



Nota SEI nº 22/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

SIGILO - Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII.

Lei complementar nº 160/2017. Consulta à CAT/PGFN.

Em 23 de novembro de 2017 foram publicadas as Partes vetadas pelo Presidente da República e rejeitadas pelo Congresso Nacional, da Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017. Eis o teor dos trechos incorporados à referida Lei:

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30.
....."

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados." (NR)

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

2. Ocorre que breve leitura de tais dispositivos, acompanhada de leitura atenta do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aponta no sentido de que os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais de ICMS - dentre os quais os créditos presumidos de ICMS - quando cumprirem os requisitos referidos no referido art. 30, bem como no art. 10 da Lei complementar nº 160/2017, serão considerados subvenções de investimento, e, portanto, excluídos, de forma retroativa (vide § 5º inserido no art. 30 da Lei nº 12.973/2014), da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo regime do lucro real, excetuados apenas os processos administrativos e judiciais já definitivamente julgados.

3. E, como se sabe, tal definição acarretará forte discussão em processos administrativos em tramitação nas DRJ's e no CARF, bem como a processos judiciais em tramitação nas mais diversas instâncias, os quais discutem a inclusão dos créditos presumidos



do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo regime do lucro real, tese até então defendida pela RFB e pela PGFN, ao menos nos casos em que o exame da legislação estadual que concedeu tais benefícios fiscais não viabilizada o seu enquadramento como subvenção de investimento.

4. Merece destaque o fato de que a 1ª Seção do STJ, em precedente recente, porém anterior à rejeição dos vetos à Lei Complementar nº 160/2017, julgou, por maioria, o tema em sentido desfavorável à Fazenda Nacional (muito embora não tenha concluído pela caracterização dos referidos benefícios como subvenções de investimento):

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE.

PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapeço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados.

XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional.

XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valores em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.

XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal.

XVI - Embargos de Divergência desprovidos.

(EREsp 1517492/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018)

5. Nada obstante, a CASTJ, por meio da MENSAGEM ELETRÔNICA PGFN/CASTJ N. 14/2017, de 9 de novembro de 2017 (portanto igualmente anterior à rejeição dos vetos), noticiou à Carreira que insistiria na defesa da tese da Fazenda Nacional, apontando para a necessária observância do disposto no § 8º do art. 2º da Portaria PGFN Nº 502/2016.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

6. Nesse contexto, e com a finalidade de orientar as unidades da PGFN responsáveis pela atuação no contencioso administrativo e judicial, reputamos imprescindível que sejam analisados pela Coordenação-Geral de Assuntos os seguintes questionamentos:

a) Diante da Lei Complementar nº 160/2017, é correto afirmar que os créditos presumidos de ICMS que cumpram os requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, bem como o art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, não devem ser computados na determinação do lucro real, para cálculo das quantias devidas a título de IRPJ e de CSLL? Há algum requisito adicional?

b) Caso positiva a resposta acima, qual a correta interpretação do § 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, inserido pela Lei Complementar Nº 160/2017:

(i) Até mesmo os contribuintes que não questionaram administrativamente a exação nem a judicializaram, recolhendo as quantias exigidas, terão direito à restituição administrativa do indébito? Isto é, somente estariam excluídos da retroatividade os contribuintes com decisão judicial transitada em julgado em sentido desfavorável?

(ii) Estaria a retroatividade assegurada pelo § 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 restrita aos fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014 (vide arts. 75 e 119 da referida Lei)?

7 Portanto, tendo em vista as competências estabelecidas na Portaria nº 36, de 24 de janeiro de 2014 (Regimento Interno da PGFN), recomendamos o encaminhamento da presente consulta à CAT/PGFN.

8. Registra-se que (i) a Portaria PGFN Nº 1.005/2009 dispensa as Coordenações-Gerais de, ao formularem consultas internas, apresentarem proposta de solução e (ii) o sigilo da presente Nota poderá ser revogado de comum acordo entre a CRJ a CAT/PGFN, uma vez respondida a consulta ora formulada.

9. Por fim, propõe-se ampla divulgação à Carreira acerca da existência da presente consulta.

À consideração superior.

ASSINADO ELETRONICAMENTE

FILIPPE AGUIAR DE BARROS

Procurador da Fazenda Nacional
Coordenador-Geral de Representação Judicial

Aprovo. Encaminhe-se à CAT/PGFN, através da Adjuntoria respectiva.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

ASSINADO ELETRONICAMENTE
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e
Administrativa Tributária

Documento assinado eletronicamente por **Filipe Aguiar de Barros, Coordenador(a)-Geral da Representação Judicial**, em 19/03/2018, às 13:05, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

Documento assinado eletronicamente por **Claudio Xavier Seelfelder Filho, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGACET**, em 19/03/2018, às 17:37, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0455825** e o código CRC **A8534CE0**.

Processo nº 10951.101494/2018-91.

SEI nº 0455825

Criado por 09478527436, versão 3 por 09478527436 em 19/03/2018 13:05:18.