

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GUILHERME HENRIQUE ALVES PACHECO

INCENTIVOS FISCAIS MUNICIPAIS E O PACTO FEDERATIVO: TRIBUTAÇÃO DE
IRPJ E CSLL



CURITIBA - PR

2023

GUILHERME HENRIQUE ALVES PACHECO

INCENTIVOS FISCAIS MUNICIPAIS E O PACTO FEDERATIVO: TRIBUTAÇÃO DE
IRPJ E CSLL

Relatório Técnico-Científico apresentado ao curso de Especialização/MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto

CURITIBA - PR

2023

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, minha família, especialmente minha querida esposa Aline, que me acompanhou e deu suporte durante todo o curso, mesmo após o nascimento de nosso filho, Heitor, que mudou completamente nossas vidas. Seu suporte foi fundamental para enfrentar os desafios que surgiram ao longo do percurso.

Deixo meus cumprimentos e agradecimentos, também, ao corpo docente do programa de pós-graduação da Universidade Federal do Paraná, que dedicaram muito do seu valioso tempo para compartilhar conosco seu conhecimento e experiências de vida de forma enriquecedora e a nos inspirar a sermos cidadãos e profissionais cada vez melhores, nos provocando e desafiando a construir e desenvolver o conhecimento.

Por fim, agradeço ao nobre professor Doutor Romualdo Douglas Colauto, pela paciência, dedicação e carinho que tem pelo curso e pelos seus alunos, especialmente sendo essencial e paciente no suporte que precisei para a conclusão do presente trabalho.

RESUMO

O presente relatório tem como objetivo analisar a questão da tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os incentivos fiscais concedidos pelos municípios. O estudo adota uma abordagem multidisciplinar, combinando análises jurídicas, econômicas e entrevistas com especialistas para avaliar os impactos e desafios dessa prática. A pesquisa começa com uma análise detalhada dos aspectos conceituais relacionados ao federalismo fiscal, autonomia municipal, incentivos fiscais e natureza do IRPJ e CSLL. Destaca-se a importância dos incentivos fiscais municipais como ferramentas para atrair investimentos, promover o desenvolvimento econômico e regional, e melhorar a qualidade de vida nas comunidades locais. No entanto, a tributação federal sobre esses incentivos levanta questões jurídicas e econômicas significativas. A metodologia adotada incluiu revisão bibliográfica, pesquisa documental, análise de precedentes judiciais e análise de dados econômicos. Os resultados indicam que a tributação do IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais municipais é uma questão multifacetada, que deverá ser analisada conforme o caso concreto, avaliando impactos variados, incluindo a atração de investimentos, geração de empregos, desenvolvimento econômico e equidade fiscal.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Contribuição Social. Município. Análise Jurídica. Incentivo Fiscal.

ABSTRACT

The aim of this report is to analyze the issue of Corporate Income Tax (IRPJ) and Social Contribution on Net Profits (CSLL) taxation on tax incentives granted by municipalities. The study takes a multidisciplinary approach, combining legal and economic analysis and interviews with experts to assess the impacts and challenges of this practice. The research begins with a detailed analysis of conceptual aspects related to fiscal federalism, municipal autonomy, tax incentives and the nature of IRPJ and CSLL. It highlights the importance of municipal tax incentives as tools for attracting investment, promoting economic and regional development, and improving the quality of life in local communities. However, federal taxation of these incentives raises significant legal and economic issues. The methodology adopted included a literature review, documentary research, analysis of judicial precedents and analysis of economic data. The results indicate that the taxation of IRPJ and CSLL on municipal tax incentives is a multifaceted issue with varied impacts, including the attraction of investment, job creation, economic development and fiscal equity.

Keywords: Income tax. Social Contribution. Municipalities. Legal Analysis. Tax Incentives.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	6
1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO	7
1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO.....	7
1.4 FEDERALISMO E ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O PODER DE TRIBUTAR	9
2 METODOLOGIA	13
3 DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS	15
3.1 ANÁLISE JURÍDICA.....	15
3.2 ANÁLISE ECONÔMICA	16
3.3 ANÁLISE DOS ASPECTOS CONTÁBEIS	17
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	20
REFERÊNCIAS	22

1 INTRODUÇÃO

O presente relatório tem como objetivo analisar a questão da tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os incentivos fiscais concedidos pelos municípios, destacando as implicações para o pacto federativo e a autonomia municipal. Essa questão tem gerado debates significativos no contexto jurídico e tributário brasileiro.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A contextualização do tema da tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os incentivos fiscais municipais exige uma análise abrangente dos principais elementos que cercam essa questão. Este tópico busca fornecer uma visão geral dos antecedentes históricos, dos princípios do federalismo fiscal e da autonomia municipal, bem como dos debates que têm ocorrido em torno dessa temática.

os últimos anos, os debates sobre a tributação federal ganharam destaque devido a preocupações com a arrecadação da União e à busca por equilíbrio fiscal. Nesse contexto, a tributação do IRPJ e da CSLL sobre o lucro de empresas beneficiadas por incentivos fiscais municipais se tornou uma questão controversa.

A União argumenta que a tributação é necessária para evitar a erosão da base tributária e a elisão fiscal, ou seja, o planejamento tributário abusivo. Por outro lado, os municípios defendem sua autonomia e a legitimidade de conceder incentivos fiscais como forma de estimular o crescimento econômico local.

A tributação do IRPJ e da CSLL sobre os incentivos fiscais municipais é uma questão que envolve não apenas aspectos econômicos e jurídicos, mas também políticos e sociais. A compreensão adequada desse tema requer uma análise detalhada de todos os elementos envolvidos, considerando as implicações para o federalismo fiscal, a autonomia municipal e o desenvolvimento regional.

Nas próximas seções deste relatório, aprofundaremos a discussão sobre a tributação dos incentivos fiscais municipais, examinando os argumentos apresentados por ambas as partes e avaliando os precedentes jurídicos relevantes. Buscaremos contribuir para o debate informado sobre essa questão complexa e fundamental para o sistema tributário brasileiro.

1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO

O presente relatório tem como objetivo analisar a questão da tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os incentivos fiscais concedidos pelos municípios.

1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

A importância prática deste estudo é substancial e se manifesta em várias dimensões que afetam diretamente a sociedade brasileira, o desenvolvimento regional, a arrecadação fiscal e a governança pública. Para compreender plenamente essa relevância, é essencial analisar cada um desses aspectos em detalhes.

Em primeiro lugar, a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os incentivos fiscais municipais tem um impacto direto na autonomia dos municípios. A Constituição Federal de 1988 conferiu aos municípios a prerrogativa de legislar e tributar sobre assuntos de interesse local, incluindo questões tributárias.

Ao conceder incentivos fiscais como forma de atrair investimentos e fomentar o desenvolvimento econômico em seus territórios, os municípios estão exercendo essa autonomia de maneira legítima. A tributação federal sobre esses incentivos representa uma interferência nas decisões locais e, potencialmente, enfraquece a capacidade dos municípios de tomar medidas que considerem mais adequadas às suas necessidades. Portanto, a análise detalhada dessa questão é de suma importância para garantir que os princípios do federalismo fiscal e da autonomia municipal sejam preservados, promovendo a governança local e o desenvolvimento regional.

Outro aspecto relevante é o impacto sobre o desenvolvimento econômico e regional. Os incentivos fiscais municipais desempenham um papel fundamental na atração de investimentos para áreas que necessitam de estímulo econômico. Atribuir a tributação do IRPJ e CSLL sobre esses incentivos pode desencorajar empresas de se estabelecerem em regiões menos desenvolvidas, onde esses incentivos são mais necessários.

A tributação federal sobre os incentivos fiscais municipais pode criar desincentivos econômicos para os municípios que buscam atrair indústrias, gerar empregos e promover o crescimento local. Isso pode ter um efeito cascata na economia regional, prejudicando a capacidade de as comunidades mais carentes se desenvolverem. Portanto, este estudo é de importância prática porque contribui para a avaliação dos impactos econômicos e regionais da tributação federal sobre os incentivos fiscais municipais e fornece informações críticas para a formulação de políticas públicas que promovam o desenvolvimento equitativo do país.

Sabe-se que a arrecadação federal é uma preocupação constante para a União, especialmente em um país de dimensões continentais como o Brasil. A tributação do IRPJ e da CSLL sobre os incentivos fiscais municipais é apresentada pela União como uma forma de proteger sua base tributária e garantir uma arrecadação estável.

No entanto, essa questão também está intrinsecamente ligada à justiça fiscal. A justiça fiscal implica a distribuição equitativa dos ônus tributários, levando em consideração a capacidade contributiva dos contribuintes e o impacto das políticas tributárias sobre a desigualdade social. A tributação dos incentivos fiscais municipais pode afetar negativamente a justiça fiscal ao desestimular políticas locais de desenvolvimento econômico. Assim, este estudo é relevante porque contribui para o debate sobre a arrecadação federal e a justiça fiscal, avaliando os trade-offs entre a arrecadação e a promoção do desenvolvimento regional e a equidade tributária.

Por fim, a importância prática deste estudo também está relacionada à melhoria da governança pública e da tomada de decisão. As decisões relacionadas à tributação federal dos incentivos fiscais municipais envolvem considerações técnicas, econômicas, jurídicas e políticas complexas.

A análise dessa questão fornece informações críticas para os legisladores, governantes e demais agentes públicos, permitindo-lhes tomar decisões informadas e embasadas em dados sólidos. Além disso, contribui para o fortalecimento da transparência e do debate público sobre políticas tributárias, essenciais para uma democracia saudável. Por isso, este estudo desempenha um papel importante na promoção de uma governança eficaz e na melhoria da qualidade das decisões públicas relacionadas à tributação federal e à autonomia municipal.

1.4 FEDERALISMO E ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O PODER DE TRIBUTAR

No federalismo fiscal brasileiro, cada ente federativo possui competências tributárias específicas, ou seja, tem o direito de instituir e arrecadar determinados impostos. Por exemplo, a União tem competência para tributar impostos como o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Os estados têm a prerrogativa de instituir impostos estaduais, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), enquanto os municípios podem instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), entre outros.

O federalismo fiscal brasileiro é uma manifestação da autonomia dos entes federativos, ou seja, a capacidade de cada um deles de legislar e arrecadar tributos de acordo com suas próprias necessidades e realidades. Essa autonomia é fundamental para que estados e municípios possam atender às demandas de suas populações de maneira mais eficaz, adaptando políticas tributárias e de gastos de acordo com suas realidades específicas.

O Princípio da Autonomia, no contexto do federalismo fiscal, vai além da mera repartição de competências tributárias. Ele também implica a capacidade de os entes federativos definirem suas políticas públicas e prioridades de acordo com seus próprios interesses e necessidades. Isso promove a descentralização do poder, tornando o governo mais próximo e responsivo às demandas dos cidadãos.

No entanto, o federalismo fiscal também apresenta desafios. A competição fiscal entre os entes federativos para atrair investimentos pode levar a concessões excessivas de incentivos fiscais, prejudicando a arrecadação e criando distorções na economia. Além disso, a complexidade do sistema tributário brasileiro pode dificultar a coordenação entre os diferentes níveis de governo. Portanto, o federalismo fiscal é um princípio fundamental que equilibra a autonomia dos entes federativos com a necessidade de coordenação e equidade no sistema tributário. É essencial para a governança eficaz de um país de dimensões continentais como o Brasil, mas requer um constante debate e ajuste para garantir seu funcionamento adequado.

Quanto à autonomia municipal refere-se ao princípio que confere aos municípios a capacidade de legislar e tributar em questões de interesse local. Isso significa que os municípios têm o direito de criar leis e tributos que atendam às

necessidades específicas de suas comunidades, desde que respeitem os limites estabelecidos pela Constituição Federal.

No contexto tributário, a autonomia municipal se manifesta na capacidade de os municípios estabelecerem suas próprias alíquotas e concederem incentivos fiscais para atrair investimentos e promover o desenvolvimento local. Essa autonomia é fundamental para a descentralização de poder e recursos, permitindo que os municípios exerçam um papel ativo na gestão de suas finanças e na promoção do bem-estar de seus cidadãos.

Já os incentivos fiscais municipais desempenham um papel crucial no desenvolvimento econômico e na atração de investimentos para os municípios brasileiros. Esses instrumentos, criados e geridos pelas administrações municipais, têm o objetivo de estimular o crescimento econômico local, gerar empregos, aumentar a arrecadação e melhorar a qualidade de vida das comunidades. Para uma compreensão mais profunda, é necessário detalhar esses incentivos fiscais, seus tipos, justificativas e impactos.

Hermano Notaroberto Barbosa afirma que os incentivos fiscais podem ser identificados por “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições”¹.

No âmbito municipal podem adotar diversas formas, sendo os mais comuns: (a) Isenções Fiscais: Os municípios podem isentar empresas de determinados tributos, como Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI); (b) Redução de Alíquotas: Outra estratégia consiste na redução das alíquotas de tributos municipais, tornando o ônus tributário menos oneroso para as empresas; (c) Créditos Tributários: Os municípios também podem conceder créditos tributários, permitindo que as empresas deduzam determinados valores devidos em tributos municipais; e (d) Incentivos Setoriais: Alguns municípios concedem incentivos específicos para determinados setores da economia, como a indústria, o comércio ou a tecnologia, com o objetivo de fortalecer essas áreas.

As justificativas para Incentivos Fiscais Municipais ocorrem por diversas razões: Desenvolvimento Econômico: Os incentivos atraem empresas para a região,

¹ BARBOSA, 2012, p.95

gerando investimentos e empregos locais. Isso pode estimular o crescimento da economia municipal; Concorrência Interurbana; Atração de Investimentos Estratégicos; Compensação de Desvantagens Regionais; Aumento da Arrecadação Futura (UTUMI, 2003).

Os incentivos fiscais municipais podem ter impactos significativos em várias áreas, incluindo: Desenvolvimento Econômico: Quando bem planejados, os incentivos podem impulsionar o crescimento econômico ao atrair novos investimentos e empresas; Geração de Empregos: A criação de empregos é um dos principais benefícios dos incentivos fiscais, contribuindo para reduzir o desemprego e melhorar a qualidade de vida da população local; Aumento da Arrecadação Indireta: O crescimento das empresas beneficiadas pode resultar em um aumento na arrecadação de tributos municipais indiretos, como o ISS; Melhoria da Infraestrutura: Com o aumento das receitas municipais, os municípios podem investir em melhorias na infraestrutura, como estradas, escolas e serviços públicos; Atratividade para Investidores: A concessão de incentivos fiscais pode tornar o município mais atraente para investidores locais e estrangeiros, fortalecendo sua posição no mercado global (TORRES, 2012).

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são tributos federais que incidem sobre o lucro das empresas. O IRPJ é destinado à União e tem como base de cálculo o lucro real ou presumido das pessoas jurídicas. A CSLL, por sua vez, é uma contribuição social também destinada à União, com base de cálculo semelhante à do IRPJ.

Esses tributos são parte fundamental da arrecadação federal e têm o propósito de financiar diversas políticas públicas, incluindo a seguridade social. A tributação do lucro das empresas é uma das principais fontes de receita do governo federal e, portanto, é de grande importância para a manutenção dos serviços públicos em nível nacional.

A tributação do IRPJ e da CSLL sobre os incentivos fiscais municipais gera desafios conceituais significativos. A questão central envolve a natureza da tributação: se ela viola ou não o princípio do federalismo fiscal e da autonomia municipal.

Por um lado, a União argumenta que a tributação é necessária para evitar a elisão fiscal, ou seja, a evasão fiscal por meio de planejamento tributário abusivo. Por outro lado, os municípios defendem que a tributação federal sobre os incentivos

fiscais municipais representa uma interferência em suas prerrogativas legais. A análise conceitual dessa questão exige uma avaliação cuidadosa das competências tributárias de cada ente federativo, das políticas públicas envolvidas e dos princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro.

2 METODOLOGIA

A metodologia adotada para este estudo utiliza revisão bibliográfica para embasar a discussão teórica sobre o tema. Consultamos livros, artigos acadêmicos, doutrinas jurídicas, publicações governamentais e fontes oficiais relacionadas ao federalismo fiscal, autonomia municipal, tributação do IRPJ e CSLL, e incentivos fiscais.

Além disso, foram utilizados documentos legais relevantes, como a Constituição Federal de 1988, leis municipais que concedem incentivos fiscais, regulamentos federais que tratam da tributação do IRPJ e CSLL, e outros documentos pertinentes. A pesquisa documental permitiu entender o arcabouço normativo que envolve a questão em estudo.

Examinou-se decisões judiciais relacionadas à tributação do IRPJ e CSLL sobre incentivos fiscais municipais. Essa análise teve como objetivo compreender como os tribunais têm se posicionado sobre a questão e identificar tendências jurisprudenciais.

O foco de análise foi o Programa Tecno, um programa de incentivo fiscal de uma prefeitura brasileira, que visa promover a inovação tecnológica no município. O programa oferece uma série de benefícios fiscais para empresas que desenvolvem projetos de Pesquisa e Desenvolvimento e Inovação (P&D&I) em áreas tecnológicas, quais sejam:

TRIBUTO	BENEFÍCIO
ISS	Redução de alíquota de 2% para 5%
ITBI	Isenção referente à aquisição de imóvel destinado à sua implantação ou ampliação de atividades
IPTU	Isenção por 10 anos para imóvel próprio ou redução em 50%, por 5 anos, para imóvel locado
TAXAS DE SERVIÇOS E PODER DE POLÍCIA	Isenção por dez anos
CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	Isenção por dez anos

Fonte: Lei Complementar nº 64 de 18 de dezembro de 2007

O programa tem resultados que impactam não só as empresas beneficiadas, mas a economia de toda a cidade. Entre 2018 e 2022, a Prefeitura destinou

aproximadamente R\$ 300 milhões em incentivo fiscal as empresas beneficiadas, que, juntas, faturam cerca de R\$ 10 bilhões e empregam 20 mil pessoas.

Entre os setores considerados estratégicos para adesão ao Tecno estão biotecnologia, microtecnologia, saúde, sistemas de telecomunicações, equipamentos de informática, desenvolvimento de software, gestão de dados, distribuição eletrônica de informações, design, laboratórios de ensaios e testes de qualidade, instrumentos de precisão, automação industrial e e-commerce.

Segundo dados da Pesquisa de Desempenho e Monitoramento do Programa Tecno para cada R\$1,00 captado em ISS, as empresas investem outros R\$3,00 no desenvolvimento de inovações tecnológicas. Seguindo convenções internacionais que versam sobre inovação tecnológica, o prazo de incentivo fiscal é o mesmo do cronograma a ser aprovado no Projeto de Pesquisa e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica (PPI) e pode ser de, no máximo, 36 (trinta e seis) meses.

Ao final, é possível, depois de acolhido e aprovado o relatório de cumprimento do objeto, apresentar novo projeto, objetivando novo período de incentivo e assim sucessivamente.

3 DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

Até o momento, esta pesquisa proporcionou uma visão inicial sobre a complexidade da questão da tributação do IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais municipais. Os resultados preliminares incluem:

3.1 ANÁLISE JURÍDICA

O objetivo precípua de tal renúncia fiscal, como já esposado, é atrair e desenvolver novos investimentos no setor de inovação e tecnologia, ampliar as atividades das empresas beneficiárias e, por consequência, gerar empregos e garantir competitividade. Assim, buscando legitimar e positivar tais benefícios, o legislador constituinte de 1988 inseriu o § 6º, no art. 150, da CF com a seguinte redação:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Nesse esteio, os benefícios fiscais concedidos em questão se tratam em verdade de uma medida necessária à manutenção da competitividade do Município em análise.

Há de se ressaltar que a concessão do aludido incentivo está devidamente prevista na legislação municipal, especificamente no artigo 4º da Lei Complementar nº 64/2007. Assim sendo, evidencia-se que a concessão do benefício fiscal, constitui modalidade de renúncia fiscal, haja vista que se traduz única e exclusivamente numa forma do Município incentivar e desenvolver a inovação tecnológica, em detrimento de uma parcela da sua própria arrecadação.

Outrossim, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) em seu art. 14, § 1º enumera as várias situações em que se verifica a “renúncia de receita”; são elas: a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a concessão de isenção em caráter não geral, a alteração de alíquota ou a modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Nesse esteio, resta evidente que a situação vivenciada trata-se evidente renúncia fiscal, e, portanto, não se confunde com "lucro, renda ou acréscimo patrimonial" não constituindo, portanto, receita tributável pelo IRPJ e CSLL. Consubstanciado em tais premissas, não se pode admitir que tal renúncia fiscal municipal sirva de base para a incidência do IRPJ e CSLL, posto que importaria admitir a interferência da União na competência tributária privativa dos Municípios, limitando a eficácia de benefícios fiscais por eles concedidos.

Tal entendimento corresponde a verdadeira ofensa ao pacto federativo constitucional (arts. 1º, III; 3º, II e III; 18; 150, VI, "a", e 155, II, da CR/1988), bem como ao conceito constitucional (art. 153, III, da CR/1988) e legal de renda (art. 43, CTN), de forma que estas parcelas não podem ser incluídas na determinação do lucro real para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Ora, entender que qualquer benefício fiscal concedido pelo Município deva ser incluído na determinação do lucro real para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, possibilita que a União Federal retire ou reduza os efeitos de incentivo fiscal que o Estado-Membro tenha concedido, no exercício de sua competência tributária, interferindo, portanto, na sua autonomia política e financeira.

3.2 ANÁLISE ECONÔMICA

Avaliação dos efeitos econômicos da tributação dos incentivos fiscais municipais, incluindo os impactos na atração de investimentos, geração de empregos e desenvolvimento regional.

O município em estudo vem investindo cada vez mais no programa, tendo em vista os ótimos resultados alcançados. No gráfico abaixo, é possível perceber a evolução da renúncia fiscal, comparando o ano de relançamento do programa (2018) e o último exercício, de 2022. Ao todo a renúncia fiscal do município alcançou 316,8 milhões, em benefício das empresas e ICTs participantes do Tecno. Em resumo, considerando os números até 2022, tem-se os seguintes resultados registrados:

A Prefeitura em estudo praticamente quadruplicou o valor anual em incentivo fiscal às empresas de base tecnológica, de R\$ 32,3 milhões em 2018 para R\$ 123 milhões em 2022; (2) R\$ 320 milhões em incentivo fiscal em renúncia do ISS beneficiaram empresas e ICTs participantes do Tecno; (3) 19,5 mil empregos

gerados. Em cada 5 empregos gerados na área de Tecnologia da Informação (TI) em 3 são em empresas beneficiadas pelo Tecno; mais de 100 empresas beneficiadas, atualmente; as empresas beneficiadas somam mais R\$ 10 bilhões em faturamento; 30% de crescimento no faturamento e geração de emprego das empresas que concluíram os projetos P&DI. Além disso, as estimativas são de que para cada R\$1,00 em renúncia fiscal, são investidos R\$3,00 em pesquisa, desenvolvimento e novas tecnologias.

Deste modo, temos que a tributação de IRPJ e CSLL dos valores renunciados pelo Município, em benefício das empresas participantes do Programa Tecno, afronta diretamente o pacto federativo e a autonomia do ente tributante, tolhendo percentual relevante do incentivo concedido pela administração municipal.

3.3 ANÁLISE DOS ASPECTOS CONTÁBEIS

A análise dos aspectos contábeis do correto tratamento e contabilização dos incentivos recebidos pelas empresas participantes do programa objeto do presente estudo é primordial para verificar a hipótese de exclusão, ou não, dos benefícios fiscais concedidos pelo Município, das bases tributáveis de IRPJ e CSLL.

Recorrente o tema, apesar de ser objeto de estudo e análise, bem como de inúmeras controvérsias, ao longo dos anos, importante salientar que cada caso deverá ser avaliado de forma personalizada, conforme as peculiaridades pertinentes.

No caso em tela, referente aos incentivos concedidos pelo Município no âmbito do Programa Tecno, é de se destacar que, para fruição dos benefícios fiscais municipais, as empresas, após habilitadas, deverão submeter o projeto apresentado à nova análise, para fins de comprovação do cumprimento do que fora proposto, seja com Pesquisa & Desenvolvimento, seja com o aumento no quadro de funcionários, faturamento, arrecadação ou quaisquer dos outros objetivos inicialmente apresentados.

Neste sentido, tendo em vista que o programa analisado: a) têm por objetivo a implantação e/ou expansão dos empreendimentos econômicos ali instalados; b) são concedidos em caráter personalíssimo, após análise e aprovação do projeto de pesquisas e de investimentos; c) requerem o investimento do valor subvencionado no projeto; e d) prevê a devolução do incentivo recebido nas hipóteses de

desenquadramento dos requisitos ou não consecução do projeto aprovado; resta evidente sua natureza de subvenção para investimento.

Em se tratando de subvenção para investimento, existem normas fiscais e contábeis que permitem ao contribuinte conferir o correto tratamento de tais incentivos, de modo a não restar caracterizada receita ou faturamento, passíveis de incidência tributária, das quais podemos citar o Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais; artigo 30, da Lei 12.973/2014 e artigo 198 da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, que dispõe sobre o IRPJ, CSLL e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Em termos contábeis, conforme dispõe o item 3 do CPC 07, a subvenção, *lato sensu*, é definida como:

(...) uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

De igual modo, após fazer a devida conceituação da definição de subvenção governamental, importante destacar os itens 38D e 38E do mencionado CPC 07, que trata sobre a redução ou isenção de tributo em área incentivada:

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

O contido no item 38D evidencia a natureza de subvenção governamental da redução tributária, que tenha sido estabelecida em legislação específica, com prazos e condições determinadas.

Ainda sobre referido pronunciamento técnico, é de se registrar o item 15, que menciona os incentivos dos quais é necessária a constituição de reserva específica, sem que ocorra a distribuição de tais valores aos sócios:

15. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pelo resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido no resultado, pode ser creditado à reserva própria (Reserva de Incentivos Fiscais), a partir da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Neste sentido, dispõe o art. 198 da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, que dispõe sobre o IRPJ e CSLL:

Art. 198. 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, reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual 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.

Tem-se, portanto, com a conjugação do art. 198, do regulamento do IRPJ e CSLL, com as normas contábeis contidas no CPC 07 que, com o devido registro em contas contábeis específicas, bem como destinação à constituição de reserva legal de incentivos fiscais, no patrimônio líquido da entidade, sem que tenha destinação diversa ao investimento e expansão do negócio, a possibilidade de que tais incentivos concedidos, mediante isenção e redução de alíquota de ISS, poderão ser excluídos das bases tributáveis de IRPJ e CSLL.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As considerações finais deste relatório técnico-científico resumem os principais aspectos identificados ao longo da pesquisa sobre a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os incentivos fiscais municipais. As conclusões e observações a seguir destacam os principais pontos de interesse e as implicações práticas dessa questão complexa.

O federalismo fiscal brasileiro é baseado na distribuição de competências tributárias entre os diferentes níveis de governo, garantindo a autonomia dos municípios. No entanto, a tributação do IRPJ e CSLL sobre os incentivos fiscais municipais levanta questões sobre a preservação dessa autonomia. É crucial encontrar um equilíbrio entre a autonomia municipal e a necessidade de arrecadação fiscal eficiente em nível federal.

A análise econômica realizada revelou que os incentivos fiscais municipais têm o potencial de atrair investimentos, gerar empregos e promover o crescimento econômico em nível local. No entanto, a tributação federal sobre esses incentivos pode criar obstáculos à realização desses objetivos. Portanto, é fundamental considerar os impactos econômicos locais e regionais ao tomar decisões sobre a tributação dos incentivos fiscais.

A concessão de incentivos fiscais municipais deve ser acompanhada de uma análise cuidadosa de sua sustentabilidade fiscal a longo prazo. É importante avaliar se os benefícios econômicos resultantes da atração de empresas compensam adequadamente a renúncia fiscal temporária. O planejamento fiscal responsável é essencial para garantir que os municípios possam continuar a oferecer serviços públicos de qualidade.

Numa forma de o Município incentivar e desenvolver a inovação tecnológica, em detrimento de uma parcela da sua própria arrecadação, não havendo o que se falar em inclusão/manutenção desta desoneração fiscal de ISS na determinação do lucro real para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Neste esteio, a tributação pelo IRPJ/CSLL destes benefícios importaria admitir a interferência da União na competência tributária privativa dos Municípios, limitando a eficácia de benefícios fiscais por eles concedidos, ocasionando ofensa ao Princípio do Pacto Federativo e da Autonomia das Pessoas Políticas

Ademais, imperioso salientar que os valores relativos à redução de alíquota do ISS não se enquadram nos conceitos de 'receita bruta', 'renda ou proventos tributáveis' ou 'lucro', não se amoldando à regra matriz de incidência tributária do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 210, do Decreto nº 9.580/2018, motivo pelo qual não devem sofrer a incidência de tais tributações.

Por seu turno, quando da análise específica do caso concreto dos benefícios concedidos pelo Município, no âmbito do Programa Tecno, que tem por objetivo fomentar o desenvolvimento tecnológico, bem como toda a cadeia de valor envolvida, é possível observar que referidos incentivos, por preencherem os requisitos aptos a lhe conferirem o enquadramento de subvenção para investimento.

Em decorrência de tal enquadramento, bem como da conjugação da aplicação e observância das normas contábeis descritas no pronunciamento técnico CPC 07, bem como do contido no art. 30, da Lei nº 12.973/2014, concluímos que é possível que os benefícios concedidos, seja redução de alíquota de ISS, seja isenção ou redução do pagamento de IPTU e outras taxas municipais, poderão ser objeto de exclusão das bases tributáveis de IRPJ e CSLL.

O entendimento é pela exclusão direta das bases tributáveis, no âmbito administrativo, nas apurações e demonstrações de resultado da entidade, após observadas as normas contábeis, de modo que eventual exação ou exigência de tributação pela União caracterizará afronta direta ao pacto federativo e à autonomia do ente municipal, devendo ser objeto de combate no âmbito judicial.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Hermano Notaroberto. O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 95.

UTUMI, Ana Claudia. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Regional: Uma Análise dos Efeitos do ICMS Substituição Tributária. Singular, 2003, p. 42.

TORRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico Local. Saraiva, 2012, p. 17.

HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais. In: Apet. Artigos. Disponível em: <<https://apet.org.br/artigos/incentivos-fiscais-limitacoes-constitucionais-e-legais-2>>. Acesso em 27 set. 2023