



PARECER SEI Nº 7699/2020/ME

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. LAI – ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012.

CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS.
DESONERAÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E CONTRIBUIÇÕES SUBSTITUTIVAS. BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA E O ART. 14 LRF.

Interpretação e aplicação do artigo 178 do Código Tributário Nacional, no contexto de revogação da Medida Provisória nº 905, de 11 de novembro de 2019.

Processo SEI nº 18220.100204/2020-72

I

1. A Receita Federal, por meio do Ofício nº 17/2020 – SUTRI/RFB, de 13 de maio de 2020, solicitou a manifestação jurídica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acerca da interpretação e aplicação do artigo 195, § 6º, da Constituição Federal e do artigo 178 do Código Tributário Nacional, no contexto de revogação da Medida Provisória nº 905, de 11 de novembro de 2019, especificamente em relação ao seu artigo 9º, tendo sido encaminhado o expediente à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT).

2. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

II

3. Quando não condicionada ou sem prazo determinado, a revogação de benefícios tributários pode ser livremente realizada pelo Estado. Por outro lado, nas hipóteses de benefícios concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições, temos uma situação protegida pelo art. 178 do Código Tributário Nacional. Existem defensores de que a proteção do art. 178 do Código Tributário Nacional é uma das facetas da garantia prevista no art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal (PAULSEN, 2019, p. 94.).

4. A proteção conferida aos benefícios tributários pelo art. 178 do Código Tributário Nacional foi objeto de diversos pareceres no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, como o Parecer PGFN/CAT nº 782/1997, que tratou da possibilidade de renúncia a proteção, o Parecer PGFN/CAT nº 604/1998, responsável por reconhecer a proteção do art. 178 do CTN em relação a benefício revogado, e o Parecer PGFN/CAT nº 1.046/2001, no qual a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários reconheceu adequação ao art. 178 do CTN a benefício cujo entendimento da RFB era pela não adequação ao referido dispositivo. Vejamos a transcrição de trecho do último parecer mencionado:

10. Os incentivos fiscais são mecanismos utilizados pelo Poder Público a fim de dar efetividade às políticas públicas. Podem se consubstanciar em incentivos ao desenvolvimento de determinadas regiões do País, a fim de reduzir ou eliminar desigualdades, bem como, no incremento à economia de forma global ou setorial, como no caso em tela.

[...]

18. O artigo 178 excepciona da regra geral de revogação das isenções a qualquer tempo, a chamada isenção condicionada e por prazo certo concedida ao contribuinte de forma onerosa, já que exige uma conduta, uma ação, para que ele possa, então, desfrutar dos benefícios estabelecidos em lei.

19. Tratando-se de uma isenção onerosa, resta compreensível, ter o legislador disposto que tais isenções não podem ser revogadas a qualquer tempo, como ocorre em relação às isenções de caráter geral e incondicionadas.

20. Isto porque, do ponto de vista do Estado, a revogação de um benefício concedido por prazo certo, visando a incrementar a economia, seja de forma global ou parcial, antes do encerramento do mesmo, parece não atender o interesse público, uma vez que esse benefício não atingiria seu objetivo. Diz o Prof. Roque Carrazza que “se não entendermos que a isenção com prazo certo, condicional, tem a garantia da permanência no tempo (para os que cumprem a condição) não há como compreendê-la” (ob. Cit., p. 541)

21. Por outro lado, do ponto de vista do particular, como já dito, as normas isentivas ou concessivas de benefícios fiscais devem observar os princípios que norteiam a tributação e não se pode permitir que atinjam situações já consolidadas, fazendo a lei retroagir para alcançar atos jurídicos perfeitos ou direitos adquiridos.

5. Em muitas situações o benefício tributário pode ter aparência de tempo determinado ou de condições, mas elas não estão presentes de fato, como observado no Parecer PGFN/CAT nº 1.175/2015, no qual se identificou que o benefício a ser revogado não atingia os contribuintes responsáveis pela implementação da condição, como podemos observar em trecho a seguir:

9. Pois bem, no presente caso o contribuinte beneficiário do programa é o comerciante varejista. É nessa etapa da cadeia que a tributação da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS é reduzida a zero. As condições presentes na lei referem-se ao industrial produtor dos bens. Na venda efetuada pelo industrial, não há benefício instituído pelos artigos que se pretende revogar. Para o industrial há regime diferenciado de tributação, presente na Lei nº 8.249, de 23 de outubro de 1991, para o qual é necessária a aprovação de processo produtivo básico.

6. Outra situação interessante é aquela julgada no REsp nº 575.806 - PE, em que o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o benefício tributário concedido pelo art. 8º do Decreto-Lei nº 8.031, de 3 de outubro de 1945, era por tempo indeterminado. A decisão modificou entendimento firmado na origem de que, ante a ausência de prazo determinado, o prazo da isenção seria aquele contido no art. 5º do

Decreto nº 19.706, de 3 de outubro de 1945. Percebemos que são diplomas distintos com objetivos diversos, ou seja, o prazo determinado não estava presente e foi tentada uma tese para afirmar que o prazo estava em outro dispositivo legal, cujos objetivos eram diversos da norma responsável por instituir o benefício tributário.

7. A Medida Provisória nº 905, de 2019, responsável por instituir o contrato de trabalho verde e amarelo, alterar a legislação trabalhista e dar outras providências, teve como objetivo descrito na sua Exposição de Motivos, para os fins da presente análise, aumentar a empregabilidade e melhorar inserção no mercado de trabalho, com a criação de oportunidades de trabalho. Vejamos um trecho da EM:

4. Essa proposta de medida provisória pretende reduzir esses números de desempregados e de informalidade com a criação de mecanismos específicos, como a instituição do contrato de trabalho Verde e Amarelo e a reestruturação do Programa Nacional de Microcrédito Produtivo Orientado (PNMPO) e outras que visam a simplificação e desburocratização normativa, a racionalização de procedimentos e a promoção de segurança jurídica para favorecer o empreendedorismo e o ambiente de negócios e, com isso, possibilitar, também, a criação de novos e melhores postos de trabalho. 5. O contrato de trabalho Verde e Amarelo tem como objetivo a criação de oportunidades para a população entre 18 e 29 anos que nunca teve vínculo formal. É, portanto, uma política focalizada que visa a geração de emprego, ao simplificar a contratação do trabalhador, reduzir os custos de contratação e dar maior flexibilidade ao contrato de trabalho.

[...]

7. Para evitar desvios em relação aos seus objetivos, a proposta prevê alguns controles para garantir que os benefícios oferecidos – de desoneração e flexibilidade – só sejam acessados com acréscimos ao número de empregados já contratados pela empresa. Impedindo assim a substituição dos empregados já existentes por outros que sejam elegíveis ao contrato Verde e Amarelo.

8. Entre os mecanismos para aumento dos números de empregos no Brasil podemos destacar as desonerações conferidas pelo artigo 9º da Medida Provisória nº 905, de 2019. O artigo em referência prevê hipótese de desoneração tributária, relativa à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha; ao salário-educação e às contribuições sociais destinadas ao Sistema “S”, para as empresas que efetuarem contratação na modalidade de Contrato de Trabalho Verde e Amarelo.

9. É possível perceber que o objetivo do governo com a criação do contrato de trabalho verde e amarelo foi conceder benefícios com o intuito de aumentar o número de empregos no Brasil, tanto que estabeleceu mecanismos para que os empregos do benefício em questão fossem adicionais e não simples substituições sem geração de crescimento de empregos.

10. Isso não implica concluir, de imediato, se tratar de benefício tributário de que trata o art. 178 do CTN, tendo em vista que quaisquer incentivos tributários tem, em alguma medida, relação com a tentativa de se criar estímulos ao desenvolvimento de empresas, emprego, ou renda.

11. A hipótese em apreço não se revela de fácil análise.

12. A adequação do artigo 9º ao que prevê o artigo 178 do Código Tributário Nacional demandaria dois fatores cumulativos (REsp 575.806-PE); 1) a concessão do benefício por prazo determinado; e 2) a concessão do benefício em função de determinadas condições, usualmente designadas de condições onerosas, as quais impedem a livre revogação do Estado ao benefício tributário concedido (Súmula 544 do STF).

13. O segundo aspecto para que um benefício tributário se enquadre na previsão do artigo 178 do Código Tributário Nacional é a necessidade de que certas condições sejam atendidas. Para a jurisprudência, além do prazo determinado, a condição que impede a revogação do benefício a qualquer tempo é a condição onerosa (REsp 48735/SP).

14. O Superior Tribunal de Justiça, em algumas ocasiões, apontou situações em que estaríamos diante de condições onerosas. Destacaremos situações que não envolvem compra de equipamentos,

construções de plantas ou indústrias, muito comuns para benefícios onerosos. No REsp 1.601.118, o Tribunal expôs entendimento quanto à onerosidade do Programa Universidade para Todos – Prouni. Ao tratar a isenção conferida pelo Decreto-lei nº 1.510/1976, art. 4º, 'd', responsável por estabelecer que nas alienações de quaisquer participações societárias efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação não incide imposto de renda, o STJ entendeu que, nos termos do art. 178 do CTN e da Súmula 544/STF, o benefício não poderia ser revogado (REsp 1.133.032). Até mesmo o programa ou sistema de concessão especial de benefícios e estímulos fiscais simultâneos, referentes a vários tributos, para o incremento das exportações de produtos manufaturados (BEFIEEX), foi entendido como exceção ao princípio da plena revogabilidade isencional, devendo respeito ao artigo 178 do Código Tributário Nacional (REsp 627.998). Todas as decisões apontam para hipóteses em que a onerosidade vai muito além da compra de máquinas ou construção de indústrias, até mesmo o fato de não vender participações societárias por um período foi considerado como suficiente para afastar o princípio da plena revogabilidade isencional.

15. Entendemos que existem razões justificáveis para se entender seja pela aplicação do art. 178 do CTN seja pela qualificação do benefício como isenção indeterminada.

16. Por essa segunda alternativa, milita o fato de que não se trata de benefício tributário com prazo de vigência claramente estabelecido pela Medida Provisória nº 905, de 2019. No caso em espécie, o contrato verde amarelo possui prazo o que poderia ser estendido ao benefício, enquanto vigente aquele. Ainda assim, a dúvida residiria pois estaríamos diante de um prazo "determinável" não "certo" ou "determinado". A lógica da isenção condicionada (daí a geração do direito adquirido) é um termo final para aquele incentivo. O art. 53, parágrafo 2º da MP 905, que fala em no máximo 5 anos (respeito à LDO de 2019) poderia, estranhamente, ser utilizado para reforçar tanto a ideia de inexistência de prazo certo da isenção como de um limite, ainda que não referido de forma expressa ao benefício.

17. Além disso, poderia se argumentar que há outras vantagens para empresa, especialmente do ponto de vista trabalhista, com a celebração do contrato verde e amarelo (como exemplo, poderíamos citar a maior flexibilidade). O 178 do CTN ao tratar de um grupo específico de benefício, a envolver a proteção de direito adquirido, parece tratar de situações em que o contribuinte deve gozar de incentivo "função de determinadas condições". Ou seja: "isenção concedida em função do cumprimento de determinadas obrigações" com o Poder Público. Diferente, contudo, de "isenção concedida para determinadas situações" em que poderia se enquadrar o caso do Contrato Verde e Amarelo.

18. De outro lado, parece difícil dissociar o benefício tributário do contrato de trabalho verde e amarelo, o qual se justifica, essencialmente, para criação de novos empregos a partir do estímulo governamental. No capítulo legal, a medida provisória veicula o incentivo como **"Benefícios econômicos e de capacitação instituídos pelo Contrato de Trabalho Verdade e Amarelo" imediatamente anteriormente à regra de isenção**. Vale ressaltar que a própria Medida Provisória nº 905, de 2019, estabeleceu em seus artigos 1º e 2º que a destinação do novo contrato é a criação de novos empregos. Também devemos registrar que o benefício faz parte do capítulo I da Medida Provisória nº 905, de 2019, ou seja, mais uma vez identificamos que o benefício faz parte da essência da medida.

19. Além da contratação de novos empregados, outros aspectos que poderia indicar onerosidade pelos contratantes dos empregados na modalidade verde e amarelo é a restrição no número de empregados que pode contratar na modalidade (Art. 2º, § 1º e § 2º, da MP 905, de 2019), do valor que pode ser pago a contratados na modalidade (Art. 3º da MP 905, de 2019) e do grupo de pessoas que pode ser contratado na modalidade, apenas pessoas entre dezoito e vinte e nove anos de idade, para fins de registro do primeiro emprego em Carteira de Trabalho e Previdência Social (Art. 1º da MP nº 905, de 2019).

20. Essas restrições na modalidade de contrato de trabalho verde e amarelo parecem indicar que a maior motivação para firmar compromisso na modalidade é a possibilidade de redução de encargos tributários, razão pela qual tais parâmetros são decisivos, a nosso ver, para fins de análise de adequação da desoneração ao preceito contido no art. 178 do Código Tributário Nacional.

21. Vale ainda mencionar que a própria União, no Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2020, Quadro XXVIII - Gastos tributários incluídos neste Demonstrativo, identificou o Emprego Verde e Amarelo como tendo prazo de vigência até 31/12/2024, em situação distinta de vários outros benefícios do DGT que constam como benefícios por tempo indeterminado, portanto, seria um benefício tributário concedido com prazo de vigência determinado (Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2020/dgt-ploa-2020-base-conceitual-v1-1.pdf>>. Acesso em 05/06/2020). Essa situação contribui para o enquadramento do benefício na hipótese descrita no art. 178 do Código Tributário Nacional.

22. Dessa forma, entendemos que, para fins da desoneração tributária prevista no art. 9º da Medida Provisória nº 905, de 2019, temos um benefício por tempo determinado.

23. No PARECER SEI Nº 3491/2019/ME foi abordada a importância da criação de empregos e da possibilidade de alinhar o princípio da igualdade com o objetivo de fomentar os valores sociais do trabalho. Vejamos um trecho do parecer:

12. Compreende-se a previsão da regra isentiva como típico instrumento de política fiscal e econômica do Estado na realização do seu mister constitucional, colocando à margem da incidência da norma tributária determinadas situações que elege o administrador como indispensáveis para a realização de políticas públicas em prol do interesse social.

24. No caso tratado, a redação dos dispositivos da MP 905, de 2019, sugere que poderíamos estar diante de uma hipótese em que está presente a onerosidade, via aumento do número de novos empregados, como previsto em lei, e isso nos parece significativo para fins de concluir que a qualificação do benefício como oneroso e por prazo certo seja a medida mais prudente.

25. A limitação de tempo de existência da modalidade de contrato verde e amarelo, limitada ao final de 2022, juntamente com restrições apontadas para contratação e sua criação em conjunto com o benefício tributário, nos faz entender que o contrato verde e amarelo se justifica apenas enquanto benefício tributário concedido no interesse da política pública para contratação de empregados para jovens entre 18 e 29 anos.

26. A posição institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer SEI nº 3.491/2019/ME (Doc. SEI nº 4948312), que analisou a minuta de medida provisória que resultou na edição da MP 905, de 2019, foi por estarmos diante de uma hipótese de benefício tributário concedido por prazo certo e mediante condição, como podemos perceber em trecho a seguir colacionado:

20. Desse modo, entende-se pela constitucionalidade do art. 9º da proposta de medida provisória que institui incentivos fiscais a empresas que oferecem novas vagas no mercado de trabalho, que se vale do caráter extrafiscal do tributo, materializado na concessão de isenção tributária, com o objetivo de incentivar as empresas a incrementar o mercado de trabalho, mediante a criação de novas vagas sem com isso, violar o princípio da isonomia tributária.

21. **Afora isso, identifica-se tratar de hipótese de isenção por prazo certo e mediante condição**, uma vez que somente as empresas que gerarem novos postos de trabalho terão acesso ao benefício tributário, que será concedido pelo prazo de duração do programa, nos termos do art. 5º da MP.

22. Sublinhe-se, ainda, que faz jus ao benefício da isenção apenas as empresas com contrato de trabalho que contenha salário-base mensal de até 1,5 (um e meio) salário mínimo nacional, nos termos da regra inserta no §único do art. 3º da proposta.

23. Com isso, para além dos aspectos constitucionais, entende-se que a previsão normativa proposta está em harmonia com o Código Tributário Nacional-CTN, em especial, com as disposições previstas no art. 176, considerando que a proposta de isenção está prevista em lei que contém as condições e requisitos para a sua concessão, os tributos a que se aplica, bem como o prazo de sua duração.

27. Devemos ressaltar ainda a importância do princípio da boa-fé dos particulares perante o

poder público (Art. 2º, inciso II, da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019), os quais aderiram a um benefício concedido pelo governo, criando empregos que talvez não o fizessem sem o estímulo tributário. Reconhecer que se trata de um benefício condicionado por tempo determinado, além de ser a interpretação que nos parece mais adequada, considerando o entendimento jurisprudencial sobre o tema, também é uma forma de concretização da boa-fé e de evitar litígios e custos para o Estado.

28. Por fim, esclareça-se que a revogação do art. 9º da Medida Provisória nº 905, de 2019, em que pese não tenha feito ressalva quando aos contratos em vigência, e a respectiva isenção, não prejudica a adoção da conclusão deste opinativo, tendo em conta que a revogação da norma tem por escopo produzir efeitos impeditivos quanto aos novos contratos de trabalho firmados posteriormente à publicação da medida revogadora. A ultratividade, portanto, decorre da proteção que tal benefício ostenta em razão da qualificação do art. 178 do CTN (direito adquirido).

29. Em síntese, as desonerações conferidas pelo artigo 9º da Medida Provisória nº 905, de 2019, cujos contratos foram realizados em seu período de vigência, devem ser enquadradas na hipótese do artigo 178 do Código Tributário Nacional, devendo os contratos de trabalho celebrados durante sua vigência gozar do benefício tributário por ela concedido até 31/12/2024, uma vez confirmada a aprovação da medida provisória revogadora, ficando ressalvada a hipótese de o Congresso Nacional dispor de forma contrária por meio de decreto-legislativo na forma do art. 62 e parágrafos da Constituição.

III

30. Dessa forma, em face das razões jurídicas apresentadas ao longo do presente Parecer, com fundamento no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e no art. 28 do Decreto nº 9.745, de 2019, respondendo ao questionamento formulado, entendemos que a desoneração conferida pelo artigo 9º da Medida Provisória nº 905, de 2020, parece melhor se enquadrar na previsão do artigo 178 do Código Tributário Nacional, o que impediria a retirada do benefício para os contratos celebrados no período de vigência da medida provisória revogada.

À consideração.

Brasília, 18 de maio de 2020.

Documento assinado eletronicamente

ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 7699/2020/ME.

2. Submeto à consideração do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário, com sugestão de posterior remessa à Secretaria Executiva do Ministério da Economia.

ADRIANO CHIARI DA SILVA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI nº 7699/2020/ME.

2. À Divisão de Gabinete da PGFN, com sugestão de remessa à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em prosseguimento.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

INDEXAÇÃO. CONSULTAS: 7.2 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS. 7.2.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS. 7.2.2.12 DESONERAÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E CONTRIBUIÇÕES SUBSTITUTIVAS. 12. BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. 12.1 RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA E O ART. 14 LRF

PAULSEN. Leandro. Curso de direito tributário completo – 10. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 28/07/2020, às 12:13, 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 **Ênio Alexandre Gomes Bezerra da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 28/07/2020, às 12:17, 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 **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 28/07/2020, às 13:27, 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 **8124418** e o código CRC **C166C637**.

Referência: Processo nº 18220.100204/2020-72

SEI nº 8124418



DESPACHO Nº 322/2020/PGFN-ME

Processo nº 18220.100204/2020-72

APROVO o PARECER SEI Nº 7699/2020/ME (8124418), que se manifesta acerca de consulta formulada pela Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria Especial da Receita Federal "acerca da interpretação e aplicação do artigo 195, § 6º, da Constituição Federal (CF) e do artigo 178 do Código Tributário Nacional (CTN), no contexto da revogação da Medida Provisória nº 905, de 11 de novembro de 2019, especificamente sobre a revogação da isenção prevista em seu artigo 9º " (8077927).

Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, consoante sugerido.

Documento assinado eletronicamente

RICARDO SORIANO DE ALENCAR

Procurador-Geral da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Soriano de Alencar, Procurador(a)-Geral da Fazenda Nacional**, em 28/07/2020, às 20:54, 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 **9498936** e o código CRC **70DBFDE1**.