

Exigência de regularidade fiscal ilegal para aproveitamento de crédito fiscal

Em 2 de janeiro de 2024, a Receita Federal publicou a Instrução Normativa (IN) nº 2.170/23, regulamentando a habilitação das pessoas jurídicas interessadas no aproveitamento de crédito fiscal decorrente de subvenção de investimentos, previsto pela Lei nº 14.789/23 em substituição ao antigo regime.

Dentre os aspectos regulamentados pela IN RFB nº 2.170/23, chama atenção que o deferimento da habilitação foi condicionado à regularidade fiscal de tributos federais, exigência que não aparece na Lei nº 14.789/23. Seu suporte legal seria o artigo 60 da Lei nº 9.069/95, que genericamente condiciona a concessão ou reconhecimento de incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos federais, à comprovação pelo contribuinte de sua regularidade fiscal perante a União.

Contudo, como a Lei nº 14.789/23 nada prevê acerca da regularidade fiscal do contribuinte para aproveitamento do crédito, aparenta haver antinomia com a regra geral da Lei nº 9.069/95, solucionada pelo artigo 2º, § 2º, da Lindb com a prevalência da norma específica (*Lexis specialis derogat generali*).

Especialmente ao se considerar que a Lei nº 9.069/95, fruto da conversão da MP nº 1.097/95, tinha como objeto o sistema monetário, sendo norma essencialmente de direito financeiro. Já a Lei nº 14.789/23, conversão da MP nº 1.185/23, dispõe sobre habilitação de crédito fiscal decorrente das subvenções de investimento, ou seja, é norma eminentemente tributária.

Não bastasse, as Leis nº 12.973/14, 10.637/02 e 10.833/03, que excluem as subvenções de investimento das bases de cálculo do IRPJ/CSLL e do PIS/Cofins, também não previam a necessidade de o beneficiário possuir situação fiscal regular.

Nem deveriam prever, pois o benefício fiscal relacionado à subvenção de investimento tem caráter extrafiscal, visando que as pessoas jurídicas implantem, ampliem, modernizem ou diversifiquem seu empreendimento econômico no território do ente federativo que concedeu a subvenção.

Nessa linha, a exclusão da subvenção das bases dos tributos acima, como ocorria anteriormente, ou a permissão de creditamento, como passou a prever a Lei nº 14.789/23, visa a atrair novos negócios



ou ampliá-los. Logo, dificultar o acesso do contribuinte a tal incentivo parece destoar da *mens legis*.

Além disso, sem textual previsão legal, a IN RFB nº 2.170/23 não poderia extrapolar sua função regulamentadora para criar exigência não prevista na norma instituidora do benefício fiscal.

Como bem alerta a ministra Regina Helena Costa do Superior Tribunal de Justiça, existe “*a prática, infelizmente reiterada, de, por meio de tais atos, expedirem-se normas que, a pretexto de propiciarem a adequada execução da lei tributária, geram deveres ou impõem restrições a direitos nela não previstos, pelo que acabam por vulnerá-la, diante de sua manifesta incompatibilidade*” [1].

O professor Luís Eduardo Schoueri bem esclarece que o poder regulamentador conferido aos atos da administração pública, pela lei, não é carta branca, pois “[...] *deve o ato da Administração observar os contornos legais, permanecendo o poder regulamentar dentro das raias que lhe foram postas pela Constituição Federal*”. [2]

Embora o assunto seja controvertido na jurisprudência, existem precedentes recentes dos Tribunais Regionais Federais da 1ª, 3ª e 5ª Região afastando a necessidade de comprovação de regularidade fiscal pelo contribuinte beneficiário de incentivo fiscal, quando exigida apenas por ato infralegal.

O Decreto nº 5.906/06 exigia certidão de regularidade fiscal para que empresas produtoras de bens e serviços de informática pudessem usufruir do benefício fiscal previsto nas Leis nº 8.248/91 e 10.637/02. Ao analisar sua legalidade, o TRF-3 consignou que “*o decreto regulamentador extrapolou os limites legais ao prever restrição não disposta na lei instituidora, em flagrante violação ao princípio da legalidade. Referido princípio está previsto no artigo 37 da Constituição*” [3].

Em linha similar, o TRF 5 também concluiu que “[...] *a Administração, sob pretexto de regulamentar, extrapolar os limites legais, uma vez que a Lei nº 8.989/1995, que autoriza isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI na aquisição de veículo por pessoa com deficiência, portanto, específica para o caso, não exige a certidão de regularidade fiscal para concessão do benefício*” [4].

Por sua vez, o TRF 1 também afastou a necessidade de apresentação de certidão de regularidade fiscal para fruição dessa isenção de IPI, pois, “*atos normativos de natureza administrativa que visam regulamentar normas gerais e abstratas têm como função a complementação da disciplina contida em lei strictu sensu, sendo vedado extrapolar os limites da legislação em sede de decreto regulamentar, sob pena de ofensa ao princípio da reserva legal*” [5].

Portanto, eventuais negativas de habilitação dos interessados ao aproveitamento de créditos previsto pela Lei nº 14.789/23, com fundamento na exigência de regularidade fiscal trazida pela IN RFB nº 2.170/23, podem ser questionadas judicialmente, buscando-se o reconhecimento de extrapolação do caráter regulamentar.



[1] COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional 9. ed. São Paulo: Saraiva Educa, 2019.

[2] SCHOUERI, L. E. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da administração como condição para aplicação da lei tributária. In Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 1, p. 191-218.

[3] TRF-3, 4ª Turma, ApCiv – APELAÇÃO CÍVEL – 0017379-25.2015.4.03.6105, Rel. Desembargador Federal ANDRE NABARRETE NETO, julgado em 18/11/2022, Intimado via sistema DATA: 22/11/2022

[4] TRF-5 – Ap: 08063282820214058300, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL VLADIMIR SOUZA CARVALHO, Data de Julgamento: 25/01/2022, 4ª TURMA.

[5] TRF-1 – AC: 10056215920204013600, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSES, Data de Julgamento: 09/11/2021, SEXTA TURMA, Data de Publicação: REPDJ 11/11/2021 PAG REPDJ 11/11/2021 PAG.

Autores: João Luiz Vidal Jr., Pedro Halembeck de Arruda