



RELATÓRIO DE INSPEÇÃO

TC 005.283/2019-1

Relator: Ministro Bruno Dantas

DA FISCALIZAÇÃO

Instrumento: Inspeção

Ato originário: Item 96.2 do Despacho do Ministro-Relator, datado de 11 de março de 2019

Objeto da fiscalização: Avaliar a conformidade do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, consoante os dispositivos da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) e demais normativos.

Ato de designação: Portaria de Fiscalização Semag 233, de 25 de março de 2019.

Registro Fiscalis: 46/2019

Composição da equipe:

Rafael Gomes Lima (Coordenador)

Leonardo Romero Marino

DO ÓRGÃO FISCALIZADO

Órgão/entidade fiscalizado: Ministério da Economia (Vinculador), Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal

Vinculação TCU: Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag)

SUMÁRIO EXECUTIVO

1. Os Bônus de Eficiência e Produtividade (BEP) na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal foram instituídos por meio da edição da Medida Provisória (MP) 765/2016, de 29/12/2016. Segundo os arts. 5º e 15 da citada MP, e pela sua respectiva lei de conversão, Lei 13.464/2017, a criação dessas parcelas remuneratórias e a instituição de Programas de Produtividade da Receita Federal do Brasil e da Auditoria-Fiscal do Trabalho visam incrementar a produtividade, respectivamente, nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, Analista Tributário da Receita Federal do Brasil e de Auditor-Fiscal do Trabalho.
2. De forma geral, o BEP se refere a uma espécie de remuneração variável, atrelada a índices de eficiência institucionais e a respectivas bases de cálculo. Essa verba é percebida por servidores das carreiras Tributária e Aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a qual compreende Auditores-Fiscais e Analistas Tributários desse órgão. Também fazem jus ao BEP os servidores da carreira de Auditoria-Fiscal do Trabalho. Destaque-se que, além dos servidores ativos dessas carreiras, segundo a Lei 13.464/2017, inativos e pensionistas também recebem os bônus de eficiência e produtividade.
3. A primeira constatação da presente fiscalização refere-se à exclusão do BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária, ou seja, a Lei 13.464/2017 dispensou a retenção desse tributo sobre os ganhos atinentes aos bônus. Destarte, criou-se um benefício tributário aos servidores dessas carreiras, sem o devido atendimento de requisito previsto na Constituição Federal de 1988: edição de lei específica que tratasse exclusivamente de benefício tributário (art. 150, § 6º). Com efeito, também não foram atendidas as condições necessárias para a implementação de renúncia de receita estabelecidas no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.
4. Adicionalmente, o valor global desses bônus é obtido pela multiplicação de uma base de cálculo pelos respectivos índices de eficiência institucional. Assim, observou-se que a Lei 13.464/2017 não mais estabelece quais seriam as composições das bases de cálculo dos bônus, em razão de o Congresso Nacional ter rejeitado os dispositivos da MP 765/2016 que informavam que multas e alienação de bens apreendidos seriam os parâmetros que integrariam as bases de cálculo dos BEP. Nesse rumo, o Ministério da Economia argumentou que o estabelecimento dessas bases de cálculo deve ocorrer por meio de ato administrativo, o que, no entendimento da equipe de fiscalização violaria o art. 150, § 6º, da Constituição Federal e os princípios da reserva legal e da separação dos poderes.
5. Constatou-se também, nos art. 6º, § 4º e art. 16 § 4º, ambos da Lei 13.464/2017, possível afronta à Constituição Federal. Ao estabelecer que o valor do BEP estaria atrelado às variações da base de cálculo, a Lei 13.464/2017 criou uma vinculação indevida que é vedada pela Lei Maior (art. 37, inciso XIII, da CF/88), na medida em que flutuações na citada variável acarretariam reajustes automáticos aos servidores. Ademais, o aumento da despesa em decorrência das variações automáticas da base de cálculo não segue a lógica pretendida pela Emenda Constitucional (EC) 95/2016, que estabelece um “teto de gastos” para despesas primárias, não tendo relação direta com a arrecadação de receitas.
6. A Lei 13.464/2017 também contém dispositivo que pode suscitar conflito de interesses entre o público e o privado. Esse diploma legal prevê a criação de comitês gestores dos programas de produtividade, aos quais compete fixar os índices de eficiência institucional e a metodologia para a mensuração da produtividade global. Destaque-se não é vedada a participação de servidores beneficiários do BEP nos respectivos comitês gestores. Pelo contrário, a Lei 13.464/2017 prevê que

representantes dos extintos Ministérios da Fazenda e do Trabalho integrem os citados comitês. Ademais, não há qualquer salvaguarda desse diploma legal quanto a eventuais conflitos de interesses, no que se refere à fixação e à mensuração dos efetivos índices de produtividade dos órgãos envolvidos. Tal fato é agravado, pois esse diploma legal não estabelece parâmetros mínimos de eficiência para tais órgãos, ficando toda a regulamentação do índice de eficiência institucional a cargo do Poder Executivo.

7. No que se refere à geração da despesa pública, constatou-se que a projeção de despesa contida na MP 765/2016 estava subestimada. Na Exposição de Motivos 360/2016, o Poder Executivo informa que a despesa com BEP da carreira Tributária e Aduaneira, para o exercício de 2018, era estimada em R\$ 2,0 bilhões. Todavia, se aludida medida provisória tivesse sido aprovada integralmente, a despesa com o BEP, nesse mesmo período, poderia alcançar R\$ 2,9 bilhões.

8. Adicionalmente, não foram evidenciadas as premissas e metodologia de cálculo utilizadas para se estimar a despesa. Além de importar violação à Lei de Responsabilidade Fiscal, a clara demonstração desses dados poderia conferir a imprescindível transparência no que tange a remuneração de agentes públicos. Destarte, não é possível ao menos estimar quanto perceberia cada servidor das aludidas carreiras a título de BEP, pois além de conter uma estimativa de despesa equivocada, não há qualquer informação sobre o valor individual do bônus. Não obstante, o Poder Executivo tinha o dever de dar publicidade à estimativa de ganhos dos servidores públicos ao Congresso Nacional e à sociedade, quando concedeu o reajuste por Medida Provisória. No entanto, não o fez.

9. Não se demonstrou de forma clara que a despesa criada não comprometeria as metas de resultado fiscal, bem como não foram devidamente evidenciadas as medidas compensatórias para a geração desse dispêndio, que tem caráter obrigatório e continuado. Face ao exposto, a criação dessa remuneração variável não atendeu integralmente aos ditames da LRF, notadamente no que se refere à criação da variabilidade do bônus. A inexistência da composição das bases de cálculo não permite ao menos conhecer a ordem de grandeza dos valores globais dos bônus e, consequentemente, da despesa para custeá-lo.

10. Destaque-se que, desde a edição da MP 765/2016, esses bônus são pagos a uma parcela mensal fixa (R\$ 3.000,00 para Auditores-Fiscais da RFB e Auditores-Fiscais do Trabalho e R\$ 1.800,00 para Analistas Tributários da RFB). Segundo dispõe a Lei 13.464/2017, esse valor será pago de forma temporária, até a implementação das condições necessárias à variabilidade desses bônus, o que exige a edição de lei formal.

11. Com efeito, sem prejuízo das demais irregularidades apontadas no relatório e, considerando-se que não foi feita a análise acerca da legalidade do recebimento de bônus por inativos e pensionistas, o valor fixo, o qual é pago atualmente a título de bônus, tem base legal e não carece de lei ou ato ulterior para a plena produção de efeitos. Todavia, esse raciocínio não é válido para a variabilidade desse bônus, que exige o estabelecimento das bases de cálculo em lei, e, superveniente processo legislativo que atenda aos requisitos para a majoração de despesa obrigatória de caráter continuado, sob pena de declaração de nulidade de ato que viole a LRF.

12. Por fim, verificou-se que, além de a despesa com os bônus variarem conforme a base de cálculo, o que está em desacordo o texto constitucional, o único limite para as despesas com o BEP é o próprio teto remuneratório, que na União corresponde aos subsídios dos Ministros do Supremo Tribunal Federal. Dessa forma, ainda que tal fato não configure patente irregularidade, a inexistência de outros limites à despesa criada com o BEP vai na contramão dos princípios estabelecidos pelo Novo Regime Fiscal, pois o crescimento de uma despesa acima da variação da inflação exigirá a redução das disponibilidades de outras despesas, para o integral custeio dos dispêndios com o BEP.

Sumário

I. INTRODUÇÃO	5
I.1 Dos fatos	5
I.2 Metodologia utilizada	7
I.3 Volume de recursos fiscalizados.....	7
I.4 Instituição dos Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho (BEP).....	7
II. DA CONFORMIDADE DA CRIAÇÃO E DO PAGAMENTO DOS BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE	9
II.1 Exclusão dos Bônus de Eficiência e Produtividade da base de cálculo de contribuição previdenciária.....	9
II.1.1 Análise.....	13
II.1.2 Renúncia de receitas decorrente da exclusão do BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária.....	21
II.2 Inexistência da Base de Cálculo e de Índices de Eficiência Institucionais previstos em lei formal 25	
II.2.1 Análise.....	27
II.3 Vinculação de espécie remuneratória a índices e indicadores.....	31
II.3.1 Análise.....	32
II.4 Potencial conflito de interesses entre o público e o privado	35
II.4.1 Análise.....	35
II.5 Despesas criadas com a instituição dos Bônus de Eficiência e Produtividade.....	38
II.5.1 Análise.....	39
II.6 Disposições Finais	46
III. CONCLUSÃO	50
IV. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO	57

I. INTRODUÇÃO

1. Trata-se de Inspeção com Registro Fiscalis 46/2019, no Ministério da Economia, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal, com o objetivo de avaliar a conformidade do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, consoante os dispositivos da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) e demais normativos. A presente Inspeção é decorrente de deliberação constante em Despacho de 15/3/2019 do Ministro Bruno Dantas (TC 005.283/2019-1, peça 25).

1.1 Dos fatos

2. No âmbito dos trabalhos de Acompanhamento das Receitas, Despesas, Contingenciamento, Resultado Primário e Meta Fiscal, os quais têm periodicidade bimestral, noticiaram-se, no Relatório de fiscalização referente ao 4º bimestre de 2018 (TC 034.842/2018-7), possíveis desconformidades relacionadas ao pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho (BEP). O sobredito processo foi julgado pelo Tribunal em 20/2/2019, resultando no Acórdão 344/2019-TCU-Plenário, relatoria Min. Ana Arraes.

3. Como elucidado na Representação desta Secretaria, a qual originou o presente TC 005.283/2019-1, peça 25, dada a natureza do processo de acompanhamento bimestral da gestão fiscal, o qual visa à intervenção tempestiva do Tribunal de Contas da União na condução da política fiscal em atenção ao mandamento contido no art. 59 da Lei Complementar 101/2000, restou inviabilizada a análise aprofundada acerca da conformidade dos pagamentos dos BEP no âmbito daquele processo de acompanhamento.

4. Destarte, naquele momento, entendeu-se necessário instaurar fiscalização específica para tratar dos aspectos fiscais e orçamentários relacionados à matéria dada a relevância e o impacto dessas despesas na gestão fiscal. Ademais, o TCU, conforme proposto no item 9.2 do Acórdão 344/2019-TCU-Plenário, informou às unidades técnicas desta Corte que possuem processos abertos relacionados ao tema, com a abordagem específica de suas respectivas áreas de atuação, acerca dos indícios identificados no acompanhamento de forma a fornecer uma visão mais abrangente sobre o pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho.

5. Constatou-se, à época, que a estimativa de Despesas de Pessoal e Encargos Sociais para 2018 apresentou significativa variação no Relatório de Avaliação de Despesas e Receitas Primárias (RARDP), o que, segundo a Secretaria de Orçamento Federal do então Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (SOF/MP), decorreu da não regulamentação das parcelas concernentes ao BEP pagas a servidores das Carreiras Tributária e Aduaneira e da Atividade de Auditoria Fiscal.

6. Naquela ocasião, por prudência, a SOF computava em suas estimativas o valor mais elevado que aquelas despesas poderiam alcançar em 2018, ou seja, considerou-se, inicialmente, a hipótese de regulamentação dos BEP naquele exercício. No entanto, no 4º bimestre de 2018, atingiu-se o período em que é vedada a edição de atos de que resultem em aumento de despesa de pessoal, proibição prevista no parágrafo único do art. 21 da LRF¹. Nesse contexto, a projeção de despesas foi

¹Art. 21. É nulo de pleno direito o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda:

Parágrafo único. Também é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20.

revisada para baixo, em montante proporcional à diferença dos custos da regulamentação dos BEP. Assim, verificou-se que a **despesa necessária para custear BEP em 2018, estimada em R\$ 2.536,9 milhões (considerando-se a “regulamentação”)**, foi revisada para **R\$ 999,8 milhões**, tendo em vista a **impossibilidade de “regulamentação” naquele exercício**.

7. Nada obstante, dada a relevância da matéria, seu significativo impacto orçamentário-financeiro, e notadamente os indícios de irregularidade na concessão e no pagamento dessa parcela remuneratória, entendeu-se oportuno representar ao Tribunal de Contas da União para que se instaurasse procedimento fiscalizatório com vistas a avaliar a conformidade do pagamento desses Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, especialmente no que se refere aos aspectos orçamentário-financeiros.

8. Com efeito, o Ministro Relator, por meio de Despacho datado de 11/3/2019 (peça 5), conheceu da representação apresentada por esta Secretaria de Macroavaliação Governamental – Semag (peça 1) e decidiu ainda:

96.2. **facultar a manifestação** do Ministério da Economia e da Secretaria da Receita Federal **no prazo de 24 horas**, se desejarem, a respeito dos indícios de irregularidades apontados na presente representação, os quais ensejam a adoção imediata de medida cautelar no sentido da suspensão de todos os atos tendentes ao cálculo, à fixação e ao pagamento de parcelas remuneratórias a título de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, previsto na Lei 13.464/2017, e em especial sobre os seguintes aspectos, nos termos e fundamentos desta decisão:

96.2.1. Inexistência de previsão legal de valores, base de cálculo e metodologia de cálculo do Bônus de Eficiência, com consequente ofensa à reserva legal estrita para fixação de remuneração de servidores públicos;

96.2.2. Vinculação da espécie remuneratória a índices e indicadores;

96.2.3. Afetação da arrecadação de impostos a gastos específicos (CF/88, art. 167, IV);

96.2.4. Efetivação de renúncia previdenciária sem atendimento aos requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal;

96.3. autorizar a Secretaria de Macroavaliação Governamental (Semag) deste Tribunal a realizar **inspeção** no Ministério da Economia e na Secretaria da Receita Federal, conforme escopo que definir, para apurar os indícios de irregularidades identificados relativos aos pagamentos do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho;

96.4. **destacar** os indícios de irregularidade suscitados na manifestação da Secretaria de Macroavaliação Governamental (peça 1) relacionados ao pagamento de Honorários Advocatícios de Sucumbência, para que, preliminarmente, o Plenário delibere sobre a relatoria do feito, no que se refere a atos praticados no âmbito da Advocacia-Geral da União;

96.5. **dar ciência** à Procuradoria-Geral da República acerca das aparentes inconstitucionalidades, ilegalidades e/ou incompatibilidades identificadas na presente Representação (peças 1, 2, 3 e 5), notadamente no que diz respeito ao confronto entre os dispositivos da Lei 13.464/2017 e os art. 37, inciso X, XIII, 150, § 6º, e 167, inciso IV, da Constituição Federal, bem como os art. 114, caput e §§ 3º e 4º da LDO/2016 (Lei 13.242/2015), e art. 118 da LDO/2017 (Lei 13.408/2016);

96.6. dar **ciência** desta decisão ao Ministério da Economia e à Secretaria da Receita Federal;

9. Nessa esteira, dando cumprimento ao disposto no item 96.3 do Despacho do Ministro Relator e com o fito de avaliar a conformidade dos pagamentos dos referidos Bônus a integrantes das Carreiras Tributária e Aduaneira e de Auditoria-Fiscal, o presente Relatório inicia-se com uma breve introdução contendo: a descrição dos fatos, a metodologia utilizada na fiscalização, o volume de

recursos fiscalizados e a instituição legal dos BEP. Na seção posterior, avalia-se a conformidade do pagamento dos BEP e se apresentam os respectivos achados de auditoria à luz da legislação pátria, notadamente da Constituição Federal, da LRF e das demais normas de direito financeiro. Na terceira seção, expõem-se as conclusões sobre o exame da matéria. Por derradeiro, na quarta seção, a equipe de fiscalização apresenta as propostas de encaminhamento.

I.2 Metodologia utilizada

10. Para a realização desta fiscalização, foram utilizados como referência os Acórdãos 2.000/2017- TCU-Plenário e 2.721/2017- TCU- Plenário (ambos de relatoria do Min. Benjamin Zymler), os quais versam sobre o pagamento de Bônus de Eficiência e Produtividade a servidores inativos e a pensionistas. Ademais, visando avaliar a aderência do pagamento dos BEP à legislação pátria, foram utilizadas a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal, as Leis de Diretrizes Orçamentárias de 2016 a 2019, e outras normas de Direito Financeiro, conjuntamente com a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

11. Adicionalmente, por meio dos Ofícios de Requisição 1-46/2019 – TCU/Semag (peça 41) e 2-46/2019 – TCU/Semag (peça 42), diligenciaram-se, respectivamente, a Secretaria-Executiva do Ministério da Economia e a Secretaria de Orçamento Federal, a fim de requisitar informações quantitativas e qualitativas acerca da aplicação da Medida Provisória 765, de 29/12/2016, convertida na Lei 13.464, de 10/7/2017.

I.3 Volume de recursos fiscalizados

12. De acordo com os dados extraídos do Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), o volume de recursos fiscalizados alcança o montante de R\$ 2.550,4 milhões.

I.4 Instituição dos Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho (BEP)

13. Os BEP na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal foram instituídos por meio da edição da MP 765/2016. Segundo os arts. 5º e 15 da citada MP, a criação dessas parcelas remuneratórias e a instituição de Programas de Produtividade da Receita Federal do Brasil e da Auditoria-Fiscal do Trabalho visavam incrementar a produtividade, respectivamente, nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB), Analista Tributário da RFB e de Auditor-Fiscal do Trabalho.

14. Esses Programas seriam geridos por Comitês Gestores, aos quais ainda caberia a atribuição de editar ato estabelecendo a forma de gestão do Programa e a metodologia para mensuração da produtividade global da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Inspeção do Trabalho e da rede descentralizada de atendimento no exercício da Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho. Adicionalmente, atos emanados pelos correspondentes comitês ainda fixariam os Índices de Eficiência Institucional.

15. A MP 765/2016 ainda estabeleceu os valores globais dos BEP, em ambos os casos, os quais seriam dados pela multiplicação das respectivas bases de cálculo pelos Índices de Eficiência Institucional. Necessário trazer à baila que a base de cálculo do BEP da Atividade Tributária e Aduaneira era composta pelas seguintes receitas, a teor do § 4º do art. 5º:

Art. 5º - *Omissis*

§ 4º A base de cálculo do valor global do **Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira** será composta pelo valor total arrecadado pelas seguintes fontes integrantes do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAAF, instituído pelo Decreto-Lei no 1.437, de 17 de dezembro de 1975:

I - **arrecadação de multas tributárias e aduaneiras** incidentes sobre a **receita de impostos**, de **taxas** e de **contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a que se refere o art. 4º da Lei no 7.711, de 22 de dezembro de 1988, inclusive por descumprimento de obrigações acessórias; e

II - recursos advindos da **alienação de bens apreendidos** a que se refere o inciso I do § 5º do art. 29 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976. (grifos nossos)

16. Nessa mesma linha, o § 4º do art. 15 da MP 765/2016 estabeleceu que a base de cálculo do BEP da Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho seria composta por:

Art. 15 – *Omissis*

§ 4º A base de cálculo do **Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Auditoria-Fiscal do Trabalho** será composta por **cem por cento das receitas decorrentes de multas pelo descumprimento da legislação trabalhista**, incluídos os valores recolhidos, administrativa ou judicialmente, após inscrição na Dívida Ativa da União. (grifos nossos)

17. Na repartição do valor global dos BEP entre os beneficiários, de forma geral, adotar-se-iam os critérios referentes à situação funcional do servidor: servidor ativo, após completar 36 meses em atividade no cargo, perceberia o valor máximo individual do BEP; se inativo, reduzir-se-ia o BEP, à medida que se elevasse o tempo após a data de aposentação. No caso específico da Atividade Aduaneira e Tributária, além da distinção do percentual do BEP entre inativos e ativos, há ainda um rateio proporcional entre os dois cargos integrantes da carreira: Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (um inteiro do BEP) e Analista Tributário da Receita Federal do Brasil (seis décimos do BEP).

18. Destaque-se que a MP 765/2016, nos arts. 10 e 20, estabeleceu que, nos meses de dezembro de 2016 e janeiro de 2017, seriam devidos, a título de BEP, o valor mensal de R\$ 7.500,00 a Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e Auditores-Fiscais do Trabalho e o valor mensal de R\$ 4.500,00 a Analistas Tributários da Receita Federal do Brasil.

19. Nos meses seguintes, até a produção dos efeitos decorrentes da edição dos atos a que se referem o § 3º do art. 5º e o § 3º do art. 15, ambos da MP 765/2016, os BEP seriam pagos mensalmente nos valores de R\$ 3.000,00 para Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e Auditores-Fiscais do Trabalho, e de R\$ 1.800,00, para Analista Tributários da Receita do Brasil. Esse conjunto de atos do Poder Executivo foi comumente denominado “**regulamentação do bônus de eficiência**”, o que, pelas projeções da SOF, poderia acrescer a despesa com essa parcela remuneratória em cerca de 154% (repise-se que valor passaria de R\$ 999,8 milhões para R\$ 2.537,7 milhões, conforme sobredito).

20. De forma resumida, observa-se que o BEP se refere a uma espécie de remuneração variável, atrelada a índices de eficiência institucionais e às respectivas bases de cálculo, que na MP 765/2016 seriam baseadas em arrecadação de multas (para ambos os casos) e alienação de bens apreendidos (apenas no caso do BEP da Atividade Tributária e Aduaneira). Todavia, até a data de elaboração deste relatório, em razão da inexistência de bases de cálculo definidas em lei e de regulamentação da Lei 13.464/2017, os bônus ainda estão sendo pagos a um valor fixo.

21. Adicionalmente, releva destacar que, embora os BEP sejam percebidos por servidores ativos e inativos, como também por pensionistas, a MP 765/2016 excluiu a parcela referente aos BEP da base de cálculo de contribuições previdenciárias, conforme disposto nos arts. 13 e 23:

Art. 13. O valor do **Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira** não integrará o vencimento básico, não servirá de base de cálculo para adicionais, gratificações ou qualquer outra vantagem pecuniária e **não constituirá base de cálculo de contribuição previdenciária**.

(...)

Art. 23. O valor do **Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Auditoria-Fiscal do Trabalho** não integrará o vencimento básico e não servirá de base de cálculo para adicionais, gratificações ou qualquer outra vantagem pecuniária e **não constituirá base de cálculo de contribuição previdenciária.** (grifos nossos)

22. Seguindo o fluxo normal do processo legislativo constitucional, a citada Medida Provisória foi apreciada pelo Congresso Nacional, onde sofreu significativas modificações, as quais repercutem diretamente no cálculo do valor global desses BEP. Nesse rumo, as alterações mais relevantes promovidas no bojo do Projeto de Lei de Conversão 16, de 2017 (PLV 16/2017) e na respectiva lei de conversão, Lei 13.464, de 10 de julho de 2017, foram: i) **a supressão do limite máximo que essas despesas poderiam alcançar;** e ii) **a exclusão das receitas que comporiam as bases de cálculo dos respectivos bônus.**

23. Nesse contexto, desde a edição, a MP 765/2016 e a Lei 13.464/2017 foram objeto de numerosas controvérsias de ordem constitucional e legal, em razão da instituição do pagamento dos BEP e das diversas inovações no mundo jurídico. Dessa forma, em cumprimento à determinação exarada pelo eminente Ministro Relator, passa-se a discorrer sobre os indícios de irregularidade, com a respectiva análise da equipe de fiscalização no que concerne ao pagamento dessa remuneração a agentes públicos das carreiras Tributária e Aduaneira e de Auditoria-Fiscal do Trabalho.

II. DA CONFORMIDADE DA CRIAÇÃO E DO PAGAMENTO DOS BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE

II.1 Exclusão dos Bônus de Eficiência e Produtividade da base de cálculo de contribuição previdenciária

24. A MP 765/2016 e sua respectiva lei de conversão, Lei 13.464/2017, estabeleceram que a parcela remuneratória referente aos **BEP não constituirá base de cálculo de contribuição previdenciária.** Os arts. 14 e 24 da sobredita lei assim dispõem sobre a matéria:

Art. 14. O valor do **Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira** não integrará o vencimento básico, não servirá de base de cálculo para adicionais, gratificações ou qualquer outra vantagem pecuniária e **não constituirá base de cálculo de contribuição previdenciária.**

(...)

Art. 24. O valor do **Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho** não integrará o vencimento básico, não servirá de base de cálculo para adicionais, gratificações ou qualquer outra vantagem pecuniária e **não constituirá base de cálculo de contribuição previdenciária.** (grifos nossos)

25. Adicionalmente, o art. 25 da Lei 13.464/2014 também alterou a Lei 10.887, de 18/6/2004, a qual versa, entre outros temas, sobre procedimentos relativos ao cálculo da contribuição previdenciária para servidores titulares de cargo efetivo de quaisquer Poderes da União, estados, Distrito Federal e municípios. Nesse contexto, os BEP foram inseridos no rol de parcelas remuneratórias sobre as quais não incide contribuição previdenciária. Assim, o § 1º do art. 4º da Lei 10.887/2004 passou a ter a seguinte redação:

Art. 4º. *Omissis*

§ 1º Entende-se como base de contribuição o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, os adicionais de caráter individual ou quaisquer outras vantagens, **excluídas:**

(...)

XXIII - a parcela relativa ao Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, recebida pelos servidores da carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil; (Incluído pela Lei nº 13.464, de 2017)

XXIV - a parcela relativa ao Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, recebida pelos servidores da carreira de Auditoria-Fiscal do Trabalho. (Incluído pela Lei nº 13.464, de 2017) (grifo nosso)

26. A breve contextualização sobre os efeitos legais da matéria torna-se necessária para se avaliar a conformidade dessa exclusão das parcelas referentes ao BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária, notadamente no que se refere à aderência desse procedimento às normas que regulam a concessão de benefícios tributários que culminem em renúncia de receitas.

27. Preliminarmente, é relevante trazer à lume as espécies de tributos, os quais custeiam grande parte da atividade do Estado. À luz do Sistema Tributário Nacional, dos princípios constitucionais tributários e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o direito positivo brasileiro adota as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

28. Especificamente, as contribuições especiais abarcam as **contribuições sociais de seguridade social**, cuja finalidade já é explicitada na própria denominação, a de custear as ações relativas à seguridade social, aqui compreendidos direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.²

29. Nesse contexto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido de considerar as contribuições previdenciárias (tipo de contribuição social de seguridade social) como espécies tributárias. A uma, por estarem previstas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal de 1988. A duas, por se enquadrarem no conceito de tributo previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional. A três, por possuírem destinação vinculada constitucionalmente.

30. Destaque-se ainda o **caráter contributivo e solidário** da previdência social dos servidores públicos, fundamentado mormente no art. 40 da CF/1988, o qual foi alterado pela EC 41/2003. Nesse dispositivo, a Carta Magna prevê a contribuição do **respectivo ente público**, dos servidores **ativos e inativos** e dos **pensionistas**. Destaque-se que até a citada reforma constitucional, a regra vigente impunha a obrigatoriedade de contribuir para a previdência social apenas a servidores da ativa. No entanto, a EC 41/2003 estabeleceu regras mais rígidas, estendendo a contribuição previdenciária a inativos e pensionistas.

31. Nesse espectro, fica clara a demonstração de que as receitas decorrentes da arrecadação de contribuição previdenciária dos servidores públicos são imprescindíveis ao custeio das ações dos respectivos regimes de previdência social, inclusive para a manutenção do seu equilíbrio financeiro e atuarial. Deve-se pontuar que a concessão de benefícios fiscais pela União (benefícios financeiros, tributários e creditícios), os quais podem ou não acarretar renúncia de receitas, está condicionada ao atendimento de uma série de requisitos positivados no texto constitucional e em outras normas de Direito Financeiro, notadamente a Lei de Responsabilidade Fiscal.

32. Sobre os benefícios fiscais, interessante apresentar um excerto dos ensinamentos do eminente Ministro desta Corte de Contas, Weder de Oliveira, em sua obra “Curso de Responsabilidade Fiscal”, no qual o autor apresenta o contexto em que se inserem tais benefícios e as regras estabelecidas na legislação pátria para a concedê-los:

² Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

A concessão de benefícios tributários, financeiros e creditícios está sempre envolta de discussões sobre a moralidade, legalidade, constitucionalidade, transparência, eficiência, justiça social e equilíbrio federativo e fiscal.

Os desmandos nessa área foram e podem ser tão intensos que o constituinte de 1988 deu-lhe balizamentos permanentes, complementados pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela lei complementar que dispõe sobre a concessão de incentivos atinente ao ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

33. Sobre os balizamentos constitucionais acerca da instituição de benefícios fiscais, o § 6º do art. 150 da Carta Política estabelece a necessidade de se editar **lei específica**, que regule exclusivamente as matérias acerca dessas desonerações. Ademais, o § 6º do art. 165 da Constituição ainda exige que o projeto de lei orçamentária seja “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”.

34. Com efeito, o texto constitucional ainda prevê de forma expressa que a fiscalização da renúncia de receita compete ao controle externo, exercido pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União³.

35. Em complemento à Constituição, a LC 101/2000 estabelece um conjunto de regras, as quais afetam desde a proposição até a efetiva aprovação dos atos legislativos que concedam benefícios tributários. Nesse rumo, os dispositivos da LRF visam garantir a necessária transparência acerca dos setores beneficiados, fomentar o debate no que tange à pertinência e ao mérito das propostas e, principalmente, manter o equilíbrio fiscal, mormente buscando a neutralidade nas decisões de alterações na legislação tributária.

36. O art. 14 da LRF apresenta as condições e os requisitos para a concessão de benefício tributário da qual decorra renúncia de receita:

Da Renúncia 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.

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

³ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

§ 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. (grifos nossos)

37. Superada essa contextualização acerca dos delineamentos legais das renúncias de receitas tributárias, rememore-se que a Lei 13.464/2017 excluiu a parcela referente ao BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária. Nesse contexto, a equipe de fiscalização solicitou informações ao Ministério da Economia quanto à implementação dessa medida, a qual poderia caracterizar uma renúncia de receita tributária. Assim, as solicitações contidas no Ofício 1-46/2019 – TCU/Semag (peça 41), no que se refere à análise de eventual renúncia de receitas, deram-se da seguinte forma:

a) A Lei 13.464/2017 alterou o art. 4º da Lei 10.887, de 18 de junho de 2004, excluindo da base de contribuição social as parcelas relativas aos Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, recebidas pelos servidores das respectivas carreiras. Nesse contexto, informe:

a.1) Montante estimado equivalente à receita não arrecadada anualmente, decorrente da isenção da contribuição social referente à parcela paga a título de bônus de eficiência nos exercícios de 2017 a 2021;

a.2) A teor da previsão contida no art. 14 da Lei Complementar 101/2000, de 4 de maio de 2000, apresentar a demonstração de que a renúncia de receita, estabelecida pela MP 765, de 31 de dezembro de 2016, e pela Lei 13.464/2017, foi considerada nas estimativas de receita das leis orçamentárias referentes aos exercícios de 2017, 2018 e 2019. Caso não inexistir a aludida demonstração, apresentar as justificativas;

a.3) Com fulcro no art. 14 da Lei Complementar 101/2000 e no art. 113, ADCT da Constituição Federal, quais foram as medidas de compensação adotadas para a concessão de renúncia de receitas? Especificar as medidas com as respectivas memórias de cálculo;

a.4) Demonstração de atendimento do disposto no § 6º, art. 150, da Constituição Federal, notadamente no que se refere à edição de lei específica que conceda qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições;

38. A seu turno, o Ministério da Economia, ao responder os quesitos acima elencados, adota a premissa de que a exclusão dos BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária **não se trata de isenção tributária, e sim de hipótese de não incidência**. Tal premissa estaria alicerçada no RE 593.068, no qual o STF esposou o entendimento no sentido de que “somente devem figurar como base de cálculo da contribuição previdenciária as remunerações/ganhos habituais que tenham “repercussão em benefícios”.

39. Adicionalmente, com o intuito de reforçar sua tese, o Ministério da Economia apresenta um parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), Parecer SEI nº 13/2019/CAT/PACTP/PGFN-ME, o qual se destinava à análise da proposta de medida provisória que tratava da instituição de gratificações de desempenho por Análise de Benefícios com Índícios de Irregularidades do Monitoramento Operacional de Benefícios (GMOB) e a Gratificação de Desempenho Institucional por Perícia Médica em Benefícios por Incapacidade (GPMBI), excerto que transcrevemos a seguir (peça 47, p. 2):

Sob a perspectiva tributária, cabe verificar se as medidas acima reproduzidas atraem, ou não, a incidência do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF). Considerando o desenho legal proposto para as gratificações, verifica-se similitude com a gratificação analisada pelo Parecer PGFN/PG/Nº 6/2017, cujo teor foi plasmado na Lei nº 13.457, de 26 de junho de 2017 (ver arts. 3º e seguintes da mencionada Lei.). De acordo com o aludido Parecer, ao prever que o **Bônus Especial de Desempenho Institucional por Perícia**

Médica em Benefícios por Incapacidade (BESP-PMBI) não seria incorporado aos proventos de aposentadorias e das pensões e nem integraria a base de cálculo da contribuição previdenciária do servidor, o artigo "coaduna-se com o entendimento da maioria já formada do Plenário do STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.068, o qual está sendo levado a efeito sob a sistemática da repercussão geral. Nesse julgamento, seis ministros já firmaram a posição de que, se a verba recebida pelo servidor não se reflete no valor da aposentadoria, ela não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária. O julgamento foi suspenso por pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes, em 16 de novembro de 2016, e encontra-se assim noticiado no sítio do STF: (...)." O Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional à época aduziu, ainda, que:

Com essa maioria já formada (seis dos onze Ministros), caso a presente minuta de medida provisória viesse a permitir a tributação da contribuição previdenciária dos valores recebidos a título desse Bônus, fácil prever que os servidores derrubariam essa tributação no Poder Judiciário, com o agravamento de que a União seria condenada adicionalmente ao pagamento de honorários de advogado. (grifo nosso)

40. Aquela Pasta ainda faz alusão ao recebimento de BEP por inativos e pensionistas, buscando elidir a tese de que a referida parcela remuneratória não se incorpora aos proventos de aposentadoria, *in verbis* (peça 47, p. 3):

7. Ainda merece destaque que tendo em vista o tratamento legal dado ao referido bônus pela Lei 13464/17, não se pode concluir que haja incorporação de tal verba aos proventos de aposentadoria. O conceito de incorporação pressupõe que a verba tenha sido percebida durante o período de atividade do servidor. O que não é requisito para a percepção do referido bônus, cujo pagamento é realizado sem qualquer vinculação aos proventos ou vencimentos. Vale mencionar que percebem a verba tanto aposentados que porventura a receberam na ativa, quanto para aqueles que nunca perceberam a bonificação na ativa, seja porque já se encontravam jubilados ao tempo da instituição do benefício ou porque, sendo verba variável, pode ser igual a zero. Caso a lei que instituiu o bônus seja revogada, os inativos não mais o perceberão, o que demonstra a ausência de incorporação aos seus proventos. Segundo a tese adotada pelo STF no RE 593068, somente devem figurar como base de cálculo da contribuição previdenciária as remunerações/ganhos habituais que tenham repercussão em benefícios, ficando excluídas as verbas que não se incorporam à aposentadoria. Tal incorporação não é o caso da verba relativa ao bônus em referência que tem a nota da variabilidade e, como visto, não integra os proventos, podendo ser igual a zero ou revogada a qualquer tempo pela lei, não gerando, inclusive, direito adquirido à sua incorporação. Conclui-se, diante do esposado, que o fato dos Auditores Inativos receberem 35% do Bônus (depois da redução gradativa) não afasta a tese firmada pelo STF, posto que o valor não tem natureza de verba incorporável ou incorporada à aposentadoria.

41. Assim, por analogia ao entendimento da PGFN acerca de proposta de concessão gratificação de desempenho a outras carreiras, e por considerarem, como relatado acima, que o BEP não se incorpora aos proventos de aposentadoria, segundo o Ministério da Economia, "**Não se tratando de incentivo ou benefício tributário concedido pelo legislador, não há que se prever medidas de compensação para fins do art. 14 da Lei de Responsabilidade fiscal**".

42. Com efeito, segundo o Ministério da Economia, a premissa de hipótese de não incidência prejudicaria o encaminhamento das respostas aos demais questionamentos. Assim, os itens a.1 e a.4 não foram respondidos em sua plenitude.

II.1.1 Análise

43. Inicia-se este subtópico destacando que não se pretende questionar a conveniência e a oportunidade da exclusão do BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária, promovida pelo Poder Executivo e ratificada pelo Congresso Nacional, mas sim avaliar a aderência da medida aos

pressupostos constitucionais e legais, notadamente no que se refere à caracterização ou não dessa medida como um benefício tributário.

44. Ressalve-se ainda nuances relacionadas à natureza jurídica do Bônus de Eficiência e Produtividade e a repercussão do pagamento dessas parcelas remuneratórias a ativos, inativos e pensionistas estão sendo tratadas no bojo do TC 011.648/2018-1 e do TC 021.009/2017-1, ambos de relatoria do Ministro Benjamin Zymler. Destaque que esse último processo de fiscalização avalia a conformidade de pagamento de bônus de produtividade a inativos e a pensionistas. Em razão disso, a análise a seguir não avançará sobre aspectos relacionados à conformidade legal da percepção do BEP por inativos e pensionistas, estando, assim, delimitada à avaliação da configuração atual da Lei 13.464/2017, notadamente no que se refere à possível concessão de benefício fiscal sem o devido atendimento às normas do Direito Financeiro.

45. O ponto fulcral da discussão nesse ponto reside na premissa adotada pelo Ministério da Economia de não incidência tributária, a qual elidiria a necessidade da adoção das medidas previstas no texto constitucional e na LRF no que diz respeito à concessão de benefícios tributários e à correspondente renúncia de receitas.

46. Assim, faz-se necessário, em análise contida, trazer à luz a diferença entre isenção e não incidência tributária. Para avaliar a não incidência, deve-se entender o sentido positivo do conceito: a incidência tributária. Seguindo os ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira:

Incidência – é o fato de a situação previamente descrita na lei ser realizada e incidir no tributo, dar nascimento à obrigação tributária. Neste caso a situação está incluída no campo da tributação. Tecnicamente se diz que é a ocorrência do fato gerador do tributo, ou que o tributo, como expressão da lei, incide na relação fática previamente tipificada e efetivamente realizada.

47. De forma, resumida, a incidência tributária é a situação descrita em lei, cuja previsão é abstrata, e, uma vez verificada no mundo dos fatos, concretizará o fato gerador, ensejando o nascimento da obrigação principal. Por outro lado, “a não incidência é o inverso, isto é, o fato de a **situação ter ficado fora dos limites do campo tributário**, ou melhor, a não incidência do fato gerador, **porque a lei não descreve a hipótese de incidência**”⁴. Assim, não há ocorrência do fato gerador da obrigação de pagar tributo, tendo em vista que tal fato, atividade ou negócio não fora previsto anteriormente como passível de gerar obrigação de pagar tributo.

48. Por outro lado, a isenção é uma causa de exclusão do crédito tributário, estabelecida no art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN). O conceito tradicional da isenção, o qual é comumente encontrado nos manuais de Direito Tributário, é bem evidenciado nos dizeres de Ruy Barbosa Nogueira (1999), “isenção é a dispensa do tributo devido, feita por expressa disposição de lei”. Muito embora esse conceito não seja um consenso na doutrina moderna, o fato é que o próprio STF acompanha esse entendimento: “A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido **em face da ocorrência de seu fato gerador**. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação” (ADI 286, Min. Maurício Corrêa).

49. Em resumo, pode-se dizer que, na isenção, **há a incidência do tributo, tem-se a ocorrência do fato gerador** e, com isso, **o conseqüente nascimento da obrigação tributária**, no entanto, não há a constituição do crédito tributário, tendo em vista que a lei cria exceção, dispensando o pagamento do tributo.

50. Deve-se destacar que o julgado da Suprema Corte, no qual a resposta do Ministério da Economia se fundamenta, o RE 593.068, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, versa sobre recurso extraordinário, no qual a autora busca reformar a decisão da Segunda Turma Recursal da

⁴ Ruy Barbosa Nogueira (1999)

Seção Judiciária de Santa Catarina. A instância inferior decidiu que verbas recebidas a título de terço constitucional de férias, assim como gratificação natalina e horas extras, possuem natureza remuneratória, sendo, portanto, passíveis de contribuição previdenciária.

51. Na apreciação do recurso extraordinário, reconheceu-se repercussão geral acerca da matéria, e, posteriormente, o Pleno do STF deu provimento parcial à autora, fixando-se a seguinte tese: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como **terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade**” (grifou-se).

52. Por toda a extensão do pedagógico voto do Ministro Relator, percebe-se a necessidade de se apartarem aquelas verbas que seriam **ganhos eventuais** daquelas que representam **ganhos habituais**. Nesse rumo, os exemplos utilizados no voto condutor do eminente ministro são aquelas verbas em que não há a menor dúvida quanto à sua eventualidade e à impossibilidade de incorporação aos proventos de aposentadoria. Assim, citam-se “serviços extraordinários”, “adicional de férias” “adicional noturno” e “indenização de transporte”, os quais, por óbvio, não se incorporam aos proventos de aposentadoria. Nesse sentido, o STF acertadamente reitera sua jurisprudência no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre vantagens remuneratórias **não habituais** de servidor público e que **não sejam passíveis de incorporação aos seus proventos de aposentadoria**.

53. Em seu voto, o Ministro Barroso ainda apresenta os dois principais fundamentos invocados para dar suporte à orientação do STF acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas não incorporáveis aos proventos de aposentadoria do servidor público:

- 1) **Natureza indenizatória** das parcelas, característica que não se amoldaria ao conceito de remuneração, base econômica da contribuição previdenciária dos servidores; e
- 2) **Incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas não incorporáveis aos proventos** dos servidores desconsideraria a dimensão contributiva do regime próprio de previdência.

54. Veja-se que as parcelas referentes aos Bônus de Eficiência e Produtividade **não atendem a nenhum dos dois requisitos**. Não se verifica em momento algum a natureza indenizatória dos BEP, pelo contrário, tem natureza inequívoca de parcela remuneratória. Fato que comprova isso é a sujeição ao teto remuneratório, previsto no inciso XI do art. 37 da CF/1988.

55. Registre-se que o conceito estritamente legal de “remuneração” é passível de crítica, pois o que deve caracterizar uma parcela como remuneratória é a sua finalidade de retribuir o servidor pelo serviço prestado, tendo como consequência o aumento de seu patrimônio, não o fato de determinada vantagem ter sido paga de forma permanente ou transitória.

56. Por outro lado, a indenização tem como finalidade não o aumento do patrimônio daquele que o recebe, mas a recomposição deste patrimônio à situação anterior a um evento danoso, que o diminuiu. Parcela indenizatória, dessa forma, é a prestação pecuniária destinada a compensar ou a reparar uma lesão causada a um bem jurídico de natureza material ou imaterial, com motivação específica e prevista em lei.

57. De toda sorte, a lei não estabelece o que seja vantagem de natureza permanente, devendo-se entendê-la como aquela vantagem habitualmente paga em razão do exercício ordinário das atribuições do cargo, a exemplo da gratificação natalina e do adicional de férias.

58. Assim, o fato de uma determinada vantagem pecuniária ser permanente ou transitória não a descaracteriza como parcela remuneratória. A interpretação sistemática do termo “permanentes” envolve considerar como remuneratórias aquelas parcelas pecuniárias recebidas em decorrência de uma situação fática previamente estabelecida na norma jurídica pertinente. Presente a situação fática

prevista na norma, fica assegurado ao servidor o direito subjetivo a receber o valor correspondente à vantagem, como no caso do Bônus de Eficiência e Produtividade. Dessa forma, conclui-se que os BEP não atendem ao primeiro fundamento utilizado pelo STF acerca da não incidência de contribuição previdenciária.

59. Destaque-se ainda que a própria Lei 13.464/2017 informa que o vencimento básico das carreiras beneficiárias somado às demais parcelas, incluindo os BEP, não poderá exceder o limite máximo estabelecido na Constituição, *in verbis*:

Art. 13. O somatório do vencimento básico da carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil com as demais parcelas, **incluído o Bônus de que trata o art. 6º desta Lei, não poderá exceder o limite máximo disposto no inciso XI do caput do art. 37 da Constituição Federal.**

(...)

Art. 23. O somatório do vencimento básico da carreira de Auditoria-Fiscal do Trabalho com as demais parcelas, **incluído o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, não poderá exceder o limite máximo estabelecido no inciso XI do caput do art. 37 da Constituição Federal.** (grifos nossos)

60. Quanto ao segundo fundamento, o que se refere à **avaliação da incorporação dos BEP aos proventos dos servidores inativos**, faz-se necessário trazer à luz o que dispõe a Lei 13.464/2017 sobre pagamento dos BEP a inativos e pensionistas:

Art. 7º Os servidores terão direito ao valor individual do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira por servidor, na proporção de:

(...)

§ 2º Os **aposentados receberão o Bônus correspondente ao período em inatividade**, de acordo com os percentuais de bonificação definidos na tabela “a” do Anexo IV desta Lei, aplicáveis sobre a proporção prevista no caput deste artigo.

§ 3º Os **pensionistas** farão jus ao **Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira** da seguinte forma, aplicável sobre a proporção prevista no caput deste artigo:

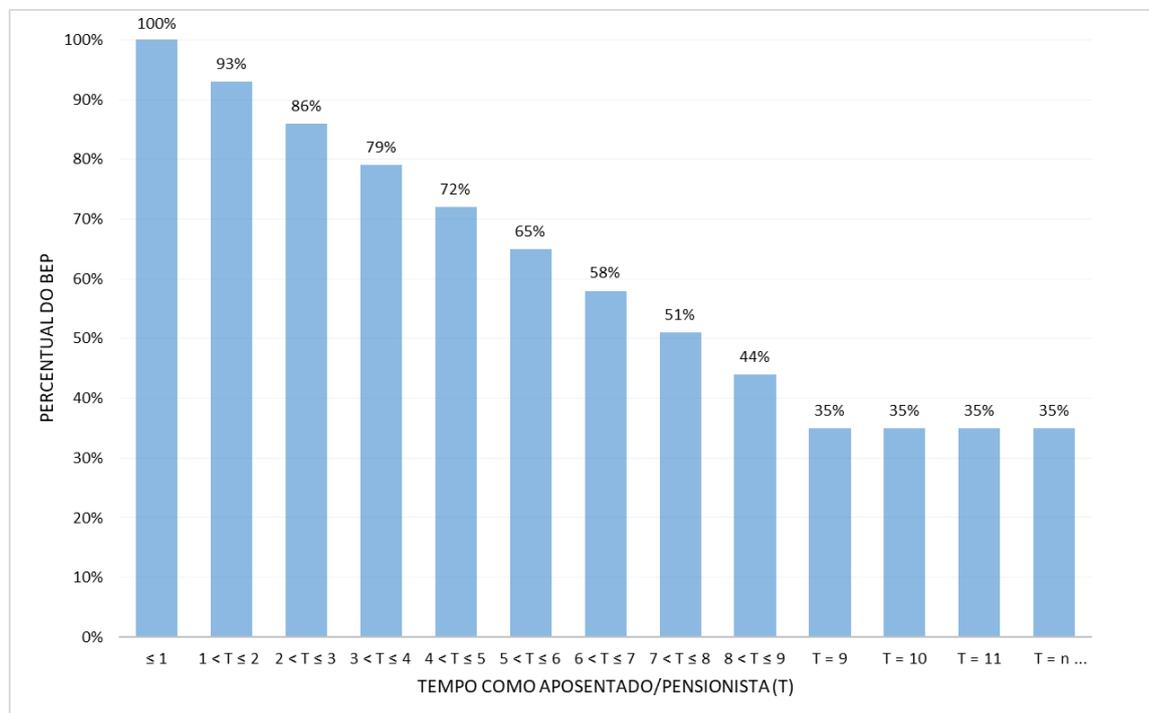
I - para as **pensões instituídas em decorrência do falecimento do servidor na atividade**, o valor do **Bônus será pago observado o disposto na tabela “a” do Anexo III desta Lei**, aplicando-se o disposto na tabela “a” do Anexo IV desta Lei para fins de redução proporcional da pensão a partir do momento em que for instituída;

II - para as **pensões instituídas em decorrência do falecimento do servidor na inatividade**, o **valor do Bônus será o mesmo valor pago ao inativo**, observado o tempo de aposentadoria, conforme o disposto na tabela “a” do Anexo IV desta Lei. (grifos nossos)

61. O excerto acima refere-se a dispositivos da Lei 13.464/2017 que estabelecem as regras para percepção dos BEP por inativos e pensionistas das Carreiras Tributária e Aduaneira, no entanto, *mutatis mutandis*, as mesmas regras também são aplicadas aos integrantes da carreira de Auditoria-Fiscal do Trabalho.

62. Deve-se observar que **inativos e pensionistas fazem jus aos Bônus de Eficiência e Produtividade**, inclusive, perceberão essa remuneração por todo o período em que conservarem seu vínculo de aposentação ou de pensionista. Embora o percentual dos bônus se reduza, a uma proporção média anual de 7%, após a data de aposentadoria, esse valor não chega a zero, pois **a proporção mínima é de 35% do valor do BEP**, ou seja, o aposentado e aquele que fizer jus à respectiva pensão receberão indefinidamente esse bônus. A seguir, as tabelas “a” e “b” do Anexo IV da Lei 13.464/2017 são reproduzidas em forma de gráfico a fim de ilustrar esta situação.

Gráfico 1 – Recebimento dos BEP por aposentados e pensionistas



Fonte: Lei 13.464/2017. Elaboração própria

63. Observe-se que **o valor dos BEP alcança a sua proporção mínima (35% do BEP) após nove anos a contar da data da aposentação**. Esses dados acima nos permitem fazer o seguinte exercício. Considere-se que a regra geral atualmente vigente para a aposentadoria voluntária de servidores públicos que ingressaram antes de 2003, dada pela redação da EC 41/2003, prevê que a aposentadoria dar-se-á aos sessenta anos de idade, se homem. Considere ainda que a expectativa de vida no Brasil, em 2019, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, para homens alcança 72 anos e cinco meses. Observando-se a tabela de pagamento dos BEP a inativos e pensionistas, somente após oito anos, o valor do BEP se reduz a um percentual menor que 50%. Assim, verifica-se que, na **maior parte de sua inatividade**, o servidor homem perceberá mais da metade do BEP. No entanto, seus dependentes, se existirem e atenderem aos requisitos para instituição de pensão, ainda perceberão o BEP enquanto perdurar sua condição de pensionista.

64. Dessa forma, é inequívoca a repercussão dos bônus nos benefícios de aposentadoria. Soma-se a isso o caráter solidário da seguridade social. Esse postulado constitucional, conforme dito anteriormente, prevê que a **seguridade social deverá ser suportada por toda a sociedade**. Assim, a hipótese de não incidência aventada pelo Ministério da Economia deve ser vista com bastante cautela.

65. Destaque-se que, na Exposição de Motivos 29/2019 (peça 50, p.52), que encaminhou a Proposta de Emenda à Constituição 6/2019, a qual visa promover alterações substanciais nas regras de previdência social, com a finalidade de alcançar o equilíbrio financeiro e atuarial dos respectivos regimes, o Poder Executivo informa que **o déficit do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) dos servidores civis da União, em 2017, foi da ordem de R\$ 45 bilhões**. Em 2018, esse déficit no RPPS elevou-se para R\$ 46,4 bilhões. No entanto, por meio da MP 765, paradoxalmente, o Poder Executivo concedeu esse benefício fiscal a uma pequena parcela de servidores, deixando de arrecadar anualmente milhões de reais.

66. Ainda é necessário trazer à luz o que dispõe a Constituição Federal acerca da base econômica sobre a qual incide a contribuição previdenciária dos servidores públicos. Os §§ 3º do art. 40 e 11 do art. 201, ambos da CF/88, informam que:

Art. 40 - *Omissis*

§ 3º Para o cálculo dos proventos de aposentadoria, por ocasião da sua concessão, serão consideradas as remunerações utilizadas como base para as contribuições do servidor aos regimes de previdência de que tratam este artigo e o art. 201, na forma da lei.

(..)

Art. 201 - *Omissis*

§ 11. Os **ganhos habituais** do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

67. Da leitura dos dispositivos constitucionais acima destacados, observa-se que devem compor a base de contribuição previdenciária os ganhos habituais de servidores públicos. Nessa mesma esteira, verifica-se que a Lei 13.464/2017 estabelece, em seus arts. 9º e 19, que os BEP serão pagos em parcelas **mensais e sucessivas**⁵. No caso concreto, ativos, inativos e pensionistas vêm percebendo mensalmente os respectivos bônus, desde dezembro de 2016. Não há, face o exposto, a menor dúvida quanto à habitualidade desses ganhos. A partir da implementação da denominada regulamentação dos BEP, esse mecanismo de pagamentos mensais e sucessivos também será preservado, para todo o universo de beneficiários, servidores ativos e inativos e pensionistas. Dessa forma, além da repercussão nos proventos de aposentadoria, os BEP representam ganhos habituais de seus beneficiários.

68. Repise-se que o julgado do STF, RE 593.068, referia-se a verbas claramente eventuais, a exemplo de “terço de férias”, “adicional noturno”, “serviços extraordinários” e “adicional insalubridade”, as quais não repercutem nos proventos de aposentadoria, não guardando a menor relação com os BEP. Dessa forma, não se pode dizer que o entendimento esposado pela Suprema Corte se aplica a essa parcela remuneratória criada pela Lei 13.464/2017.

69. Prosseguindo na análise acerca da hipótese de não incidência aventada pelo Ministério da Economia, deve-se dizer que os argumentos apresentados pela PGFN, ao apreciar a minuta de medida provisória que trata da instituição das Gratificações de Desempenho a médicos e analistas do INSS, **não se aplicam à análise da não incidência de contribuição previdenciária dos BEP das carreiras Tributária e Aduaneira e de Auditoria-Fiscal**, como se explica a seguir.

70. Porém, antes de avançar nesta análise, convém assinalar que a íntegra do Parecer SEI nº 13/2019/CAT/PACTP/PGFN-ME e a respectiva minuta de medida provisória não foram encaminhadas pelo Ministério da Economia. Destarte, a análise a seguir considerará o excerto do sobredito parecer, contido no Ofício SEI 18/2019/CGLOA/AECI-ME (peça 41) e o teor da Medida Provisória 871, de 18/1/2019, a qual instituiu as citadas Gratificações de Desempenho àqueles servidores do INSS, denominadas Bônus de Desempenho Institucional por Análise de Benefícios com Índícios de Irregularidade do Monitoramento Operacional de Benefícios (BMOB) e o Bônus de Desempenho Institucional por Perícia Médica em Benefícios por Incapacidade (BPMBI). Destaque-se que aquela Pasta também não acostou qualquer parecer jurídico de seus órgãos consultivos sobre a matéria que versasse especificamente acerca da exclusão dos BEP da base de cálculo de contribuição previdenciária, pretendida pela Lei 13.464/2017.

⁵ Art. 9º O valor do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será pago em parcelas mensais e sucessivas, de igual valor, a partir do mês posterior ao de sua apuração.

Art. 19. O valor do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho será pago em parcelas mensais e sucessivas, de igual valor, a partir do mês posterior ao de sua apuração.

71. A **primeira diferença e a mais relevante** no que diz respeito à exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária dos BEP e do BMOB e BPMBI, é que essas últimas duas gratificações **são percebidas apenas por servidores ativos**, ao passo que os **BEP são pagos tanto para ativos, como para inativos e até para pensionistas**. Ademais, frise-se que, **em momento nenhum, a MP 871/2019**, que instituiu o BMOB e o BPMBI, **citou a percepção dessas gratificações por inativos ou pensionistas**, diferentemente da Lei 13.464/2017, que é clara ao estabelecer que inativos e pensionistas perceberão o BEP.

72. A **segunda diferença** entre o BEP e as gratificações de desempenho do INSS refere-se à transitoriedade do BMOB e do BPMBI, ou seja, estas gratificações estão limitadas no tempo. A teor do § 3º do art. 4º e do parágrafo único do art. 10 da MP 871/2019, o BMOB e BPMBI **gerarão efeitos financeiros até 31/12/2020**. Em que pese a possibilidade de prorrogação, a conveniência e oportunidade dessa prorrogação estão a cargo do Ministro da Economia, o qual deverá avaliar a repercussão de seus atos à luz da legislação pátria e, inclusive, poderá sofrer sanções em decorrência de eventual ato que importe ilegalidade ou cause dano ao erário.

73. Nesses termos, a exclusão do BMOB e do BPMBI da base de contribuição previdenciária constitui sim verdadeira hipótese de não incidência⁶, diferentemente do ocorrido com os BEP. De fato, o BMOB e o BPMI não se incorporam aos proventos de aposentadoria, atendendo ao segundo fundamento utilizado pelo STF para caracterizar a hipótese de não incidência, o qual foi citado no item 53.

74. Sobre esse aspecto, relevante recorrer aos ensinamentos do eminente tributarista Leandro Paulsen (2017):

A **não incidência** está no plano da aplicação da norma tributária impositiva. Só pode ser identificada pela interpretação, a *contrario sensu*, da abrangência ditada pela própria norma tributária impositiva. **Revela-se na pura e simples ausência de incidência**. Fala-se de não incidência relativamente a todas as **situações não previstas na regra matriz de incidência tributária como geradoras de obrigação tributária**.

A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. **Não incidisse, não surgiria nenhuma obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito**. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. (grifamos)

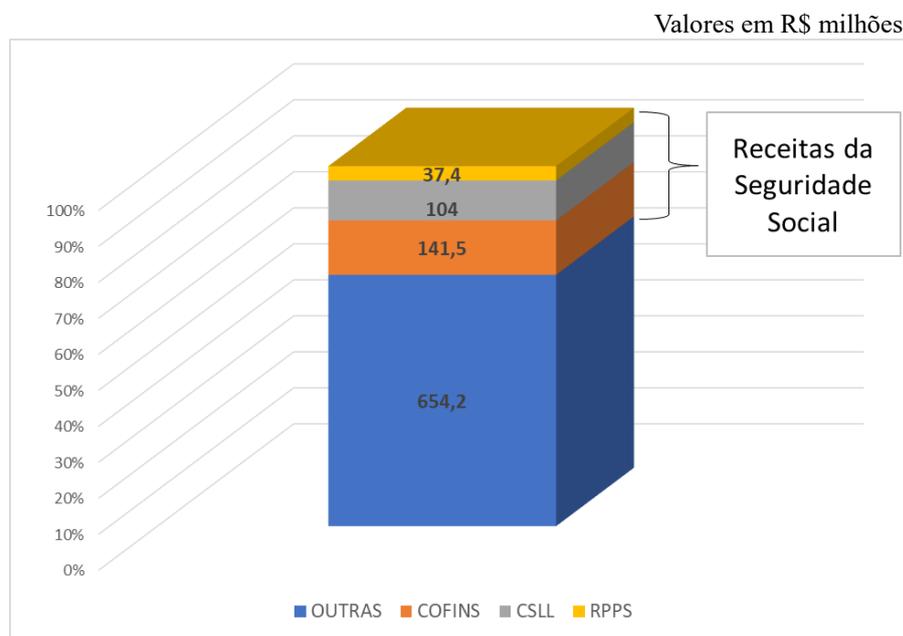
75. Face o exposto, nos pagamentos dos BEP, verifica-se que não restam dúvidas quanto ao surgimento da obrigação tributária principal e a posterior concessão de um benefício, caracterizando, assim, a **isenção tributária**. Tem-se uma norma impositiva, estabelecida no plano constitucional (os §§ 3º do art. 40 e 11 do art. 201 da CF/1988), a qual é clara ao informar qual seria a hipótese de incidência da contribuição previdenciária. Hipótese essa que, como comprovado anteriormente, abarca o pagamento dos BEP, notadamente por ser um ganho habitual, incorporado aos proventos de aposentadoria. Dessa forma, têm-se atendidas as condições para se considerar uma verba remuneratória como integrante da base de cálculo de contribuição. No entanto, após o surgimento da obrigação tributária, sobrevém uma lei que afasta a necessidade de pagamento do tributo. Configura-se, assim, uma **concessão de benefício tributário**, da espécie isenção, **que nesse caso importa renúncia de receitas**.

76. Digna de relato é a análise sobre as fontes orçamentárias utilizadas para pagamento desses BEP. Em consulta ao Tesouro Gerencial, verificou-se que, desde janeiro de 2017 até abril de 2019,

⁶ Em que pese a atecnia do termo “hipótese de não incidência”, o que conforme a doutrina, não existe, pois não se pode estabelecer um conceito pela exclusão, valemo-nos dessa terminologia para fins de melhor compreensão do tema.

aposentados e pensionistas foram pagos com recursos oriundos de fontes destinadas ao custeio da seguridade social, como se observa na tabela acostada na peça 51. À guisa de exemplo, apenas para custear o BEP de inativos e pensionistas da Carreira Tributária e Aduaneira, foram utilizados **R\$ 141,4 milhões, R\$ 104 milhões e R\$ 37,4 milhões de recursos, respectivamente, nas Fontes 53 - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, 51 - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas e 56 - Contribuição do Servidor para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público**. Destaque-se que essas fontes estão diretamente ligadas à previdência e/ou à seguridade social. Assim, de janeiro de 2017 a abril de 2019, dos R\$ 937 milhões pagos a título de bônus a servidores inativos e a pensionistas da Receita Federal do Brasil (RFB), cerca de 30%, ou R\$ 282,9 milhões, foram pagos com fontes destinadas ao custeio da seguridade social. Dessa maneira, **embora não participem do custeio da previdência social, os BEP são pagos com recursos oriundos de fontes orçamentárias da seguridade**.

Gráfico 2 – Fontes orçamentárias que custearam o pagamento de BEP a aposentados e pensionistas das Carreiras Tributária e Aduaneira (jan/2017 a abr/2019)



77. Não é o escopo desse trabalho avaliar a legalidade da alocação dessas fontes para o custeio do BEP, mas sim demonstrar a paradoxal relação criada pela **exclusão da parcela remuneratória referente ao BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária e o custeio dos BEP com fontes da seguridade social, inclusive do Plano de Seguridade Social do Servidor Público**.

78. Ainda que se argumente que o bônus, de acordo com as variáveis estabelecidas na Lei 13.464/2017, em caso de não atingimento dos índices de eficiência institucional, poderá ser nulo, as estimativas de despesas com esses pagamentos apresentadas pela Secretaria de Orçamento Federal e os parâmetros inicialmente delineados pela RFB, os quais podem ser entendidos como atos preparatórios para a futura “regulamentação do bônus”, não sinalizam na direção de se ter bônus próximo ou igual zero. Como será abordado posteriormente, a estimativa de despesa com BEP em 2018, se houvesse a dita “regulamentação” dos BEP, seria majorada em mais de 150% em relação à projeção da despesa sem a regulamentação (projeção **com** “regulamentação”: R\$ 2.536 milhões; projeção **sem** “regulamentação”: R\$ 999,8 milhões, conforme a Nota Técnica nº 24728/2018-MP, peça 52).

79. O Ministério da Economia argumenta ainda que “Caso a lei que instituiu o bônus seja revogada, os inativos não mais o perceberão, o que demonstra a ausência de incorporação aos seus proventos”. Com as devidas vênias, tal alegação não merece prosperar. Como se sabe, em não se tratando de norma de vigência temporária, a lei terá vigor até que outra modifique ou revogue⁷. Tal postulado se aplica a qualquer outra norma, independentemente da matéria que regule, incluindo-se também aquelas que versem sobre previdência social ou remuneração de servidor. Inclusive, o STF já se manifestou acerca do tema no RE 563.708: não há direito adquirido a regime jurídico. Obviamente, serão resguardados os direitos e garantias individuais, notadamente no que diz respeito à redução nominal da remuneração.

80. Por fim, deve-se rememorar que atualmente vigora no Brasil o regime de previdência de repartição, e não o de capitalização. Assim, os trabalhadores ativos custeiam o pagamento de proventos dos inativos. Nesse contexto, não há uma conta individualizada, na qual se capitalizam suas contribuições previdenciárias, acumulando patrimônio para usufruto futuro. Dessa forma, uma eventual revogação de lei não é argumento válido para se aduzir que uma espécie remuneratória não incorporará aos proventos de aposentadoria.

81. Face ao exposto, conclui-se que os Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho representam ganhos habituais, repercutem nos proventos de aposentados e pensionistas e não constituem indenização. À luz da Constituição Federal, esses ganhos deveriam sofrer incidência de contribuição previdenciária. Dessa forma, deve ser afastada a tese apregoada da hipótese de não incidência acerca da exclusão do BEP da base de cálculo de contribuição previdenciária. Com efeito, tem-se inequivocamente uma isenção tributária, a qual deve seguir todos os trâmites necessários à instituição de um benefício fiscal.

82. Superada a presente análise acerca da natureza dessa exclusão do BEP da base de cálculo de contribuição previdenciária, passa-se a examinar os efeitos dessa medida à luz da CF/1988 e da LRF, notadamente no que se refere ao estabelecimento de uma renúncia de receita tributária.

II.1.2 Renúncia de receitas decorrente da exclusão do BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária

83. Considerando-se que a exclusão do BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária constitui uma isenção tributária, e não uma hipótese de não incidência, há sim a criação de um benefício fiscal, o qual está enquadrado nas normas do Direito Financeiro, com destaque para a Constituição Federal, a LRF e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

84. Nesse contexto, o § 6º do art. 150 da Carta Política estabelece a necessidade de se **editar lei específica**, que regule exclusivamente matérias que tratem de benefícios tributários:

§ 6º Qualquer subsídio ou **isenção**, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser **concedido mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule **exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.** (grifo nosso)

85. Ocorre que a exclusão do BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária **não ocorreu por meio de edição de lei específica que tratasse exclusivamente da concessão de benefícios tributários**. A Lei 13.464/2017 é um tipo de lei específica, mas que regula matéria de

⁷ Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942 (LINDB)

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

outra natureza, remuneração de servidores, dando cumprimento a outro dispositivo no inciso X do art. 37 da CF/1988, o qual estabelece que a fixação e a alteração de remuneração de servidores somente podem realizadas por meio de lei específica, por óbvio, que trate de remuneração de servidores.

86. Ainda que se argumentasse que lei específica poderia conter também outros conteúdos, além da própria matéria acerca da alteração de remuneração de servidores, deve-se dizer que a norma insculpida § 6º do art. 150 da Lei Maior prevê que a concessão de benefício tributário seja feita por lei específica e exclusiva. O eminente Ministro da Suprema Corte, por ocasião da apreciação da ADI 5154/PA, explicou que não se deveria confundir lei específica com lei de conteúdo exclusivo. Asseverou que a Constituição, quando exige que uma lei regule exclusivamente determinada matéria, o faz expressamente. De fato, é o que ocorre com a concessão de benefícios tributários, conforme se verifica no trecho daquele dispositivo constitucional, “só poderá ser **concedido mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule **exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição**”. (grifou-se)

87. Acerca desse tema, destaca-se trecho do voto da ADI 2.348-9 DF, Relator Ministro Marco Aurélio, acolhido por unanimidade:

Trecho do relatório:

Conforme já consignado, lançou-se mão, na espécie, de embaralhamento impróprio à certeza que qualquer norma visa a alcançar. Fez-se inserir em medida provisória que já vinha sendo reeditada, ou seja, a de nº. 1.858, de 27 de outubro de 1999, transportando-se o trecho para a de nº. 2.113-4, de 30 de dezembro de 1999, e, já agora, está-se na de nº. 2.027/24, a versar sobre normatização das contribuições para a seguridade social – COFINS –, para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público – PIS e PASEP – e do imposto sobre a renda. Assim, **surge relevante a articulação sobre a falta de especificidade do diploma. Se o tema não pode ser tratado em conjunto com outras matérias em lei no sentido formal e material, o que se dirá relativamente à medida provisória, isso sem considerar-se o fato de ter-se em mira a conversão em lei.** O § 6º do artigo 150 da Constituição Federal talvez mesmo tenha inspirado o legislador complementar na elaboração do diploma previsto no parágrafo único do artigo 59 da Constituição Federal. (grifo nosso)

88. Dessa maneira, a teor do § 1º do art. 14 da LRF, c/c § 6º do art. 150 da CF/1988, verifica-se que a concessão de qualquer especificado benefício tributário, por meio da edição da MP 765/2016, convertida na Lei 13.464/2017, não seguiu as normas previstas no texto constitucional. Resta, assim, configurada uma possível violação ao princípio da especialidade dos incentivos fiscais.

89. Sobre esse aspecto, Kiyoshi Harada (2018) leciona que:

Esse princípio [princípio da especialidade dos incentivos fiscais], a exemplo do princípio da exclusividade orçamentária, decorreu em função de abusos consistentes na **inserção de normas outorgando incentivos fiscais, em suas diversas modalidades, normalmente isenção, no bojo de um projeto legislativo estranho à matéria tributária**, dificultando sua identificação pelo Executivo por ocasião de sua sanção. **Ele tem, pois, estreita vinculação com o princípio da transparência.** (...) Entendemos, outrossim, que essa lei específica não poderá tratar de várias espécies de incentivos fiscais referentes aos diversos tributos e ao mesmo tempo cuidar de matérias afins, introduzindo alterações no processo administrativo tributário, no regime de microempresas e empresas de pequeno porte, e promovendo acréscimos de dispositivos na nova lei de falências(...) (grifou-se)

90. Nessa mesma esteira, Weder de Oliveira explica que a Constituição Federal, em seu § 6º, art. 150, “exige que benefícios sejam concedidos por lei específica, evitando o contrabando legislativo”, ou seja, busca-se coibir a “Inserção em projetos de lei e medidas provisórias de matéria

estranhas ao objeto do ato legislativo, como forma de dificultar o conhecimento sobre determinado objetivo”.

91. Outra irregularidade pode ser constatada a partir da dicção do art. 113 do ADCT da CF/1988, dispositivo inserido no texto constitucional pela EC 95/2016. Nesse contexto, o aludido artigo estabelece que “A proposição legislativa que crie ou **altere despesa obrigatória** ou **renúncia de receita** deverá ser **acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro**”. (grifou-se)

92. Complementarmente, segundo o § 1º do art. 14 da LRF, **a renúncia compreende** anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

93. Nesse contexto, o *caput* do art. 14 da LRF é de transparência ímpar ao estabelecer que 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.

94. Soma-se a isso, necessidade de se **demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária**, e que, inclusive, não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias. Alternativamente, o projeto de lei que vise à concessão de benefícios tributários deve estar acompanhado de medidas de compensação no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Nesse último caso, **o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas de compensação**.

95. Deve-se dizer que a Exposição de Motivos 360/2016, que acompanhou a MP 765/2016, não faz qualquer menção a essa renúncia de receita tributária. Não há estimativa de impacto relativo aos montantes que a União deixará de arrecadar em virtude da isenção, tampouco se indica mecanismo de compensação. Deve-se destacar que, no Acórdão 1.205/2014- TCU- Plenário (relatoria Min. Raimundo Carreiro), esta Corte de Contas já havia feito a seguinte recomendação à Casa Civil:

9.1. recomendar à Casa Civil da Presidência da República, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno, que:

9.1.1. **quando da análise de proposições normativas que contenham renúncias de receitas tributárias, observe o instrumento adequado para esse fim, qual seja, lei específica que trate exclusivamente da matéria ou do correspondente tributo**, em atenção ao art. 150, § 6º, da Constituição Federal; (grifou-se)

96. Ademais, na resposta à diligência desta equipe de fiscalização, o Ministério da Economia argumentou que tais requisitos previstos no art. 14 da LRF não se aplicam à exclusão do BEP da contribuição previdenciária, tendo em vista que não se trata de renúncia de receita, mas sim de uma hipótese de não incidência, na qual não há o surgimento da obrigação tributária. Com efeito, não foi atendido nenhum dos requisitos previstos no *caput*, incisos I e II, todos do art. 14 da LC 101/2000.

97. Por seu turno, a Lei 13.242, de 30/12/2016, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO/2016 e **as respectivas LDO dos exercícios seguintes** ainda estabelecem outros requisitos para alterações na legislação tributária, inserindo regras ainda mais rígidas para a concessão de benefícios dessa natureza. Nesse rumo, assim dispõe a LDO/2016:

Art. 114. **Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória** que institua ou altere receita pública quando **acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação**, devidamente justificada.

(...)

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

§ 4º Os **projetos de lei aprovados ou medidas provisórias** que resultem em renúncia de receita em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, **deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos.** (grifou-se)

98. Além das irregularidades já apontadas, a MP 765/2016 e a Lei 13.464/2017 **não estabeleceram qualquer prazo de vigência para a concessão desse benefício tributário.** Resta assim demonstrada mais uma violação aos dispositivos legais, agora uma afronta à lei que estabelece as diretrizes para a elaboração das peças orçamentárias.

99. No que se refere a um possível dano aos cofres públicos, não se pode quantificar com precisão a receita que deixou de ser arrecadada em decorrência da exclusão dos BEP da base contribuição previdenciária, pois o Ministério da Economia argumentou que não se tratava de isenção, mas sim de hipótese de não incidência, assim, não informou o montante da receita que deixou de ser arrecadada.

100. Porém, é importante assinalar que é o Poder Executivo que detém as informações quantitativas e qualitativas acerca do universo de servidores ativos, inativos e pensionistas. A depender da composição desse universo, o volume de receitas não arrecadadas pode sofrer variações. Nesse contexto, não dispondo das informações precisas, em uma análise contida, considerando-se apenas o montante total pago a título de BEP, de dezembro de 2016 até abril de 2019 (R\$ 2.550 milhões) e a alíquota de 11% sobre esse total, a renúncia de receitas pode alcançar R\$ 280 milhões nesse período.

101. Face o exposto, propõe-se **determinar** ao Ministério da Economia, com fundamento no inciso II do art. 31 da MP 870, de 1º/1/2019, combinado com o § 6º do art. 150 e o § 11 do art. 201, ambos da CF/1988, e com o art. 14 da LC 101/2000, que, no prazo de trinta dias, estabeleça as medidas de compensação para a instituição da renúncia de receita previdenciária veiculada pela Lei 13.464/2017, a teor do art. 14 da LRF.

102. Subsidiariamente, como a questão envolve edição de lei com possível afronta à Constituição Federal, cabe a aplicação do enunciado da Súmula 70 desta Corte, a qual estabelece que, nas fiscalizações realizadas nas unidades jurisdicionadas, ao constatar irregularidades cuja apreciação esteja fora de sua competência, o TCU poderá dar também conhecimento destes fatos à autoridade competente. Assim, considerando que os elementos constantes dos autos podem aproveitar à ação fiscalizatória do Ministério Público da União, propõe-se **encaminhar** à Procuradoria-Geral da República cópia dos presentes autos, a fim de que a autoridade competente, em vista das disposições contidas no art. 103 da CF/1988, avalie a pertinência de instaurar os procedimentos cabíveis, visando à apuração dos fatos.

103. Quanto à restituição dos valores não arrecadados a título de contribuição previdenciária sobre a parcela referente ao BEP, o entendimento do STF é pacífico no sentido de que não cabe restituição de valores recebidos de boa-fé e por causa de errônea interpretação ou má aplicação da lei pela Administração ou mesmo pelo Judiciário (Pleno, MS 26.085). Nessa mesma linha o STJ, na apreciação do REsp 1.244.182, entendeu que “Não é possível exigir a devolução ao Erário dos valores recebidos de boa-fé pelo servidor público quando pagos indevidamente pela Administração Pública, em função de interpretação equivocada de lei”. Consoante a jurisprudência dos tribunais superiores, não há que se argumentar sobre devolução de valores ao Erário.

II.2 Inexistência da Base de Cálculo e de Índices de Eficiência Institucionais previstos em lei formal

104. Antes de adentrar ao tema especificamente relacionado à inexistência de Base de Cálculo e de Índices de Eficiência Institucionais previstos em lei formal, rememore-se que o valor global dos BEP, conforme previsão contida no art. 5º, § 5º, e no art. 15 § 5º, da MP 765/2017, seria obtido pela multiplicação das respectivas bases de cálculo do Bônus de Eficiência e Produtividade pelos correspondentes Índices de Eficiência Institucional.

MP 765/2016

Art. 5º - *Omissis*

§ 5º **O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira** a ser distribuído aos beneficiários do Programa **corresponde à multiplicação da base de cálculo** do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira pelo Índice de Eficiência Institucional.

(...)

Art. 15 - *Omissis*

§ 5º **O valor global do Bônus** a ser distribuído aos beneficiários do Programa corresponde à **multiplicação da base de cálculo** do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Auditoria-Fiscal do Trabalho pelo Índice de Eficiência Institucional. (grifou-se)

105. Esses mesmos dispositivos foram mantidos pelo Congresso Nacional, na lei de conversão da citada medida provisória, Lei 13.464/2017. Nesses termos, pode-se dizer que o valor global dos BEP é obtido pela seguinte fórmula:

$$\text{VGBEP} = \text{BC} \times \text{IEI}$$

Em que:

VGBEP: Valor global do BEP

BC: Base de cálculo

IEI: Índice de Eficiência Institucional

106. Assim, após o cotejo entre a base de cálculo e os respectivos índices de eficiência institucionais, obter-se-ia o valor global dos BEP, os quais seriam mensalmente distribuídos pelos beneficiários elencados na Lei 13.464/2017. Percebe-se, assim, que as duas variáveis, base de cálculo e índices de eficiência institucionais, serão as responsáveis pela variação do valor global do bônus. Já os valores individualmente distribuídos, além de variarem conforme o valor global do bônus, são determinados também pelo número de beneficiários.

107. Concernente às bases de cálculo, a MP 765/2016 estabelecia, em seus arts. 5º e 15, que a arrecadação em determinadas fontes de receitas, notadamente aquelas ligadas a multas e a alienação de bens, comporiam as bases de cálculo dos Bônus de Eficiência e Produtividade. Com efeito, o Congresso Nacional, por ocasião da apreciação da aludida medida provisória, **rejeitou a composição dessas bases de cálculo**.

108. Percebe-se, desse modo, que a metodologia do cálculo do valor global do BEP foi mantida, embora a Lei 13.464/2017 não tenha estabelecido qual seria a composição das bases de cálculo do BEP na Atividade Tributária e Aduaneira e nem na Atividade de Auditoria-Fiscal. No que

tange aos índices de eficiência institucional, é necessário dizer que nem a MP 765/2017, tampouco a Lei 13.464/2017 estabeleceram quais seriam os parâmetros mínimos para a definição desses indicadores.

109. Acerca do tema, por meio do Ofício Requisição 1-46/2019 – TCU/Semag (peça 41), a equipe de fiscalização solicitou as seguintes informações ao Ministério da Economia:

d. O disposto no § 4º, art. 6º e no § 4º, art. 16, ambos da Lei 13.646/2017, estabelece que os valores globais dos respectivos Bônus serão calculados pela multiplicação da base de cálculo pelos correspondentes índices de eficiência institucional. A MP 765/ 2016 apresentava os parâmetros definidores dessa base de cálculo. Todavia, a lei de conversão da citada medida provisória (Lei 13.646/2017), por decisão do Parlamento, não contemplou em seu texto a base de cálculo. No entendimento do Ministério da Economia e considerando a vigente legislação:

d.1) Qual seria a base de cálculo do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho?

d.2) Qual seria a base de cálculo do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira?

d.3) Quais seriam as espécies normativas aptas ao estabelecimento das bases de cálculo e à eventual regulamentação dos Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho e na Atividade Tributária e Aduaneira?

110. Quanto aos itens “d.1” e “d.2”, o Ministério da Economia informou que as bases de cálculo estabelecidas pela MP 765/2016 foram rejeitadas pelo Congresso Nacional. Destacou ainda que, como não houve regulamentação dos mencionados Programas, não há como informar quais seriam as bases de cálculo dos Bônus de Eficiência e Produtividade. No entanto, aquela Pasta asseverou que seria consenso no âmbito do Ministério da Economia que as multas tributárias e aduaneiras e multas impostas pelo descumprimento da legislação trabalhista, estabelecidas pela MP 765/2016, não deveriam compor as bases de cálculo dos referidos bônus.

111. Não obstante, **informaram que a regulamentação dos BEP poderia ocorrer por meio da edição de Decreto**. Nesse sentido, na Nota Informativa SEI 4/2019/SIT/STRAB/SEPRT-ME (peça 48), acostou-se o Parecer 00926/2017/Conjur-MTB/CGU/AGU, de 22/12/2017, o qual informa que (peça 48, p. 3):

36. Resta claro que, essa base de cálculo, prevista em lei, demanda a edição de regulamento que a defina, para que, nos termos do art. 84, IV da Constituição Federal, o Chefe do Poder Executivo possa garantir a sua fiel execução.

37. O **decreto disporá**, além da instituição do Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Auditoria-Fiscal do Trabalho de que trata o art. 16 da Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017, **tão somente da definição da base de cálculo do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Auditoria-Fiscal do Trabalho**.

[...]

55. Para efetivamente dar fiel cumprimento ao disposto na Lei nº 13.464/2017, basta a definição da base de cálculo por meio do decreto, haja vista que a Lei Orçamentária conterà a fixação da despesa para o pagamento do bônus, cumprindo-se as disposições orçamentárias estabelecidas na Constituição Federal e na Lei nº 4.320/64.

[...]

88. A edição do decreto que regulamente a lei, nos termos proposto, em hipótese alguma fere o inciso X do artigo 37 da Constituição Federal, mas tão somente regulamenta e confere aplicação máxima e efetiva ao estabelecido na Lei nº 13.464/2017, desde que os percentuais definidos e a

própria base de cálculo resultem num valor tal que a remuneração dos Auditores Fiscais do Trabalho não supere o estabelecido no artigo 23 da Lei nº 13.464/2017.

[...]

90. Destarte, **o Presidente da República detém, inequivocamente**, competência para dispor, **mediante decreto**, sobre a organização e funcionamento da administração federal, quando não **implicar em aumento de despesa**.

91. Ao regulamentar o Programa de Produtividade mediante decreto, definindo a base de cálculo do Bônus Eficiência, o Chefe do Poder Executivo organiza o funcionamento da administração pública e estabelece áreas prioritárias sobre as quais a Auditoria Fiscal deve elevar sua eficiência e produtividade em determinado período, tendo a flexibilidade de alterar estas áreas prioritárias de atuação por motivo de oportunidade e conveniência, também mediante decreto, se a Administração Pública entender que devem ser redirecionados esforços para outras áreas.

[...]

93. À luz do exposto, conclui-se que a Lei nº 13.464/2017, que fixou a remuneração dos Auditores Fiscais do Trabalho, instituiu o Programa de Produtividade e o Bônus Eficiência, é autoaplicável e estabeleceu que ato do Comitê Gestor, a ser criado mediante decreto, definirá os índices institucionais, que multiplicado pela base de cálculo resultará em um valor global do bônus, que, consoante artigo 23 da Lei nº 13.464/2017 não pode superar o valor do teto constitucional, cabendo ao Poder Executivo, mediante decreto, e de forma a conferir máxima efetividade à Lei 13.464, definir a base de cálculo cujos parâmetros. (grifamos)

112. Em face do exposto, observa-se que a Lei 13.464/2017 é omissa quanto à composição das bases de cálculo que definiriam o valor global do BEP. Assim, o Ministério da Economia argumenta que Decreto Presidencial seria a espécie normativa apta a estabelecer as bases de cálculo e criar os Comitês Gestores dos Programas de Produtividade.

II.2.1 Análise

113. Inicialmente, deve-se dizer que, prudentemente, o Poder Legislativo não acatou as bases de cálculo dos BEP, previstas na MP 765/2017, as quais claramente suscitavam questionamentos acerca de sua constitucionalidade, notadamente no que se refere à arrecadação de multas tributárias, aduaneiras e por descumprimento da legislação trabalhista. No entanto, o Congresso Nacional não estabeleceu novas bases de cálculo, tampouco positivou dispositivo que indicasse a composição dessa variável dos BEP.

114. Assim, verifica-se um vazio legal, em razão da inexistência de norma jurídica apta ao estabelecimento das bases de cálculo do BEP. Adicionalmente, deve-se dizer que a matéria diz respeito à remuneração de servidores, importando majoração permanente de despesas obrigatórias, o que impõe um tratamento ainda mais cauteloso à apreciação do tema.

115. Adicionalmente, a Lei 13.464/2017 delegou competência aos respectivos comitês gestores, formados por representantes do Poder Executivo, para o estabelecimento dos correspondentes índices de eficiência institucional, tanto no âmbito do Programa de Produtividade da Auditoria-Fiscal do Trabalho quanto no Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil.

116. Nesse contexto, a avaliação desta equipe de fiscalização visa mitigar potenciais efeitos às finanças públicas, ante possível violação das normas das finanças públicas. Dessa forma, a análise do presente tópico concentrar-se-á nas espécies normativas aptas ao estabelecimento tanto da base de cálculo dos BEP, como dos índices de eficiência institucional.

117. Inicialmente, é importante trazer à luz o que dispõe a Constituição Federal acerca da espécie normativa apta à majoração de remuneração de agentes públicos:

Art. 37 - *Omissis*

X - a **remuneração dos servidores públicos** e o subsídio de que trata o § 4º do art. 39 **somente poderão ser fixados ou alterados por lei específica**, observada a iniciativa privativa em cada caso, assegurada revisão geral anual, sempre na mesma data e sem distinção de índices; (grifamos)

118. Da interpretação do inciso X, *caput*, do art. 37 da CF/1988, verifica-se que a fixação e a alteração de remuneração de servidores públicos somente podem ser realizadas por meio de **lei específica**. Soma-se a isso a necessidade de existir prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes, bem como a indispensável autorização na lei de diretrizes orçamentárias (incisos I e II, § 1º, do art. 169 da CF/1988).

119. Nesse contexto, inicialmente deve-se perquirir se o poder regulamentar do Chefe do Poder Executivo teria o condão de suprir a lacuna quanto às bases de cálculo do BEP, o que, direta ou indiretamente, poderia alterar a remuneração de servidor público.

120. O poder normativo é gênero do qual o poder regulamentar é espécie. Segundo os ensinamentos de Hely Lopes Meirelles (2015), o **poder regulamentar** consiste na prerrogativa conferida aos Chefes do Poder Executivo das três esferas para “**explicar** a lei para sua correta execução ou de expedir **decretos autônomos** sobre **matéria de sua competência** ainda não disciplinada por lei”. Assim, no exercício do poder regulamentar, o qual é inerente e privativo, o Chefe do Poder Executivo edita decretos, os quais podem ser **regulamentos executivos** ou **regulamentos autônomos** (ou independentes).

121. Necessário dizer que os **regulamentos executivos** prestam-se a explicar o modo e a forma de execução da lei, conforme o inciso IV do art. 84 da Lei Maior⁸. Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2018) afirma que os regulamentos executivos não podem estabelecer normas *contra legem* ou *ultra legem*. A ilustre autora ainda afirma que:

Ele [regulamento executivo] **não pode inovar na ordem jurídica**, criando direitos, obrigações, proibições, medidas punitivas, até porque ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, conforme artigo 5º, II, da Constituição; (grifamos)

122. Já o **regulamento autônomo inova na ordem jurídica**, porquanto estabelece matérias não disciplinadas em lei. Assim, diferentemente dos regulamentos executivos, o regulamento autônomo não completa nem desenvolve nenhuma lei prévia. No entanto, no ordenamento jurídico pátrio, não se instaurou uma autorização ampla e genérica para edição de regulamentos autônomos. Assim, a Constituição Federal prevê a edição de regulamentos autônomos apenas para:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...]

VI – dispor, mediante decreto, sobre:

- a) **organização e funcionamento** da administração federal, **quando não implicar aumento de despesa** nem criação ou extinção de órgãos públicos;
- b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos; [...]. (grifou-se)

123. Modernamente, tem-se admitido um terceiro tipo de regulamento, o **regulamento autorizado (ou delegado)**, decorrente de uma autorização conferida pela lei ao próprio Poder

⁸ IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como **expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução**;

Executivo para disciplinar situações nela não reguladas, dando origem ao fenômeno da deslegalização. No que tange aos regulamentos autorizados, José dos Santos de Carvalho Filho (2013) ensina que:

Modernamente, contudo, em virtude da crescente complexidade das atividades técnicas da Administração, passou a aceitar-se nos sistemas normativos, originariamente na França, o fenômeno da **deslegalização**, pelo qual a competência para regular certas matérias se transfere da lei (ou ato análogo) para outras fontes normativas por autorização do próprio legislador: a normatização sai do domínio da lei (*domaine de la loi*) para o domínio de ato regulamentar (*domaine de l'ordonnance*). O fundamento não é difícil de conceber: **incapaz de criar a regulamentação sobre algumas matérias de alta complexidade técnica**, o próprio Legislativo **delega ao órgão ou à pessoa administrativa a função específica de instituí-la**, valendo-se dos especialistas e técnicos que melhor podem dispor sobre tais assuntos.

Não obstante, é importante ressaltar que **referida delegação não é completa e integral**. Ao contrário, sujeita-se a limites. Ao exercê-la, o legislador reserva para si a competência para o regramento básico, calcado nos critérios políticos e administrativos, transferindo tão somente a **competência para a regulamentação técnica** mediante **parâmetros previamente enunciados na lei**. É o que no Direito americano se denomina delegação com parâmetros (*delegation with standards*). Daí poder afirmar-se que a delegação só pode conter a discricionariedade técnica.

(...)

Exemplos dessa forma especial do poder regulamentar têm sido encontrados na instituição de algumas agências reguladoras, entidades autárquicas às quais o legislador tem delegado a função de criar as normas técnicas relativas a seus objetivos institucionais. É o caso da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL e da Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, em cuja competência se insere a produção de normas técnicas para os setores de energia elétrica e telecomunicações, objeto de sua atuação controladora. (grifou-se)

124. Superada a contextualização legal e doutrinária, passa-se a analisar o caso concreto. Conforme mencionado, o Ministério da Economia argumenta que ato do Poder Executivo, especificamente um Decreto Presidencial, seria a espécie normativa apta a estabelecer as bases de cálculo e criar os respectivos Comitês Gestores dos Programas de Produtividade. Deve-se ainda dizer que a Lei 13.464/2017 estabeleceu que os atos desses comitês estabelecerão a forma de gestão do Programa e a metodologia para a mensuração da produtividade dos órgãos envolvidos.

125. Com as devidas vênias, discorda-se parcialmente da opinião do Ministério da Economia, notadamente no que diz respeito à definição das bases de cálculo por meio de ato infralegal. Assinale-se que a definição dessa variável **não se trata de mero complemento da lei**, visando à sua fiel execução, **mas sim uma inovação no mundo jurídico, a qual repercutirá diretamente na remuneração de servidores e nas despesas públicas**. Cite-se ainda que, **em momento algum, a Lei 13.464/2017 atribuiu ao Poder Executivo prerrogativa para estabelecer base de cálculo do BEP, como estabelecido no que diz respeito à definição dos índices de eficiência institucional**.

126. Ademais, a definição do *quantum*, ou seja, da composição da base de cálculo irá, de fato, balizar o montante total da despesa com o pagamento desse BEP, e, por consequência o valor da remuneração dos agentes públicos. Para custear o valor fixo do BEP, a União desembolsa cerca de R\$ 1,0 bilhão anualmente. Dessa forma, o valor global do BEP também seria de R\$ 1,0 bilhão, considerando-se os índices de eficiência institucional igual a 100%. Assim, se utilizasse o raciocínio inverso para o cálculo do valor do BEP (como propõe a Lei 13.464/2017, após a implementação da variabilidade no bônus), esse valor seria distribuído aos respectivos beneficiários, perfazendo o valor mensal de R\$ 3.000,00 – para Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e Auditores-Fiscais do Trabalho ativos – e de R\$ 1.800,00 – para Analistas Tributários da RFB ativos. Os inativos e pensionistas receberiam uma fração desses valores.

127. Nesse rumo, em uma análise linear e considerando-se ainda os índices de eficiência institucionais iguais à unidade, caso uma base de cálculo alcance um montante igual a R\$ 2,0 bilhões no ano, o valor percebido mensalmente por esses servidores a título de BEP será de R\$ 6.000,00 e de R\$ 3.600,00, para os respectivos cargos citados anteriormente. Com efeito, se estabelecida uma base de cálculo mais elevada, maior será a remuneração individual de cada servidor. O mesmo raciocínio também se aplica se a base de cálculo a ser estabelecida alcançar valor menor. Assim, o valor mensal do BEP será reduzido proporcionalmente. Conclui-se, portanto, que o estabelecimento das bases de cálculo do BEP vai muito além de mera regulamentação da legislação já em vigor. Constitui uma verdadeira alteração de remuneração de servidores, atribuição que escapa à competência do Poder Executivo.

128. Repise-se que os regulamentos executivos não podem invadir a competência que originalmente pertence ao Parlamento. Mais uma vez, convém recorrer aos ensinamentos de Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, 2015, p. 206) a fim de se chegar ao deslinde da questão:

Como **ato inferior à lei**, o regulamento **não pode contrariá-la ou ir além do que ela permite**. No que o **regulamento infringir ou extravasar da lei**, é **irrito e nulo**, por **caracterizar situação de ilegalidade**. Quando o regulamento **visa a explicar a lei (regulamento de execução)**, **terá que se cingir ao que a lei contém**; quando se tratar de regulamento destinado a prover situações não contempladas em lei (regulamento autônomo ou independente), terá que se **ater aos limites da competência do Executivo, não podendo, nunca, invadir as reservas da lei, isto é, suprir a lei naquilo que é da exclusiva competência da norma legislativa** (lei em sentido formal e material). Assim sendo, **o regulamento jamais poderá** instituir ou majorar tributos, criar cargos, **aumentar vencimentos**, perdoar dívidas ativas, conceder isenções tributárias e o mais que depender de lei propriamente dita. (grifou-se)

129. Veja-se que a competência atribuída ao Chefe do Poder Executivo para expedir decretos e regulamentos para fiel execução de leis, prerrogativa insculpida no inciso IV do art. 84 da Carta Magna, nada mais é que a faculdade constitucional para editar **regulamentos de execução**, os quais não podem ir contra ou extrapolar as balizas do ato primário (a lei).

130. No caso dos BEP, as **bases de cálculo serão as reais definidoras da remuneração dos servidores**. Assim, ao estipular as bases de cálculo do BEP, o Poder Executivo estaria, de fato, alterando a remuneração dos agentes públicos, o que não lhe compete. Dessa maneira, qualquer ato no sentido de estabelecer as bases de cálculo por meio de espécie normativa diferente de uma lei formal poderá configurar usurpação do poder que originalmente é conferido ao Parlamento.

131. Inclusive, a legislação prevê diversos mecanismos de controle de atos do Poder Executivo. Um deles é a prerrogativa exclusiva do Congresso Nacional para “**sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar** ou dos limites de delegação legislativa”, incluído no bojo constitucional, mais especificamente no inciso V do art. 49 da Lei Maior. Ademais, cabe a esta Corte de Contas, conforme previsto no *caput* do art. 41 da Lei 8.443/1992, a fiscalização dos atos de que resulte receita ou despesa.

132. No caso em tela, tem-se como agravante o necessário atendimento do **princípio da especialidade**, o qual prevê que a remuneração de **servidor público seja fixada ou alterada por meio de lei específica**. Soma-se a isso a **majoração de despesas com pessoal, que, dada a natureza obrigatória e continuada**, tem regras próprias positivadas na legislação complementar, cuja violação pode importar a anulação de pleno direito do ato, além da responsabilização daqueles que derem causa.

133. No excerto do Parecer 00926/2017/Conjur-MTB/CGU/AGU, de 22/12/ 2017, acima colacionado, menciona-se que:

Para efetivamente dar fiel cumprimento ao disposto na Lei nº 13.464/2017, basta a definição da base de cálculo por meio do decreto, haja vista que a Lei Orçamentária conterà a fixação da despesa para o pagamento do bônus, cumprindo-se as disposições orçamentárias estabelecidas na Constituição Federal e na Lei nº 4.320/64.

134. Todavia, à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal, a simples fixação da despesa a ser criada não supre todos os requisitos legais necessários à alteração de remuneração de servidores públicos. Além disso, haveria majoração de uma despesa de pessoal à revelia da LRF, que exige a adequada estimativa da despesa, a evidenciação de premissas e metodologia de cálculo, demonstração da compensação por meio do aumento permanente da receita ou redução permanente da despesa, dentre outras condições. Assim, conclui-se que o estabelecimento de bases de cálculo não se trata de uma comum e trivial regulamentação de lei.

135. Relativamente à criação dos comitês gestores do programa de produtividade, não se vislumbra irregularidade no exercício dessa competência atribuída pela Lei 13.464/2017, tendo em vista que o poder regulamentar comporta a criação desses órgãos dentro da estrutura do Poder Executivo. Também não se constatou irregularidade no que se refere à determinação da forma de gestão dos Programas de Produtividade e da metodologia para a mensuração da produtividade global dos órgãos envolvidos, atividades que estão inseridas no bojo de competências do exercício do poder normativo. Todavia, observa-se que a composição desses comitês, estabelecida no § 1º do art. 6º e no § 1º do art. 16, ambos da Lei 13.464/2017, dá azo a potencial risco de conflito de interesses, o que, dada a sua relevância, será tratado no tópico próprio.

136. Face o exposto, propõe-se determinar ao Ministério da Economia e à Casa Civil, com fundamento nas alíneas “b” e “c”, inciso I, do art. 3º e no inciso II do art. 31, todos da MP 870, de 1º/1/2019, com fundamento no inciso X do art. 37, § 1º do art. 169 e art. 113, ADCT, todos da CF/1988 e arts. 15, 16, 17 e 21 da LC 101/2000, que se abstenham de implementar a remuneração variável a título de pagamento de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho até que sobrevenha lei formal, estabelecendo a composição das bases de cálculo, a que se referem o § 4º do art. 6º e o § 4º do art. 16 da Lei 13.464/2017.

II.3 Vinculação de espécie remuneratória a índices e indicadores

137. A Lei 13.464/2017 estabeleceu, por meio do § 4º do art. 6º e do § 4º do art. 16, que o valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade corresponde à **multiplicação da base de cálculo do Bônus** pelo índice de eficiência institucional. Como dito, o Congresso Nacional rejeitou a composição das bases de cálculo contidas na MP 765/2016, as quais eram lastreadas no produto da arrecadação de determinadas fontes, notadamente derivadas de multas e alienação de bens apreendidos.

138. Importante dizer que a natureza dessas receitas é irrelevante para fins do raciocínio que se pretende desenvolver no presente tópico. Assim, deve-se ter em mente que essa base de cálculo definirá o *quantum* pelo qual os índices de eficiência institucional deverão ser multiplicados, alcançando-se, assim, qual será o valor global do BEP.

139. Perceba-se que o valor global do BEP estará atrelado à variação dessa base de cálculo. Assim, se a base de cálculo equivaler a “x”, a remuneração do servidor beneficiário do BEP corresponderá a uma fração de “x”. Todavia, se a base variar para “3x”, ou seja, caso se tenha um acréscimo de 200% da base de cálculo, a remuneração desse agente público variará

proporcionalmente a esse acréscimo. Tal raciocínio presta-se, inicialmente, a demonstrar a íntima relação da remuneração do servidor à base de cálculo do BEP.

II.3.1 Análise

140. O art. 37, inciso XIII⁹, da Constituição Federal contém mandamento que proíbe a vinculação ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias para o efeito de remuneração de pessoal do serviço público.

141. Esclareça-se que vinculação é a utilização, por lei, de índices, fórmulas e critérios **automáticos para a alteração de uma remuneração**, tais como um determinado índice de inflação, ou o percentual de aumento da arrecadação tributária, ou do incremento das receitas orçamentárias, ou a variação ocorrida na remuneração de outro cargo vinculante.

142. As únicas exceções admitidas são aquelas expressamente estabelecidas pela própria Constituição Federal, tais como a equiparação de vencimentos e vantagens entre os Ministros do TCU e do STJ (art. 73, § 3º, da CF/1988); e a vinculação entre o subsídio dos Ministros dos Tribunais Superiores e o subsídio mensal fixado para os Ministros do STF (art. 93, inciso V, da CF/1988).

143. Vale lembrar que, no **RE 218.874/SC**, o STF declarou inconstitucional lei que previa reajuste automático de vencimentos dos servidores do Estado-membro, vinculado ao incremento da arrecadação do ICMS e a índice de correção monetária.

144. A Corte Suprema firmou ainda entendimento no sentido de que é **inconstitucional a vinculação** ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias para o efeito de remuneração do serviço público, exceto algumas situações previstas no próprio Texto Constitucional. [ADI 2.831 MC, rel. min. Maurício Corrêa, j. 11-3-2004, P, DJ de 28-5-2004, RE 709.685 AgR, rel. min. Cármen Lúcia, j. 27-11-2012, 2ª T, DJE de 18-12-2012]. À guisa de exemplo, cite-se que subsídios dos Ministros do STF servirão de vinculação para a fixação do subsídio mensal dos Ministros dos Tribunais Superiores e que Ministros do Tribunal de Contas da União são equiparados aos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, no que se refere a garantias, prerrogativas, impedimentos, **vencimentos** e vantagens. Nesse sentido, o comando da vedação destina-se ao legislador ordinário.

145. Embora não seja o caso de utilização de índices federais de correção monetária, a Súmula Vinculante n. 42 do STF, segundo a qual “É inconstitucional a vinculação do reajuste de vencimentos de servidores estaduais ou municipais a índices federais de correção monetária”, permite estabelecer a correta dimensão do termo “vinculação” utilizado na Constituição.

146. Nesse sentido, não se trata apenas de vedar a vinculação entre duas espécies remuneratórias pertencentes a cargos distintos, mas também de proibir a utilização de índices, fórmulas e critérios que **importem em alteração automática de determinada** espécie remuneratória, como pode vir a ocorrer no caso dos Bônus de Eficiência e Produtividade em análise. O que se visa impedir, com o art. 37, inciso XIII, da Constituição Federal, são os reajustes automáticos de vencimentos, o que ocorreria caso estes ficassem mecanicamente vinculados a determinado índice preestabelecido.

147. Sobre o tema, Hely Lopes Meirelles (2015) assevera que:

A Constituição proíbe o tratamento jurídico paralelo de cargos com funções desiguais (equiparação) e a subordinação de um cargo a outro, dentro ou fora do mesmo Poder, **ou a**

⁹ XIII - é vedada a vinculação ou equiparação de quaisquer espécies remuneratórias para o efeito de remuneração de pessoal do serviço público;

qualquer fator que funcione como índice de reajustamento automático, que retire a iniciativa do Poder competente para a fixação da remuneração, como o salário-mínimo (salvo os casos previstos na Constituição Federal, cf. Súmula Vinculante 4), inclusive o profissional, ou a **arrecadação orçamentária (vinculação), para fins de remuneração do pessoal administrativo.** (grifou-se)

148. A vinculação de um bônus a um índice, ainda que previsto em lei, entra em confronto com a limitação prevista no art. 169, § 1º, da Carta Magna, segundo a qual a concessão de qualquer aumento de remuneração só poderá ser feita: i) se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa com pessoal e aos acréscimos dela decorrentes; ii) se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

149. Dessa maneira, em termos práticos, verifica-se que a Lei 13.464/2017 cria uma vinculação da remuneração de agentes públicos às variações da base de cálculo, diferentemente das demais gratificações de desempenho individual ou institucional pagas a agentes públicos, calculadas a partir de um vencimento básico previamente definido. Ainda que se diga que a base de cálculo configura a mera mensuração do *quantum* a ser considerado na definição valor global do bônus, a remuneração dos servidores beneficiados estará sujeita às oscilações decorrentes dos elementos que irão compor essa variável.

150. Além disso, se essa base de cálculo for vinculada a algum produto de arrecadação tributária, podem ocorrer ingressos atípicos de recursos majorando exponencialmente a remuneração desses servidores. O raciocínio inverso também se aplica ao caso concreto, tendo em vista que a base de cálculo, a depender de sua composição, poderia ser reduzida a zero no longo prazo. Nesse último caso, em tese, os beneficiários poderiam invocar o direito à não redução nominal de seus vencimentos.

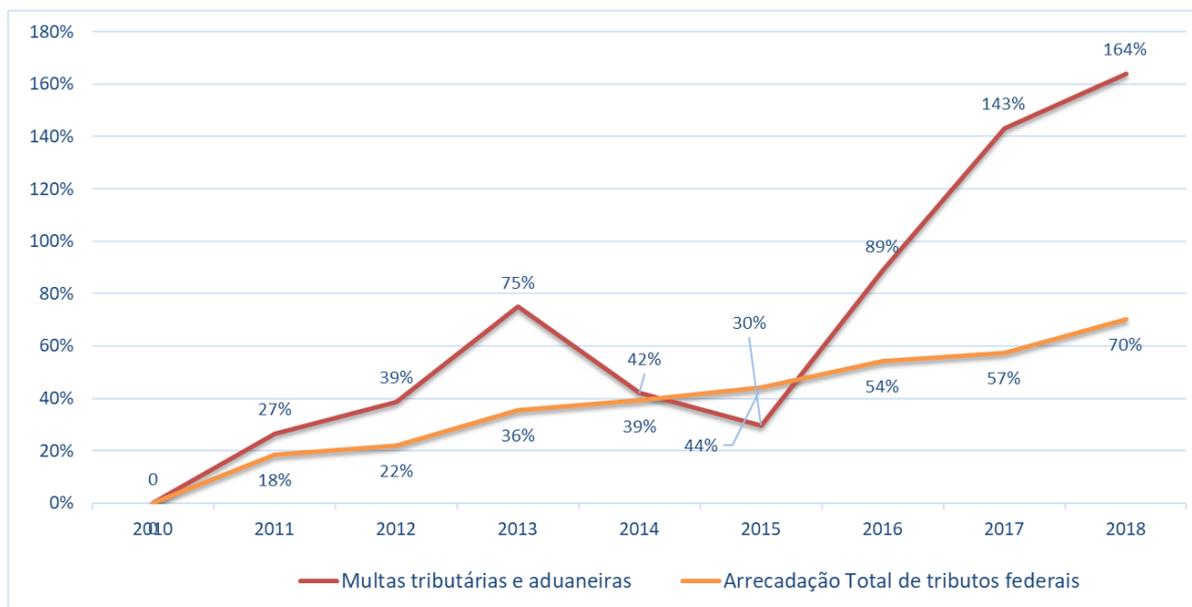
151. Tal exercício torna-se de elevada importância para se demonstrar a vinculação da remuneração de agentes públicos, especificamente no que se refere à variação pretendida pelo BEP, o que constitui uma ofensa direta ao inciso XIII do art. 37 da Carta Política. Mais que isso, a exemplo da previsão contida na MP 765/2016, caso a base de cálculo esteja vinculada a uma receita, criar-se-á um gatilho de reajustes automáticos, acrescentando substancialmente a despesa com pagamento de BEP, reduzindo assim o espaço para a execução de outras políticas públicas, tendo em vista a plena vigência do “teto de gastos”, estabelecido pela EC 95/2016.

152. Ademais, a dinâmica de crescimento especificamente dessa base de cálculo, se composta por alguma fonte de receita, como previa a MP 765/2016, pode não guardar qualquer relação com a situação fiscal de um país. Cite-se, por exemplo, uma base de cálculo lastreada na arrecadação do imposto de importação. Sabe-se que a arrecadação desse tributo pode crescer, entre outros fatores, em decorrência da desvalorização da moeda nacional frente a moeda estrangeira, o que não tem relação direta com a melhora da atual situação fiscal do Estado. Nesse cenário, um pequeno extrato da arrecadação federal poderia apresentar elevação, majorando, conseqüentemente, a despesa da União para custear o BEP, ao passo que a situação das finanças públicas pode contrastar com a arrecadação específica de determinada receita que eventualmente comporá a base de cálculo dessa remuneração.

153. À guisa de exemplo, a seguir, apresenta-se um gráfico contendo a variação nominal da arrecadação com multas tributárias e aduaneiras, as quais compunham a base de cálculo do BEP da carreira Tributária e Aduaneira, conforme a MP 765/2016. Deve-se dizer que se selecionou tal receita, dada a representatividade na composição daquela base de cálculo (cerca de 90% do total). Esses dados foram informados pelo próprio Ministério da Economia. A variação dessas receitas é comparada à variação da arrecadação anual total de receitas administradas pela Receita Federal do Brasil, as quais

contemplam, em geral, os tributos federais, não se incluindo a arrecadação líquida para o Regime Geral da Previdência Social.

Gráfico 3 – Comparação entre variação das receitas arrecadadas com multas tributárias e aduaneiras* e a variação da arrecadação total das receitas administradas pela RFB



Fontes: Ministério da Economia e Resultado do Tesouro Nacional – Elaboração Própria

* Já aplicados os percentuais previstos na legislação do Fundaf.

154. Observe-se que, excluídas as receitas líquidas para o Regime Geral da Previdência Social, **a arrecadação total** de tributos federais apresentou crescimento nominal de 70%, entre 2010 a 2018. Todavia, a arrecadação de multas tributárias e aduaneiras nesse mesmo período aumentou 164%. À exceção de 2015, nos demais exercícios da amostra, a arrecadação com multas tributárias e aduaneiras sempre apresentou melhor desempenho que a arrecadação total de tributos federais.

155. Nesse sentido, mesmo que a fonte de receitas proveniente de multas tributárias e aduaneiras não tenha se incorporado à base de cálculo do BEP na Lei 13.464/2017, tais dados servem para demonstrar o efeito às finanças públicas da vinculação da base de cálculo à remuneração de servidores. Nesse mesmo exemplo, se o BEP tivesse sido instituído em 2010, os servidores beneficiários poderiam ter percebido reajustes automáticos do BEP da ordem de 164%, apenas em nove anos. Em última análise, criou-se um gatilho para reajustes remuneratórios, os quais, a depender da composição da base de cálculo, tenderão a apresentar crescimento acima da inflação. Mesmo que a base de cálculo venha a evoluir de forma negativa, a vinculação representa possível afronta à CF/1988.

156. No caso da vinculação do BEP, a situação é agravada, pois a Lei 13.464/2017 vinculou a remuneração a uma base de cálculo cuja composição não existe no mundo jurídico. Assim, os índices a serem automaticamente aplicados para a alteração da remuneração nem mesmo estão previstos em lei formal, não podendo vir a ser criados por ato infralegal cuja edição estaria a cargo do próprio Poder Executivo, a contrário do que defende o Ministério da Economia.

157. Dessa forma, como a matéria versa sobre arguição de inconstitucionalidade de lei frente à Lei Maior, propõe-se dar ciência à PGR acerca do indício de inconstitucionalidade da vinculação da remuneração de agentes públicos, ante a possível violação do inciso XIII do art. 37 da CF/1988.

II.4 Potencial conflito de interesses entre o público e o privado

158. A Lei 13.464/2017 estabeleceu que ato do Poder Executivo federal criaria o Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Auditoria-Fiscal do Trabalho, os quais, entre outras, têm a finalidade de gerir os respectivos programas de produtividade e de estabelecer a forma de gestão e a metodologia para a mensuração da produtividade global. Adicionalmente, a sobredita lei destacou a composição desses comitês como se verifica a seguir:

Art. 6º - *Omissis*

§ 1º O Programa de que trata o caput deste artigo será gerido pelo **Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil**, composto de representantes do **Ministério da Fazenda**, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal.

§ 3º **Ato do Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil** será editado até 1º de março de 2017, o qual estabelecerá a forma de gestão do Programa e a metodologia para a mensuração da produtividade global da Secretaria da Receita Federal do Brasil e fixará o índice de eficiência institucional.

(...)

Art. 16. - *Omissis*

§ 1º O Programa de que trata o caput deste artigo será gerido pelo **Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Auditoria-Fiscal do Trabalho**, composto de representantes do **Ministério do Trabalho**, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal.

§ 3º **Ato do Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Auditoria-Fiscal do Trabalho** será editado no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data de entrada em vigor da Medida Provisória no 765, de 29 de dezembro de 2016, o qual estabelecerá a forma de gestão do Programa e a metodologia para a mensuração da produtividade global da Secretaria de Inspeção do Trabalho e da rede descentralizada de atendimento no exercício da Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho e **fixará o índice de eficiência institucional**. (grifou-se)

II.4.1 Análise

159. Inicialmente, deve-se salientar que a antiga composição das bases de cálculo do BEP, notadamente multas tributárias e aduaneiras e multas trabalhistas, gerou diversos questionamentos sobre possível violação de princípios constitucionais. No entanto, tendo em vista que a composição dessas bases, a partir da edição da Lei 13.464/2017, não mais existe no mundo jurídico para fins do cálculo do valor global dessa remuneração, a análise a seguir não contemplará a avaliação da conformidade dessas fontes de receita como integrantes da base de cálculo do BEP.

160. Nada obstante, passa-se a discorrer sobre a atual configuração da Lei 13.464/2017, a qual indica potencial conflito de interesses. Como dito acima, o **“índice de eficiência institucional” será fixado por atos dos respectivos “Comitês Gestores dos Programas de Produtividade”**, os quais estabelecerão a forma de gestão do Programa e a metodologia para a mensuração da produtividade global da RFB. Assim, esses índices de eficiência institucional, cotejados com as bases de cálculo, comporão o valor global do BEP.

161. Destaque-se, nesse ponto, a composição desses comitês. O Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil é composto de representantes dos extintos **Ministérios**

da Fazenda e do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República. Já o Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Auditoria-Fiscal do Trabalho, composto de representantes dos extintos **Ministério do Trabalho**, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República. Verifica-se assim que os **responsáveis por definir os parâmetros do índice de eficiência institucional podem ser os mesmos que receberão essa parcela remuneratória**. Dessa maneira, conclui-se que a norma contida na citada lei pode ensejar sério conflito de interesses, sob risco de violação dos princípios constitucionais da moralidade e da impessoalidade e do supraprincípio da supremacia do interesse público.

162. Nesse contexto, o Ministério da Economia aponta que, até o presente momento, não ocorreu a edição dos atos normativos de regulamentação do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira de que tratam os §§ 1º e 3º do art. 6º da Lei 13.464/2017, nem a edição de ato normativo de criação do Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil. Segundo a Nota Técnica 24.728/2018-MP (peça 52), tal fato se deve à insegurança jurídica decorrente da inexistência da base de cálculo do BEP e à vedação à majoração de remuneração de servidores nos 180 dias que antecedem o fim do mandato do Chefe do Poder Executivo. Assim, a lacuna jurídica criada pela supressão da base de cálculo não resolve referida fragilidade, mas atenua temporariamente o problema, tendo em vista que os referidos comitês ainda não existem.

163. Perceba-se que, ao criar um comitê que fixará os índices de eficiência institucional e a metodologia para a mensuração da produtividade global, a lei concedeu prerrogativas aos membros que o compõem de influenciar diretamente na remuneração dos servidores beneficiários do BEP. Assim, como forma de prudência, a lei deveria ter estabelecido regras vedando a participação de servidores pertencentes às carreiras que recebem a mencionada remuneração nos comitês gestores dos programas de produtividade. Todavia, não o fez.

164. Não é demais lembrar que a Constituição Federal de 1988 consagrou os princípios da impessoalidade e da moralidade explicitamente no *caput* do art. 37. Nesse rumo, convém assinalar que o princípio da impessoalidade impõe que o administrador público só deve praticar atos voltados à consecução do interesse público. Ademais, o próprio legislador infraconstitucional buscou mitigar potenciais atos que pudessem importar violação à impessoalidade na Administração Pública, como se observa no art. 18 da Lei 9.784/1999 (Lei de Processo Administrativo Federal), o qual aborda regras de impedimento e de suspeição:

Art. 18. É impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que:

I - **tenha interesse direto ou indireto na matéria;**

II - tenha participado ou venha a participar como perito, testemunha ou representante, ou se tais situações ocorrem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau;

III - esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro. (grifou-se)

165. Veja-se que a Lei 9.784/1999 é de transparência ímpar ao vedar que servidor ou autoridade que tenha interesse direto ou indireto na matéria possa atuar em processo administrativo. Em que pese o pagamento de BEP não se enquadre estritamente em modalidade de processo administrativo, os princípios da impessoalidade e da supremacia do interesse público são os vetores principais dessa norma e deveriam também ser aplicados à lei que fixou e reajustou a remuneração de servidores.

166. No caso dos BEP, verifica-se que integrantes dos comitês gestores podem ter interesse direto na matéria. Todavia, a Lei 13.464/2017 não adotou nenhuma salvaguarda nesse sentido, pelo contrário, estabeleceu que os comitês seriam compostos, entre outros representantes, por integrantes dos extintos Ministérios da Fazenda e do Trabalho, agora aglutinados na estrutura do Ministério da Economia, Pasta à qual estão subordinados grande parcela dos servidores beneficiários do BEP.

167. Ainda acerca de potenciais conflitos de interesses, digna de relato é a dinâmica observada na arrecadação de multas tributárias e aduaneiras, as quais compunham a base de cálculo do BEP, segundo a MP 765/2016. Em 2017, ano em que, de fato, os BEP foram implementados¹⁰, a arrecadação de **multas tributárias e aduaneiras apresentou crescimento real de cerca de 27% em relação ao período compreendido de 2010 a 2016**. Em 2018, a arrecadação dessas receitas apresentou comportamento estável em relação a 2017. Não obstante, como a citada receita não mais compõe a base de cálculo do BEP, tal matéria não será aprofundada. No entanto, o relato é válido como alerta para análise do comportamento das futuras bases do BEP, caso sobrevenha lei formal que as crie.

168. Destaque-se ainda que o interesse público é o norteador de todo e qualquer ato praticado pela Administração. Do contrário, o desvio de finalidade deverá importar a anulação do ato, sobre o qual não se admite convalidação. Soma-se a isso a diversa gama de comandos constitucionais que direcionam o agente público à moralidade. Inclusive, a própria Carta Magna prevê instrumentos de controle sobre os atos que importem violação à moralidade na Administração Pública. Porém, diga-se, mais uma vez, que a Lei 13.464/2017 fragilizou o controle desse postulado constitucional.

169. Mais que isso, a mitigação desse postulado constitucional, sem os adequados mecanismos de controle, pode colocar à prova a própria finalidade principal da Lei 13.464/2017, que é incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal do Trabalho e dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil. Dessa forma, a própria lei criou fragilidades para aferição da real capacidade de o “bônus de eficiência” atender aos fins aos quais se propõe.

170. Por fim, pontue-se que a Lei 13.464/2017 não estabelece qualquer parâmetro referente aos índices de eficiência e produtividade, ficando a criação, gestão e aferição desses índices integralmente sob a discricionariedade do Poder Executivo. Soma-se a isso a complexidade de se aferir fidedignamente a produtividade global de órgãos que exercem o poder de polícia, os quais têm por essência a fiscalização de atividades, das quais podem resultar imposição de sanções, impactando a remuneração de agentes públicos.

171. Ademais, especificamente no caso do Fisco federal, significativa parcela da arrecadação acresce ou diminui, por razões não ligadas diretamente à atuação direta de seus servidores, a exemplo da variação da arrecadação em decorrência da mudança de parâmetros macroeconômicos. Tal fato presta-se a demonstrar a complexidade de se estabelecerem índices de produtividade globais diretamente ligados à remuneração de agentes públicos.

172. Verifica-se, dessa forma, que a composição dos aludidos comitês gestores e a ausência de parâmetros mínimos definidos em lei acerca da mensuração da produtividade e eficiência dos órgãos envolvidos pode ensejar um potencial conflito de interesses. Face o exposto, propõe-se dar ciência à PGR acerca de potencial violação aos princípios da supremacia do interesse público, da impessoalidade e da moralidade na Administração Pública verificada nos §§ 1º e 3º do art. 6º e §§ 1º e 3º do art. 16 da Lei 13.464/2017.

¹⁰ MP 765/2016 foi editada em 29 de dezembro de 2016

II.5 Despesas criadas com a instituição dos Bônus de Eficiência e Produtividade

173. No que se refere às despesas com os BEP, preliminarmente, frise-se que se trata de uma despesa obrigatória de caráter continuado, cuja criação ou majoração deve seguir ritos delineados pela Constituição Federal e demais normas de Direito Financeiro, com destaque para a LRF.

174. Nesse rumo, os princípios erigidos pela LRF visam garantir transparência, previsibilidade, controle e responsabilidade fiscal aos atos praticados pela Administração, sempre com o fim de conferir a necessária estabilidade fiscal às contas públicas. Dessa forma, a criação dos BEP deveria seguir minimamente as disposições contidas nos arts. 16 e 17 da LRF, com destaque para:

Art. 16. A **criação**, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que **acarrete aumento da despesa será acompanhado de:**

I - **estimativa do impacto orçamentário-financeiro** no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

(...)

§ 2º A **estimativa** de que trata o inciso I do caput será **acompanhada das premissas e metodologia de cálculo** utilizadas.

(...)

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

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

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, **devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.**

§ 3º Para efeito do § 2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 4º A comprovação referida no § 2º, apresentada pelo proponente, conterà as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

§ 6º O disposto no § 1º não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§ 7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado. (grifou-se)

175. Nesse contexto, percebe-se que o art. 16 exige que procedimento que acarrete aumento da despesa seja acompanhado de **demonstrativo do impacto orçamentário-financeiro** correspondente ao exercício de sua vigência e nos dois anos subsequentes ao da mudança pretendida. A despesa estimada deverá também ser acompanhada das **premissas** básicas, bem como da **metodologia de cálculo adotada em sua elaboração.**

176. Nessa mesma esteira, o art. 17, que se refere a despesas obrigatórias de caráter continuado, visa garantir a neutralidade fiscal das novas despesas. Assim, além de impor a

demonstração da origem dos recursos para custear o novo gasto do Estado, esse dispositivo exige que o ato que criar ou majorar a despesa seja acompanhado de comprovação de que as metas de resultados fiscais não serão afetadas. Soma-se a isso a necessidade de se **compensarem os efeitos fiscais** decorrentes desse ato, seja por meio de **aumento permanente de receita** ou **pela redução permanente de despesa**.

177. Ressalte-se que a violação desses dispositivos também foi objeto de deliberação pelo legislador complementar. Com efeito, o art. 15 informa que as despesas instituídas que não atendam ao disposto nos arts. 16 e 17 da LRF serão consideradas **não autorizadas, irregulares e lesivas**. Por sua vez, o art. 21 estabelece que **o ato que importe ofensa àqueles mesmos dispositivos é nulo de pleno direito**.

178. Dessa forma, a fim de avaliar a conformidade da criação dessa despesa, a análise desta equipe de fiscalização concentrou-se na MP 765/2016, PLV 16/2017, Lei 13.464/2017 e em informações requeridas junto ao Ministério da Economia.

II.5.1 Análise

II.5.1.1 Criação de despesa obrigatória de caráter continuado sem o integral atendimento dos pressupostos estatuídos na LC 101/2000

179. No que se refere aos requisitos exigidos pela LRF para a geração da despesa pública, constatou-se que a Exposição de Motivos (EM) 360/2016, que acompanhou a MP 765/2016, **não menciona qualquer premissa e metodologia de cálculo** acerca dos dados contidos naquele documento. Informou-se apenas que o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira alcança 18.090 servidores ativos e 27.003 aposentados e instituidores de pensão, perfazendo um quantitativo de 45.093 beneficiários. Quanto aos bônus da carreira de Auditoria-Fiscal do Trabalho, a exposição de motivos noticia que o bônus alcança 2.671 servidores ativos e 4.011 aposentados e instituidores de pensão, perfazendo um quantitativo de 6.682 beneficiários. As estimativas de impacto são as seguintes:

- a) Carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil: R\$ 163 milhões, em 2016; R\$ 2,1 bilhões, em 2017; R\$ 2 bilhões, em 2018; e R\$ 2,2 bilhões, em 2019.
- b) Carreira de Auditoria-Fiscal do Trabalho: R\$ 29 milhões, em 2016; de R\$ 490 milhões, em 2017; R\$ 492 milhões, em 2018; e R\$ 528 milhões, em 2019.

180. A citada exposição de motivos afirma apenas que as reestruturações propostas para o exercício de 2017 foram consideradas no rol do Anexo V do Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2017 (PLOA 2017), e que impactos orçamentários a partir de 2018 deveriam ser incorporados nas respectivas leis orçamentárias.

181. Diga-se ainda que, adotando-se os critérios estabelecidos na MP 765/2016, a arrecadação total com multas tributárias e aduaneiras alcançou R\$ 2.910 milhões em 2018, segundo dados informados pelo Ministério da Economia. Assim, a despesa com pagamento de BEP, nesse exercício, poderia alcançar o mesmo valor da receita arrecadada. No entanto, a EM 360/2016 informa que a despesa para custear o BEP da RFB seria da ordem de R\$ 2.000 milhões. A análise histórica permitiria concluir que a estimativa sinalizava que a despesa, de fato, alcançaria o valor previsto na EM 360/2016, no entanto, o expressivo crescimento das receitas de multas tributárias e aduaneiras, tornaria a execução da despesa R\$ 910 milhões acima do previsto.

182. Deve-se se observar que a despesa não foi realizada no montante total de multas tributárias e aduaneiras, em 2018, em razão da rejeição da base de cálculo contida naquela medida provisória. No entanto, a sobredita constatação de subestimação da despesa é por demais preocupante,

notadamente, por se tratar de um dispêndio de caráter continuado, o qual impactará indefinidamente as contas públicas. Repise-se que as estimativas de impacto orçamentário-financeiro não constituem uma mera burocracia, mas sim um instrumento de planejamento governamental e de transparência.

183. Adicionalmente, **não se demonstrou adequadamente que a despesa não comprometeria as metas de resultado e não se evidenciaram as medidas de compensação**, notadamente o aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa, contrariando o disposto no § 2º do art. 17 da LRF. Sobre esse aspecto, transcreve-se, a seguir, a genérica e insuficiente informação contida na EM 360/2016, acerca das medidas de compensação e do atendimento dos art. 16 e 17 da LRF acerca da criação de despesas:

33. Cabe ressaltar que as reestruturações remuneratórias propostas para o exercício de 2017 foram consideradas no rol de autorizações específicas do Anexo V do Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2017 - PLOA-2017, devendo os impactos orçamentários, a partir de 2018, serem incorporados nas respectivas leis orçamentárias.

34. Nesse sentido, consideram-se atendidos os requisitos dispostos nos artigos 16 e 17 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, haja vista que o Projeto de Lei Orçamentária Anual para 2017 contempla reserva cujo valor é suficiente para suportar as despesas decorrentes da implementação da medida ora proposta.

184. Sobre a compensação prevista no § 2º do art. 17, a LRF informa que o aumento permanente de receitas pode ocorrer por meio de diferentes mecanismos, como, por exemplo, ampliação da base de cálculo. Ao contrário disso, a Lei 13.464/2017 reduz a base de cálculo de tributo (isenção da contribuição previdenciária do BEP). **Nesses termos, tem-se um duplo efeito negativo às contas da União, o primeiro majorando a despesa, o segundo reduzindo a receita.** A LRF, no art. 17, § 5º, ainda estabelece que a despesa obrigatória de caráter continuado não será executada antes da implementação das medidas de compensação.

185. As medidas de compensação são mecanismos essenciais à sustentabilidade fiscal, tendo em vista que as despesas criadas ou majoradas serão custeadas por fontes de recursos suficientes, derivadas de aumento da receita ou da redução de despesas. Desse modo, evitam-se desequilíbrios estruturais, nos quais o Estado se vê obrigado a recorrer a receitas não recorrentes para custear despesas obrigatórias de caráter continuado.

186. Ressalte-se que a exceção prevista no art. 17, § 6º, da LRF, que dispensa a instituição de reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição, refere-se tão somente à revisão geral anual, a qual deve ocorrer sempre na mesma data, sem distinção de índices, visando à recomposição nominal de vencimentos de agentes públicos. Assim, a ressalva às medidas compensatórias a que se refere a LRF não se aplica a reestruturações remuneratórias de carreiras, como a pretendida pela Lei 13.464/2017. Com efeito, a criação dos BEP exige a implementação de medidas compensatórias, a teor do art. 17, § 2º, da LRF.

187. Outro fator que remete a um vício na criação dessa despesa é a **inexistência de premissas e metodologia de cálculo para se demonstrar como a estimativa de impacto orçamentário-financeiro foi obtida**, o que implica diretamente a **falta de transparência quanto ao valor percebido individualmente por servidor a título de BEP**. Observe-se que nem o Parlamento e, tampouco a sociedade conhecem o valor estimado que cada servidor das carreiras beneficiadas irá auferir, quando implementada a variabilidade do bônus. Ainda que se diga que a remuneração e, conseqüentemente, a despesa para custeá-la sejam variáveis, o Poder Executivo estimou o dispêndio anual. Portanto, espera-se que os cálculos dos valores individuais dos BEP e a remuneração média dos servidores sejam conhecidos pelo autor daquela medida provisória, o que deveria ser evidenciado na EM 360/2016.

188. A partir das informações contidas na citada exposição de motivos, a única inferência sobre o valor individual mensal estimado que os servidores poderiam receber a título de BEP é aquela obtida pela divisão entre o montante total da despesa estimada (R\$ 2 bilhões, para 2018) e o total de beneficiários (45.093). Ambos os dados se referem à carreira Tributária e Aduaneira. Dessa forma, cada beneficiário receberia em média R\$ 44.352,78 anuais, ou R\$ 3.696,06 mensais. Todavia, essa **inferência é por demais limitada**, tendo em vista a multiplicidade de grupos que compõem o universo de beneficiários desse bônus, havendo distinção entre Auditores-Fiscais (os quais recebem 100% do BEP) e Analistas Tributários da Receita Federal do Brasil (que recebem 60% do BEP), e, dentro desses grupos, diferenciação entre ativos, inativos e pensionistas (esses dois últimos grupos recebem percentual decrescente do valor do BEP percebido pelos servidores ativos).

189. Visando obter uma estimativa do valor individual do BEP dos integrantes das carreiras Tributária e Aduaneira, mais uma vez valemo-nos das informações prestadas pelo Ministério da Economia. Utilizou-se a **arrecadação efetiva** das receitas contidas na base de cálculo na MP 765/2016 (R\$ 2,9 bilhões, em 2018), em seguida, distribuiu-se esse valor pelo número de beneficiários do BEP (42.495, conforme dados da SOF, contidos na Nota Técnica SEI 37/2019/CGDPS/Seafi/SOF/Fazenda-ME, peça 49). Levou-se em conta ainda o índice de eficiência igual à unidade. Dessa forma, obteve-se um valor médio mensal de R\$ 5.708,45, que seriam pagos a cada servidor a título de BEP, considerando todo o universo de beneficiários (ativos, inativos e pensionistas).

190. No entanto, como o valor do BEP varia dentro do universo de beneficiários, os servidores ativos pertencentes ao cargo de Auditor-Federal da RFB, que percebem o BEP integral, receberiam um valor mais elevado que a média (R\$ 5.708,45), ao passo que os servidores inativos pertencentes ao cargo de Analista Tributário da RFB receberiam um valor inferior à média.

191. Os dados acima informados prestam-se para demonstrar a incorreção e a precariedade de informações contidas na EM 360/2016, pois as bases de cálculo dos BEP estabelecidas na MP 765/2016 foram rejeitadas pelo Parlamento. Tendo em vista a atual configuração da Lei 13.464/2017, na qual inexistente uma base de cálculo para o BEP, não é possível estimar o montante que essa despesa irá alcançar quando o benefício se tornar variável, nem estimar qual será o montante médio percebido por beneficiário.

192. Face o exposto, conclui-se que a criação dessa despesa obrigatória de caráter continuado não atendeu integralmente aos preceitos estabelecidos pela LRF, a qual, ainda prevê, no art. 15, que “serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17”. Nesses termos, a aplicação da literalidade desse dispositivo importaria a suspensão imediata da execução dessa despesa.

193. Outrossim, considerando-se os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, conjuntamente com os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, deve-se dizer que os bônus vêm sendo pagos a uma parcela fixa e conhecida (R\$ 3.000,00 para Auditores-Fiscais da RFB e Auditores-Fiscais do Trabalho e R\$ 1.800,00 para Analistas Tributários da RFB) desde a edição da MP 765/2016, pagamento sobre o qual não se constataram irregularidades, ressalvada a isenção da contribuição previdenciária, conforme será pormenorizado à frente.

194. Assinale-se ainda que a despesa anual com BEP (R\$ 1.324 milhões, em 2017, e R\$ 911 milhões, em 2018), **apenas para custear o valor atualmente fixo**, enquadrando-se nas estimativas contidas na EM 360/2016. Ademais, as metas fiscais daqueles exercícios foram atingidas, ainda que consideravelmente deficitárias. Entende-se, assim, que não se mostra razoável exigir a interrupção dos pagamentos ou a devolução dos valores até então recebidos a título de BEP.

195. Nesse sentido, sem prejuízo das demais proposições deste relatório e adotando-se uma interpretação sistêmica visando à preservação da segurança jurídica dos atos já praticados, propõe-se **determinar** ao Ministério da Economia, com fundamento no inciso II do art. 31 da MP 870, de 1º/1/2019, combinado com o § 2º do art. 17, que, no prazo de trinta dias, evidencie claramente as medidas compensatórias, por meio do aumento permanente de receitas ou redução permanente de despesas, **em montante equivalente ao pagamento da parcela fixa atualmente paga a título de Bônus de Eficiência e Produtividade**, tendo em vista a criação e a majoração de despesas obrigatórias de caráter continuado promovidas pela edição da Lei 13.464/2017.

196. Ressalte-se que a própria Lei 13.464/2017 versa sobre outros reajustes de servidores. No entanto, a proposta de encaminhamento limitar-se-á aos Bônus de Eficiência e Produtividade das Carreiras Tributária e Adunaneira e de Auditoria-Fiscal do Trabalho, as quais compõem o escopo da presente fiscalização. De toda sorte, ampla verificação acerca do cumprimento dos arts. 16 e 17 da LRF serão objeto de fiscalizações futuras desta Secretaria.

197. No que tange à implementação da variabilidade dos bônus, como já mencionado nesse relatório, **a estimativa de despesa com o BEP somente será obtida a partir da definição da composição da base de cálculo**. Já os índices de eficiência institucional não influenciarão no processo de estimativa da despesa, tendo em vista que, por prudência, deverão ser considerados máximos para todos os meses do exercício. Embora a Lei 13.464/2017 não disponha sobre o limite máximo desses índices de eficiência institucional, como será abordado no tópico “**II.5.1.3 Inexistência de limites máximos para o BEP**”, parte-se da premissa de que esses índices não poderão ser superiores a 100% no cálculo do valor global do bônus.

198. Prosseguindo, à guisa de exemplo, se a composição da base de cálculo indicar um valor de R\$ 1,0 bilhão ao ano, a despesa estimada para custear o BEP também será de R\$ 1,0 bilhão. De igual modo, se a composição da base de cálculo alcançar R\$ 10,0 bilhões ao ano, a despesa estimada corresponderá a R\$ 10,0 bilhões. Consequentemente, a remuneração de cada beneficiário também dependerá da definição dessa base de cálculo, pois corresponderá a uma fração da base de cálculo multiplicada pelo índice de eficiência.

199. Ainda que se diga que os índices de eficiência poderão não alcançar patamares máximos em todos os meses do exercício, o planejamento orçamentário deve ser executado com a máxima prudência, especialmente quando se tratar de uma despesa de pessoal, cuja execução é obrigatória. Importante ainda lembrar que o § 5º do art. 107, ADCT, da CF/1988, incluído pela EC 95/2016, que estabeleceu o “teto de gastos”, prevê que a abertura de crédito suplementar ou adicional, com a finalidade de acrescentar dotação a uma despesa primária, **deve necessariamente ser precedida de cancelamento de outra despesa primária**. Assim, se uma despesa for subestimada na LOA, sua suplementação deverá ocorrer por meio de cancelamento de fontes que custeariam outras ações governamentais.

200. Conclui-se, assim, que a **composição da base de cálculo será, de fato, o elemento determinante no montante da despesa**. Como considerar que os requisitos estabelecidos pela LRF foram satisfeitos, se, ao menos, conhece-se a ordem de grandeza dessa despesa? Assim, entende-se que a implementação da despesa necessária para custear a variabilidade dessa parcela remuneratória **exige novo processo legislativo que autorize a majoração dessa despesa com pessoal**, oportunidade na qual **deverão ser atendidos todos os requisitos constitucionais e, especialmente, os critérios estabelecidos pela LRF, os quais não foram integralmente cumpridos pela MP 765/2016, tampouco pela Lei 13.464/2017**.

201. Dessa maneira, sem prejuízo das irregularidades apontadas nesse relatório, com especial atenção àquelas que ensejam possível violação à Constituição Federal, propõe-se recomendar ao

Ministério da Economia e à Casa Civil da Presidência da República que eventual projeto de lei que vise definir a remuneração variável a título de BEP contenha, no mínimo: i) a evidenciação do atendimento aos requisitos insculpidos no § 1º do art. 169 da CF/1988; ii) estimativas de impacto orçamentário-financeiro adequadas e coerentes acerca da majoração dessa despesa; iii) premissas e metodologia de cálculo utilizadas para se estimar o montante da despesa; iv) valores estimados que cada beneficiário individualmente irá perceber a título de BEP; v) comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais; vi) clara demonstração de que a majoração da despesa será compensada pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

II.5.1.2 Conformidade da execução da despesa com o custeio da parcela fixa do BEP

202. A despesa com pagamento dos BEP alcançou R\$ 1.324 milhões em 2017 e R\$ 911 milhões em 2018, com o custeio de um valor mensal fixo pagos a servidores ativos nos valores de R\$ 3.000,00 a Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e a Auditores-Fiscais do Trabalho, e R\$ 1.800,00 a Analistas Tributários da Receita Federal. Os servidores inativos e pensionistas percebem uma parcela desse valor, entre 100% e 35% do valor do BEP.

203. Sobre a percepção dessa parcela fixa, convém transcrever o que informa a Lei 13.464/2017:

Art. 11. *Omissis*:

§ 2º A partir do mês de fevereiro de 2017 até o mês de produção dos efeitos do ato referido no § 3º do art. 6º desta Lei, serão pagos, mensalmente, os valores de R\$ 3.000,00 (três mil reais) aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de R\$ 1.800,00 (mil e oitocentos reais) aos ocupantes do cargo de Analista Tributário da Receita Federal do Brasil, concedidos a título de antecipação de cumprimento de metas, sujeitos a ajustes no período subsequente.

Art. 21. *Omissis*:

§ 2º A partir do mês de fevereiro de 2017 até o mês de produção dos efeitos do ato referido no § 3º do art. 16 desta Lei, será pago, mensalmente, o valor de R\$ 3.000,00 (três mil reais) aos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal do Trabalho, concedido a título de antecipação de cumprimento de metas e sujeito a ajustes no período subsequente.

204. Preliminarmente, a presente análise não abarca a questão da suscitada inconstitucionalidade do pagamento de bônus de produtividade a inativos, a qual já foi abordada no TC 021.009/2017-1, de relatoria do Ministro Benjamin Zymler. Em sua decisão, o Ministro-Relator exarou medida cautelar em que ficou determinado aos Ministérios da Fazenda e do Trabalho que se abstivessem “de pagar a inativos e pensionistas o Bônus de Eficiência e Produtividade de que trata a Lei 13.464/2017”, tendo em vista a potencial irregularidade atinente à incorporação do Bônus de Eficiência aos vencimentos de inativos e pensionistas. No entanto, tal decisão foi posteriormente suspensa pelo Supremo Tribunal Federal, a qual ainda não teve decisão conclusiva por parte do Pretório Excelso.

205. Superada a preliminar, a atual configuração da Lei 13.464/2017, permite concluir que, na execução da despesa, foram criadas duas “espécies” **não cumulativas** de remuneração a título de BEP: a) a primeira, de natureza fixa e provisória, que independe de lei ulterior ou ato normativo para que seja devidamente implementada e paga aos seus beneficiários e cujos valores mensais são estabelecidos nos § 2º, art. 11 e § 2º, art. 21; b) a segunda, que substituirá a “espécie fixa”, tem

natureza variável e definitiva, cujo valor global é dado pela multiplicação da base de cálculo pelos índices de eficiência institucional.

206. De toda sorte, em pesem as irregularidades quanto à dispensa de retenção de contribuição previdenciária implementada em desacordo com as normas de Direito Financeiro (citada no tópico “II.1” deste relatório) e os vícios apresentados no processo legislação da criação da despesa, fato é que essa **parcela fixa**, e tão somente essa, era previamente conhecida, os valores individuais percebidos por servidor foram estabelecidos em lei e o montante anualmente executado enquadra-se dentro da estimativa contida na EM 360/2016. Dessa forma, entende-se que a Administração, ao efetuar o pagamento dessa parcela fixa, age conforme o mandamento estabelecido nos § 2º, art. 11 e § 2º, art. 21 da Lei 13.464/2017. Em análise contida, a **parcela fixa** atualmente paga a título de BEP assemelha-se a qualquer outro reajuste remuneratório concedido às demais categorias, diferindo-se por conceder a inativos e pensionistas apenas parcela do incremento remuneratório percebido por ativos.

207. O comando contido § 2º do art. 11 da Lei 13.464/2017 estabelece o pagamento da parcela fixa a título de antecipação do cumprimento de metas, até a edição do ato de criação dos comitês gestores de produtividade, o que não ocorreu até o presente momento. Acrescente-se que a criação desse comitê sem a existência da base de cálculo formalmente definida em lei não produziria o efeito de instituir o benefício variável. Nesse sentido, entende-se que, **até que sobrevenha lei que estabeleça as bases de cálculo do BEP, a Administração fica impedida de adotar medidas adicionais e definitivas para implementar a variabilidade dessa remuneração.**

208. Os dispêndios são alocados no orçamento federal, cuja execução é devidamente registrada no Sistema Integrado de Administração Financeira (Siafi), sendo computados como despesas com pessoal, compondo, assim, as estatísticas para fins de aferição de cumprimento de limites máximos estabelecidos no inciso I do art. 16 da LRF.

209. Ademais, considerando-se a atual configuração da Lei 13.464/2017, verificou-se que os BEP não estariam vinculados a uma fonte orçamentária específica, podendo ser custeados por quaisquer recursos legalmente admitidos. De fato, a MP 765/2016 estabelecia como base de cálculo o valor total da arrecadação em fontes integrantes do Fundaf, instituído pelo Decreto-Lei 1.437, de 17/12/1975. No entanto, tal dispositivo foi suprimido na lei de conversão da citada medida provisória.

210. Face o exposto, deixa-se de fazer uma proposta de encaminhamento em relação a este item.

II.5.1.3 Inexistência de limites máximos para o BEP

211. Não obstante, verificou-se potencial efeito prejudicial às finanças públicas, no que se refere ao crescimento desordenado de despesas de caráter continuado. Foi suprimido o dispositivo da MP 765/2016 que limitava o valor global do BEP ao valor da base de cálculo a partir da qual este era calculado. Assim, além da inexistência de base de cálculo e dos respectivos índices de eficiência institucional, **a Lei 13.464/2017 suprimiu os montantes máximos que o BEP poderia alcançar.**

MP 765/2016

§ 6º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira não poderá ultrapassar o valor da base de cálculo de que trata o § 4º. (grifamos)

212. Rememore-se que o § 6º do art. 5º foi suprimido na redação final da Lei 13.464/2017. Ademais, convém rememorar que o valor global do BEP é dado pela seguinte fórmula:

$$\text{VGBEP} = \text{BC} \times \text{IEI}$$

Em que:

VGBEP: Valor global do BEP

BC: Base de Cálculo

IEI: Índice de Eficiência Institucional

213. Nesse rumo, a calibragem de qualquer uma das duas variáveis que compõem o valor global do BEP pode alterar os montantes da despesa. Destaque-se, **a inexistência de limite da variável IEI**. No caso concreto, se o citado IEI alcançar, por exemplo, um índice de 110%, ou 200%, a Lei 13.464/2017 não contém mecanismos para coibir essa majoração do bônus. Referida variável poderia ser calibrada para compensar a redução do valor da base de cálculo. Embora tal situação não se mostre razoável, a lei que criou o bônus não informou qual seria o limite máximo do IEI, para fins de composição do valor global do BEP.

214. Com efeito, a despesa poderia se elevar indefinidamente, pois não há lei formal que limite essa despesa especificamente. Nessa esteira, indagou-se ao Ministério da Economia se os BEP estariam limitados a algum valor absoluto máximo ou a limitação seria determinada pela própria arrecadação e pelos índices de eficiência institucional. A seguir transcreve-se a resposta daquela Pasta:

24. Resposta: No que concerne à RFB, informa-se que a parcela correspondente ao Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira tem limitação de valor máximo, nos termos do art. 13 da Lei nº 13.464, de 2017:

“Art. 13. O somatório do vencimento básico da carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil com as demais parcelas, incluído o Bônus de que trata o art. 6º desta Lei, não poderá exceder o limite máximo disposto no inciso XI do caput do art. 37 da Constituição Federal.”

215. Observe-se, conforme resposta do próprio Ministério da Economia, que o único mecanismo de limitação dessa despesa, previsto no art. 13 da Lei 13.464/2017, é o próprio “teto remuneratório” constitucional (inciso XI, caput, art. 37 da CF/1988). Não obstante, essa lei foi redundante, dada a inequívoca natureza remuneratória dessa verba e tendo em vista que o citado dispositivo da Lei Maior é norma de eficácia plena, não carecendo de regulamentação ulterior.

216. Assim, instituiu-se uma remuneração variável, limitada apenas no aspecto individual pelo teto remuneratório, que, na União, corresponde ao subsídio de Ministros do STF. Assim, **essa despesa pode se elevar indefinidamente, majorando remuneração de agentes públicos, sem qualquer apreciação prévia do Parlamento, cabendo a este somente cancelar o projeto de LOA que contenha essa despesa, que é de natureza obrigatória.**

217. Ainda que se diga que a despesa estará consignada no projeto de LOA, o qual é votado pelo Poder Legislativo, sabe-se que despesas obrigatórias com pessoal, via de regra, não são suprimidas no processo legislativo orçamentário. Nesse cenário, os escassos recursos direcionados ao custeio de políticas públicas sofreriam ainda mais limitações. Mesmo que fossem suprimidas do orçamento, poderiam dar azo ao ajuizamento de medidas judiciais visando ao pleno cumprimento do disposto na Lei 13.464/2017, o que, em última análise, fatalmente constituiriam despesas da União.

218. No que tange ao caso específico de servidores ativos integrantes das Carreiras Tributária e Aduaneira e de Auditoria-Fiscal do trabalho, é necessário dizer que a Lei 13.464/2017, além de criar os BEP, também majorou os vencimentos básicos dessas carreiras. Assim, considerando os

vencimentos de um servidor na última referência, o qual percebe como vencimento básico R\$ 27.303,62, em 2019, somados aos R\$ 3.000,00 pagos mensalmente em valor fixo, esse servidor teve um reajuste equivalente a 27,56% em dois anos, considerando-se que a MP 765/2016 foi editada em dezembro de 2016 e estabeleceu reajustes escalonados até 2019.

219. Salienta-se que o cenário fiscal não é propício à elevação de despesas. A previsão de déficit primário para o Governo Central, em 2019, é de R\$ 139 bilhões. Referido cenário perdurará, pelo menos, até 2022. O próprio Ministério da Economia informou no PLN 5/2019 (PLDO/2020) que os **déficits primários para 2020, 2021 e 2022 serão, respectivamente, de R\$ 124,1 bilhões, R\$ 68,5 bilhões e R\$ 31,4 bilhões**. Soma-se ainda a insuficiência da “regra de ouro”, norma positivada no inciso III do art. 167 da CF/1988, a qual veda a realização de operações de crédito em montantes superiores às despesas de capital. Caso as operações de crédito superem as despesas de capital, será necessária a aprovação de crédito adicional, por maioria absoluta, para fazer face às obrigações do Estado. Nesse sentido, o PLN 4/2019, em tramitação no Congresso Nacional, prevê a abertura de crédito adicional no valor de **R\$ 248 bilhões** para cobrir despesas correntes. Dessa forma, qualquer majoração de despesa de pessoal, a qual é um tipo de despesa corrente, além de ter efeito direto no acréscimo das despesas da União, agrava ainda mais a insuficiência da “regra de ouro”.

220. A base de cálculo estabelecida pela MP 765/2016 tinha como norteadora a arrecadação de receitas, o que tornava a despesa diretamente vinculada à arrecadação. Deve-se lembrar que vivemos sob a égide da EC 95/2016, a qual estabelece um limite máximo **de despesas**, que somente pode crescer conforme a variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) ou de outro índice que vier a substituí-lo. Dito de outro modo, **a despesa da União, para fins de “teto de gastos”, não tem qualquer relação com o incremento arrecadatório**. Em que pese a arrecadação ser extremamente positiva para as finanças públicas, as despesas não podem seguir a mesma dinâmica da receita.

221. Deve-se ainda dizer que qualquer acréscimo ou criação de despesa obrigatória acima da variação anual do “teto de gastos” impõe a necessidade de redução de outras despesas governamentais, normalmente aquelas discricionárias, tendo em vista a dificuldade ou até mesmo a impossibilidade de se reduzirem ou eliminarem outras despesas obrigatórias.

222. Face ao exposto, embora não se trate de patente irregularidade, a inexistência de um limite máximo do valor global do bônus conjugada com mecanismos que permitem a elevação anual da despesa em patamares superiores à variação do IPCA, tem significativo potencial danoso às finanças públicas, notadamente por não seguir a lógica pretendida pela EC 95/2016, e por não se coadunar com os princípios da gestão fiscal responsável visados pela LRF. Nesse contexto, com fundamento no inciso II do art. 31 da MP 870, de 1º /1/2019, combinado com o inciso X do art. 37, o § 1º do art. 169 e o art. 113, ADCT, todos da CF/1988 e os arts. 15, 16, 17 e 21 da LC 101/2000, propõe-se recomendar ao Ministério da Economia que eventuais medidas no sentido de se implementar a remuneração variável paga a título de BEP contenham um limite máximo do valor global dessa parcela remuneratória e mecanismos que não vinculem a base de cálculo, a que se referem o § 4º do art. 6º e o § 4º do art. 16 da Lei 13.464/2017, à arrecadação de receitas.

II.6 Disposições Finais

223. Quando da edição da MP 765/2016, muito se questionou acerca de **possível afetação da receita de impostos a gastos específicos**, o que poderia representar uma afronta ao inciso IV do art.

167 da CF/1988¹¹. Ocorre que, atualmente, essa discussão deixaria de existir, tendo em vista que as receitas de multas tributárias e aduaneiras e de multas trabalhistas não foram acatadas pelo Congresso Nacional como integrantes das bases de cálculo do BEP.

224. No entanto, como forma de contribuir com o deslinde da questão, é imperioso destacar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não abordou de forma conclusiva a situação concreta em análise, tendo se debruçado sobre casos nos quais a violação ao art. 167, inciso IV, da CF/1988 era cristalina, por se tratar de vinculação de remuneração a impostos, ou enfrentado o caso de modo tangencial e em decisão isolada, apenas assumindo que a multa seria um acessório que deveria seguir seu principal, e que, portanto, também haveria a incidência da vedação constitucional.

225. Registre-se, todavia, que o art. 169 da Emenda Constitucional 1/1969 vedava expressamente a participação de servidores públicos no produto de arrecadação de tributos e multas, inclusive da dívida ativa. Desse modo, a vedação relativa às multas deixou de estar expressa na Constituição de 1988, a qual se refere apenas ao produto de impostos, e não mais de tributos, e não faz referência a multas.

226. Saliente-se que a regra segundo a qual o “acessório segue o principal”, brocardo do Direito Romano, é tipicamente aplicável ao Direito Civil (art. 92 do Código Civil), ramo no qual o Direito Romano exerce influência mais sensível. A regra segundo a qual “a coisa acessória segue a principal” (art. 58 do CC/1916), acrescente-se, foi retirada do Código Civil de 2002. Tal fato passou a ser considerado uma decorrência lógica dos demais artigos, que tratam sobre os diferentes tipos de bens acessórios (frutos, produtos, benfeitorias, acessões), pertenças e partes integrantes.

227. Portanto, a vedação constante na Constituição Federal, quando interpretada de forma restritiva, torna o arcabouço normativo da acessoriedade pouco adequado para replicar a relação conceitual existente entre multa e tributos perante o plano do Direito Financeiro. Mais recentemente, o Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia (TJRO) decidiu sobre o assunto, nos seguintes termos:

CONSTITUCIONAL. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AUDITOR FISCAL. PARTICIPAÇÃO NA MULTA ARRECADADA. VINCULAÇÃO DE RECEITA. INEXISTÊNCIA. A utilização da multa para fins de pagamento de adicional de produtividade fiscal não fere o princípio constitucional da vedação de vinculação de receitas, uma vez que tal dispositivo se restringe aos impostos. Tendo em vista não possuir a mesma natureza jurídica dos impostos, a multa não pode a ele ser equiparada.

(TJ-RO - ADI: 00097181820128220000 RO 0009718-18.2012.822.0000, Data de Julgamento: 16/12/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: Processo publicado no Diário Oficial em 08/01/2014.)

228. O referido Acórdão, que negou provimento à ADI impetrada contra Lei estadual que estabelecia o pagamento de adicional de produtividade com base em multas, foi objeto do Recurso Extraordinário RE 835.291 RG / RO, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF, encontrando-se pendente de julgamento.

229. No entanto, durante a tramitação da MP 765/2016 no Congresso Nacional houve a supressão do dispositivo que especificava o cálculo do bônus. Nesse sentido, o Ministério da Economia sustenta que a Lei 13.464/2017 não teria estabelecido que as multas tributárias e aduaneiras sejam a base de cálculo do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira,

¹¹ IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

e que seria consenso no âmbito do Ministério da Economia que estas não deveriam compor a base de cálculo do mencionado Bônus.

230. De toda sorte, não resta evidente a apontada contrariedade entre a proposta original constante do art. 5, § 4º, da MP 765/2016, e o art. 167, inciso IV, da CF/1988. Reitera-se que, à luz da atual configuração da Lei 13.464/2017, a mais relevante irregularidade desses BEP, no que tange à vinculação remuneratória, reside na associação indevida dessa remuneração a base de cálculo flutuante, o que evidencia uma possível violação à Constituição Federal.

231. **Quanto à alteração da destinação dos recursos do Fundaf**, promovida pela Lei 13.464/2017, alterando o art. 6º do Decreto-Lei 1.437, de 17/12/1975, preliminarmente, não foram constatadas irregularidades na previsão de que receitas desse fundo possam custear também os BEP destinado à carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil. Todavia, a alocação de despesas de pessoal dentro desse fundo, sem o estabelecimento em lei da forma de alocação do patrimônio desse fundo, pode conduzir a problemas correlatos àqueles que ocorrem no Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF).

232. Nesse sentido, registre-se que atualmente parcela superior a 90% do FCDF é utilizada para custeio de pessoal. Em que pesem as significativas diferenças entre o Fundaf e o FCDF, um eventual comprometimento das receitas do Fundaf com despesas de pessoal poderá sobrecarregar diferentes fontes orçamentárias para o custeio de outras despesas da Receita Federal do Brasil, que desenvolve atividades essenciais ao funcionamento do Estado, inclusive com destinação prioritária de recursos, segundo o texto constitucional. Nesse sentido, a existência de lei que determine a alocação desses recursos do Fundaf torna-se necessária à correta finalidade para o qual foi instituído, coibindo, assim, desvirtuamentos do emprego dessas receitas.

233. Verificou-se também, como relatado na representação inicial, expressivo crescimento das receitas do Fundaf, sobretudo nos exercícios de 2017 e 2018, mormente em razão de reclassificação de receitas. Não obstante, tendo em vista a limitação temporal e que a Lei 13.464/2017 não informa que a base de cálculo do BEP será composta por receita proveniente de recursos do Fundo, entende-se que o monitoramento dos itens 9.1.5 e 9.1.6 do Acórdão 288/2018-TCU-Plenário (TC 034.554/2018-1, relatoria Min. Aroldo Cedraz) seja o processo mais adequado para avaliar a conformidade dessas reclassificações de receitas, as quais seguem parâmetros e bases históricas que exigem maior aprofundamento acerca da matéria.

234. Adicionalmente, ainda que não sobrevenha decisão judicial declarando a inconstitucionalidade dos dispositivos que tratam dos BEP na Lei 13.464/2017, notadamente aqueles relacionados à vinculação remuneratória, ao potencial conflito de interesses e à percepção de bônus por inativos e pensionistas, e, mesmo que saneadas as diversas irregularidades apontadas neste relatório, a competência desta Corte de Contas não se exaure na apreciação deste relatório ou dos demais processos em curso versando sobre a mesma matéria. Assim, eventual implementação da variação dos BEP deve ser objeto de fiscalização por parte deste Tribunal de Contas. Tal reflexão se faz necessária em decorrência de achado decorrente da avaliação preliminar acerca dos índices de eficiência institucional propostos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a seguir.

235. Verificou-se que, de acordo com a Portaria-RFB 31, de 18/1/2017, e seus anexos (peça 53), a qual “Fixa as metas para 2017 e para o período de dezembro de 2016 e janeiro de 2017 com **vistas ao cálculo do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira de que trata a Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2016**” (grifou-se), determinados parâmetros que aferirão o desempenho institucional daquela **instituição podem ser modificados ao longo do exercício**, criando mecanismos que permitiriam o permanente atingimento das metas institucionais.

236. O Anexo I da referida portaria trazia diversos critérios de avaliação da eficiência da atividade fazendária, os quais, uma vez mensurados, alcançariam cada um uma escala que iria de 0 a 1,1. As citadas notas seriam utilizadas conforme a seguinte fórmula:

$$\text{Índice} = \text{Min} \left[\left(\sum_{i=1}^8 C_i \times P_i \right) \times F; 1 \right], \text{ onde:}$$

C_i = contribuição do Indicador “ i ”, no período de apuração;

P_i = ponderação do Indicador “ i ” na composição do índice;

F = fator de multiplicação para o cálculo do índice.

237. Observe-se que o cálculo envolveria a realização de uma média ponderada entre as notas atribuídas aos oito primeiros índices (índice de créditos garantidos; análise de riscos de conformidade em pedidos de restituição, ressarcimento e compensação; índice de presença fiscal de tributos internos; grau de eficácia na análise de riscos de conformidade; tempo médio dos processos em 1ª instância administrativa; tempo médio de resposta a consultas de contribuintes; índice de efetividade do combate ao contrabando e ao descaminho; grau de fluidez do despacho de importação). Uma vez que todos teriam peso equivalente a 0,125 no exercício em questão (cf. o art. 2º, § 3º, da Portaria-RFB 31/2017), entretanto, a conta se tornava uma média simples.

238. Esse resultado médio inicial seria multiplicado pela nota atribuída ao nono critério: o “Indicador 9: Índice de Realização da Meta Global de Arrecadação Bruta”, que coteja o valor efetivamente arrecadado com a meta de arrecadação no período. O anexo II da citada portaria informa que as metas de arrecadação bruta “**poderão ser ajustadas ao longo do período com base nos Decretos de Programação Orçamentária e Financeira**”. Assim, tem-se um exemplo de indicador mutável que pode convergir ao permanente atingimento desse índice de eficiência institucional.

239. Nada obstante, para fins de pagamento do BEP, esses índices e seus respectivos parâmetros atualmente não têm repercussão na despesa da União, e conseqüentemente, na remuneração de servidores, em razão de não terem sido criados os comitês gestores dos programas de produtividade e da inexistência da base de cálculo do BEP. Assim, medidas supervenientes tendentes a implementar a variabilidade desses bônus, dada a repercussão nas despesas da União, merecem o tempestivo acompanhamento por parte desta Corte de Contas, sobretudo visando aferir a efetividade pretendida pela Lei 13.464/2017.

240. Por fim, sem prejuízo das constatações decorrentes deste procedimento de fiscalização, deve-se perquirir se a natureza de espécie remuneratória, a qual propõe a bonificação a agentes públicos que atuam no exercício do poder de polícia administrativa, coaduna-se com os princípios constitucionalmente estabelecidos e com os supraprincípios do regime jurídico-administrativo. Em que pese a mais alta relevância do tema, a matéria refoge ao escopo da presente inspeção. Não obstante, está em fase de instrução o TC 011.648/2018-1, de relatoria do Ministro Benjamin Zymler, o qual tem por objetivo examinar a natureza jurídica do BEP na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal. Nesse sentido, dada a natureza e a pertinência da matéria, propõe-se encaminhar cópia do presente relatório à Secretaria de Fiscalização de Pessoal, a fim de subsidiar a instrução daquele processo.

III. CONCLUSÃO

241. A presente fiscalização teve por finalidade avaliar a conformidade do pagamento do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho, consoante os dispositivos da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) e demais normativos.

242. Nesse contexto, a inspeção visou avaliar a MP 765/2016, de 29/12/2016, a qual criou o BEP, desde a origem do processo legislativo correspondente, notadamente no que se refere ao atendimento dos requisitos constitucionais e infraconstitucionais para a criação de uma despesa com pessoal, que detém natureza obrigatória e de caráter continuado, até a efetivação dos respectivos pagamentos. Adicionalmente, a análise também cingiu a atual configuração da lei de conversão daquela medida provisória, a Lei 13.464/2017, com especial atenção àqueles dispositivos com impacto sobre as finanças públicas. Assim, foram constatadas irregularidades que sugerem afronta à Constituição Federal de 1988, bem como foram apuradas violações à LRF e às respectivas LDO.

243. Inicialmente, verificou-se que os BEP constituem parcela remuneratória complementar devida a ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal e Analista Tributário da Receita Federal do Brasil e de Auditor-Fiscal do Trabalho, com o objetivo **incrementar a produtividade nas áreas de atuação** dos ocupantes desses cargos. Tal verba tem por características essenciais a **variabilidade** de seus valores e o **pagamento mensal de bônus de eficiência produtividade** a seus beneficiários, dentre os quais inserem-se servidores **ativos e inativos**, bem como os **pensionistas**.

244. Observou-se também que a Lei 13.464/2017 **excluiu os valores recebidos a título de BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária**. Assim, os servidores beneficiários das carreiras Tributária e Aduaneira e de Auditoria-Fiscal **estariam dispensados de pagar o tributo sobre a parcela recebida a título de bônus**. No entanto, constatou-se que a concessão desse benefício não atendeu a normas constitucionais, nem a regras previstas na LRF acerca do estabelecimento de medida que importe em renúncia de receita.

245. Questionado sobre a matéria, o Ministério da Economia informou que a exclusão da contribuição previdenciária estabelecida pela Lei 13.464/2017 trata-se de hipótese de não incidência, o que elidiria a necessidade da adoção das medidas previstas no texto constitucional e na LRF no que diz respeito à concessão de benefícios tributários e à correspondente renúncia de receitas. Contudo, no entender da equipe de fiscalização, tal argumento não merece prosperar.

246. A Lei 13.464/2017 estabeleceu uma verdadeira isenção, a qual deveria ter seguido todos os requisitos constitucionais e da LC 101/2000, para a concessão do citado benefício tributário. Os fundamentos utilizados para se considerar hipótese de não incidência, como demonstrado neste relatório, não se aplicam à remuneração percebida a título de BEP. O Ministério da Economia reforçou seus argumentos citando que os valores recebidos a título de BEP não se incorporariam aos proventos de aposentadoria. Todavia, percebe-se que os beneficiários dessa parcela remuneratória são servidores **ativos e inativos e pensionistas**.

247. Embora a Lei 13.464/2017 tivesse estabelecido que inativos e pensionistas receberiam apenas uma fração do BEP, o bônus para esses dois grupos de beneficiários varia entre 100% e 35%. Assim, enquanto perdurar o vínculo com a Administração, o beneficiário do BEP perceberá essa remuneração indefinidamente.

248. Inclusive, é relevante relatar que, embora não haja retenção de contribuição previdenciária sobre o bônus, verificou-se que cerca 30% dos BEP pagos a inativos e a pensionistas são custeados por fontes orçamentárias da seguridade social, com destaque para as Fontes 53 - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, 51 - Contribuição Social sobre o

Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas e 56 - Contribuição do Servidor para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público. Não é o escopo deste trabalho avaliar a legalidade da alocação dessas fontes para o custeio do BEP, mas tais dados demonstram a paradoxal relação criada pela **exclusão da parcela remuneratória referente ao BEP da base de cálculo da contribuição previdenciária e o custeio dos BEP com fontes da seguridade social**, inclusive do Plano de Seguridade Social do Servidor Público.

249. Nesse contexto, a CF/1988, em seu art. 150, § 6º, estabelece que benefícios tributários somente poderão ser concedidos **por meio de lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule **exclusivamente as matérias concernentes aos citados benefícios, consagrando o princípio da especialidade dos incentivos fiscais**. Embora a Lei 13.464/2017 seja uma lei específica, esse diploma legal regula outra matéria - remuneração de agentes públicos. Ademais, ainda que tratasse concomitantemente da alteração de remuneração e de benefícios tributários, a Carta Magna também veda essa possibilidade. A lei que conceder isenção deve tratar exclusivamente dessa matéria.

250. Com efeito, a Exposição de Motivos 360/2016, que acompanhou a MP 765/2016, não cita em qualquer momento estimativas de impacto orçamentário e financeiro para a renúncia de receita, contrariando, assim, os art. 113, ADCT da CF/1988 e o *caput* do art. 14 da LRF. Nesse mesmo rumo, a LRF ainda estabelece que, além de conter a estimativa de impacto fiscal, o projeto de lei que estabelecer medida que resulte em renúncia de receitas deverá atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e, alternativamente: i) demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; ou ii) estar acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

251. A LRF ainda dispõe que, quando o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício decorrer dessa última condição (“ii”), o benefício somente entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas compensatórias. Inclusive, desde a edição da MP 765/2016, não há retenção de contribuição previdenciária sobre a parcela referente ao BEP, ou seja, o benefício foi criado sem atender a quaisquer requisitos explicitados no art. 14 da LC 101/2000.

252. Face o exposto, propõe-se **determinar** ao Ministério da Economia, com fundamento no inciso II do art. 31 da MP 870, de 1º/1/2019, combinado com o § 6º do art. 150 e o § 11 do art. 201, ambos da CF/1988, e com o art. 14 da LC 101/2000, que, no prazo de trinta dias, estabeleça as medidas de compensação para a instituição da renúncia de receita previdenciária veiculada pela Lei 13.464/2017, a teor do art. 14 da LRF instituídos pela Lei 13.464/2017.

253. Subsidiariamente, como a questão envolve edição de lei com possível afronta à Constituição Federal, cabe a aplicação do enunciado da Súmula 70 desta Corte, a qual estabelece que, nas fiscalizações realizadas nas unidades jurisdicionadas, ao constatar irregularidades cuja apreciação esteja fora de sua competência, o TCU poderá dar também conhecimento destes fatos à autoridade competente. Assim, considerando que os elementos constantes dos autos podem aproveitar à ação fiscalizatória do Ministério Público da União, propõe-se **encaminhar** à Procuradoria-Geral da República cópia dos presentes autos, a fim de que a autoridade competente, em vista das disposições contidas no art. 103 da CF/1988, avalie a pertinência de instaurar os procedimentos cabíveis, visando à apuração dos fatos. (item 102)

254. Quanto à restituição dos valores não arrecadados a título de contribuição previdenciária sobre a parcela referente ao BEP, o entendimento do STF é pacífico no sentido de que não cabe restituição de valores recebidos de boa-fé e por causa de errônea interpretação ou má aplicação da lei pela Administração ou mesmo pelo Judiciário (Pleno, MS 26.085). Nessa mesma linha o STJ, na

apreciação do REsp 1.244.182, entendeu que “Não é possível exigir a devolução ao Erário dos valores recebidos de boa-fé pelo servidor público quando pagos indevidamente pela Administração Pública, em função de interpretação equivocada de lei”. Consoante a jurisprudência dos tribunais superiores, não há que se argumentar sobre devolução de valores ao Erário.

255. No que tange à execução da despesa, até o presente momento, a variação dos BEP não foi implementada. Dessa maneira, os servidores ativos das carreiras de Atividade Tributária e Aduaneira vêm recebendo mensalmente **valores fixos** de R\$ 3.000,00 e R\$ 1.800,00, sendo o primeiro valor pago a Auditores-Fiscais da RFB e, o segundo, a Analistas Tributários da RFB. Já os Auditores-Fiscais do Trabalho percebem, a título de BEP, R\$ 3.000,00 mensais. Em 2017, essa despesa custou aos cofres públicos cerca R\$ 1.324 milhões, e R\$ 911 milhões, em 2018. No exercício de 2019, até o mês de abril, foram pagos R\$ 315 milhões a título de bônus.

256. O valor global da remuneração variável do BEP seria dado pela **multiplicação** de uma **base de cálculo** pelo respectivo **índice de eficiência institucional**. No caso da Atividade Tributária e Aduaneira, a MP 765/2016, além de criar o BEP, estabelecia que a base de cálculo dessa parcela remuneratória seria composta basicamente pelo **valor da arrecadação de multas tributárias e aduaneiras e da alienação de bens apreendidos**. Já a base de cálculo do BEP da Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho seria composta pelas **multas trabalhistas**, incluídos os valores recolhidos, administrativa ou judicialmente, após inscrição na Dívida Ativa da União.

257. Todavia, essas bases de cálculo foram rejeitadas pelo Congresso Nacional, por ocasião da apreciação da aludida medida provisória. Com efeito, o Parlamento não definiu a nova composição das bases de cálculo, gerando, assim uma lacuna jurídica, inviabilizando a imediata implementação da variação da remuneração. Nesse contexto, ao ser indagado pela equipe de fiscalização, o Ministério da Economia **defendeu que o estabelecimento dessa base de cálculo dar-se-á por meio de edição de ato do Poder Executivo**, no exercício do poder regulamentar.

258. Acerca do tema, entende-se que o argumento daquela Pasta não deve prosperar. O exercício do poder regulamentar, conferido ao Chefe do Poder Executivo, não tem condão de inovar no mundo jurídico para suprir lacunas da lei. Admite-se sim o exercício do poder regulamentar como norma primária tão somente para “**organização e funcionamento** da administração federal, **quando não implicar aumento de despesa** nem criação ou extinção de órgãos públicos” e para “extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos” (inciso VI do art. 84 da CF/1988, grifou-se). No caso da implementação da variabilidade do valor do BEP, tem-se agravante. **O estabelecimento de uma base de cálculo por meio de ato infralegal, na essência, alterará a remuneração de agentes públicos, violando o inciso X do art. 37 da CF/1988**, o qual determina que alteração e fixação de servidor público seja realizada por **meio de lei específica**.

259. Dessa maneira, o estabelecimento das bases de cálculo não se trata de mera complementação de lei para sua fiel execução. Trata-se sim de alteração de remuneração de servidores. Assim, ao estipular as bases de cálculo do BEP, o Poder Executivo estaria, de fato reajustando remuneração de agentes públicos por meio de ato administrativo, o que não lhe compete. Dessa maneira, qualquer ato no sentido de estabelecer as bases de cálculo por meio de espécie normativa diferente de uma lei formal poderá configurar usurpação do poder que originalmente é conferido ao Parlamento.

260. Ademais, deve-se rememorar que, no caso de estabelecimento de base de cálculo do BEP, dispêndio que tem natureza obrigatória e de caráter continuado, todos os requisitos para a majoração de despesa estabelecidos na Constituição Federal e na LRF deverão ser obedecidos.

261. Em eventual implementação da variabilidade do BEP, por ocasião da elaboração dos projetos de leis orçamentárias, o Poder Executivo deverá sempre considerar o índice de eficiência

institucional igual a 100%, sob pena de encaminhar uma proposta de orçamento potencialmente subestimada.

262. Não obstante, a eventual definição da composição dessas bases de cálculo deverá ainda preservar os princípios constitucionalmente definidos, notadamente aqueles relacionados à moralidade, à impessoalidade, à eficiência, e, sobretudo, a irrestrita obediência aos princípios regentes do regime-jurídico administrativo: supremacia do interesse público e indisponibilidade do interesse público. Caso contrário, esta Corte de Contas tem o poder-dever de atuação face à repercussão desses atos sobre as finanças públicas.

263. Face o exposto, propõe-se determinar ao Ministério da Economia e à Casa Civil, com fundamento nas alíneas “b” e “c”, inciso I, do art. 3º e no inciso II do art. 31, todos da MP 870, de 1º/1/2019, com fundamento no inciso X do art. 37, § 1º do art. 169 e art. 113, ADCT, todos da CF/1988 e arts. 15, 16, 17 e 21 da LC 101/2000, que se abstenha de implementar a remuneração variável a título de pagamento de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho até que sobrevenha lei formal, estabelecendo a composição das bases de cálculo, a que se referem o § 4º do art. 6º e o § 4º do art. 16 da Lei 13.464/2017. (item 136)

264. Verificou-se também que, ao atrelar o valor global do BEP à base de cálculo, a **Lei 13.464/2017, criou, indevidamente, uma vinculação da remuneração de servidores**. Embora inexista a composição da base de cálculo na configuração atual da Lei 13.464/2017, deve-se dizer que a remuneração dos agentes públicos irá variar conforme a dinâmica da base de cálculo. Assim, tem-se uma clara vinculação da remuneração de agentes públicos, na medida em que a simples variação das bases de cálculo importará a **alteração automática dessa espécie remuneratória**, o que não se coaduna com o inciso XIII do art. 37 da CF/1988 e com a jurisprudência do STF.

265. De maneira didática, se a base de cálculo equivaler a “x”, a remuneração do servidor beneficiário do BEP corresponderá a uma fração de “x”. Todavia, se a base variar para “3x”, ou seja, caso se tenha um acréscimo de 200% da base de cálculo, a remuneração desse agente público variará **automática e proporcionalmente** a esse acréscimo. Nesses termos, entende-se que, ao criar remuneração que proporcione reajustes automáticos à remuneração de agentes públicos, a Lei 13.464/2017 teria violado o princípio constitucional da não vinculação da remuneração.

266. Destaque-se ainda que a composição da base de cálculo, como aquela contida na MP 765/2016, poderá não representar a dinâmica global do conjunto das receitas da União. Assim, se lastreada em uma pequena parcela da arrecadação, as receitas que compuserem a base de cálculo dos BEP podem sofrer oscilações não condizentes com a arrecadação federal. Dessa maneira, a remuneração dos agentes públicos será alterada apenas conforme a dinâmica de sua base de cálculo.

267. Constatou-se também que a Lei 13.464/2017 contém **dispositivo que pode dar azo a conflito de interesses**. Esse diploma legal prevê que comitês gestores da produtividade dos órgãos envolvidos têm por finalidades: a) gerir os respectivos programas de produtividade; b) estabelecer a forma de gestão e a metodologia para a mensuração da produtividade global dos órgãos envolvidos; e c) fixar o índice de eficiência institucional.

268. Nesse contexto, a composição desses comitês deve ser destacada. O Comitê Gestor do Programa de **Produtividade da Receita Federal do Brasil é composto de representantes dos extintos Ministérios da Fazenda** e do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República. Já o comitê Gestor do Programa de Produtividade da Auditoria-Fiscal do Trabalho, composto de representantes dos **extintos Ministério do Trabalho**, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República.

269. Verifica-se assim que os **responsáveis por definir os índices de eficiência institucional podem ser os mesmos que receberão o BEP**. Pontue-se também que a Lei 13.464/2017 não estabelece qualquer parâmetro referente aos índices de eficiência e produtividade, ficando a criação, gestão e aferição desses índices integralmente sob a discricionariedade do Poder Executivo. Soma-se a isso a complexidade de se aferir fidedignamente a produtividade global de órgãos que exercem o poder de polícia, os quais tem por essência a fiscalização de atividades. Ademais, especificamente no caso do Fisco federal, significativa parcela da arrecadação cresce ou diminui, por razões não ligadas diretamente à atuação dos servidores do Fisco, a exemplo da variação da arrecadação em decorrência da mudança de parâmetros macroeconômicos. Tal fato presta-se a demonstrar a complexidade de se estabelecerem índices de produtividade globais diretamente ligados à remuneração de agentes públicos.

270. Dessa maneira, conclui-se que a composição dos aludidos comitês gestores e a ausência de parâmetros mínimos definidos em lei acerca da mensuração da produtividade e eficiência dos órgãos envolvidos pode ensejar um potencial conflito de interesses, sob risco de violação dos princípios constitucionais da moralidade, da impessoalidade e da supremacia do interesse público.

271. Ainda acerca de potenciais conflitos de interesses, digna de relato é a dinâmica observada na arrecadação de multas tributárias e aduaneiras, as quais compunham a base de cálculo do BEP, segundo a MP 765/2016. Em 2017, ano em que, de fato, os BEP foram implementados¹², a arrecadação de multas tributárias e aduaneiras apresentou crescimento nominal de cerca de 29%, em relação a 2016. Se compararmos os dados de 2017 à média histórica verificada entre os exercícios de 2010 a 2016, o crescimento **real** receita ultrapassa 26%. Em 2018, a arrecadação dessas receitas apresentou comportamento estável em relação a 2017. Não obstante, como a citada receita não mais compõe a base de cálculo do BEP, tal matéria não será aprofundada. No entanto, o relato é válido como alerta para os órgãos de controle administrativo e judicial quanto à composição das bases de cálculo, em eventuais medidas para se implementar a variabilidade do bônus.

272. Face o exposto, propõe-se encaminhar cópia dos autos à Procuradoria-Geral da República, tendo em vista os aspectos de constitucionalidade da Lei 13.464/2017 tratados no presente relatório, notadamente aqueles relacionados à vinculação de remuneração de servidores e ao potencial conflito de interesses na instituição de bônus de produtividade a agentes públicos. (itens 157 e 172)

273. No que se refere à criação das despesas com BEP, de acordo com as informações contidas na Exposição de Motivos 360/2016, que acompanhou a MP 765/2016, e que serviram de subsídio ao Congresso Nacional para apreciação da matéria, apenas para custear o BEP da Atividade Tributária e Aduaneira seriam necessários R\$ 2,0 bilhões, em 2018. Todavia, verificou-se que, se aquela medida provisória tivesse sido aprovada na íntegra, a despesa com BEP dos servidores da RFB poderia alcançar R\$ 2,9 bilhões nesse mesmo período, ou seja, um valor 46% superior àquele inicialmente estimado.

274. Adicionalmente, não se demonstrou de forma adequada que a despesa não comprometeria as metas de resultado e não se evidenciaram as medidas de compensação para criação de despesa obrigatória de caráter continuado, notadamente aumento permanente de receita ou redução permanente de despesa, contrariando o disposto no § 2º do art. 17 da LRF. Sobre esse último aspecto, a LRF informa que o aumento permanente de receitas pode ocorrer por meio de diferentes mecanismos, como, por exemplo, ampliação da base de cálculo. Ao contrário disso, a Lei 13.464/2017 reduz a base de cálculo de tributo (isenção da contribuição previdenciária do BEP). **Nesses termos, tem-se um duplo efeito negativo às contas da União, o primeiro majorando a despesa, o segundo reduzindo a receita.**

¹² MP 765/2016 foi editada em 29/12/2016

275. Outro fator que remete a um vício na criação dessa despesa é a **falta de transparência quanto ao valor percebido individualmente por servidor a título de BEP**, o que poderia ser parcialmente saneado a partir da **evidenciação adequada das premissas e metodologia** de cálculo para se estimar a despesa, como estabelecido no § 2º do art. 16 da LRF. Observe-se que nem o Parlamento e, tampouco, a sociedade conheciam ou conhecem o valor estimado que cada servidor das carreiras beneficiadas irá auferir a título de BEP, após a implementação da variabilidade dessa espécie remuneratória. Ainda que se diga que a remuneração e, conseqüentemente, a despesa para custeá-la sejam variáveis, o Poder Executivo estimou o dispêndio anual. Portanto, esperava-se que os cálculos dos valores individuais dos BEP e a remuneração média dos servidores fossem divulgados pelo autor daquela medida provisória, o que deveria ser evidenciado na EM 360/2016, que acompanhou a MP 765/2016. Contudo, isso não aconteceu.

276. Em pesem as irregularidades quanto à dispensa de retenção de contribuição previdenciária implementada em desacordo com as normas de Direito Financeiro (citada no tópico “II.1” deste relatório) e os vícios apresentados no processo legislativo da criação da despesa, fato é que essa **parcela fixa**, e tão somente essa, era previamente conhecida, os valores individuais percebidos por servidor foram estabelecidos em lei e o montante anualmente executado enquadra-se dentro da estimativa contida na EM 360/2016. Dessa forma, entende-se que a Administração, ao efetuar o pagamento dessa parcela fixa, age conforme o mandamento estabelecido nos § 2º, art. 11 e § 2º, art. 21 da Lei 13.464/2017. Em análise contida, a **parcela fixa** atualmente paga a título de BEP assemelha-se a qualquer outro reajuste remuneratório concedido às demais categorias, diferindo-se por conceder a inativos e pensionistas apenas parcela do incremento remuneratório percebido por ativos.

277. O comando contido § 2º do art. 11 da Lei 13.464/2017 estabelece o pagamento da parcela fixa a título de antecipação do cumprimento de metas, até a edição do ato de criação dos comitês gestores de produtividade, o que não ocorreu até o presente momento. Acrescente-se que a criação desse comitê sem a existência da base de cálculo formalmente definida em lei não produziria o efeito de instituir o benefício variável. Nesse sentido, entende-se que, **até que sobrevenha lei que estabeleça as bases de cálculo do BEP, a Administração fica impedida de adotar medidas adicionais e definitivas para implementar a variabilidade dessa remuneração.**

278. Quanto à implementação da variabilidade dos bônus, frise-se os requisitos previstos nas normas do Direito Financeiro não cumpridos para se estabelecer essa despesa variável. Em última análise, sequer se sabe qual será o montante da despesa, tendo em vista a inexistência da base de cálculo.

279. Se a base de cálculo for composta por fontes de receitas, a exemplo do que estabelecia a MP 765/2016, a estimativa da despesa deverá ser equivalente ao montante anualmente arrecadado com essas receitas, pois o índice de eficiência institucional deverá sempre ser considerado o máximo para fins de elaboração do orçamento.

280. Conclui-se, assim, que a **composição da base de cálculo será, de fato, o elemento determinante no montante da despesa**. Não há que se considerar que os requisitos estabelecidos pela LRF foram satisfeitos, se, ao menos, conhece-se a ordem de grandeza dessa despesa. Assim, entende-se que a implementação da despesa necessária para custear a variabilidade dessa parcela remuneratória **exige novo processo legislativo que autorize a majoração dessa despesa com pessoal**, oportunidade na qual **deverão ser atendidos todos os requisitos constitucionais e, especialmente, os critérios estabelecidos pela LRF, os quais não foram integralmente cumpridos pela MP 765/2016, tampouco pela Lei 13.464/2017.**

281. Verificou-se também que **inexiste um valor global máximo para as despesas com BEP**, pois o dispositivo que tratava desse limite na MP 765/2016 não foi incorporado à Lei 13.464/2017, a qual menciona apenas que o somatório do vencimento básico das carreiras Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil e de Auditoria-Fiscal do Trabalho com as demais parcelas, incluído o BEP, não poderá ultrapassar o teto remuneratório, que na União corresponde ao subsídio dos Ministros do STF.

282. Assim, além da variação das bases de cálculo, que poderá superar, por exemplo, os índices de inflação, **não há vedação para que os índices de eficiência institucional superem 100%**. Dessa forma, por exemplo, essa variável poderá alcançar um índice de 110%, ou 200%, pois a Lei 13.464/2017 não proíbe que a base de cálculo seja multiplicada por índice de eficiência superior à unidade. Embora tal situação não se mostre nada razoável, fugindo aos padrões do senso comum, tal fato deve servir de alerta para as eventuais medidas que visem implementar a variação dos BEP.

283. Face o exposto, propôs-se determinar ao Ministério da Economia, com fundamento no inciso II do art. 31 da MP 870, de 1º/1/2019, combinado com o § 2º do art. 17 da LRF, que, no prazo de trinta dias, que demonstre de forma clara as medidas compensatórias, por meio do aumento permanente de receitas ou redução permanente de despesas, **em montante equivalente ao pagamento da parcela fixa atualmente paga a título de Bônus de Eficiência e Produtividade**, tendo em vista a criação e a majoração de despesas obrigatórias de caráter continuado promovidas pela edição da Lei 13.464/2017. (item 195)

284. Adicionalmente, sem prejuízo das demais proposições deste relatório, notadamente aquelas atinentes à inconstitucionalidade de dispositivos da Lei 13.464/2017, e adotando-se uma interpretação sistêmica, a qual vise à preservação da segurança jurídica dos atos já praticados, propõe-se recomendar ao Ministério da Economia e à Casa Civil que eventual projeto de lei que vise estabelecer medidas necessárias à plena implementação da remuneração variável paga a título de bônus, contenha, no mínimo: a) a evidenciação do atendimento aos requisitos insculpidos no § 1º do art. 169 da CF/88; b) estimativas de impacto orçamentário-financeiro adequadas e coerentes acerca da majoração dessa despesa; c) premissas e metodologia de cálculo utilizadas para se estimar o montante da despesa; d) valores estimados que cada beneficiário individualmente irá perceber a título de BEP; e) comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais; f) clara demonstração de que a majoração da despesa será compensada pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa. (item 201)

285. Nesse mesmo rumo, propõe-se recomendar ao Ministério da Economia e à Casa Civil que eventual projeto de lei que vise estabelecer medidas necessárias à implementação da remuneração variável paga a título de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho estabeleça o limite máximo do valor global desses bônus e mecanismos que não vinculem a base de cálculo, a que se referem o § 4º do art. 6º e o § 4º do art. 16 da Lei 13.464/2017, à arrecadação de receitas, visando preservar a lógica pretendida pelo Novo Regime Fiscal (item 222)

286. Convém ainda assinalar que se deve perquirir se a natureza de espécie remuneratória, a qual propõe a bonificação a agentes públicos que atuam no exercício do poder de polícia administrativa, coaduna-se com os princípios constitucionalmente estabelecidos e com os supraprincípios do regime jurídico-administrativo. Em que pese a mais alta relevância do tema, a matéria refoge ao escopo da presente inspeção. Não obstante, está em fase de instrução o TC 011.648/2018-1, de relatoria do Ministro Benjamin Zymler, o qual tem por objetivo examinar a natureza jurídica do BEP na Atividade Tributária e Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal. Nesse sentido, dada a natureza e a pertinência da matéria, propõe-se encaminhar cópia do presente

relatório à Secretaria de Fiscalização de Pessoal, a fim de subsidiar a instrução daquele processo. (item 240)

287. Por fim, a presente fiscalização não tem condão de determinar que o Poder Executivo “regulamente” os BEP. Pelo contrário, sem o devido saneamento das irregularidades apontadas no presente relatório, a Administração fica legalmente impedida de adotar medidas que visem implementar a remuneração variável a título de bônus. Ademais, os dados até então conhecidos sinalizam que a despesa para custear essa parcela remuneratória tende a crescer significativamente. Nesse sentido, é imperioso destacar que o cenário fiscal não é propício à elevação de despesas. A previsão de déficit primário para o Governo Central, em 2019, é de R\$ 139 bilhões. Referido cenário perdurará, pelo menos, até 2022. O próprio Ministério da Economia informou no PLN 5/2019 (PLDO/2020) que os **déficits primários estimados para 2020, 2021 e 2022 serão, respectivamente, de R\$ 124,1 bilhões, R\$ 68,5 bilhões e R\$ 31,4 bilhões.**

288. Soma-se ainda a insuficiência da “regra de ouro”, norma positivada no inciso III do art. 167 da CF/88, a qual veda a realização de operações de crédito em montantes superiores às despesas de capital. Caso as operações de crédito superem as despesas de capital, será necessária a aprovação de crédito adicional, por maioria absoluta, para fazer face às obrigações do Estado. É esse o atual cenário em que vivemos, insuficiência bilionária da “regra de ouro”. Nesse sentido, o PLN 4/2019, em tramitação no Congresso Nacional, prevê a abertura de crédito adicional no valor de **R\$ 248 bilhões** para cobrir despesas correntes. Dessa forma, qualquer majoração de despesa de pessoal, a qual é um tipo de despesa corrente, além de ter efeito direto no acréscimo das despesas da União, **agrava ainda mais a insuficiência da “regra de ouro”.**

289. É sabido que, embora a composição da base de cálculo dos bônus, estabelecida pela MP 765/2016, não tenha sido acatada pelo Congresso Nacional, sua essência era vincular uma despesa à variação de determinado grupo de receitas. Deve-se lembrar que vivemos sob a égide da EC 95/2016, a qual estabelece um limite máximo **de despesas**, que somente pode crescer conforme a variação do IPCA ou de outro índice que vier a substituí-lo. Dito de outro modo, **a despesa da União, para fins de “teto de gastos”, não tem qualquer relação com o incremento arrecadatário.**

290. Em que pese a arrecadação ser extremamente positiva para as finanças públicas, após o advento da EC 95/2016, as despesas não podem seguir a mesma dinâmica da receita. Porém, mesmo que editada em plena vigência dessa emenda à Constituição, a MP 765/2016 vinculava receitas arrecadadas a despesas de pessoal. Não se pode dizer o mesmo da Lei 13.464/2017, tendo em vista que inexistem as bases de cálculo do BEP. Em linhas gerais, ainda que não viole expressamente o “teto de gastos”, tal mecanismo vai na contramão de todos os princípios erigidos pelo Novo Regime Fiscal.

291. Com efeito, qualquer acréscimo ou criação de despesa obrigatória acima da variação anual do “teto de gastos” impõe a necessidade de redução de outras despesas governamentais, normalmente aquelas discricionárias, tendo em vista a dificuldade ou até mesmo a impossibilidade de se reduzirem ou eliminarem outras despesas obrigatórias.

IV. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

292. Em razão dos argumentos acima expendidos, encaminham-se os autos à consideração superior, propondo:

- a) encaminhar cópia dos autos à Procuradoria-Geral da República, tendo em vista os aspectos de constitucionalidade da Lei 13.464/2017 tratados no presente relatório, notadamente aqueles relacionados à instituição de benefício fiscal em desacordo com

a Constituição Federal de 1988, à vinculação de remuneração de servidores e ao potencial conflito de interesses na instituição de bônus de produtividade a agentes públicos (itens 102, 157 e 172);

b) determinar ao Ministério da Economia, com fundamento no inciso II do art. 31 da MP 870, de 1º/1/2019, combinado com o § 6º do art. 150 e o § 11 do art. 201, ambos da CF/1988, e com o art. 14 da LC 101/2000, que, no prazo de trinta dias, estabeleça as medidas de compensação para a instituição da renúncia de receita previdenciária veiculada pela Lei 13.464/2017, a teor do art. 14 da LRF. (item 101);

c) determinar ao Ministério da Economia e à Casa Civil, com fundamento nas alíneas “b” e “c”, inciso I, do art. 3º e no inciso II do art. 31, todos da MP 870, de 1º/1/2019, no inciso X do art. 37, § 1º do art. 169 e art. 113, ADCT, todos da CF/1988 e arts. 15, 16, 17 e 21 da LC 101/2000, que se abstenham de implementar a remuneração variável a título de pagamento de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho até que sobrevenha lei formal, estabelecendo a composição das bases de cálculo, a que se referem o § 4º do art. 6º e o § 4º do art. 16, ambos da Lei 13.464/2017. (item 136);

d) dar ciência ao Ministério da Economia e à Casa Civil, com fundamento no inciso II do art. 31 da MP 870, de 1º/1/2019, combinado com o § 6º do art. 150 e o § 11 do art. 201, ambos da CF/1988, e com o art. 14 da LC 101/2000, de que eventual projeto de lei que vise estabelecer medidas necessárias à implementação da remuneração variável paga a título de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho contenha, no mínimo:

d.1) a evidenciação do atendimento aos requisitos insculpidos no § 1º do art. 169 da CF/88; (item 201)

d.2) estimativas de impacto orçamentário-financeiro adequadas e coerentes acerca da majoração dessa despesa; (item 201)

d.3) premissas e metodologia de cálculo utilizadas para se estimar o montante da despesa; (item 201)

d.4) valores estimados que cada beneficiário individualmente irá perceber a título de BEP; (item 201)

d.5) comprovação de que a despesa criada ou majorada não afetar as metas de resultados fiscais; (item 201)

d.6) clara demonstração de que a majoração da despesa será compensada pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa; (item 201)

e) recomendar ao Ministério da Economia e à Casa Civil, com fundamento nas alíneas “b” e “c”, inciso I, do art. 3º e no inciso II do art. 31, todos da MP 870, de 1º/1/2019, no inciso X do art. 37, § 1º do art. 169 e art. 107, ADCT, todos da CF/1988 e arts. 1º, 16, 17 e 21 da LC 101/2000, que eventual projeto de lei que vise estabelecer medidas necessárias à implementação da remuneração variável paga a título de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira e de Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho estabeleça:

e.1) limite máximo do valor global dessa parcela remuneratória variável; (item 222)

e.2) mecanismos que não vinculem a base de cálculo, a que se referem o § 4º do art. 6º e o § 4º do art. 16 da Lei 13.464/2017, à arrecadação de receitas, visando preservar a lógica pretendida pelo Novo Regime Fiscal. (item 222)

f) determinar ao Ministério da Economia, com fundamento no inciso II do art. 31 da MP 870, de 1º/1/2019, combinado com o § 2º do art. 17 da LC 101/2000, que, no prazo de trinta dias, evidencie as medidas compensatórias, por meio do aumento permanente de receitas ou redução permanente de despesas, em montante equivalente ao pagamento da parcela fixa atualmente paga a título de Bônus de Eficiência e Produtividade, tendo em vista a criação e a majoração de despesas obrigatórias de caráter continuado promovidas pela edição da Lei 13.464/2017 (itens 195);

g) encaminhar cópia da presente deliberação à Secretaria de Fiscalização de Pessoal do TCU, tendo em vista as irregularidades apontadas acerca do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Aduaneira e na Atividade de Auditoria-Fiscal do Trabalho instituído pela Lei 13.464/2017, a fim de subsidiar a fiscalização daquela unidade técnica no âmbito do TC 011.648/2018-0 (item 240);

h) dar ciência da decisão que vier a ser proferida nestes autos à Procuradoria-Geral da República, ao Ministério da Economia, à Casa Civil da Presidência da República, à Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, ao Sindicato Nacional dos Analistas Tributários da Receita Federal do Brasil, ao Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e ao Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais do Trabalho;

i) arquivar o presente processo, com fulcro no art. 169, inciso V, do Regimento Interno do TCU.

Semag, 29 de abril de 2019.

(assinado eletronicamente)

Rafael Gomes Lima
AUFC – Mat. 11106-6
Coordenador

(assinado eletronicamente)

Leonardo Romero Marino
AUFC – Mat. 8179-5