

## De quem é o dever de apresentar estimativas de renúncia tributárias?



**José Maria de Andrade**  
Professor e advogado

Recentemente, os noticiários relataram um embate curioso, ainda que

indesejável. A prorrogação da desoneração da folha de pagamentos foi aprovada pelo Legislativo por mais um ano (2021). O presidente da República vetou tal dispositivo — ao que parece, após súbita mudança de opinião — e o Congresso Nacional, por ampla maioria, rejeitou o veto presidencial. Há poucos dias, o presidente distribuiu Ação Direta de Inconstitucionalidade contra a medida, que está sob a relatoria do ministro Ricardo Lewandowski, alegando que nela não haveria o cumprimento da regra de neutralidade fiscal, em virtude de ausência de cálculo de estimativas de seu custo no orçamento de 2021 [1](#).

A curiosidade decorre do fato de tais estimativas serem de competência do Executivo e do fato de o Legislativo ter proposto medida compensatória (também vetada) e de ter solicitado que o Executivo produzisse as informações que lhe cabe elaborar (também em artigo vetado pelo presidente, mas constante dos pareceres produzidos no Congresso Nacional).

Os gastos tributários indiretos (benefícios tributários), ou seja, aquelas renúncias em favor de determinado grupo de contribuintes em substituição a um gasto público direto, devem ser acompanhados de estimativas de seu impacto fiscal, em vistas à neutralidade e à responsabilidade fiscal intertemporal.

A partir da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), o Brasil passa a aderir ao debate internacional que via com preocupação o volume de renúncias tributárias, já que, em geral, tais renúncias, ao não comporem a receita original e potencial de uma nação, acabavam à margem do controle orçamentário (princípio democrático e da separação dos poderes, elementos fulcrais das revoluções demo-liberais do século XVIII em diante).

O art. 165, §6º da CF/1988 determina a obrigação do Poder Executivo apresentar demonstrativo

regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia (DGT)[2](#).

Se o dever de realizar as estimativas é do Poder Executivo e ele não apresentá-las porque seu entendimento não prevaleceu no Poder Legislativo, como resolver tal impasse? Como poderia o Legislativo elaborar estimativas que dependem de informações sensíveis — quando não sigilosas — e conjugá-las com a grade de parâmetros macroeconômicos que prevê a economia do país para o ano seguinte e que também é produzida pelo Ministério da Economia?

Seguindo, o Executivo pode se valer de sua omissão para alegar eventual vício de produção legal a deus causa? E se as informações finalmente foram incorporadas no processo orçamentário que definirá o orçamento do ano seguinte, antes da produção de efeitos da renúncia aprovada no ano corrente, ainda assim, poderia o Executivo alegar vício de formalidade por contato do art. 113 do ADCT?

Cite-se o dispositivo:

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

Apresentadas essas questões que analisaremos adiante, vale mencionar a regulação de responsabilidade fiscal sobre o tema. O inciso II do art. 5.º da Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) estabelece que o projeto de lei orçamentária anual (PLOA) será acompanhado daquele documento previsto na Constituição Federal e que haja as medidas de compensação de renúncias de receita e do aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

O art. 4º da própria LRF, por sua vez, trata do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias (PLDO), determinando a elaboração de um anexo contendo as metas fiscais, ou seja, a expectativa de resultado, positivo ou negativo, do orçamento[3](#).

O art. 14 da LRF, por sua vez, é o principal dispositivo a regular tal matéria, prescrevendo, em reforço à neutralidade orçamentária, uma regra ordinária (inciso I) de validade e outra, mais específica, determinando a compensação da perda de receita com algum incremento correspondente (inciso II).

“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. (grifos adicionados)”.

A regra do inciso I determina que a discussão sobre benefícios tributários e seus impactos fiscais seja antecipada para a discussão do processo orçamentário (Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual).<sup>4</sup> Nesses termos, uma proposta de lei que aumente ou institua um gasto tributário indireto, antes de sua vigência e do processo orçamentário, poderá ter a sua neutralidade orçamentária assegurada se o governo federal demonstrar que instruiu o PLDO e o PLOA com as informações necessárias para demonstrar que tal renúncia foi considerada na apuração da meta fiscal e das receitas e de despesas.

A segunda forma, alternativa, prevista no inciso II, é a demonstração de que a renúncia será compensada por alguma elevação tributária correspondente e equivalente.<sup>5</sup>

O momento da instituição da renúncia será importante na determinação da maneira adotada pelo governo para justificá-la no processo orçamentário do ano posterior. Elementos de tensão surgem quando a proposta de incentivo fiscal com renúncia decorre do Poder Legislativo, que deverá ele mesmo comprovar, segundo as últimas versões de Leis de Diretrizes Orçamentárias, o atendimento à neutralidade ou deverá requisitar que o governo federal o faça.

Quando se trata de se utilizar a alternativa prevista no inciso I do art. 14 da LRF (previsão na meta fiscal projetada), a estrutura normativa de proteção da responsabilidade fiscal intertemporal impõe que benefícios tributários estejam refletidos na subtração da receita potencial e que tenham sido considerados em eventual aumento de despesa.

A grande conquista do século XX em termos orçamentários foi a previsão de que as renúncias precisam ser de conhecimento público, em geral, e do Poder Legislativo, em específico. A sua expansão, como importante instrumento fiscal, mas, ao mesmo tempo, seu caráter de potencial perpetuação de capturas de grupos favorecidos, recomenda tal prudência fiscal.

A alguém não dedicado ao estudo específico desse tema, pode parecer que há falta de controle legislativo sobre a matéria, mas o fato é que há triplo controle legislativo sobre os benefícios tributários, a saber: (i) a partir da deliberação democrática sobre a regra legal e específica (reserva legal) que institui o desvio ao sistema tributário de referência; (ii) a cada ano, mediante análise pelo Congresso Nacional do DGT que acompanha o PLOA e até mesmo dos dados de meta fiscal do PLDO, que inclui a “Receita Administrada pela RFB Líquida de Incentivos Fiscais” e (iii) na apreciação do Relatório do Tribunal de Contas da União (TCU) “Contas do Governo”, com o seu subcapítulo de análise e fiscalização dos Benefícios Creditícios, Financeiros e Tributários.

Retomando a pergunta feita acima, parece simples afirmar que uma proposta de renúncia sem previsão de estimativa de impacto ou regra de compensação não poderá produzir efeitos, se constatada tal omissão. Quando se trata de proposta do Executivo, o próprio governo providenciará o demonstrativo. Quando se trata de iniciativa do Legislativo, ocorre acordo em que o Executivo aponta o caminho de

neutralidade fiscal, apresentando dados sobre formas de compensação por majoração de tributo ou incluindo a renúncia na meta fiscal do ano seguinte. Quando se trata de iniciativa parlamentar sem adesão de maioria, a proposta é facilmente combatida, com base no art. 14 da LRF. Ou seja, o art. 14 da LRF é o grande escudo de renúncias tributárias sem entendimento majoritário (democrático).

A situação problemática é quando há impasse entre Executivo e Legislativo e esse determina que o Executivo cumpra a regra de responsabilidade, por meio da elaboração das estimativas como a do DGT, de competência do Executivo. Poderia, nesse caso, o Executivo se negar a tanto e, ainda pior, aguardar momento posterior para discutir judicialmente a nulidade da iniciativa legislativa com base na ausência desse documento que lhe compete produzir?

Para responder a essas questões, importante desenvolver a seguinte ideia. As regras de atendimento à neutralidade fiscal possuem *aspecto dinâmico* em sua concretização. Isto porque, o primeiro estágio de uma renúncia é a sua previsão em lei (primeiro controle democrático, marcado pelo signo da legalidade estrita). O segundo, a partir de documentos e informações fiscais na Lei de Diretrizes Orçamentárias, é o de análise de seu impacto fiscal, anualmente (segundo controle democrático, marcado pela neutralidade fiscal e governança das contas públicas).

O art. 113 do ADCT veio a constitucionalizar a regra de transparência das renúncias tributárias e da responsabilidade intertemporal de seu impacto na meta fiscal ao prever que a criação de renúncia deve ser acompanhada de sua estimativa, no contexto das limitações temporais da Emenda Constitucional 95/2016.

Esse controle de validade da propositura de gasto tributário não deve ser confundido como mero requisito formal de validade procedimental. Existe um *efeito dinâmico no controle intertemporal de responsabilidade fiscal*. O controle de validade de uma renúncia deve ser realizado em relação aos orçamentos fiscais em que ela repercute e não quanto ao mérito jurídico da política econômica, ou quanto aos seus requisitos formais na data de promulgação.

A tese de que se trataria de um tudo ou nada na época da propositura da medida só faz sentido quando o próprio Legislativo não a aceita ou quando o Executivo não a aprova e o Legislativo não se propõe a solucionar a lacuna (não há maioria de votos). Somente nesses casos, o tudo ou nada faz sentido. Afora isso, toda a renúncia deve ser acompanhada a cada processo orçamentário. A interpretação que aqui se dá reforça a necessidade de governança das contas públicas, ao invés de buscar apequenar tal valor constitucional, ao tentar fulminar uma política econômica com base em omissão causada por quem pretende ver declarada a sua inconstitucionalidade.

Acima de tudo, por se tratar de tema de pouca discussão acadêmica, deve-se frisar: o controle de validade quanto ao atendimento às regras de responsabilidade fiscal diz respeito ao momento da execução orçamentária, incluindo todos os orçamentos futuros, daí a razão de ser do DGT anual.

A renúncia baseada na regra do inciso II do art. 14 da LRF, por exemplo, somente poderá produzir efeitos quando a correspondente regra de compensação for cumprida, ainda que em momento posterior. Em situação como esta, a lei que instituiu a renúncia continua válida, porém, sem produzir seus efeitos, por falta de um requisito técnico. Instituída a compensação, plenamente eficaz a renúncia. Essa é a regra



---

do art. 14, II, §2º da LRF.

A renúncia lastreada no inciso I do art. 14 da LRF, por sua vez, poderá produzir efeitos se o seu custo for considerado na elaboração da meta fiscal do ao seguinte.

E se, no decorrer da vigência de uma política de renúncia, cessar, em algum orçamento anual, o seu controle fiscal (DGT, por exemplo)? A renúncia será nula? Não! Nessa situação, será o caso de se apurar eventual improbidade administrativa dos agentes responsáveis por tal omissão.

A competência em matéria tributária é do Legislativo, apesar de todo o protagonismo que o Executivo tem exercido.

No caso específico da prorrogação da folha de pagamentos, a partir dessa análise dinâmica de validade material em virtude da responsabilidade fiscal, pode-se afirmar:

(i) sua validade no momento da inserção do art. 33 da Lei 14.020/2020, já que foi acompanhada de medida de compensação por aumento de tributo (no art. 34, posteriormente vetado) e determinou, em artigo seguinte, o dever do Executivo Federal apresentar as estimativas;

(ii) sua validade no momento da rejeição ao veto presidencial, pois a confirmação da prorrogação veio seguida da mesma determinação de que o Executivo Fiscal cumprisse o seu dever de apresentar as informações que possui (art. 165 §6 CF/1988).

Interessante cenário teríamos se houvesse a virada do exercício fiscal para 2021 sem as estimativas e impacto na meta fiscal. Esse seria o momento de maior dificuldade de análise, pois a literalidade do art. 113 do ADCT conspiraria para (i), em um extremo, a inconstitucionalidade superveniente da prorrogação; (ii) ou a sua suspensão até a apresentação de tais estimativas ou (iii), o que parece mais correto, a intimação para que a Receita Federal apresentasse os dados que o Executivo recusara-se a se entregar, sob pena de improbidade administrativa, já que não se pode imputar uma nulidade de ato (legislativo) a quem depende de uma informação de outro poder (Executivo).

Todavia, esse não é o caso. Enquanto preparava a ADI para defender no Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade da prorrogação da CPRB, o Executivo (Ministério da Economia) apresentou novas informações no Projeto de LDO de 2021, incorporando o custo fiscal da medida na meta fiscal esperada pelo governo em 2021.

Em conclusão: hoje temos uma ação do Presidente da República buscando anular, judicialmente, a refutação de seu entendimento (rejeição de seu veto) com base, primordialmente, no argumento de ausência de informações fiscais na proposta de lei que foi promulgada; informações que lhe competia produzir; e que lhe foram solicitadas à época (em maio e em novembro de 2020); e que, no dia anterior à distribuição da ação, foram apresentadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2021, que, por seu turno, foi aprovada no dia seguinte à distribuição de sua ação judicial.

---



1 A ação inclui, ainda, o argumento de ofensa ao art. 195, §9º da CF/1988 e de inclusão de dispositivo no Projeto de Conversão sem pertinência temática com o texto original da Medida Provisória.

2 “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

[...]

§ 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”.

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

I – disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

[...]

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

4 Também nesse sentido, ver: OLIVEIRA, Weder de. *Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento, finanças públicas*, volume 1: Editora Fórum, 2013, p. 871.

5 “A discussão do Orçamento se tornaria fórum não apenas de discussão de discussão das alocações orçamentárias, mas também de gastos tributários (gastos governamentais indiretos), o que se faz no processo orçamentário americano, que nos serviu de inspiração”. In: OLIVEIRA, Weder de. *Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento, finanças públicas*, volume 1: Editora Fórum, 2013, p. 871.