e 2º do art. 17 da mesma lei. Contudo, após a devida oitiva dos gestores envolvidos, a proposta foi revista.

47. Concordo com a AudFiscal no sentido de que os argumentos apresentados pela SOF e pela STN justificam a reformulação da proposta inicial. A SOF destacou a complexidade técnica e normativa do assunto, defendendo a conveniência de se aguardar o amadurecimento das discussões em curso no âmbito do Plano de Ação, especialmente quanto aos aspectos conceituais essenciais à adequada caracterização das DOCCs.

48. A STN, por sua vez, enfatizou a necessidade de tempo hábil para refletir sobre os impactos da eventual adoção de medidas compensatórias abrangentes. Coerente, portanto, o posicionamento

pela não imposição, neste momento, de qualquer determinação, privilegiando uma abordagem cautelosa e coordenada com os demais entes responsáveis pelo cumprimento da LRF.

49. Reitero, assim, a necessidade de que este Tribunal mantenha o acompanhamento atento da implementação do Plano de Ação, sem prejuízo de futuras deliberações mais incisivas, que deverão ser avaliadas oportunamente, à luz da efetividade das providências adotadas pelos órgãos competentes.

50. Por fim, em apertada síntese do que foi apresentado acerca do tema, reafirmo minha convicção de que a governança, a transparência e o controle das DOCCs ainda enfrentam limitações relevantes que comprometem sua efetividade. Embora reconheça o mérito na busca por maior divulgação de informações fiscais consolidadas sobre essas despesas, tal transparência somente será alcançada de forma sistemática e estruturada a partir da regulamentação clara da governança do processo de criação de DOCCs e do avanço conceitual quanto à sua natureza, abrangência e formas de compensação – especialmente no que diz respeito às despesas com pessoal e aos subsídios financeiros.

51. Esses avanços, contudo, dependem de articulação institucional coordenada entre os Poderes da República, mediante definição clara das competências dos diversos órgãos envolvidos. No âmbito do Poder Executivo, ainda não há atribuição formalmente estabelecida quanto aos responsáveis pela identificação, análise e controle dessas despesas, o que dificulta a padronização de procedimentos e compromete o acompanhamento tempestivo das medidas adotadas.

52. Coerente, portanto, o titular da subunidade instrutora ao afirmar que a avaliação da conformidade fiscal das DOCCs, embora conduzida com critérios técnicos pelos órgãos centrais de planejamento, orçamento e finanças públicas, frequentemente ocorre no âmbito de processo decisório que os transcende. Soma-se a essa realidade a constatação de que nem todas as proposições de atos normativos com potencial de gerar tais despesas têm tramitado pelas instâncias técnicas competentes, em descompasso com as recomendações constantes das sucessivas Leis de Diretrizes Orçamentárias.

53. Esse conjunto de fragilidades evidencia a necessidade premente de um marco normativo mais claro e de procedimentos institucionais mais robustos, que viabilizem a adequada identificação, controle e compensação das DOCCs, contribuindo, assim, para o fortalecimento do planejamento fiscal e para a sustentabilidade das finanças públicas da União.

II – Renúncias de Receitas Tributárias

54. No que se refere ao cumprimento dos requisitos legais para a instituição de renúncias de receitas tributárias no exercício de 2023, acolho o entendimento da unidade instrutora no sentido de que ainda persistem relevantes desconformidades entre o arcabouço normativo vigente e as práticas efetivamente adotadas pelos Poderes da República.

55. Conforme consignado no último Relatório das Contas do Presidente da República (Acórdão 1.124/2024-TCU-Plenário), o valor global das renúncias alcançou R\$ 646,6 bilhões em 2023, dos quais R\$ 519 bilhões correspondem a benefícios tributários. Dentre esses, apurou-se que 32 desonerações foram instituídas por meio de trinta atos normativos, com impacto financeiro estimado em cerca de R\$ 213,6 bilhões ao longo do período de 2023 a 2026. Esse volume expressivo de recursos evidencia a magnitude das escolhas fiscais envolvidas e reforça a necessidade de rigor no exame de sua compatibilidade com as regras fiscais.

56. Corroboro a compreensão de que tais renúncias, conquanto representem instrumentos válidos de política pública e correspondam a gastos indiretos do Estado orientados a objetivos econômicos e sociais específicos, devem observar estritamente os requisitos previstos no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como nos arts. 113 do ADCT e 131 a 134 da LDO de 2023.

57. Esses dispositivos exigem, de forma cumulativa, a apresentação de estimativas claras e fundamentadas sobre o impacto orçamentário e financeiro, além da indicação de medidas

compensatórias eficazes, capazes de preservar a sustentabilidade fiscal sempre que a renúncia não estiver contemplada nas estimativas de receita constantes da lei orçamentária.

58. Ademais, ainda que o Poder Executivo, nas proposições de sua iniciativa, tenha formalmente observado tais requisitos, causa preocupação a prática reiterada de sanção presidencial a projetos de lei oriundos do Congresso Nacional desacompanhados das informações exigidas pela legislação, especialmente os estudos de impacto e as correspondentes medidas de compensação. Essa conduta compromete o controle fiscal, afronta os princípios constitucionais da legalidade e do equilíbrio orçamentário e enfraquece a credibilidade do processo legislativo orçamentário.

59. Estou, portanto, convicto de que essa prática deve ser enfrentada de forma contínua por esta Corte, mediante o fortalecimento das orientações dirigidas aos Poderes da República e o aprimoramento dos instrumentos de controle prévio e concomitante.

60. Ressalto que a execução de renúncias fiscais desprovidas de adequada compensação compromete a eficácia das políticas públicas, favorece a judicialização de medidas potencialmente inconstitucionais e, sobretudo, contribui para o agravamento do desequilíbrio estrutural das contas públicas – sobretudo em um cenário de restrição fiscal persistente e elevada rigidez orçamentária.

61. Ademais, reitero que a jurisprudência consolidada desta Corte de Contas é firme ao afirmar que, quando a concessão ou ampliação de benefícios tributários estiver condicionada à exigência prevista no inciso II do caput do art. 14 da LRF – qual seja, a adoção de medidas compensatórias por meio da elevação de receitas –, tais medidas devem ser efetivamente implementadas como condição de eficácia do respectivo ato normativo, conforme dispõe o § 2º do mesmo artigo.

62. Diante disso, estou de acordo com a unidade instrutora quanto à necessidade de dar ciência aos Ministérios da Fazenda e à Casa Civil da Presidência da República, bem como às Presidências da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, sobre a obrigatoriedade de observância rigorosa dos dispositivos constitucionais e legais pertinentes à proposição, tramitação, sanção e implementação de atos normativos que instituem, ampliem ou prorroguem renúncias de receitas tributárias, especialmente os constantes dos arts. 113 do ADCT, 14 da LRF e 131 a 134 da LDO vigente.

63. Em conclusão, a persistência dessas irregularidades – já reiteradamente apontadas em exercícios anteriores por esta Corte – evidencia a urgência de maior articulação institucional, o aperfeiçoamento dos mecanismos de responsabilização e o desenvolvimento de instrumentos eficazes de controle preventivo, voltados à garantia da sustentabilidade fiscal de longo prazo e à promoção de uma gestão responsável dos recursos públicos.

64. No que se refere ao cumprimento do disposto no art. 165, incisos I e II, da LDO de 2023, e no art. 4º, § 4º, incisos I e II, da Emenda Constitucional 109/2021, especificamente no que tange à avaliação dos benefícios tributários, financeiros e creditícios, a unidade instrutora verificou que o Poder Executivo tem empreendido esforços no sentido de atender às exigências legais. Todavia, essas iniciativas ainda se mostram incipientes e carecem de maior consolidação normativa e institucional.

65. Houve, de fato, avanços na formulação de metodologia voltada à avaliação desses benefícios, incluindo a definição de cronograma, periodicidade e a adoção de indicadores de eficiência, eficácia e efetividade.

66. A estrutura de governança está centralizada no Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, nos termos do Decreto 11.558/2023, que articula os comitês responsáveis pelo acompanhamento dos gastos diretos e dos subsídios. De forma complementar, os órgãos encarregados pela supervisão e avaliação foram formalmente designados, embora ainda esteja em vigor o arcabouço normativo instituído pelo Decreto 9.834/2019.

67. Não obstante os avanços mencionados, persistem lacunas normativas relevantes no que se refere à efetivação do § 4º do art. 4º da EC 109/2021, o qual exige a edição de lei complementar para disciplinar critérios, metas e procedimentos para a concessão de benefícios, bem como para estabelecer regras relativas à avaliação periódica dos impactos socioeconômicos dessas medidas.

68. A Emenda Constitucional 132/2023, ao tratar da reforma tributária sobre o consumo, representou avanço importante ao restringir e disciplinar a concessão de benefícios fiscais relacionados aos novos tributos IBS e CBS. No entanto, suas disposições não alcançam os incentivos de natureza financeira e creditícia, tampouco aderem integralmente aos comandos normativos fixados pela EC 109/2021, uma vez que se limitam a tributos específicos e não contemplam todos os critérios e procedimentos exigidos por meio de lei complementar.

69. Ademais, as normas estabelecidas no âmbito da reforma tributária ainda dependem de regulamentação por meio de lei complementar, cuja tramitação e aprovação permanecem incertas. Considerando o longo período de transição previsto até 2033 e a abrangência parcial das novas regras, conclui-se que, até o momento, não há pleno cumprimento dos dispositivos constitucionais mencionados.

70. Diante desse cenário, entendo ser oportuno dar ciência à Casa Civil da Presidência da República quanto à necessidade de encaminhamento tempestivo de projeto de lei complementar que viabilize o atendimento aos comandos expressos nos incisos I e II do § 4º do art. 4º da EC 109/2021.

71. No que se refere à transparência das informações relativas a incentivos, renúncias ou imunidades tributárias cujos beneficiários sejam pessoas jurídicas, nos termos do art. 198, § 3º, inciso IV, do Código Tributário Nacional, observa-se evolução significativa desde a edição da Lei Complementar 187/2021, que afastou o sigilo fiscal nesse âmbito.

72. A Receita Federal do Brasil tem adotado medidas concretas para viabilizar a divulgação ativa dessas informações, com destaque para a Portaria-RFB 319/2023, atualizada pela Portaria-RFB 398/2024. Essa última ampliou o escopo da base de dados e instituiu comissão específica voltada à promoção da transparência ativa.

73. Atualmente, encontram-se disponíveis ao público informações organizadas por beneficiário, modalidade do benefício e valores envolvidos, abrangendo período a partir de 2015. A periodicidade de revisão dessas informações foi fixada em até seis meses, com vistas ao seu contínuo aperfeiçoamento. Tais iniciativas fortalecem a capacidade de controle social e institucional sobre os gastos tributários e reafirmam os princípios da publicidade e da responsabilidade fiscal consagrados na Constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

74. Diante do exposto, reconheço os avanços empreendidos pelo Poder Executivo, mas percebo que persistem desafios importantes para a plena observância das normas constitucionais e legais, especialmente no que se refere à consolidação de marco normativo claro e eficaz para avaliação e concessão de benefícios. Considero essencial a continuidade do acompanhamento por parte deste Tribunal a fim de assegurar maior efetividade às políticas públicas e garantir a integridade fiscal do Estado.

75. Nesse cenário, os encaminhamentos aqui propostos – centrados na ciência às instâncias competentes sobre a necessidade de regulamentação, avaliação periódica e rigoroso cumprimento das normas fiscais – reafirmam o papel pedagógico, preventivo e indutor do Tribunal de Contas da União.

76. Trata-se de atuação coerente com a missão constitucional desta Corte de promover a boa governança dos recursos públicos, especialmente em um contexto de restrição fiscal e elevada rigidez

orçamentária, em que a eficácia das políticas públicas depende, de forma crescente, de decisões orçamentárias responsáveis e transparentes.

77. O fortalecimento da cultura da responsabilidade fiscal não se esgota nas sanções a irregularidades já consumadas, mas exige esforço institucional contínuo voltado ao aprimoramento dos mecanismos de planejamento, controle e avaliação das políticas públicas que envolvem tanto gastos diretos quanto indiretos. Reafirmo, portanto, o compromisso do TCU com esse processo, na expectativa de que os achados aqui consolidados contribuam para a construção de um ambiente fiscal mais previsível, transparente e sustentável no país.

Ante o exposto, em consonância com as manifestações da AudFiscal, VOTO no sentido de que o Tribunal adote a minuta de acórdão que submeto à deliberação deste Colegiado.

TCU, Sala das Sessões, em 2 de abril de 2025.

Ministro BRUNO DANTAS
Relator