

## **A aplicação retroativa da Lei Complementar 160/2017**

O que a Receita Federal referenda sobre o tema com a Solução de Consulta nº 40, de 22 de março de 2021

CLÁUDIO TESSARI  
MARCELO POHLMANN

15/04/2021 16:16

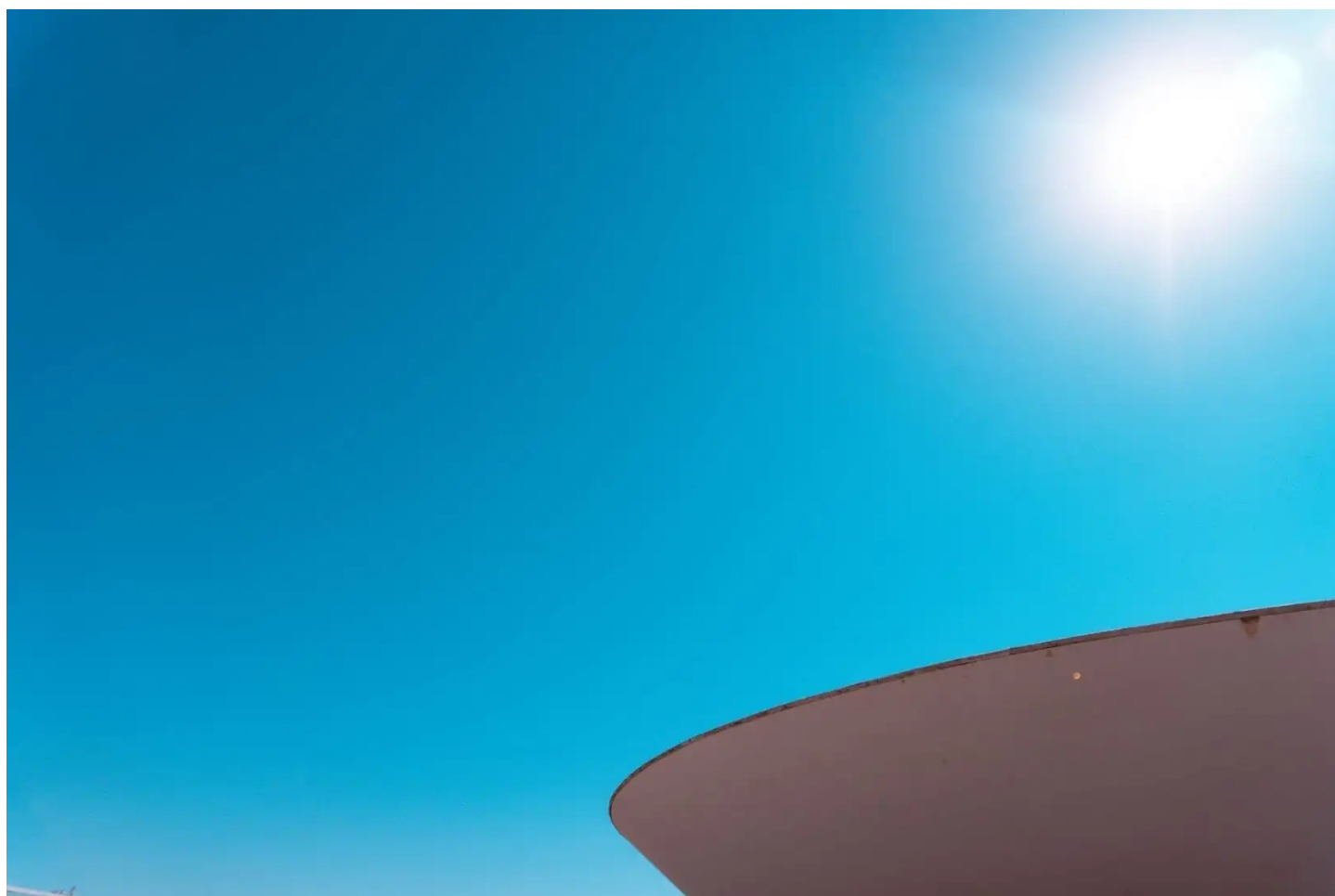


Foto: Unsplash

Com a vigência da Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, e do Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017, restou determinado que os benefícios fiscais de ICMS, instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do inciso II do art. 155 da CF/88, que atenderem às condições e/ou requisitos estabelecidos nessa legislação, como é o caso da isenção de ICMS, deverão ser qualificados como “subvenção para investimento”.

Assim, os valores correspondentes à fruição de tais benefícios fiscais de ICMS devem observar as condições e/ou requisitos preceituados no art. 30, I e II, § 1º, da Lei nº 12.973/2014 (c/c o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77), quando reconhecidos nas escriturações contábil e fiscal dos Contribuintes, conferindo-lhes, assim, o tratamento tributário de “subvenção para investimento”.



**JOTAPRO**  
— Poder —

A cobertura política mais especializada do Brasil, com **previsibilidade e transparência** para você tomar decisões e desenhar cenários

**CLIQUE PARA SABER MAIS**

Compreende, inclusive, fatos pretéritos (desde que não prescritos), com a consequente exclusão das referidas subvenções das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, haja vista o caráter interpretativo e/ou declaratório da LC nº 160/2017.

O objetivo de tal norma foi, justamente, tentar solucionar a questão da Guerra Fiscal, declarando/autorizando o direito dos Estados e do Distrito Federal a deliberarem, via Convênio sobre: a) a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de incentivos fiscais instituídos sem aprovação do CONFAZ; b) a reinstituição desses incentivos fiscais por legislação estadual que ainda esteja em vigor.

Com a referida Lei Complementar, alterou-se os §§ 4º e 5º, do art. 30, da Lei nº 12.973/2014, que passaram a vigor com nova redação, qualificando os incentivos e

os benefícios fiscais ou financeiros fiscais concedidos sem a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) como subvenções para investimento, possibilitando a sua exclusão da base de cálculo do lucro real para fins de tributação do IRPJ e da CSLL.

---

**Sabe-se que as leis destinadas a interpretar preceitos da legislação tributária têm aplicação retroativa, sendo que o fundamento para essa postura é o de que tais normas, porque não inovam no mundo jurídico, ao contrário, apenas explicitam o entendimento e os fins do legislador, certamente declaram um conteúdo já existente.**

Com a edição da referida Lei Complementar nº 160/2017, permitia-se apenas a exclusão da quantia alocada como subvenção para investimento da base de cálculo do PIS, da Cofins, do IRPJ e da CSLL, ou até mesmo da CPRB, em razão das respectivas disposições constantes dos artigos 1º, § 3º, X, da Lei nº 10.637/2002; 1º, § 3º, da Lei nº 10.833/2003; 38, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 c/c 30, da Lei nº 12.973/2014.

A existência de normas interpretativas, assim como a possibilidade de serem examinadas no âmbito do Poder Judiciário, é reconhecida há tempos pelo Plenário do Supremo Tribunal, conforme se pode comprovar com a análise do conteúdo do acórdão proferido nos autos da Medida Cautelar em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) nº 605<sup>[1]</sup>.

Cabe ressaltar que, posteriormente (08 de março de 2002), o mérito da referida ADI foi analisado por mero despacho proferido pelo ministro relator, que julgou “extinto este processo de controle abstrato de constitucionalidade, em virtude da perda superveniente de seu objetivo”, tendo o processo transitado em julgado em 25 de março de 2002, mantendo o acórdão que indeferiu a medida cautelar que, por força das disposições constantes do art. 102, § 2º, da CF/88<sup>[2]</sup>, possui eficácia *erga omnes* e deverá influenciar (vincular) “aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas, federal, estadual e municipal”, inclusive, então, nas decisões que venham a ser proferidas pelo Poder Judiciário.

Assim sendo, está pacificado no âmbito do Supremo Tribunal Federal, com efeitos vinculantes, que a lei declaratória interpretativa só não poderá retroagir seus efeitos nas seguintes situações: a) irretroatividade da lei penal desfavorável (art. 5º, XL, da CF/88); b) preservação do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF/88); c) garantia da não cobrança de tributo em relação a fatos geradores anteriores à lei que os instituir ou aumentar (art. 150, III, a, da CF/88), bem como que tais leis interpretativas “expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais”.

Contudo, dito tratamento tributário não foi instituído/constituído pela citada LC nº 160/2017, mas, tão somente, reconhecido, visto que a repercussão dos seus efeitos, para fins de qualificação dos referidos benefícios fiscais de ICMS, como “subvenção para investimento” (com os correspectivos ajustes na apuração do IRPJ e CSLL), compreende fatos geradores anteriores à publicação e/ou edição da aludida lei, conforme, aliás, restou expressamente previsto no art. 10 da referida Lei Complementar e nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.974/2014.

Dessa forma, como a Lei Complementar nº 160/2017 não trata de nenhuma das hipóteses impeditivas referidas anteriormente e ainda buscou regulamentar situações pretéritas, ou seja, os benefícios fiscais ou financeiros fiscais já concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, sem a autorização do CONFAZ, fazendo referência, inclusive, aos processos administrativos e judiciais que tratam da referida matéria, forçoso é concluir que a sua natureza é meramente declaratória interpretativa, já que se limitou a explicitar a situação tributária em que os benefícios fiscais ou financeiros fiscais já concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, sem a autorização do CONFAZ, deverão ser validados, estabelecendo requisitos para tanto, e qualificando-os como subvenções para investimento, o que justifica/autoriza a sua aplicação retroativa, com fulcro nas disposições do art. 106, do CTN<sup>[3]</sup>.

Importantíssimo ressaltar que tal entendimento foi recentemente referendado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta nº 40, de 22 de março de 2021, publicada em 26 de março de 2021, Edição nº 58, Seção 1, página 22, do Diário Oficial da União, no sentido de que “o disposto no § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2020 (sic)<sup>[4]</sup>, aplica-se retroativamente, nos termos do § 5º desse mesmo artigo, não podendo desfazer coisa julgada, e alcança os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data do início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017”<sup>[5]</sup>.

Tenha acesso completo ao nosso serviço de inteligência política e jurídica, com alertas, análises e relatórios exclusivos.

## CONHEÇA O JOTA PRO

Ao informar meus dados, eu concordo com a [Política de Privacidade](#) e com os [Termos de Uso](#).

Eu concordo em receber comunicações.

### Solicite uma demonstração

---

[1] É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se relevam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional. (...) O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder Público eventualmente configuradora de restrição gravosa ao *status libertatis* da (CF, art. 5º, XL); ao *status subjectionalis* do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, a) e à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI). Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gera nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade, a questão da retroatividade das leis interpretativas. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos,

acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em indeferir a medida cautelar. (ADI nº 605/MC-DF, STF, Plenário, relator ministro Celso de Mello, v.u., j. 23.1.1991, DJ 05.03.1993, p. 2.897).

[2] Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade (...) produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (grifou-se)

[3] Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

[4] Não obstante constar de forma expressa no bojo da Solução de Consulta nº 40/2021 que a Lei nº 12.973 é de 2020, certamente configura-se num erro de digitação.

[5] Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=116318>>. Acesso em: 29 de março de 2021.

---

**CLÁUDIO TESSARI** – Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS). Mestre em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis - UniRitter Laureate International Universities. Especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUC-RS. Professor visitante de cursos de pós-graduação. Sócio do Instituto de Direito Tributário (IET). Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS. Advogado tributarista.

**MARCELO POHLMANN** – Doutor e mestre em Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal pela Escola de Administração Fazendária (ESAF)/Fundação Getúlio Vargas (FGV)/Universidade de Münster, Alemanha. Professor adjunto da Escola de Negócios da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS). Coordenador do Curso de Especialização em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico da PUC-RS. De setembro de 1993 a fevereiro de 2020, exerceu o cargo de Procurador da Fazenda Nacional. Sócio do Instituto de Estudos Tributários (IET). Advogado tributarista e contador.

Os artigos publicados pelo JOTA não refletem necessariamente a opinião do site. Os textos buscam estimular o debate sobre temas importantes para o País, sempre prestigiando a pluralidade de ideias.