



CADERNOS DE DEREITO ACTUAL

www.cadernosdedereitoactual.es

© **Cadernos de Direito Actual** Nº 24. Núm. Ordinario (2024), pp. 37-55
·ISSN 2340-860X - ·ISSNe 2386-5229

Controle de legalidade de programas de incentivo tributário pelo TCU

Legality control of tax incentive programs by TCU

Hendrick Pinheiro¹

Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ

Sumário: 1. Introdução. 2. Características do controle externo de legalidade. 3. Medidas orçamentárias de compensação. 3.1 Omissão do chefe do Poder Executivo para propor medidas de compensação. 3.2. Responsabilidade do gestor público responsável pelo programa. 4. Cumprimento de requisitos pelos beneficiários. 5. Conclusão. 6. Referências.

Resumo: O artigo trata do controle de legalidade de programas de incentivo tributário pelo TCU. Busca entender como a corte pode exercer sua atividade controladora observando o princípio da legalidade. O trabalho analisa as características do controle externo de legalidade; expõe as medidas de compensação exigidas na perspectiva orçamentária como aspectos de legalidade que podem ser controlados, com foco no chefe do Executivo e no gestor do programa; e estabelece limites para a atuação do TCU quanto aos agentes privados beneficiários. Conclui-se que a implementação das medidas orçamentárias de compensação é um importante espaço de controle de legalidade a ser explorado pelo TCU; que o chefe do Executivo e os agentes públicos responsáveis pela gestão do programa podem ser responsabilizados na hipótese de descumprimento das condicionantes legais; que esse controle alcança os agentes privados beneficiários apenas se for comprovado seu interesse em relação a eventual dano ao erário.

Palavras-chave: Incentivos fiscais; Controle Externo; Medidas de Compensação; Gastos Tributários; Renúncia de Receitas.

Abstract: The article addresses the legality control of tax incentive programs by TCU. It seeks to understand how the federal court of accounts can exercise legality control over these programs. The paper analyses the characteristics of legality external control; exposes the budgetary compensation measures as aspects of

¹ Doutor e mestre em direito econômico, financeiro e tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor de direito tributário e financeiro da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Advogado. hen_drick@usp.br.

legality to be controlled, focusing on the chief executive's and the public manager's conduct; and establishes the limits of the TCU's actions against private beneficiary agents. It concludes that the budgetary compensation measures are the main area of legality control to be explored by the TCU; that the head of the Executive and the public agents responsible for managing the program may be held responsible in the event of non-compliance with legal conditions; that this control reaches the beneficiary private agents only if their interest in relation to possible damage to the treasury is proven.

Keywords: Tax Incentives; External Control; Compensation Measures; Tax Expenditures; Waiver of Income.

1. Introdução

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), ao tratar do controle externo da Administração Pública, estabelece que a fiscalização desenvolvida pelo Tribunal de Contas da União (TCU) pode tomar como base a legalidade, legitimidade e economicidade (art. 70). Esses três vértices da fiscalização são parâmetros que "o Tribunal adota para avaliar positiva ou negativamente certo objeto".²

O controle de legalidade desenvolvido pelo TCU tem características muito específicas: o tribunal tem como foco a conduta de agentes públicos e não pode, como regra, se sobrepor à própria Administração para fazer valer sua vontade, devendo adotar uma postura de colaboração para o aprimoramento da atuação administrativa.³

Programa governamental "é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum".⁴ Incentivos tributários são modalidades de atuação que se utilizam de ferramentas do sistema tributário para estimular comportamentos.⁵ Eles podem ser incondicionados, quando não há a exigência de contrapartidas dos beneficiários para o acesso a condições favorecidas,⁶ ou condicionados, quando concedidos mediante o cumprimento de requisitos ou condições.⁷

O presente artigo questiona como o TCU pode realizar controle de legalidade sobre programas governamentais que, por meio de incentivos tributários, buscam concretizar um objetivo comum. A análise busca reconhecer as características da competência do órgão no controle da legalidade para entender como esse controle se comporta na fiscalização de programas de incentivo tributário, que estão sujeitos a um conjunto específico de regras emergentes do direito tributário e financeiro.

Propõe, na seção 2, uma reflexão sobre as características específicas do controle externo de legalidade dos programas de incentivo tributário. Na seção 3, volta a atenção para as medidas de compensação exigidas para a implementação

² SUNDFELD, C.A. e CÂMARA, J.A. "Competências de controle dos tribunais de contas: possibilidades e limites", em VV.AA. (Sundfeld, C.A., org.), *Contratações públicas e seu controle*, Malheiros, São Paulo, 2013, p. 177-230, p. 182.

³ ROSILHO, A.J. *Tribunal de Contas da União: competências, jurisdição e instrumentos de controle*, Quartier Latin, São Paulo, 2019, p. 233.

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*, 8. ed., Secretaria do Tesouro Nacional, Brasília, 2021, disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26> (acesso em 04 nov. 2023), p. 74.

⁵ MACHADO, H.B. e MACHADO SEGUNDO, H.B. "Incentivos fiscais: regime automotivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste: titularidade e limites", *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 138, p. 115-122, mar. 2007, p. 116.

⁶ BORGES, J.S.M. *Teoria geral da isenção tributária*, 3. ed., Malheiros, São Paulo, 2001, p. 79.

⁷ TORRES, R.L. "Anulação de benefícios fiscais: efeitos no tempo", *Revista dialética de Direito Tributário*, n. 121, p. 127-146, out. 2005, p. 142.

desses programas na perspectiva do orçamento público, para compreendê-las como aspectos de legalidade sujeitos ao controle do TCU, com especial atenção à conduta do chefe do Poder Executivo e dos gestores responsáveis pelo acompanhamento dos programas. Na seção 4, o centro da discussão é o papel da corte em relação ao eventual descumprimento de requisitos por agentes privados.

Trata-se de pesquisa bibliográfica, de caráter exploratório-descritivo, estruturada a partir da análise de enunciados normativos do direito brasileiro, da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Contas da União e de comentários doutrinais nacionais sobre os temas abordados.

2. Características do controle externo de legalidade

O controle de legalidade exercido pelo TCU tem como foco principal assegurar a validade das operações de execução do orçamento e implica o “exame da adequação da gestão financeira ao orçamento e às leis materiais dos tributos e da despesa pública, o que compreende inclusive os atos normativos da Administração”.⁸

Os programas de incentivo tributário representam uma forma de execução indireta do orçamento, podendo ser inseridos no contexto das chamadas despesas “*off budget*”, cuja execução não está sujeita às mesmas regras aplicáveis às despesas diretas e que ostentam certo grau de opacidade.⁹ Eles representam o manejo de instrumentos da política fiscal para realizar objetivos específicos e externos ao sistema tributário, o que provoca impactos financeiros decorrentes da renúncia de parcela da receita que, de outra forma, estaria disponível para a alocação orçamentária.

Para Odete Medauar, o princípio da legalidade aplicado à atividade de fiscalização desenvolvida pelos tribunais de contas “diz respeito à conformação do ato, medida ou atuação legislativa às respectivas normas embasadoras”.¹⁰ Essa lição retrata um juízo de legalidade executado por um observador externo, que confronta o resultado do agir da administração — ato, medida ou atuação — com as balizas estabelecidas pelo sistema para sua produção.

Pensar a atividade do controlador externo como um juízo sobre a conformidade dos atos produzidos pela Administração Pública pode levar a diferentes compreensões sobre a eficácia das decisões do TCU.

Para alguns autores, no campo do controle de legalidade, o TCU poderia ordenar a anulação ou anular diretamente ato eivado de ilegalidade.¹¹ A restauração da legalidade por ordem direta do tribunal seria uma exceção admitida diante da inércia ou omissão da autoridade em retirar o ato reputado ilegal.¹²

Porém, a partir da análise das competências específicas prevista no art. 71 da CRFB, é possível questionar a possibilidade de anulação direta de atos da administração pelo TCU em todos os casos.

⁸ TORRES, R.L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*, 2. ed., Renovar, Rio de Janeiro, 2000, v. 5, p. 377.

⁹ GOMES, E.C.S. *O direito dos gastos públicos no Brasil*, Almedina, São Paulo, 2015, p. 444.

¹⁰ MEDAUAR, O. *Controle da administração pública*, 2. ed., RT, São Paulo, 2012, p. 131.

¹¹ Para Marçal Justen Filho, a atuação administrativa fora dos parâmetros legais transferiria ao órgão de controle o poder para editar atos desconstitutivos, havendo “desconstituição direta quando a decisão do órgão controlador externo for bastante e suficiente para acarretar a extinção do ato administrativo defeituoso, e a indireta quando a decisão do órgão controlador externo constituir-se numa determinação mandatória a que a Administração produza a extinção do ato administrativo defeituoso” (JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito administrativo*, 12. ed., RT, São Paulo, 2016, p. 1.074).

¹² Nesse sentido: JACOBY FERNANDES, J.U. *Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência*, 4. ed., Fórum, Belo Horizonte, 2016, p. 53 e FURTADO, J.R.C. “Controle de legalidade e medidas cautelares dos tribunais de contas”, *Revista do Tribunal de Contas da União*, n. 110, p. 66-70, 2007.

A forma como estão colocadas as competências do TCU na CRFB indica que a possibilidade de efeitos desconstitutivos diretos da decisão do TCU no controle de legalidade estaria restrita aos atos de admissão de pessoal e concessão de aposentadoria, em relação aos quais o texto constitucional outorga poderes ao tribunal para “apreciar, para fins de registro, a legalidade” (art. 71, inciso III, da CRFB).¹³

A fórmula “apreciar” (verbo) + “a legalidade” (complemento) utilizada pelo texto constitucional denota uma competência direta para julgar se o ato é legal ou não. Se, no processo de controle, for identificada uma ilegalidade, caberia ao próprio tribunal apreciar o tema, podendo decidir sobre a manutenção ou retirada do ato do sistema.

Ao regular a competência do TCU sobre os atos de admissão de pessoal e concessão de aposentadorias (sujeitos a registro), a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – LOTCU (Lei n. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992) reconhece que, caso estejam regulares, cabe ao tribunal registrá-los (art. 39). Caso identifique uma ilegalidade, a corte pode promover o *reexame* dos atos, procedimento no qual fixará prazo para o atendimento das diligências necessárias para o saneamento da irregularidade para, então, submeter “o feito ao Plenário ou à Câmara respectiva para decisão de mérito” (art. 40).¹⁴ A ideia de reexame indica uma competência revisora sobre os atos produzidos pela Administração Pública, nesses casos específicos.

A CRFB e a LOTCU reconhecem que o TCU tem competência para decidir sobre a legalidade de um ato de admissão de pessoal e concessão inicial de aposentadoria. Isso significa que, confirmada a incompatibilidade do ato praticado com os parâmetros legais, o tribunal teria competência para desconstituir (anular) o ato.

Porém, essa competência para o reexame dos atos de admissão de pessoal e concessão inicial de aposentadoria é excepcional e não se manifesta em relação aos demais atos da Administração Pública.

A CRFB estabelece que, como regra, verificada uma ilegalidade, o tribunal deve “assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei” (art. 71, inciso IX).¹⁵ O exame de legalidade pode dar origem a uma ordem para retificação do ato, ou seja, ele é externo e seus impactos são indiretos sobre o próprio ato.

Caso a legalidade do não seja restabelecida, em relação aos atos administrativos unilaterais, cabe ao tribunal a competência para sustar a “execução do ato impugnado” (art. 71, inciso X, da CRFB),¹⁶ ou, em relação aos contratos, comunicar ao Congresso Nacional a irregularidade e, em caso de omissão superior a noventa dias, decidir a respeito da sustação (art. 45, § 3º, da LOTCU).

A sanção possível para a omissão da Administração em retificar ou anular o ato ou contrato em que foi identificada uma irregularidade é a sustação de sua execução pelo TCU. A partir da Constituição da República e da LOTCU, não é possível construir norma de competência que outorgue ao tribunal o poder de anular diretamente e de maneira independente os atos e contratos que lhe são submetidos, exceto nos casos daqueles atos sujeitos a registro (admissão de pessoal e concessão de aposentadorias).

Baseado no seu poder geral de cautela, em caso de urgência, fundado receio de lesão ao erário, ao interesse público ou de risco de ineficácia da decisão de

¹³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm (acesso em 03 nov. 2023).

¹⁴ BRASIL. *Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992* (dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências), disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm (acesso em 03 nov. 2023).

¹⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, op. cit.

¹⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, op. cit.

mérito,¹⁷ o TCU pode, motivadamente,¹⁸ conceder ordem de suspensão do ato ou do procedimento impugnado até que sobrevenha a decisão de mérito, com base no art. 276 do Regulamento Interno do Tribunal de Contas da União (RITCU).¹⁹ A suspensão, porém, jamais pode ser convertida em anulação do ato. Caso não sejam adotadas providências pela Administração para o cumprimento da lei e for constada a manutenção da ilegalidade do ato suspenso em sede cautelar, a decisão de mérito pode apenas decretar sua sustação definitiva (art. 71, inciso X, da CRFB), além de aplicar as sanções cabíveis aos responsáveis (art. 71, inciso VIII, da CRFB).

Quer-se ressaltar que a competência outorgada pela CRFB e pela própria LOTCU em relação aos atos (unilaterais) e contratos administrativos eivados de ilegalidades é para sustá-los, e não para anulá-los. O TCU é um “órgão de auditoria externa peculiar, não é órgão judicial e tampouco produz decisões judiciais”.²⁰ Ele age sobre sujeitos, e não diretamente sobre a função administrativa, ao que, como regra, “o tribunal não tem poder constitutivo ou destrutivo: não anula contratos e não toma decisões substitutivas dos atos da Administração”.²¹ A única exceção é a competência para reexame dos atos de admissão de pessoal e concessão inicial de aposentadoria (art. 71, inciso III, da CRFB).

Como aponta André Rosilho, as competências do TCU são diferentes daquelas outorgadas ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ), órgão ao qual a Constituição da República conferiu o dever de zelar pela “legalidade dos atos administrativos praticados por membros ou órgãos do Poder Judiciário, podendo desconstituí-los, revê-los ou fixar prazo para que se adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei” (art. 103-B, § 4º, da CRFB).²² O autor evidencia que “o CNJ, diferentemente do TCU, recebeu do próprio texto constitucional a atribuição para revisar os atos administrativos em geral praticados pelo Judiciário”.²³

Os tribunais de contas são órgãos de controle externo que agem sobre os responsáveis pela administração de bens e dinheiros públicos, e não uma instância revisora dos atos praticados pela Administração Pública.

Mesmo sobre os atos sujeitos a registro, em relação aos quais cabe o reexame de legalidade que pode, inclusive, terminar com a anulação do ato, os tribunais de contas não podem se substituir à Administração para decidir se o benefício deve ou não deve ser concedido. Eles atuam diante de um ato de concessão, praticado pela Administração, para avaliar sua legalidade. Esse entendimento foi esposado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que reconheceu a inconstitucionalidade de uma norma da Constituição do Estado da Bahia que atribuía ao tribunal de contas estadual

¹⁷ CABRAL, F.G. *Medidas cautelares administrativas*, Fórum, Belo Horizonte, 2021, p. 80.

¹⁸ Para Juarez de Freitas, o poder geral de cautela dos tribunais de contas emergente da teoria dos poderes implícitos reconstruída a partir do art. 71 da CRFB configura um “poder-dever de, motivadamente, tomar providências assecuratórias da própria decisão final” (FREITAS, J. *Direito fundamental à boa administração pública*, 3. ed., Malheiros, São Paulo, 2014, p. 123).

¹⁹ O Regulamento Interno do Tribunal de Contas da União (RITCU), em seu art. 276, estabelece uma espécie de “poder geral de cautela”, conferindo ao relator, ao plenário ou ao presidente a possibilidade de adotar medidas, com ou sem a oitiva da parte interessada, para evitar “grave lesão ao Erário, ao interesse público, ou risco de ineficácia da decisão de mérito”, até que se julgue o mérito (BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Regimento Interno do Tribunal de Contas da União*, disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/2A/C1/CC/6A/5C66F610A6B96FE6E18818A8/BTCU_01_d_e_02_01_2020_Especial%20-%20Regimento_Interno.pdf (acesso em 07 nov. 2023)).

²⁰ SUNDFELD, C.A., CÂMARA, J.A., MONTEIRO, V. e ROSILHO, A. “O valor das decisões do Tribunal de Contas da União sobre irregularidades em contratos”, *Revista Direito GV*, v. 13, n. 3, p. 866-890, dez. 2017, disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322017000300866&lng=en&nrm=iso (acesso em 04 nov. 2023).

²¹ SUNDFELD, C.A. e CÂMARA, J.A. “Competências de controle dos tribunais de contas: possibilidades e limites”, op. cit., p. 195.

²² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, op. cit.

²³ ROSILHO, A.J. Op. cit., p. 233.

a competência para julgar recurso voluntário ou de ofício sobre decisão denegatória de pensão do órgão de previdência do Estado.²⁴ A manutenção dessa norma significaria, na prática, a conversão do tribunal de contas estadual em uma esfera recursal, com poder de reformar uma decisão que indeferiu o benefício para conceder a aposentadoria, quando, em realidade, suas atribuições se limitam a verificar a regularidade dos atos de concessão.

O controle exercido pelo TCU é *externo* à Administração e essa característica impacta na forma como o órgão exerce o juízo de legalidade. Suas decisões que adotam a legalidade como parâmetro têm como alvo atos jurídicos (*latu sensu*) praticados por agentes responsáveis pela gestão da coisa pública. Elas possuem natureza declaratória e, como regra, identificam as ilegalidades para ordenar que a própria Administração promova o retorno de sua conduta aos trilhos.

A posição do TCU como órgão externo à Administração também se reflete nas sanções que pode aplicar caso a ilegalidade não seja sanada. Como regra, o órgão tem o poder de sustar a execução dos atos e contratos inquinados de irregularidade não corrigida pela própria Administração no prazo fixado. Mesmo nos excepcionais casos de atos sujeitos a registro, em relação aos quais o tribunal tem poder de reexame (podendo anular os atos ilegais), esta competência é passiva, pois opera retirando do sistema um ato praticado pela própria Administração.

É possível vislumbrar um espaço importante de atuação do órgão na fiscalização do cumprimento das medidas de compensação orçamentárias decorrentes das renúncias de receita e em relação ao cumprimento das condições de acesso e permanência dos beneficiários nos programas de incentivo tributário condicionado.

3. Medidas orçamentárias de compensação

Os programas de incentivo tributário podem implicar renúncia de receitas e, caso isso ocorra, sua concessão ou ampliação “deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”, nos termos do art. 14, *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).²⁵

O impacto orçamentário, a que faz referência do art. 14 da LRF, passa pela estimativa do volume da renúncia envolvida em cada programa e a proposição de medidas de compensação, que deverão ser incluídas no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) (art. 4, § 2º, inciso V, da LRF).

Na LDO, o objetivo da norma que obriga a consideração dos impactos é evitar que tais programas prejudiquem o equilíbrio orçamentário, dado que a renúncia pode afetar o volume de receitas disponível.²⁶ Não é por outro motivo que, na LDO, esse

²⁴ Como registrou o Min. Carlos Velloso, relator do processo: “assinale-se, por primeiro, que ao Tribunal de Contas da União compete apreciar, para fins de registro, a legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões (art. 71, III), não lhe competindo julgar recurso, de ofício ou voluntário, de decisão denegatória de pensão. Denegada a pensão, por ato da administração, abre-se prazo ao interessado, se não concordar com a decisão, procurar obter a tutela jurisdicional, que deverá ser prestada pelo Poder Judiciário e não pelo órgão auxiliar do Legislativo.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 461/BA*, rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 08 jul. 2002, DJ 06 set. 2002).

²⁵ BRASIL. *Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000* (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm (acesso em 03 nov. 2023).

²⁶ Como observa Heleno Taveira Torres: “É certo que estímulos fiscais podem ser concedidos, mas segundo critérios de controle das fontes de receitas suficientes para sua cobertura. A Lei de Responsabilidade Fiscal cumpre, assim, a tarefa constitucional de assegurar critérios de estabilidade do orçamento, mas não como obrigação de ‘equilíbrio orçamentário’, por prevalecerem sobre ela o atingimento dos fins constitucionais do Estado.” (TORRES, H.T. *Direito constitucional financeiro*, Saraiva, São Paulo, 2014, p. 385).

impacto considera o exercício de vigência e os dois seguintes, em consonância com a periodicidade aplicável ao regime de metas fiscais (art. 4, § 1º, da LRF).

Além da previsão na LDO, a quantificação estimada dos impactos da renúncia derivada de cada programa deve ser prevista no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT), bem como as medidas de compensação devem ser consideradas na apuração da receita disponível no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) (art. 5, inciso II, da LRF).

Fazer constar no PLOA a estimativa do volume das renúncias e medidas de compensação tem o objetivo de garantir que seus *efeitos* sobre as receitas sejam considerados, como determinam o art. 156, § 6º, da CRFB e o art. 12 da LRF.

As medidas de compensação previstas nos incisos do *caput* do art. 14 da LRF ressaltam que o foco do regime orçamentário das renúncias é a preservação da estimativa de receita, uma vez que tal “despesa virtual” verte sobre os ingressos orçamentários.²⁷

No inciso I do art. 14 da LRF é arrolada como possível medida de compensação a demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual (LOA) e que não afetará as metas fiscais da LDO. Considerar na LOA, nesse contexto, significa deduzir o impacto da desoneração do volume de receitas estimadas para o exercício no PLOA, evitando que, com isso, sejam impactados os resultados fiscais previstos na LDO.

Os resultados primário e nominal previstos na LDO partem de uma estimativa de receita. Considerando que o resultado primário é a diferença entre receitas e despesas não financeiras e o resultado nominal é o produto do confronto entre receitas e despesas totais do exercício,²⁸ a redução de receitas tributárias tem impacto direto nos patamares de despesas estabelecidos como base para fixar esses dois indicadores financeiros.

Assim, para que sejam preservados os resultados fixados pela LDO, ou bem se demonstra que o impacto da renúncia também foi considerado na estimativa de receita usada como base para a fixação dos resultados, ou será necessário que a dedução da receita na LOA venha acompanhada de um corte de despesas, de forma a manter o equilíbrio estabelecido no Anexo de Metas Fiscais da LDO.

A implementação da medida de compensação do inciso I do art. 14 da LRF depende de inserção dos impactos tanto na LDO quanto na LOA, o que desloca para o processo orçamentário a tarefa de neutralizar a perda de arrecadação futura.²⁹

O inciso II do *caput* do art. 14 estabelece que o impacto negativo das renúncias na receita também pode ser compensado pelo aumento de tributos. Como essa medida recompõe a receita, não haveria imediato impacto nas metas fiscais fixadas na LDO. Troca-se uma receita por outra, mantendo-se, em tese, os níveis de equilíbrio estabelecidos originalmente no Anexo de Metas Fiscais. Nesse caso, a neutralização dos efeitos orçamentários da perda de receitas derivada de uma renúncia fica a cargo de outra norma tributária.

O art. 14 da LRF, ao condicionar a concessão ou ampliação de benefícios tributários à adoção de medidas de compensação enumeradas nos incisos do *caput*,

²⁷ TORRES, R.L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, op. cit., v. 5. p. 335.

²⁸ Como conceitua a Secretaria do Tesouro Nacional: “O resultado nominal é o conceito fiscal mais amplo e representa a diferença entre o fluxo agregado de receitas totais (inclusive de aplicações financeiras) e de despesas totais (inclusive despesas com juros), num determinado período. [...] O resultado primário corresponde ao resultado nominal excluída a parcela referente aos juros nominais (juros reais mais a atualização monetária) incidentes sobre a dívida líquida.” (BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de estatísticas do boletim resultado do Tesouro Nacional*, nov. 2016, disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:28153 (acesso em 03 nov. 2023)).

²⁹ ANDRADE, J.M.A. “Responsabilidade fiscal dinâmica e incentivos tributários: de quem é o dever de apresentar os números do impacto fiscal?”, *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, v. 10, n. 19, p. 189-213, mar./ago. 2021, p. 197.

utilizou a expressão “atender [...] a pelo menos uma das seguintes condições”,³⁰ a partir da qual é possível reconstruir duas limitações: a) estas são as únicas formas de neutralização dos efeitos das renúncias de receita; e b) sua adoção é alternativa.

Quando questionado sobre a exclusividade das medidas de compensação previstas nos incisos do art. 14 da LRF, o TCU já se manifestou ressaltando que outros caminhos — como a utilização do potencial excesso de arrecadação indiretamente decorrente do fomento à atividade econômica — não poderiam ser trilhados para fins de mitigação dos efeitos das renúncias, sendo admitidas apenas a dedução na receita ou aumento de tributos.³¹

A corte de contas federal também se manifestou sobre o caráter alternativo das medidas, afirmando que a consideração dos impactos negativos da renúncia na fixação da receita na LOA dispensa a adoção do aumento de tributos.³²

A implementação das medidas de compensação destinadas a neutralizar o impacto das renúncias de receitas no ciclo orçamentário é um aspecto de legalidade dos programas de incentivo tributário e pode ser objeto de controle do TCU. Em razão das competências para sua implementação, a atividade de controle pode ter como alvo o chefe do Poder Executivo ou o gestor público responsável.

3.1. Omissão do chefe do Poder Executivo

Como o chefe do Poder Executivo é o titular de iniciativa legislativa privativa em matéria orçamentária, nos termos do art. 165, *caput*, da CRFB,³³ cabe exclusivamente a ele a responsabilidade de adequar as leis do orçamento aos impactos das renúncias de receita, ainda que estes sejam decorrentes de alterações na legislação tributária promovidas por projetos de lei provenientes do Congresso Nacional.

O STF reconhece a competência do Poder Legislativo para propor alterações na legislação tributária, mesmo que elas possam impactar negativamente na arrecadação.³⁴ Porém, caso o faça, a adequação do orçamento para neutralizar os impactos dessas medidas depende do envio de um projeto de lei pelo Poder Executivo, em face de sua competência exclusiva em matéria orçamentária.³⁵

³⁰ BRASIL. *Lei Complementar n. 101*, op. cit.

³¹ Nesse sentido já se manifestou o Tribunal de Contas da União: “9.10.1 Com relação aos atos que entraram em vigor no exercício de 2008 que usaram como medidas de compensação excesso de arrecadação ou ajustes na execução orçamentária, entende-se que não atenderam o art. 14 da LRF. Isso porque o dispositivo não prevê tais mecanismos como medidas de compensação. As medidas que podem ser utilizadas para compensar renúncias de receitas são somente aquelas expressamente estabelecidas no inciso II do art. 14.” (BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 747/2010*, rel. Min. Augusto Nardes, Plenário, jul. 14 abr. 2010).

³² Como já consignou o próprio TCU: “9.3.2 além das exceções expressamente previstas nos incisos I e II do § 3º do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, o atendimento ao inciso I do art. 14 dessa Lei Complementar, com a demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual, na forma do art. 12 da Lei Complementar 101/2000, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias, torna não obrigatórias a previsão e a implementação de medidas de compensação, na forma do inciso II do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, dado que as condições dos incisos I e II do art. 14 dessa Lei Complementar são alternativas, sendo legalmente possível cumprir apenas um desses incisos.” (BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 2692/2021*, rel. Min. Aroldo Cedraz, Plenário, j. 17 nov. 2021).

³³ CONTI, J.M. “Iniciativa legislativa em matéria financeira”, em VV.AA. (Conti, J.M. e Scaff, F.F., coord.), *Orçamentos públicos e direito financeiro*, RT, São Paulo, 2011, p. 283-307.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 286/RO*, rel. Min. Maurício Correia, Tribunal Pleno, j. 22 maio 2002, DJ 30 ago. 2002.

³⁵ ANDRADE, J.M.A. “Responsabilidade fiscal dinâmica e incentivos tributários: de quem é o dever de apresentar os números do impacto fiscal?”, op. cit., p. 197.

Mesmo que o Poder Legislativo aprove, por iniciativa própria e de maneira simultânea, uma desoneração acompanhada do aumento de outro tributo, de forma a atender o art. 14, inciso II, da LRF, os impactos das duas medidas (renúncia e aumento) dependem da adequação do orçamento para incorporar os impactos negativos em uma modalidade de receita e os positivos em outra na LOA e na LDO, e essa alteração depende do envio de um projeto de iniciativa exclusiva do chefe do Executivo.

Diante de uma renúncia de receitas, cabe ao Poder Executivo promover a adequação dos seus impactos no ciclo orçamentário. Ainda que se trate de uma competência exclusiva, não lhe cabe “selecionar o que aprova ou que não aprova em matéria tributária” antes de promover as adequações orçamentárias necessárias.³⁶ Pelo contrário, a exclusividade da competência converte o envio de projeto de lei para equacionar os impactos da renúncia de receita em dever atribuído ao chefe do Poder Executivo, cuja inércia representaria o descumprimento do comando legal do art. 14 da LRF.

Reconhecer a responsabilidade ao chefe do Executivo em decorrência de sua competência privativa em matéria orçamentária é aceitar: que a responsabilidade fiscal é avaliada a partir dos atos de “gestão” da coisa pública (art. 1º, *caput*, da LRF); que ela pressupõe “ação planejada e transparente” (art. 1º, § 1º, da LRF) por parte dos agentes responsáveis; e que, no campo das receitas, depende de uma previsão acurada das disponibilidades (art. 11 da LRF), que deve considerar e incorporar “os efeitos das alterações da legislação” (art. 12 da LRF).³⁷ Qualquer omissão do chefe do Poder Executivo em incorporar na previsão de receitas os impactos decorrentes da alteração da legislação tributária implicaria, portanto, uma postura de irresponsabilidade fiscal, que teria impacto nos resultados fiscais, que são o guia para a proteção do equilíbrio fiscal.

A omissão do chefe do Poder Executivo em propor as alterações orçamentárias necessárias para incorporar as medidas de compensação no orçamento poderia configurar uma ilegalidade, passível de controle pelo TCU. Identificada a irregularidade, a corte de contas poderia assinar prazo para que a irregularidade seja purgada, com o envio de projeto de lei para readequação das previsões de receita e metas fiscais na LDO e do impacto na LOA (art. 71, inciso IX, da CRFB e art. 45 da LOTCU). Caso não seja atendido, caberia aplicação de multa pelo descumprimento da decisão, possível responsabilização pelo dano ao erário emergente, acompanhada de multa proporcional (art. 71, inciso VIII, da CRFB e arts. 45, § 1º, inciso III, e 58 da LOTCU), além de representação pelas irregularidades e abusos praticados (art. 71, inciso XI, da CRFB e art. 1º, inciso VIII, da LOTCU).

3.2. Responsabilidade do gestor público responsável pelo programa

O TCU tem pouco espaço para o exercer controle externo a partir do parâmetro da legalidade sobre os programas incentivo tributário incondicionados, pois a concessão do benefício aos destinatários deriva da incidência de uma norma tributária, o que configura o caráter indireto de sua execução, não atrelada à atuação do responsável pela gestão do programa. Nesse contexto, qualquer juízo do TCU sobre a legalidade dos benefícios em si considerados representaria uma manifestação de controle abstrato de constitucionalidade sobre a norma tributária, o que ultrapassa suas competências segundo o STF.³⁸

³⁶ ANDRADE, J.M.A. “Conflito entre poderes no processo orçamentário e tributário: análise de um caso”, em VV.AA. (Takano, C.A. e Barreto, S.R.C., coord.) *Direito tributário e interdisciplinaridade: homenagem a Paulo Ayres Barreto*, Noeses, São Paulo, 2021, p. 309-337, p. 318.

³⁷ BRASIL. *Lei Complementar n. 101*, op. cit.

³⁸ O STF já se manifestou em pelos menos duas oportunidades pela impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade pelo TCU (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar em Mandado de Segurança n. 35.410/DF*, rel. Min. Alexandre de Moraes, decisão

Em relação aos programas de incentivos condicionados que indicam como medida de compensação o aumento de tributo, a própria vigência da norma fomentadora está atrelada à implementação da compensação prevista. Nessa linha, atos de concessão ou ampliação de incentivo têm sua vigência condicionada à implementação da medida que conduzirá ao aumento de outra receita (art. 14, § 2º, da LRF). Essa regra abre outro flanco de controle para os programas de incentivo tributário pelo TCU.

Nos casos de incentivos condicionados, embora o art. 14, § 2º, da LRF não vede que sejam exarados os atos de concessão ou ampliação do incentivo atrelados ao aumento de outros tributos, sua vigência fica condicionada à implementação da medida de compensação destinada a neutralizar os impactos orçamentários.³⁹ Nesse contexto, cabe ao TCU fiscalizar se a condição suspensiva foi observada pela Administração Pública.

Identificada a concessão de incentivos com a atribuição de vigência à norma desonerativa antes da implementação das medidas de compensação do inciso II do art. 14 da LRF, o TCU poderia assinar prazo para que seja regularizada a situação (art. 71, inciso IX, da CRFB e art. 45 da LOTCU).

O destinatário dessa ordem seria o agente responsável pela gestão do programa, nos termos do art. 7º, inciso I, da Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Nos programas de incentivo tributário, cabe ao responsável pela sua execução, acompanhamento e avaliação o dever de prestar contas ao TCU, por se tratar de uma modalidade de gerenciamento de recursos públicos (art. 5, inciso I, da LOTCU). Trata-se de modalidade de aplicação indireta de recursos, via renúncia de receita, na realização de determinada finalidade.⁴⁰

Mantida a irregularidade após o prazo conferido, o órgão poderia sustar a produção de novos atos de concessão do incentivo condicionado (art. 71, inciso X, da CRFB e art. 45, § 1º, inciso I, da LOTCU), além de aplicar ao responsável multa pelo descumprimento de decisão (art. 45, § 1º, inciso III, da LOTCU e art. 58 da LOTCU), apuração de eventual dano ao erário público (art. 71, inciso VIII, da CRFB), que virá acompanhada de multa a ele proporcional (art. 57 da LOTCU), e representar o responsável aos outros órgãos de controle sobre as irregularidades praticadas (art. 71, inciso XI, da CRFB).

A jurisprudência do STF, por meio da Súmula n. 544, reconhece que a onerosidade dos benefícios, que sujeitam os particulares ao cumprimento de condições nos programas de incentivo condicionados, impede sua livre supressão.⁴¹ Diante do cumprimento das contrapartidas, na visão da corte, “corre em favor do contribuinte o instituto do direito adquirido”.⁴²

Ante a imutabilidade dos benefícios condicionados em situação de adimplência, não haveria que se falar em sustação dos atos de concessão exarados antes da implementação das medidas de compensação. Assim, os agentes privados

monocrática, j. 15 dez. 2017, DJe 18 fev. 2018 e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar em Mandado de Segurança n. 25.888/DF*, rel. Min. Gilmar Mendes, decisão monocrática, j. 22 mar. 2006, DJ 29 mar. 2006).

³⁹ MOREIRA NETO, D.F. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal: finanças públicas democráticas*, Renovar, Rio de Janeiro, 2001, p. 149.

⁴⁰ Identificando falta de clareza sobre os órgãos responsáveis pela administração de programas que implicam renúncia de receita na esfera federal (não expressamente identificados na norma instituidora ou no regulamento do programa), o TCU, por meio do Acórdão n. 1.205/2014, recomendou a criação de mecanismos de acompanhamento e avaliação, com a identificação dos agentes responsáveis (BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.205/2014*, rel. Min. Raimundo Carreiro, Plenário, 14 maio 2014).

⁴¹ Súmula 544 do STF: “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 544*, j. 03 dez. 1969, DJ 12 dez. 1969).

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 169.880/SP*, rel. Carlos Velloso, 2ª T., j. 29 out. 1996, DJ 19 dez. 1996.

beneficiários de programas de incentivo condicionados que cumprem os requisitos e contrapartidas permaneceriam gozando do benefício.

Como a implementação de medidas de compensação é uma atribuição da Administração Pública, não se vislumbra a possibilidade de o particular beneficiário ser instado a recompor eventual dano ao erário emergente do gozo do benefício outorgado por um programa de incentivo tributário cujos impactos orçamentários não foram neutralizados por medidas de compensação.

Embora haja impactos econômicos positivos para o particular, representados pela desoneração gozada, não seria possível configurar seu interesse especificamente em relação à omissão ilegal da Administração Pública em implementar as medidas de compensação exigidas pelo art. 14 da LRF, condição exigida pelo art. 16, § 2º, "b", da LOTCU para extensão da responsabilidade aos agentes privados.⁴³

4. Cumprimento dos requisitos pelos beneficiários

Um outro ponto relativo à legalidade que pode ser objeto de controle do TCU sobre os programas de incentivo tributário refere-se às condições estabelecidas na lei instituidora para o gozo dos benefícios pelos destinatários da atividade administrativa de fomento.

Essa atividade tem como foco específico os programas de incentivo tributário condicionado, posto que, nos programas de incentivo incondicionado, a condição tributária favorável é concedida de maneira uniforme a todo o universo de sujeitos pela própria norma tributária sem a exigência do preenchimento de requisitos ou entrega de contrapartidas, o que garante a realização dos princípios da igualdade na tributação e da capacidade contributiva (arts. 150, inciso II, e 145, § 2º, da CRFB).⁴⁴

Justamente por não existirem requisitos legais a serem preenchidos, nos programas incondicionados a condição benéfica é automaticamente derivada da norma tributária e não depende da produção de um ato de concessão pela Administração Pública, pelo que não haveria espaço para sindicar a legalidade na atividade de produção dos atos concessivos.

A situação é diferente nos programas de incentivo tributário condicionado. Nesses casos, a norma tributária cria *condições de legitimação* para o acesso ao benefício e *requisitos e contrapartidas legais* que devem ser mantidos durante sua vigência.⁴⁵

Condições de legitimação são aquelas previstas na lei que institui o programa de incentivo tributário condicionado para que determinados sujeitos sejam elegíveis para a fruição do benefício.⁴⁶ Uma vez comprovado o preenchimento dessas condições (aspecto material), dá-se a emissão do ato administrativo, um aspecto procedimental necessário para o reconhecimento da configuração dos pressupostos para outorga do direito subjetivo ao contribuinte.⁴⁷ O preenchimento dessas condições é, portanto, anterior à concessão do benefício e diz com a própria legalidade do ato de concessão.

⁴³ Como aponta Fernando Facury Scaff: "quem tem o controle macroeconômico da economia do setor público é o gestor público do nível federativo correspondente, e não a empresa que vier a ser diretamente beneficiária daquele incentivo fiscal. Logo, se tal regra for descumprida, a penalidade deve ser aplicada ao gestor, e não à empresa, que só será afetada indiretamente, pois os incentivos concedidos podem vir a ser cassados com efeitos futuros — e mesmo assim, observados outros aspectos envolvidos — sem qualquer possibilidade de cobrança retroativa." (SCAFF, F.F. *Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*, Fórum, Belo Horizonte, 2018, p. 448).

⁴⁴ SAMPÁIO DÓRIA, A.R. *Direito constitucional tributário e "due process of law"*, 2. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1986, p. 149

⁴⁵ TORRES, R.L. "Anulação de benefícios fiscais: efeitos no tempo", op. cit., p. 142.

⁴⁶ TORRES, R.L. "Anulação de benefícios fiscais: efeitos no tempo", op. cit., p. 142.

⁴⁷ FALCÃO, A.A. "Isenção tributária: pressupostos legais e contratuais: taxa de despacho aduaneiro", *Revista de Direito Administrativo*, v. 67, p. 317-340, 1962, p. 321.

Uma vez preenchidas as condições de legitimação, considerando que a cobrança de impostos é “atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN),⁴⁸ a concessão dos benefícios configura um direito dos contribuintes.⁴⁹ Não há espaço para discricionariedade administrativa (pura) nesse campo e há garantia de acesso a todos os contribuintes que desempenham atividades alvo da atividade administrativa de fomento. Trata-se de uma condição de igualdade horizontal.⁵⁰

Não se ignora que no direito tributário existam atos mais ou menos vinculados.⁵¹ Porém, quer-se ressaltar que, nos incentivos condicionados, não existe espaço para uma discricionariedade administrativa pura, tomada como poder de disposição outorgado ao gestor responsável para escolher, a partir de sua conveniência e oportunidade, se concede (ou não) um benefício ou quais condições favoráveis outorgará.⁵²

A Constituição de 1988 determina que qualquer incentivo tributário “só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas” (art. 150, § 6º).⁵³ Essa previsão constitucional outorga o poder de disposição sobre o tema ao legislador ordinário (e não ao gestor), que deve estabelecer, em lei específica, quais são os efeitos benéficos derivados, além de fixar tanto as condições de legitimação quanto os requisitos e contrapartidas legais.

Uma vez estabelecido o programa de incentivo tributário por meio de lei, o gestor responsável recebe “o poder-dever de reconhecer o direito de uma determinada pessoa a usufruir um ‘incentivo fiscal’ em razão de preencher um requisito técnico ou científico”.⁵⁴ Porém, tal competência não configura uma modalidade de discricionariedade administrativa pura, apenas o dever de aplicar a norma legal nos casos em que se identifique o preenchimento dos requisitos.

Embora se reconheça que, no momento da concessão, existe algum espaço para o Administrador interpretar as normas aplicáveis para identificar os requisitos e seu cumprimento e estabelecer os efeitos para o contribuinte, o exercício desta competência está integralmente atrelado aos critérios previstos em lei. Em um paralelo com o direito privado, é possível reconhecer nos incentivos tributários condicionados algo semelhante a um “contrato de adesão”, no qual tanto os requisitos exigidos quanto as condições favoráveis outorgadas são expressamente previstos em lei.⁵⁵

⁴⁸ BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966* (dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios), disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm (acesso em 03 nov. 2023).

⁴⁹ BORGES, J.S.M. *Op. cit.*, p. 87.

⁵⁰ Sampaio Dória destaca que as isenções contratuais “devem, para serem válidas perante o princípio da igualdade, alcançar a toda uma categoria de indivíduos ou atividades idênticamente situados” (SAMPÁIO DÓRIA, A.R. *Op. cit.*, p. 149).

⁵¹ POLIZELLI, V.B. *Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro*, Tese, Universidade de São Paulo, 2013, p. 80.

⁵² Para Marcos Augusto Perez, o lançamento tributário é um exemplo de ato em que a vinculação é aparentemente total: “o administrador tributário não tem margem de liberdade para decidir se, uma vez ocorrido o fato gerador, o tributo deve ou não ser lançado”. Porém, o autor pondera que, embora haja vinculação quanto ao dever de produzir o ato em si, haveria alguma liberdade para eleição do momento em que deveria ser produzido. Essa liberdade indicaria a existência de algum grau de discricionariedade na edição desse ato. (PEREZ, M.A. *Testes de legalidade: métodos para o amplo controle jurisdicional da discricionariedade administrativa*, Fórum, Belo Horizonte, 2020, p. 37).

⁵³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, *op. cit.*

⁵⁴ SEIXAS FILHO, A.P. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal*, Forense, Rio de Janeiro, 1995, p. 30.

⁵⁵ Carlos Victor Muzzi Filho entende que os benefícios fiscais de natureza tributária têm natureza contratual, na medida em que a manifestação de vontade do contribuinte é requisito

Nos incentivos condicionados, não é outorgada ao Administrador a faculdade de escolher — ainda que motivadamente — se concede ou não o benefício a um agente que comprove a sua adequação aos critérios estabelecidos em lei. Uma vez preenchidos os requisitos, a emissão do ato de concessão converte-se em dever do administrador e direito do contribuinte, ou seja, um ato vinculado.

Reconhecer que a lei que concede incentivos fiscais deve ser específica é aceitar que a competência para inovar a ordem jurídica criando-os é do Poder Legislativo, que deve prever todos os critérios que devem ser identificados para sua concessão e os efeitos derivados da aplicação do regime benéfico. Como já reconheceu o STF, qualquer tentativa de conferir discricionariedade administrativa pura (poder de disposição) ao Poder Executivo sobre essa matéria (por meio de delegação legislativa) seria inconstitucional por ofensa ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa.⁵⁶

Nessa linha, a produção do ato de concessão pelo gestor responsável nos incentivos condicionados não é fruto de uma escolha administrativamente discricionária de um agente público, mas da submissão do caso concreto aos critérios estabelecidos em lei, pelo que configura o exercício de uma competência vinculada.

O controle do TCU em relação aos atos de concessão nos incentivos condicionados tem como alvo o atendimento dos requisitos legais pelos destinatários (como ocorre nos atos vinculados). Como não há espaço de escolha dos gestores responsáveis sobre a conveniência e oportunidade de conceder o incentivo, fica prejudicada a possibilidade de sindicar os motivos que embasaram o ato de concessão (como ocorre nos atos administrativamente discricionários).

Uma vez concedido o incentivo condicionado, a manutenção do *cumprimento dos requisitos e contrapartidas* garante o direito adquirido ao regime jurídico favorável.⁵⁷ Essa avaliação é simultânea ao gozo do benefício pelo contribuinte e a manutenção das condições previstas em lei é condição de legalidade da manutenção do ato de concessão.

O CTN outorga condição de irrevogabilidade aos benefícios concedidos por prazo certo e mediante determinadas condições, desde que o destinatário se mantenha adimplente em relação às condições legais.⁵⁸ Porém, “sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor” (art. 155),⁵⁹ o benefício poderá ser revogado. Embora esse enunciado faça referência à moratória, sua aplicação estende-se a todo e qualquer incentivo condicionado.⁶⁰

O direito subjetivo aos benefícios decorrentes de programas de incentivo tributário condicionado está atrelado tanto à existência originária das condições de legitimação quanto à manutenção do cumprimento dos requisitos e contrapartidas legais durante o seu gozo.⁶¹ Caso se identifique que o sujeito em relação ao qual foi

essencial para a adesão ao regime jurídico mais favorável, cujos efeitos derivam diretamente do contrato firmado entre fisco e contribuinte e indiretamente da própria lei instituidora, que traz as balizas para a realização da avença (MUZZI FILHO, C.V. “A vontade do contribuinte no direito tributário: existem ‘contratos fiscais’?”, *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual - Minas Gerais*, n. 48-50, p. 11-32, out., 2002/2003, p. 27-28).

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.296/PE*, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 14 jun. 1995, DJ 10 ago. 1995 e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.247/PA*, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 17 ago. 1995, DJ 08 set. 1995.

⁵⁷ TORRES, R.L. “Anulação de benefícios fiscais: efeitos no tempo”, op. cit., p. 142.

⁵⁸ SEIXAS FILHO, A.P. *Teoria e prática das isenções tributárias*, 2. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 164.

⁵⁹ BRASIL. *Lei n. 5.172*, op. cit.

⁶⁰ TORRES, R.L. “Anulação de benefícios fiscais: efeitos no tempo”, op. cit., p. 132.

⁶¹ Como destaca Aliomar Baleeiro, em comentário ao art. 155 do CTN, embora seja direito subjetivo do sujeito passivo obter o benefício “se reúne os requisitos e aceita as condições da lei, essa mercê pode ser revogada se, posteriormente, a autoridade apura erro de fato na

exarado ato de concessão de incentivos condicionados não preenche as condições originárias de legitimação ou descumpriu condições e contrapartidas legais durante o gozo do benefício, tem-se ilegalidade passível de controle pelo TCU.

O descumprimento de condições de legitimação significa que o gozo do benefício em um programa de incentivo tributário é ilegal desde o princípio. A ilegalidade, portanto, afeta o ato de concessão e todos os seus efeitos.

Diante dessa irregularidade, caberia ao TCU assinar prazo para que a própria Administração regularize o ato, caso seja possível (art. 71, inciso IX, da CRFB e art. 45 da LOTCU). Porém, a regularização dependeria da comprovação pelo beneficiário do cumprimento das condições de legitimação quando da concessão, dado que o ato que outorga o direito de fruir da condição favorável é *declaratório* em relação ao cumprimento dos requisitos iniciais.⁶²

Em relação aos requisitos e contrapartidas legais a que estão submetidos os beneficiários durante a vigência do benefício, o momento do descumprimento marca a origem da ilegalidade. Caso seja uma irregularidade sanável, a competência para assinar prazo pode ser usada pelo TCU para ordenar que a Administração Pública tome medidas para que a legalidade seja restaurada, de forma a evitar a revogação do benefício (art. 71, inciso IX, da CRFB e art. 45 da LOTCU).

Nesse ponto, é importante destacar que o destinatário da ordem é o gestor do programa, que está sob alcance da competência do TCU na condição de responsável pela execução, acompanhamento e avaliação do programa, na forma prevista pelo art. 7, inciso I, da Lei n. 10.180/2001.⁶³ Ou seja, cabe a ele (responsável) tomar as medidas para garantir que o particular beneficiário seja reconduzido à condição de regularidade ou excluído do programa.

Caso a irregularidade não seja sanada, seria possível que o órgão aplicasse multa pelo descumprimento da determinação (art. 45, § 1º, inciso III, e art. 58 da LOTCU) e ordenasse a suspensão dos efeitos do ato de concessão (art. 71, inciso X, da CRFB e art. 45, § 1º, inciso I, da LOTCU).

Embora o destinatário dessa ordem seja o gestor público responsável pelo programa, que fica obrigado a tomar as medidas necessárias para cessar os efeitos do benefício condicionado, a decisão do TCU de suspender o ato de concessão tem eficácia imediata e autônoma, afetando diretamente a possibilidade de o particular gozar do benefício. Nessa hipótese, o provimento do TCU não tem como destinatário direto o particular beneficiário, mas ele é indiretamente afetado pela suspensão do ato de concessão.

Em uma fiscalização por meio de tomada de contas especial, também pode haver o julgamento de uma irregularidade da qual decorra dano ao erário como resultado de do ato de gestão (art. 16, inciso III, "c", da LOTCU).

Caso se identifique uma ilegalidade referente às condições de legitimação objeto do ato de concessão inicial, todo o período de vigência do benefício seria considerado para apuração do dano. No caso do descumprimento dos requisitos e condições durante a vigência, seria considerado apenas aquilo que deixou de ser recolhido a partir do descumprimento.

A quantificação desse dano pode ser realizada a partir de bases reais ou estimadas a partir de dados provenientes da atividade do destinatário, que tem dever de prestar contas ao TCU,⁶⁴ apurando-se o quanto o sujeito beneficiário deixou de recolher durante a vigência do ato de concessão.

Na quantificação do dano não cabe aplicar a mesma técnica utilizada para apurar as renúncias de receita no DGT, que parte de dados abstratos para imputar

verificação de tais requisito ou se não houve o cumprimento das condições" (BALEIRO, A. *Direito tributário brasileiro*, 11. ed., Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 850).

⁶² BORGES, J.S.M. *Teoria geral da isenção tributária*, op. cit., p. 87.

⁶³ BRASIL. *Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm (acesso em 03 nov. 2023).

⁶⁴ SCAFF, F.F. Op. cit., p. 448.

uma estimativa de impacto global do programa. É possível que o tribunal estime, a partir de dados reais de arrecadação ou do próprio contribuinte, uma cifra mais efetiva do montante que deixou de ser arrecadado, que configuraria o volume do dano ao erário.

O dano ao erário, nesse caso, poderia ser imputado, originalmente, ao agente responsável pela gestão do programa, que deixou de zelar pela legalidade ao conceder o benefício para um sujeito que não preenche os requisitos previstos em lei (art. 16, § 2º, "a", da LOTCU).

Como o particular destinatário do benefício ilegal auferiu benefícios indevidos, representados pelo montante de tributo que deixou de ser recolhido no período em que se manteve indevidamente condição de enquadramento, também seria possível sua inclusão como terceiro interessado e a correspondente imputação de responsabilidade em relação ao dano ao erário público (art. 16, § 2º, "b", LOTCU).

A imputação solidária do terceiro, com base no art. 16, § 2º, "b", da LOTCU, é aplicável exclusivamente ao dano ao erário, não se estendendo às penalidades, aplicáveis exclusivamente aos agentes públicos responsáveis pela gestão do programa.⁶⁵

Especificamente em relação à multa, que pode chegar a 100% do dano ao erário, prevista no art. 57 da LOTCU, ela está baseada na competência do art. 71, inciso VIII, da CRFB, que autoriza o TCU a "aplicar aos responsáveis [...] multa proporcional ao dano causado ao erário".⁶⁶ Ou seja, trata-se de uma competência restrita aos agentes públicos qualificáveis com "responsáveis" pela gestão de bens ou recursos públicos.

Um particular pode causar prejuízo ao Estado pelo descumprimento de um contrato sem que isso atraia a competência do TCU para fiscalizá-lo. Se não houver concurso do particular com um agente público, a corte de contas federal não pode buscar o ressarcimento do dano diretamente do particular, pois o prejuízo não derivou de um ato de gestão.⁶⁷

Essa mesma lógica pode ser aplicada aos beneficiários em programas de incentivo tributário condicionado. O agente privado beneficiário, na condição de interessado, somente pode ser reconhecido como solidário se "de qualquer modo haja concorrido para o cometimento do dano imputado" (art. 16, § 2º, "b", da LOTCU). Nesse caso, o TCU pode julgar irregulares as contas e fixar responsabilidade solidária em relação ao "dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao [sic⁶⁸] antieconômico" (art. 16, inciso III, "c", da LOTCU). Ou seja, a solidariedade

⁶⁵ Embora não se manifeste sobre a possibilidade de imputação de responsabilidade sobre o dano ao erário, Fernando Facury Scaff é contundente quanto à impossibilidade de penalidades alcançarem as empresas: "logo, uma coisa é o dever de prestar contas, e outra é a aplicação de sanções. Quem está sob análise é o gestor público que eventualmente tenha cometido alguma irregularidade na concessão ou fiscalização daquele benefício fiscal de renúncia de receitas." (SCAFF, F.F. Op. cit., p. 448).

⁶⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, op. cit.

⁶⁷ Como ilustra Bento José Bugarin, "[...] não se insere na jurisdição do TCU o particular que cause dano ao erário em decorrência do descumprimento de cláusula contratual legitimamente acordada, e sem que tenha havido o concurso de agente público na prática do ato irregular. É o caso do correntista que deixa de pagar empréstimo que tomara junto ao Banco do Brasil. Nessas situações compete ao Tribunal verificar se a entidade estatal adotou as devidas providências para se ressarcir dos prejuízos causados pelo particular. Não pode, porém, atuar diretamente contra o particular, pois a Constituição não pretendeu dar tal alcance ao TCU, e, se tivesse dado, o Tribunal seria incapaz de cumprir a missão, porquanto não conseguiria atuar junto a todos os particulares que causam prejuízos ao erário. O Tribunal de Contas existe não para esta finalidade, mas sim para fiscalizar os atos de gestão praticados por agentes públicos ou por particulares no exercício de funções públicas. Esse é o alcance da jurisdição do Tribunal." (BUGARIN, B.J. "O controle externo no Brasil: evolução, características e perspectivas", *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 86, p. 338-352, 2000, p. 341).

⁶⁸ É raro encontrar erros de grafia em textos legais, mas existem. Aqui o correto seria: "... ilegítimo **ou** antieconômico".

prevista na LOTCU restringe-se ao dano ao erário, o que não inclui a multa proporcional, a que alude o art. 57 da LOTCU.⁶⁹

5. Conclusão

A fiscalização sob o parâmetro da legalidade realizada pelo TCU adota a perspectiva de um controle externo, que jamais substitui a Administração Pública, mas colabora com a manutenção de um estado de regularidade em relação à execução dos programas governamentais. Isso significa que, identificada alguma irregularidade, o tribunal deve comunicar ao responsável, oportunizando a recondução da atividade administrativa aos trilhos da legalidade, assistindo ainda ao órgão o poder de suspender a execução dos atos inquinados caso a irregularidade não seja sanada.

A implementação das medidas de compensação destinadas a neutralizar os efeitos das renúncias de receitas são um espaço no qual o controle de legalidade pode ser exercitado pelo TCU em relação aos programas de incentivo tributário.

A omissão do chefe do Poder Executivo em encaminhar projetos de alteração da lei orçamentária necessários à incorporação dos impactos no ciclo orçamentário configura irregularidade, sob o paradigma da legalidade, cabendo à corte assinar prazo para a correção da situação e, caso seja mantida a irregularidade, aplicar multa pelo descumprimento da decisão.

Nos programas de incentivos condicionados, em relação aos quais a neutralização dos efeitos das renúncias de receita depende de aumento de tributos, a expedição de atos de concessão antes da implementação da medida de compensação pode ser apontada como ilegalidade, decorrente do desrespeito à cláusula suspensiva de eficácia prevista no art. 14, § 2º, da LRF.

Nesses casos, o TCU poderia assinar prazo para regularização da situação e, caso não seja atendido, determinar a suspensão da concessão de novos benefícios até que as medidas de compensação sejam efetivadas.

Ainda seria possível a imputação de responsabilidade ao agente público gestor do programa em relação ao dano ao erário público decorrente da concessão irregular de incentivos, extensível aos particulares que gozaram dos benefícios irregulares, desde que fique comprovada a sua condição de terceiro interessado. Também seria possível a imputação de multa proporcional ao dano exclusivamente ao agente público responsável pela gestão do programa.

Os particulares envolvidos na atividade de controle dos programas de incentivo tributário — seja como beneficiários nas modalidades incondicionadas ou como contraparte que deve preencher requisitos e se comprometeu a realizar contrapartidas nos condicionados — somente seriam alcançados pela competência do TCU com a demonstração da condição de terceiro interessado. Esta circunstância demonstra a diferença entre os gestores públicos responsáveis e os agentes privados perante o controle realizado pelo TCU.

Uma das manifestações que evidenciam essa diferença de tratamento jurídico entre gestores responsáveis e agentes privados está na restrição da responsabilidade destes ao dano ao erário decorrente, uma vez identificado seu interesse. Por essa linha, não haveria que se falar em aplicação da multa prevista no art. 57 do LOTCU — que tem como destinatário o gestor público responsável — para os agentes privados.

6. Referências

ANDRADE, J.M.A. "Conflito entre poderes no processo orçamentário e tributário: análise de um caso", em VV.AA. (Takano, C.A. e Barreto, S.R.C., coord.)

⁶⁹ BRASIL. *Lei n. 8.443*, op. cit.

Direito tributário e interdisciplinaridade: homenagem a Paulo Ayres Barreto, Noeses, São Paulo, 2021, p. 309-337.

ANDRADE, J.M.A. "Responsabilidade fiscal dinâmica e incentivos tributários: de quem é o dever de apresentar os números do impacto fiscal?", *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE*, v. 10, n. 19, p. 189-213, mar./ago. 2021.

BALEEIRO, A. *Direito tributário brasileiro*, 11. ed., Forense, Rio de Janeiro, 2005.

BORGES, J.S.M. *Teoria geral da isenção tributária*, 3. ed., Malheiros, São Paulo, 2001.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm (acesso em 03 nov. 2023).

BRASIL. *Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000* (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm (acesso em 03 nov. 2023).

BRASIL. *Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm (acesso em 03 nov. 2023).

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966* (dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios), disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm (acesso em 03 nov. 2023).

BRASIL. *Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992* (dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências), disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm (acesso em 03 nov. 2023).

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*, 8. ed., Secretaria do Tesouro Nacional, Brasília, 2021, disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26> (acesso em 04 nov. 2023).

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de estatísticas do boletim resultado do Tesouro Nacional*, nov. 2016, disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:28153 (acesso em 03 nov. 2023).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 461/BA*, rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 08 jul. 2002, DJ 06 set. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 286/RO*, rel. Min. Maurício Correia, Tribunal Pleno, j. 22 maio 2002, DJ 30 ago. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.296/PE*, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 14 jun. 1995, DJ 10 ago. 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.247/PA*, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 17 ago. 1995, DJ 08 set. 1995.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar em Mandado de Segurança n. 35.410/DF*, rel. Min. Alexandre de Moraes, decisão monocrática, j. 15 dez. 2017, DJe 18 fev. 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar em Mandado de Segurança n. 25.888/DF*, rel. Min. Gilmar Mendes, decisão monocrática, j. 22 mar. 2006, DJ 29 mar. 2006.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 169.880/SP*, rel. Carlos Velloso, 2ª T., j. 29 out. 1996, DJ 19 dez. 1996.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 544*, j. 03 dez. 1969, DJ 12 dez. 1969.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 1.205/2014*, rel. Min. Raimundo Carreiro, Plenário, 14 maio 2014.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 2692/2021*, rel. Min. Aroldo Cedraz, Plenário, j. 17 nov. 2021.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n. 747/2010*, rel. Min. Augusto Nardes, Plenário, jul. 14 abr. 2010.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Regimento Interno do Tribunal de Contas da União*, disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/2A/C1/CC/6A/5C66F610A6B96FE6E18818A8/BTCU_01_de_02_01_2020_Especial%20-%20Regimento_Interno.pdf (acesso em 07 nov. 2023).
- BUGARIN, B.J. "O controle externo no Brasil: evolução, características e perspectivas", *Revista do Tribunal de Contas da União*, v. 31, n. 86, p. 338-352, 2000.
- CABRAL, F.G. *Medidas cautelares administrativas*, Fórum, Belo Horizonte, 2021.
- CONTI, J.M. "Iniciativa legislativa em matéria financeira", em VV.AA. (Conti, J.M. e Scaff, F.F., coord.), *Orçamentos públicos e direito financeiro*, RT, São Paulo, 2011, p. 283-307.
- FALCÃO, A.A. "Isenção tributária: pressupostos legais e contratuais: taxa de despacho aduaneiro", *Revista de Direito Administrativo*, v. 67, p. 317-340, 1962.
- FREITAS, J. *Direito fundamental à boa administração pública*, 3. ed., Malheiros, São Paulo, 2014.
- FURTADO, J.R.C. "Controle de legalidade e medidas cautelares dos tribunais de contas", *Revista do Tribunal de Contas da União*, n. 110, p. 66-70, 2007.
- GOMES, E.C.S. *O direito dos gastos públicos no Brasil*, Almedina, São Paulo, 2015.
- JACOBY FERNANDES, J.U. *Tribunais de contas do Brasil: jurisdição e competência*, 4. ed., Fórum, Belo Horizonte, 2016.
- JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito administrativo*, 12. ed., RT, São Paulo, 2016.
- MACHADO, H.B. e MACHADO SEGUNDO, H.B. "Incentivos fiscais: regime automotivo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste: titularidade e limites", *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 138, p. 115-122, mar. 2007.
- MEDAUAR, O. *Controle da administração pública*, 2. ed., RT, São Paulo, 2012.
- MOREIRA NETO, D.F. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal: finanças públicas democráticas*, Renovar, Rio de Janeiro, 2001.
- MUZZI FILHO, C.V. "A vontade do contribuinte no direito tributário: existem 'contratos fiscais'?", *Revista Jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Estadual - Minas Gerais*, n. 48-50, p. 11-32, out., 2002/2003.
- PEREZ, M.A. *Testes de legalidade: métodos para o amplo controle jurisdicional da discricionariedade administrativa*, Fórum, Belo Horizonte, 2020.

- POLIZELLI, V.B. *Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro*, Tese, Universidade de São Paulo, 2013.
- ROSILHO, A.J. *Tribunal de Contas da União: competências, jurisdição e instrumentos de controle*, Quartier Latin, São Paulo, 2019.
- SAMPÁIO DÓRIA, A.R. *Direito constitucional tributário e "due process of law"*, 2. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1986.
- SCAFF, F.F. *Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*, Fórum, Belo Horizonte, 2018.
- SEIXAS FILHO, A.P. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário: a função fiscal*, Forense, Rio de Janeiro, 1995.
- SEIXAS FILHO, A.P. *Teoria e prática das isenções tributárias*, 2. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1999.
- SUNDFELD, C.A. e CÂMARA, J.A. "Competências de controle dos tribunais de contas: possibilidades e limites", em VV.AA. (Sundfeld, C.A., org.), *Contratações públicas e seu controle*, Malheiros, São Paulo, 2013, p. 177-230.
- SUNDFELD, C.A., CÂMARA, J.A., MONTEIRO, V. e ROSILHO, A. "O valor das decisões do Tribunal de Contas da União sobre irregularidades em contratos", *Revista Direito GV*, v. 13, n. 3, p. 866-890, dez. 2017, disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322017000300866&lng=en&nrm=iso (acesso em 04 nov. 2023).
- TORRES, H.T. *Direito constitucional financeiro*, Saraiva, São Paulo, 2014.
- TORRES, R.L. "Anulação de benefícios fiscais: efeitos no tempo", *Revista dialética de Direito Tributário*, n. 121, p. 127-146, out. 2005.
- TORRES, R.L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*, 2. ed., Renovar, Rio de Janeiro, 2000, v. 5.