



PARECER SEI Nº 19/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF

ACESSO RESTRITO – Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, Art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. IRPJ. CSLL. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS.

Tributário. Definição do lucro real, para fins de tributação do IRPJ e da CSLL. Dedução das subvenções para investimento. Alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160, de 2017. Definição da natureza de benefícios estaduais como subvenção de investimento. Créditos presumidos de ICMS. Necessidade de observância dos requisitos descritos na legislação vigente. Retroatividade da norma não restrita aos fatos geradores ocorridos após os efeitos da Lei nº 12.973/2014.

Processo SEI nº 10951.101494/2018-91

I

A Coordenação-Geral de Representação Judicial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional encaminha a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGFN) consulta sobre a inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo regime do lucro real e os efeitos decorrentes da Lei Complementar nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

2. Seguem os termos da consulta encaminhada pela CRJ/PGFN, *in verbis*:

“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 viabilizava 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): ‘(...).

(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 N° 502/2016.

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:

1. 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?

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

a. 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)?

3. É o relatório. Passa-se a opinar.

II

4. De início, importa esclarecer que o presente opinativo está restrito, única e exclusivamente, aos aspectos de direito tributário material, tendo-se em vista as atribuições regimentais desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, previstas no art. 13 da Lei Complementar N° 73, de 1993, e no art. 22 do Regimento Interno da PGFN^[1].

5. Sobre o tema, e como bem colocado pela consulta formulada pela CRJ/PGFN, a Lei Complementar n° 160, de 7 de agosto de 2017, acrescentou os §§ 4° e 5° ao art. 30 da Lei n° 12.973/2014, além de prever, em seu art. 10, que a natureza de subvenção para investimento 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 § 2° do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos da Lei Complementar:

Lei Complementar n° 160/2017

"Art. 9° O art. 30 da Lei n° 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4° e 5°:

Art. 30 As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I – (...);

§ 4° 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.

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

"Art. 10. O disposto nos §§ 4° e 5° do art. 30 da Lei n° 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 § 2° 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. 3° desta Lei Complementar."

6. A questão posta na consulta reside, justamente, em avaliar se a alteração legislativa supramencionada impacta, de alguma forma, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, se positiva a resposta, qual a extensão desse impacto.

7. Para chegar a essa resposta, importa, inicialmente, investigar por que a definição de alguma grandeza como subvenção para investimento poderia provocar algum efeito na tributação do IRPJ e da CSLL.

8. O art. 30 da Lei n° 12.973/2014, em sua redação original, deixou claro que as subvenções para investimento, que cumprissem os requisitos descritos no dispositivo, não seriam computadas na determinação do lucro real, ou seja, não comporiam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

9. Sendo assim, e diante do conteúdo do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, combinado com as recentes alterações advindas da Lei Complementar nº 160, de 2017, é possível constatar-se a vontade do legislador no sentido de que as subvenções para investimento que cumpram os requisitos descritos na lei sejam excluídas da base de cálculo dos tributos em questão.

10. O art. 1º, par. único, inciso III, da Lei Complementar nº 24, de 1975, incluiu os créditos presumidos de ICMS dentre os benefícios e incentivos de ICMS que serão concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

11. Nesse contexto, e tendo-se em vista o teor do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 recém

acrescido pela Lei Complementar nº 160, de 2017, e do art. 10 da mesma Lei Complementar, é possível estabelecer aqui a primeira conclusão em resposta à consulta formulada pela CRJ/PGFN: diante da Lei Complementar nº 160/2017, é correto afirmar que os créditos presumidos de ICMS que cumpram os requisitos da legislação vigente à época dos fatos geradores, bem como do 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.

12. Fixada a primeira conclusão, e diante dos demais questionamentos formulados pela consulente, é necessário ainda avaliar-se se essa determinação para exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL retroage e, se positiva a resposta, se retroage para abarcar inclusive os fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014.

13. Pois bem. Sobre a retroatividade da norma insculpida no § 4º do art. 30, não só o teor do § 5º acrescentado ao art. 30 pela Lei Complementar nº 160, de 2017, permite concluir pela existência de expressa determinação legal a favor de sua ocorrência, como também o art. 10 da mesma Lei Complementar:

“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 As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I – (...);

§ 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.”

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.”

14. Ao determinar a aplicação do disposto no § 4º aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, e ao estabelecer que tais dispositivos aplicam-se, inclusive, para os incentivos e benefícios fiscais de ICMS instituídos por legislação estadual publicada até a data de início de produção dos efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, a própria Lei Complementar em comento deixou claro que o teor do § 4º não teria somente efeitos prospectivos, mas também aplicar-se-ia para os fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, inclusive quanto aos créditos presumidos de ICMS instituídos em desacordo com a Constituição Federal antes da produção de efeitos da indigitada Lei Complementar.

15. Logo, por expressa determinação legal, a Lei Complementar nº 160, de 2017, aplica-se a fatos pretéritos, de maneira a conferir a natureza de subvenção para investimento inclusive aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS instituídos até o início da produção de efeitos do novo diploma legal.

16. A questão central da presente manifestação é então avaliar qual o marco temporal dessa retroatividade – se os parágrafos 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, incluídos pela Lei Complementar nº 160, de 2017, podem retroagir ou não a período anterior à aplicação dos efeitos do próprio art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

17. Para responder a esse ponto, importa examinar se o reconhecimento da natureza de subvenção para investimento aos créditos presumidos de ICMS que cumpram os requisitos legais é capaz de impactar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL somente após a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, ou se essa natureza de subvenção para investimento também acarretaria impactos na determinação do lucro real relativa aos fatos geradores ocorridos antes mesmo da vigência da Lei nº 12.973/2014.

18. Em outras palavras: há, na legislação anterior à Lei nº 12.973/2014, dispositivos que determinam que as subvenções para investimento que cumpram os requisitos legais não serão computadas no lucro real? E, se positiva a resposta, há diferença substancial entre o tratamento conferido às subvenções de investimento na Lei nº 12.973/2014 e na legislação anterior, capaz de restringir a retroatividade da definição desses incentivos e benefícios como subvenção de investimento às datas em que a Lei nº 12.973/2014 passou a produzir efeitos (vide arts. [121](#) 75 e 119 da Lei)?

19. É o que se pretende analisar na legislação abaixo descrita.

20. O Decreto-Lei nº 1.598/1977, em seu art. 38, § 2º, assim determina:

Art. 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

I - ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital;

II - valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

IV - lucro na venda de ações em tesouraria.

§ 1º - O prejuízo na venda de ações em tesouraria não será dedutível na determinação do lucro real.

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

21. O art. 19, §§ 3º e 4º, a que o § 2º do art. 38 do mesmo Decreto-Lei fez referência, assim determinava em sua redação anterior à lei nº 12.973/2014:

“Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que

exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados;
II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e
III – outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
(...)
§ 3º - O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as letras *a*, *b*, *c* e *e* do § 1º não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.
§ 4º - Consideram-se distribuição do valor do imposto:
a) a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;
b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.
(...).”

22. Já a Lei nº 11.941/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição - RTT, em seu art. 18, também tratou da exclusão das subvenções para investimento do lucro real das pessoas jurídicas sujeitas ao novo Regime e, dentre outros requisitos de ordem contábil, e a indicação das hipóteses em que tais valores seriam tributados (§1º do art. 18), definiu, em seu inciso III, a condição referente ao registro e a manutenção do valor das subvenções como reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976. Ou seja, a partir do advento da Lei nº 11.941/2009, já havia mudado a forma de registro contábil das subvenções para investimento, para fins de exclusão do lucro real:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17^[3] desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

23. Foi publicada, então, a Lei nº 12.973/2014, que revogou o RTT e os artigos 15 a 18 da Lei nº 11.941/2009, alterou a redação do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e previu, em seu art. 30, as condições para exclusão das subvenções para investimento do lucro real, e as hipóteses em que tais valores seriam tributados. Vale destacar que o diploma legal ora em foco manteve a exigência de registro contábil das subvenções para investimento em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

24. Com o escopo de verificar se as alterações advindas da Lei nº 12.973/2014 ao tratamento conferido às subvenções para investimento pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977 foram substanciais, transcreve-se abaixo a nova redação do art. 19 do referido Decreto-Lei, tendo-se em mente que foi mantida a redação do § 2º do art. 38 deste último diploma normativo:

Art. 19. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período-base, ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

I - a parte das receitas financeiras que exceder das despesas financeiras, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados;

II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e

III - outras receitas ou outras despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - Revogado;

V - as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção e redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo poder público; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

VI - ganhos ou perdas decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...).

§ 3º O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que poderá ser utilizada somente para: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - aumento do capital social. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 4º - Consideram-se distribuição do valor do imposto:

a) a restituição de capital aos sócios, em caso de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

b) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

25. Dos dispositivos legais supratranscritos, pode-se constatar que o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei

nº 1.598/1977 determinava – desde a vigência do dispositivo – o não cômputo das subvenções para investimento na determinação do lucro real, desde que registradas contabilmente como reserva de capital – a qual só poderia ser utilizada para absorção de prejuízos ou ser incorporada ao capital social – e desde que cumpridas as demais condições descritas no dispositivo.

26. Com o advento da Lei nº 11.941/2009, a exclusão das subvenções para investimento do lucro real das pessoas jurídicas sob o RTT precisaria cumprir novas regras de registro contábil, dentre as quais estava a necessidade de registro e manutenção de tais valores em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

27. Já a Lei nº 12.973/2014 previu o fim do Regime Tributário de Transição, e alterou o art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, ao acrescentar o inciso V em seu *caput* e os incisos I e II em seu § 3º, cuja principal diferença em relação à redação do art. 38 do mesmo diploma legal – que teve a sua redação mantida incólume – foi a alteração do termo contábil “reserva de capital” para “reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976”:

Lei nº 6.404/1976

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do *caput* do art. 202 desta Lei).

28. Logo, antes da Lei nº 11.941/2009 e da Lei nº 12.973/2014, a legislação já estabelecia a possibilidade de exclusão das subvenções para investimento do lucro real, mas exigia que fossem registradas como reserva de capital, a qual é prevista no art. 200^[4] da Lei nº 6.404/1976. Com as alterações advindas da Lei nº 11.941/2009 e da Lei nº 12.973/2014, tais subvenções passaram a exigir, para serem passíveis de dedução do lucro real, o respectivo registro na reserva de incentivos fiscais a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976 – que é uma das modalidades de reserva de lucros, termo empregado pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014, *caput*.

29. A própria Lei nº 11.941/2009, em seu art. 18, *caput*, ao determinar as alterações de ordem contábil no registro das subvenções para investimento, fez expressa referência ao tratamento tributário do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 dessas subvenções: “*Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (...)*”

30. A análise da legislação acima exposta foi desenvolvida com o único propósito de se buscar, na Lei nº 12.973/2014, alguma alteração substancial no tratamento anteriormente conferido às subvenções para investimento, que pudesse justificar a retroação limitada dos benefícios previstos nos arts. 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017.

31. No entanto, a análise revelou que as alterações advindas da Lei nº 12.973/2014, no tocante ao tratamento conferido às subvenções para investimento, referem-se, basicamente, à forma de registro contábil dessas subvenções para fins de dedução do lucro real, e à exclusão de algumas condições e requisitos, agora melhor organizados em forma de incisos.

32. Não obstante seja importante reconhecer que a estrutura do artigo (art. 30 da Lei nº 12.973/2014) em que inseridas as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160, de 2017, favoreceria a tese de limitação dos respectivos efeitos à entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, há que se convir que tal raciocínio estritamente formal poderia macular a coerência que deve pautar a atuação da Fazenda Pública, pois implicaria em sustentar que, não obstante o tratamento tributário conferido às subvenções para investimento não tenha sofrido substanciais alterações desde o advento do Decreto-Lei nº 1.598/1977, os créditos presumidos de ICMS deveriam ser considerados subvenção de investimento e excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL somente a partir do advento da Lei nº 12.973/2014.

33. A persistência na defesa da natureza de subvenção de custeio para os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL com fatos geradores ocorridos antes de 2014 ou de 2015 (a depender da opção feita pela pessoa jurídica com base nos arts. 75 e 199 da Lei nº 12.973/2014), enquanto se admitiria que, após esses marcos temporais, os benefícios de ICMS passariam a ter natureza de subvenção para investimento, apesar de a Lei n 12.973/2014 não ter promovido mudança substancial no tratamento e na definição das subvenções para investimento, careceria de substrato jurídico, e poderia acarretar desnecessário aumento da litigiosidade.

34. Nesse contexto, importa citar a decisão proferida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça que, recentemente, determinou a exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por outros fundamentos que não a natureza de subvenção de investimento ou de custeio:

“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 LHES 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.

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 despreço 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 éticos-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).

35. Tal acórdão foi proferido anteriormente à rejeição dos vetos aos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, o que demonstra, já àquela época, um cenário desfavorável à tese fazendária, antes mesmo das alterações advindas da referida Lei Complementar.

36. Sendo assim, e diante do precedente do STJ, mas sobretudo do conteúdo do art. 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, e dos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, aliados à ausência de alteração substancial do tratamento tributário concedido às subvenções de investimento pela Lei nº 12.973/2014, cuja principal diferença em relação Decreto-Lei nº 1.598/1977 foi a forma de registro contábil dessas subvenções, conclui-se pela inexistência de fundamentos jurídicos para a adoção de posição que restrinja a retroatividade da definição desses benefícios e incentivos como subvenção de investimento às datas em que o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 passou a produzir efeitos.

37. Logo, a retroatividade assegurada pelo art. 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, e pelo § 5º do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, no entender desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, não está restrita aos fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014.

38. No que se refere ao questionamento da consulente atinente à possibilidade de imposição de requisitos adicionais, uma breve digressão se faz necessária.

39. Por certo que, para os fatos geradores posteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014 (nos termos dos arts. 75 e 119 da referida Lei), é imprescindível o cumprimento dos requisitos e condições do art. 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, e do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, sendo vedada a exigência de outros requisitos adicionais, por expressa determinação do § 4º recém acrescentado ao art. 30 pela Lei complementar em comento:

“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. ”

40. Já para os fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 12.973/2014, em observância ao princípio *tempus regit actum*, consagrado no art. 144^[5] do CTN, e dada a impossibilidade de se exigir o cumprimento de eventuais requisitos que sequer existiam até então, deve ser exigido o cumprimento dos requisitos exigidos na legislação vigente à época dos fatos geradores para dedução das subvenções de investimentos do lucro real, acrescido do cumprimento dos requisitos do art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017, cujo prazo para cumprimento iniciou-se com a vigência da própria Lei Complementar:

Lei Complementar nº 160/2017

“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.”

“Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

§ 1º (...).”

“Art. 8º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar deverá ser aprovado pelo Confaz no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data de publicação desta Lei Complementar, sob pena de perderem eficácia as disposições dos arts. 1º a 6º desta Lei Complementar”.

41. Por fim, remanesce ainda mais um questionamento da consulta elaborada pela CRJ/PGFN, que indaga se até mesmo os contribuintes que não questionaram administrativamente a exação nem a judicializaram, recolhendo as quantias exigidas, terão direito à restituição administrativa do indébito, de forma que somente estariam excluídos da retroatividade os contribuintes com decisão judicial transitada em julgado em sentido desfavorável.

42. Em respeito ao princípio da isonomia, não vislumbramos fundamentos jurídicos para limitar a retroatividade da norma de maneira a excluir os contribuintes que pagaram a exação, ao invés de questioná-la administrativa ou judicialmente. No entanto, os pedidos de repetição de indébito desses contribuintes terão que observar o prazo prescricional, previsto no art. 168^[6] do CTN.

43. Já o respeito à coisa julgada, previsto no inciso XXXVI^[7] do art. 5º da Constituição Federal, implica na exclusão da retroatividade dos contribuintes com decisão judicial transitada em julgado em sentido desfavorável. Todavia, a questão poderá ser melhor respondida pela CRJ/PGFN.

44. Não custa lembrar, mais uma vez, que a presente manifestação tem sua aplicação restrita a questões envolvendo o cômputo de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, objeto da consulta encaminhada pela CRJ/PGFN, cujos questionamentos passa-se a responder de forma objetiva:

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?

R: Sim, diante da Lei Complementar nº 160/2017, é correto afirmar que os créditos presumidos de ICMS que cumpram os requisitos da legislação vigente à época dos fatos geradores, bem como do 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.

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?

R: Sim, somente os contribuintes com decisão judicial transitada em julgado em sentido desfavorável estarão excluídos da retroatividade assegurada pelo § 5º do art. 12.973/2014 e pelo art. 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, em face do respeito à coisa julgada, previsto no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal. Os demais contribuintes terão direito à restituição do indébito, respeitado o prazo prescricional definido em lei.

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)?

R: Não, tendo-se em vista que: ii.i) o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77 determinava – desde então – o não cômputo das subvenções para investimento na determinação do lucro real, desde que cumpridas as condições descritas no dispositivo; ii.ii) a Lei nº 12.973/2014 não trouxe nenhuma mudança substancial no tocante ao tratamento tributário conferido às subvenções para investimento capaz de justificar a defesa de natureza de subvenção de custeio antes de seus efeitos, e a defesa de natureza de subvenção de investimento após os seus efeitos. Suas alterações referem-se, basicamente, à forma de registro contábil dessas subvenções para fins de dedução do lucro real, e à exclusão de algumas condições.

III

45. Ante o exposto, conclui-se pela exclusão dos créditos presumidos de ICMS do cômputo do lucro real, desde que cumpridos os requisitos dispostos no art. 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017 – e na legislação vigente à época dos fatos geradores. Conclui-se, ainda, pela retroatividade dos benefícios previstos nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, retroatividade esta não restrita aos fatos geradores posteriores aos efeitos da Lei nº 12.973/2014.

46. À consideração superior^[8].

Brasília, 24 de abril de 2018.

Documento assinado eletronicamente

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO

Procuradora da Fazenda Nacional

[1]Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria MF Nº36, de 24 de janeiro de 2014: “Art. 22. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários compete coordenar o exame e a apreciação das matérias jurídicas pertinentes a assuntos tributários, aduaneiros e à dívida ativa no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.”

[2] Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014.

§ 1º A opção será irrevogável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os [arts. 3º, 72 a 75](#) e [93 a 119](#), que entram em vigor na data de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no [art. 75](#), aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os [arts. 1º e 2º e 4º a 70](#); e

II - as revogações previstas nos [incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117](#).

§ 2º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no [art. 96](#), aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os [arts. 76 a 92](#); e

II - as revogações previstas nos [incisos VII e IX do caput do art. 117](#).

[3] Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela [Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007](#), e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irrevogável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irrevogável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 16. As alterações introduzidas pela [Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007](#), e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no [art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo [§ 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela [Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), com as alterações da [Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007](#), e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo [§ 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela [Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela [Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007](#), e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo [§ 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece:

I – a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II – a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I – os métodos e critérios estabelecidos pela [Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), alterada pela [Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007](#), e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II – as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo [§ 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e pelos demais órgãos reguladores.

[4] Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

II - resgate, reembolso ou compra de ações;

III - resgate de partes beneficiárias;

IV - incorporação ao capital social;

V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).

Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

[5] Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

[6] Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

[7] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...).

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

[8] Indexação Lista Consultas: 4.1 Vigência da Legislação Tributária; 6.3.1.1 Repetição de Indébito; 8.1.3.1.1 IRPJ Aspectos gerais; 8.1.7 Imposto sobre Mercadorias e Serviços – ICMS; 8.2.2.5 CSLL; 13 Benefícios e Incentivos Fiscais

Texto-Chave: Retroatividade da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos da Lei Complementar nº 160 de 2017.



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto**, **Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 25/04/2018, às 16:49, conforme horário oficial de Brasília, com o emprego de certificado digital emitido no âmbito da ICP-Brasil, com fundamento no art. 6º, caput, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

Nº de Série do Certificado: 13849913



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 **0585162** e o código CRC **2575D788**.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

DESPACHO

Processo nº 10951.101494/2018-91

De acordo com o Parecer 19 (documento 585162), de autoria da Dra. Andrea Barreto.

À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária, com sugestão de remessa à CRJ/PGFN, por intermédio de seu Adjunto, em resposta à consulta formulada.

Sugiro ainda, que sejam enviadas cópias do Parecer e respectivos despachos de aprovação à Receita Federal do Brasil, para conhecimento.

Brasília, 27 de abril de 2018.

Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 27/04/2018, às 14:49, 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 **0598883** e o código CRC **5072ACB3**.

Referência: Processo nº 10951.101494/2018-91.

SEI nº 0598883



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária

DESPACHO

Processo nº 10951.101494/2018-91

Aprovo o Despacho PRACTP-CAT 0598883 e, portanto, o Parecer 19 (0585162).

Encaminhe-se conforme sugerido.

Brasília, 03 de maio de 2018.

Documento assinado eletronicamente

JOSÉ LEVI MELLO DO AMARAL JÚNIOR

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária



Documento assinado eletronicamente por **Jose Levi Mello do Amaral Junior, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 03/05/2018, às 12:41, 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 **0612939** e o código CRC **A27542C0**.

Referência: Processo nº 10951.101494/2018-91.

SEI nº 0612939