

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
NÚCLEO DE MONOGRAFIA JURÍDICA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ROBERTA NASSER CARCELES

A TRIBUTAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ISS PELO IRPJ E CSLL

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

SÃO PAULO,
2023

ROBERTA NASSER CARCELES

A TRIBUTAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ISS PELO IRPJ E CSLL

Trabalho de conclusão de curso apresentado a Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, *Campus* Perdizes, para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Regina Helena Costa

SÃO PAULO,

2023

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso visa analisar a tributação dos benefícios fiscais de ISS pela União Federal, através do IRPJ e da CSLL, bem como se tal tributação representa ofensa ao princípio do pacto federativo. Para tanto, será relevante realizar a análise de dois casos paradigmas do Superior Tribunal de Justiça, o EREsp 1.517.492 e o Tema 1.1182, em que o Tribunal se manifestou sobre a tributação dos benefícios fiscais de ICMS, sendo necessária a análise da interpretação analógica no Direito Tributário para atingir a conclusão pretendida.

Palavras-chave: ISS, IRPJ, CSLL, “benefícios fiscais”, “pacto federativo” e analogia.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. DA ANÁLISE DA BASE DE CÁLCULO E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL.....	8
2.1. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	8
2.2. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO DA CSLL	11
3. DA ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELEVANTES AO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	13
3.1. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	13
3.2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	14
3.3. O PRINCÍPIO DO PACTO FEDERATIVO.....	15
4. DA ANALOGIA.....	17
5. DA EXTRAFISCALIDADE	23
6. DO REGIME JURÍDICO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS.....	24
6.1. OS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ISS	26
6.2. A TRIBUTAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ISS.....	28
7. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL.....	28
7.1. O JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL (ERESP) Nº 1.517.492 PELO STJ	29
7.2. O TEMA Nº 1.182/ STJ	32
7.3. JURISPRUDÊNCIA – INCLUSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ISS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.....	34
8. CONCLUSÃO	37
REFERÊNCIAS	40

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro previu como forma de incentivar determinadas atividades a concessão de benefícios fiscais por parte dos entes tributantes à determinados contribuintes que se enquadrem em certa situação fática e de direito. Dessa forma, tem-se os benefícios fiscais como um regime especial de tributação que pode se dar através de uma isenção, da redução de base de cálculo, ou outras desonerações legalmente previstas.

Diante deste cenário, tem-se claro que determinado ente tributante concede certo benefício fiscal no intuito de desonerar o contribuinte, incentivando sua atividade produtiva, de modo que os benefícios fiscais configuram verdadeira renúncia fiscal no intuito de fomentar determinada atividade ou determinado local.

Ocorre que, questiona-se se outro ente federado, que não o concedente do incentivo, pode incorrer na tributação de tais benefícios fiscais ou se tal situação acarretaria ofensa ao princípio constitucional do Pacto Federativo, bem como esvaziamento dos benefícios fiscais.

A este respeito, em recente julgamento, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendeu somente ser possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), desde que atendidos os requisitos previstos no artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei 12.973/2014.

Por sua vez, anteriormente, no julgamento do EREsp 1.517.492, a 1ª Turma do STJ entendeu pela possibilidade de exclusão do crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, restando firmado o entendimento de que a incidência de tributo federal sobre o incentivo fiscal de ICMS ofenderia o princípio federativo.

Ora, além do ICMS, imposto estadual, outro tributo de relevante importância é o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, que tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa a Lei Complementar 116 de 2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Desse modo, através de uma análise da *ratio decidendi* aplicada em ambos os julgamentos do STJ, bem como dos princípios constitucionais inerentes ao Direito Tributário e da legislação de regência, busca-se através do presente trabalho analisar se os benefícios fiscais de ISS deverão ou não ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tributos de competência da União.

Posto tais fatos, tal pesquisa se mostra de extrema relevância no cenário atual, trazendo consigo a análise de princípios consagrados na Constituição Federal, tal qual o princípio do Pacto Federativo, a ser analisado em conjunto com a jurisprudência dos Tribunais Superiores.

2. DA ANÁLISE DA BASE DE CÁLCULO E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL

2.1. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

Conforme prescreve o art. 153 da Constituição Federal (CF), a União detém competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, isto, é, o chamado Imposto de Renda (IR), veja-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
III - renda e proventos de qualquer natureza; (...)

Por sua vez, o Código Tributário Nacional cuidou de reproduzir, em seu art. 43, os conceitos constitucionais de renda e proventos de qualquer natureza:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: **I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;**
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) **(grifei)**

Assim sendo, surge na doutrina e na jurisprudência o questionamento arca do conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” ou “proventos tributáveis”. Neste sentido, acerca de tais conceitos, Roque Antônio Carrazza¹ leciona com maestria:

Renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. (...) é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (...) tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa, é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza.

Outrossim, há de se destacar que, conforme Leandro Paulsen² indica, não é todo e qualquer ingresso que pode ser considerado como renda, sendo necessária a análise da natureza dos ingressos, confirmando ou não a existência de acréscimo patrimonial:

Sendo ao acréscimo patrimonial o fato gerador do Imposto de Renda, certo é que nem todo o ingresso financeiro implicará a sua incidência. Tem-se que analisar a natureza de cada ingresso para verificar se realmente se trata de renda ou proventos novos, que configurem efetivamente acréscimo patrimonial. As indenizações, em geral, como se verá adiante, não configuram o fato gerador do Imposto de Renda.

Por sua vez, fazendo minuciosa análise do texto constitucional, Regina Helena Costa³ dispõe que os conceitos de renda e proventos dependem da expressão da capacidade contributiva por parte do contribuinte. Outrossim, como bem pontua, há de se destacar a limitação da discricionariedade do legislador infraconstitucional ao estabelecer a hipótese de incidência do IR, haja vista a existência de um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. Veja-se:

Em primeiro lugar, cabe lembrar que o conceito de renda encontra-se delimitado constitucionalmente. Traduz acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo. Constitui sempre um plus, não apenas algo que venha substituir uma perda no patrimônio do contribuinte.

Proventos, por seu turno, é a denominação dada aos rendimentos recebidos em função da inatividade.

Em ambos os casos, temos expressões de capacidade contributiva.

¹ A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. P. 109.

² Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. P. 749.

³ Curso de Direito Tributário, p.145-146

Anote-se que a existência de um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza limita sensivelmente a liberdade do legislador infraconstitucional para estabelecer as respectivas hipóteses de incidência.

(...)

Portanto, a expressão renda e proventos de qualquer natureza corresponde, singelamente, aos ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos, num determinado período; é a variação patrimonial positiva apurada em certo lapso de tempo.

Ora, adentrando à esfera das pessoas jurídicas, ao abordar os conceitos de “renda” e os “proventos tributáveis” para fins de incidência do IRPJ, faz-se relevante analisar também a base de cálculo do referido tributo, nos termos previstos no art. 44 do CTN, o qual prevê três hipóteses para a base de cálculo do IRPJ, o lucro real, arbitrado ou presumido:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Acerca da interpretação do referido artigo, em melhores palavras, Regina Helena Costa⁴ expõe brevemente sobre cada uma das modalidades supramencionadas

O **lucro real** é a regra, base de cálculo de adoção obrigatória pelas empresas que tiveram receita superior ao valor estabelecido em lei no ano--calendário, sociedades anônimas e bancos. O lucro real consiste, basicamente, no lucro líquido, com alguns ajustes, adições etc.

O **lucro presumido**, por sua vez, é o resultante da aplicação do percentual previsto em lei sobre a receita bruta. Pode--se utilizar desse sistema a empresa que tiver receita igual ou inferior ao valor estabelecido em lei no ano--calendário. O lucro presumido corresponde a 8% da receita bruta total da empresa.

Trata-se, portanto, de uma base de cálculo alternativa, passível de adoção pela empresa contribuinte caso seja--lhe mais vantajosa, com vista à facilitação de sua contabilidade.

Ainda, pode o IRPJ ter por base de cálculo o **lucro arbitrado**. Esta não constitui alternativa, mas é imposta pela lei na hipótese de ilícito fiscal, remetendo ao lançamento de ofício em caráter substitutivo (art. 149, CTN).

O lucro arbitrado é apurado sendo conhecida ou não a receita bruta da empresa. Quando conhecida a receita bruta, apura--se o lucro arbitrado mediante a identificação do lucro presumido, aplicando--se 20% sobre esse valor.⁴⁷⁵ Caso não conhecida a receita bruta da empresa, aplica--se o disposto no art. 51 da Lei n. 8.981/95, que aponta diversos critérios para o cálculo do lucro arbitrado (incisos I a VIII). Não há uma ordem para a utilização de tais critérios; o Fisco tem a opção de utilizar o critério que entender mais adequado.

⁴ Curso de Direito Tributário, p.148.

Para mais, além da análise doutrinária da matéria, faz-se necessário invocar o entendimento promulgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em reiteradas situações.

O referido órgão definiu que as expressões em questão abrangem os ganhos ou acréscimos apurados por determinado contribuinte, provenientes do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, bem como os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais, como as pensões, os ganhos de capital, os prêmios de loteria, as recompensas, entre outros:

Recurso Extraordinário nº 89.791/RJ - Voto proferido pelo Ministro Cunha Peixoto: *“Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio. (...) A renda se destaca da fonte sem empobrecê-la.”*

Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP - Voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso: *“(…) não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal”*.

Dito isso, para que um ingresso contábil seja considerado receita, é preciso que demonstre uma alteração no patrimônio líquido ou uma nova entrada, a qual incorpora o patrimônio do contribuinte. Deste modo, a exação somente irá ocorrer quando for possível verificar a capacidade contributiva do contribuinte, a qual será demonstrada quando houver uma nova entrada financeira na empresa, que provoque a modificação do patrimônio líquido, não se confundindo com a recuperação de custos ou de despesas, os quais não configuram receita tributável.

2.2. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Na mesma linha, com relação à CSLL, o art. 195, I da CF indica que a CSLL se trata de uma contribuição social com a finalidade de financiar a seguridade social. Assim, nos termos da alínea “c” do mencionado dispositivo, sua base de cálculo será o lucro, compreendido, em linhas gerais, como o valor resultante da receita subtraindo os seus custos de produção:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)
c) o lucro; (...)

Outra não foi a previsão do art. 2º da Lei nº 7.689/1988 que instituiu propriamente a CSLL em nosso ordenamento jurídico

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. (...)

Atualmente, por força no disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/1995, tem-se que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas. Neste sentido, o §1º do referido artigo dispõe sobre a base de cálculo aplicável à CSLL:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;**
- b) das demais receitas e ganhos de capital;**
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;**
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.**

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração. (grifei).

Em outras palavras, tem-se que tanto o IRPJ quanto a CSLL apenas podem incidir sobre o *“resultado líquido disponível, assim entendido aquilo que permanece com o contribuinte depois de deduzidas as despesas necessárias para obter os rendimentos e para proteger e manter sua fonte produtora”*⁵, isto é, a incidência de ambos depende de um acréscimo patrimonial como sinal de enriquecimento por parte do contribuinte.

⁵ ÁVILA, Humberto. Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43.

3. DA ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELEVANTES AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Efetivada a análise da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, essencial ao presente trabalho, faz-se de suma relevância estudar os princípios constitucionais relevantes ao Direito Tributário que afetam a presente matéria.

3.1. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Inicialmente, faz-se de grande importância a análise do princípio da segurança jurídica, a qual, consoante prescreve Regina Helena Costa⁶, “*constitui tanto um direito fundamental quanto uma garantia do exercício de outros direitos fundamentais*”.

Ademais, consoante leciona Luís Roberto Barroso⁷, a segurança jurídica preceitua a observância dos seguintes aspectos: **(i)** existência de confiabilidade nos atos praticados pelo Poder Público; **(ii)** aplicação da isonomia nas relações jurídicas; **(iii)** probabilidade da atuação estatal pública; **(iv)** permanência temporal das normas jurídicas e; **(v)** respaldo jurídico capaz de conferir direitos e garantias fundamentais.

Neste sentido, consoante restou delimitado pelo STF, nos autos da ADI 2.909-ED, sob relatoria do Ministro Alexandre de Moraes:

A segurança jurídica se faz presente a impedir que se desconsiderem de modo, sublinhe-se, injustificado, situações jurídicas que viessem sendo consideradas cristalizadas, até o momento em que verificada alteração em sua compreensão de jurídica. Há que se tomar sempre a segurança jurídica, como valor constitucional que é, e por deferência à unidade da Constituição, passível de harmonização com outros dos valores constitucionais.

No caso do presente trabalho, em que é buscada a análise sobre a possibilidade de aplicação do *ratio decidendi* do STJ ao julgar a tributação dos benefícios fiscais de ICMS pelo IRPJ e CSSL aos casos de ISS, tem-se evidente presença da necessidade de observância da segurança jurídica no que tange ao aspecto da aplicação da isonomia nas relações jurídicas.

⁶ Curso de Direito Tributário, p.42.

⁷ A segurança jurídica na era da velocidade e do pragmatismo (reflexões sobre direito adquirido, ponderação de interesses, papel do Poder Judiciário e dos meios de comunicação).

Ademais, atualmente, em nosso ordenamento jurídico, tem-se como forte expressão da segurança jurídica, o princípio da legalidade, também de suma importância ao presente caso, o qual será analisado no tópico seguinte.

3.2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Outro princípio de relevância ao presente trabalho é o princípio da legalidade. Sobre ele, conforme preceitua o art. 150, I da CF, nenhuma pessoa jurídica de direito público pode instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...)

Neste sentido, consoante preceitua Luís Eduardo Schoueri, “*em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito, sendo o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados. Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes*”⁸.

Assim sendo, tem-se que se a cobrança de um tributo não encontra respaldo legal para sua cobrança, claramente tal exegese é inconstitucional e ilegal. Isto porque, o princípio da legalidade possui ampla influência do princípio da segurança jurídica e nas ideias de igualdade e certeza.

Veja-se, inclusive, que o princípio da legalidade é amplamente aplicado pelos Tribunais Pátrios:

TRIBUTO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. A exigibilidade de tributo pressupõe lei que o estabeleça – artigo 150 da Constituição Federal. ICMS – REGIME DE APURAÇÃO – ESTIMATIVA – DECRETO – IMPROPRIEDADE. A criação de nova maneira de recolhimento do tributo, partindo-se de estimativa considerado o mês anterior, deve ocorrer mediante lei no sentido formal e material, descabendo, para tal fim, a edição de decreto, a revelar o extravasamento do poder regulamentador do Executivo.

⁸ SCHOUERI, Luís E. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p.308.

(STF - RE: 632265 RJ, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 18/06/2015, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 05/10/2015) – (grifei)

TRIBUTÁRIO. ILEGALIDADE DA FIXAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO POR RESOLUÇÃO. TAXA DE SAÚDE SUPLEMENTAR - TSS. **OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**. PRECEDENTES. I - Conforme a jurisprudência pacífica deste Superior Tribunal de Justiça, é inexigível a cobrança da Taxa de Saúde Suplementar - TSS (art. 20, I, da Lei 9.961/2000), sob o fundamento de que a definição de sua base de cálculo pelo art. 3º da Resolução RDC 10/2000 implica desrespeito ao princípio da estrita legalidade (art. 97, IV, do CTN). Precedentes de ambas as Turmas: REsp 1789520/AL, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 31/05/2019; REsp 1671152/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 12/09/2017; AgInt no REsp 1.276.788/RS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 30/3/2017; AgRg no REsp 1.503.785/PB, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 11/3/2015. II - Agravo conhecido para negar provimento ao Recurso Especial.

(STJ - AREsp: 1507963 RJ 2019/0144878-4, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 10/09/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/09/2019) – (grifei)

Assim sendo, tem-se claro que não pode ocorrer a cobrança de determinado tributo sem que lei anterior determine os moldes de tal cobrança. Portanto, com relação ao tema do presente trabalho sob a ótica exclusiva do princípio da legalidade, somente pode se admitir a inclusão dos benefícios fiscais de ISS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL em caso de previsão legal para tanto.

3.3. O PRINCÍPIO DO PACTO FEDERATIVO

Além do princípio da legalidade, outro princípio constitucional de suma importância ao presente trabalho e ao ordenamento jurídico como um todo é o princípio constitucional do Pacto Federativo.

Neste sentido, é incontroverso que a CF conferiu ao Brasil, em seu art. 1º, o modelo de Estado Federativo, sendo a Federação formada pela união dos Estados, Municípios e Distrito Federal, veja-se:

Art. 1º A **República Federativa do Brasil**, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (grifei)

Ora, ao assim fazer, o texto constitucional fixou como pilares primordiais da ordem Estatal a autonomia de gestão das Unidades Federadas e a não ingerência em políticas econômicas e fiscais entre os entes da Federação, salvo nas excepcionais hipóteses que permitem a intervenção, descritas no texto constitucional, mas que não se aplicam à discussão em questão.

Desse modo, concretizando o claro espírito federalista do texto constitucional, o Poder Constituinte foi extremamente cuidadoso cauteloso ao tratar da repartição das competências tributárias, visando evitar conflitos entre União, Estados, Municípios e o Distrito-Federal.

A esse respeito, merece destaque o ensinamento de Roque Antonio Carrazza⁹:

Queremos registrar que, por exigência do princípio federativo – que o Diploma Máximo considerou um dos pilares sobre os quais se assenta o edifício jurídico nacional -, nem a União pode invadir a competência dos Estados, nem estes a da União. (...)

Sendo autônomo, cada Estado deve, sem interferências (da União, de outros Estados, dos Municípios, do Distrito Federal, de autarquia, de grupos econômicos etc.) prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a Constituição da República conferiu a cada um o direito de regular suas despesas e, conseqüentemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão.

Outrossim, conforme lição de Geraldo Ataliba¹⁰:

Federação implica igualdade jurídica entre a União e os Estados, traduzida num documento (constitucional) rígido, cuja principal função é discriminar competências de cada qual, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer das partes.

Portanto, como forma de garantia da soberania e interdependência de cada um dos entes federados, tem-se, em regra, a vedação de interferência entre os entes, o que garante que cada um deles seja guiado ao seu melhor caminho, bem busca do bem comum de seus comandados.

Neste cenário, o princípio do Pacto Federativo pode ser extraído dos arts. 1º, 18, 150, inciso VI, alínea “a”, 155, inciso II da CF, constituindo cláusula pétrea, conforme art. 60, §4º, inciso I, da Constituição Federal.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 118.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Princípio federativo – Rigidez constitucional e Poder Judiciário”. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, n. 3. São Paulo, Ed. RJ, 1980, pp. 9 e 10.

Ora, munido da ideia de observância ao Pacto Federativo e adentrando ao tema do presente trabalho, é evidente que, ao conceder um benefício fiscal de ISS a determinado contribuinte, o Município como ente tributante, através de sua autonomia conferida pela Constituição Federal, está se valendo de instrumento legítimo de política fiscal para consecução da autonomia federativa garantida pela Constituição Federal.

Através da concessão de incentivos fiscais, consoante mencionado anteriormente, os Municípios legalmente abdicam de parte de suas receitas para que possam atingir um fim maior. Assim, tendo em vista o princípio do pacto federativo, questiona-se se tais receitas abdicadas pelos Municípios (parcela correspondente aos benefícios fiscais) poderão servir como elemento componente do fato gerador de tributo exigido por outro ente da federação, especificamente do IRPJ e da CSLL, de competência da União Federal ou se tal cobrança violaria o princípio do pacto federativo, amplamente protegido na Constituição Federal, conforme demonstrado.

4. DA ANALOGIA

Superada a análise dos princípios constitucionais relevantes à ordem tributária e, mais especificamente, ao presente trabalho, faz-se necessário analisar um importante método de integração da legislação tributária, qual seja, a analogia.

A este respeito, tem-se clara divisão no CTN, de modo que as normas relativas à interpretação e integração da legislação tributária se encontram entre os artigos 107 e 112. Dentre tais normas, é possível extrair a analogia no direito tributário (art. 108, I do CTN).

A análise da analogia é de suma importância ao presente trabalho ao passo que o, conforme já mencionado, o STJ firmou entendimentos acerca da tributação pela União Federal dos benefícios fiscais de ICMS, sendo necessário analisar a interpretação através da analogia e sua aplicação no Direito Tributário, para verificar a possibilidade de extensão das decisões ao ISS.

Neste sentido, é evidente a existência de uma infinidade de possíveis situações em nosso sistema jurídico, sendo claro que a legislação jamais conseguirá abordar todas as situações possíveis e imagináveis de ocorrerem no mundo concreto. Desse modo, a analogia surge como

um raciocínio que permite passar o entendimento de um caso particular para outro caso particular semelhante.

Assim sendo, consoante prescreve Regina Helena Costa¹¹, a existência de lacunas supramencionada se revela decorrência natural da impossibilidade de o ordenamento jurídico contemplar todas as situações passíveis de ocorrer no mundo concreto.

Na mesma linha, em sua obra “Metodologia da Ciência do Direito”, o autor Karl Lrenz sustenta que a aplicação da analogia pode ser vista como um método de integração com vistas a preencher as lacunas da lei¹². Assim sendo, a analogia consiste na aplicação ao caso omissivo na lei de dispositivo previsto para hipótese semelhante, fundando-se na premissa “*ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositivo*”, ou seja, onde existe a mesma razão, aí se aplica o mesmo dispositivo legal.

Para Norberto Bobbio “*entende-se por analogia o procedimento pelo qual se atribui a um caso não regulamentado a mesma disciplina que a um caso regulamentado semelhante*”¹³.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho¹⁴ descreve analogia, em Direito, como “*o expediente de que se serve o aplicador da lei, ao colher em norma que incide em caso semelhante a disciplina jurídica que o sistema positivo não mencionou expressamente*”.

Adentrando à esfera tributária, o art. 108 do CTN prevê a utilização da analogia como fonte do direito tributário, destacando, inclusive, que a aplicação da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em Lei:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

¹¹ Curso de Direito Tributário, p.83

¹² LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. 4. ed., trad. José Lamego, Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2005.

¹³ Teoria do ordenamento jurídico, p. 151.

¹⁴ Curso de Direito Tributário, p. 123.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Portanto, ainda nas palavras de Regina Helena Costa¹⁵, resta autorizada a aplicação da analogia em direito tributário desde haja um (i) lacuna legal; (ii) semelhança dos casos ou identidade de razão de decidir; e (iii) ausência de disposição contrária no ordenamento jurídico.

Outrossim, da análise do §1º do artigo ora colacionado, tem-se a vedação ao uso da interpretação analógica em nível fiscal, vedando a interpretação analógica para criação de obrigação tributária principal não prevista em lei. Diante da análise deste dispositivo, tem-se clara proibição do uso da analogia em prejuízo ao contribuinte.

Assim sendo, a interpretação analógica é cabível no campo do direito tributário, desde que respeite o aperfeiçoamento das obrigações tributárias, sem se revelar prejudicial ao contribuinte.

Corroborando com a possibilidade de aplicação da analogia no Direito Tributário, respeitados os limites legais, é de fácil percepção a aplicação de tal princípio pelo Poder Judiciário nos casos que versam sobre matéria tributária:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. PROTESTO JUDICIAL. INTERRUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. ADMISSÃO. SÚMULA 83/STJ. RECURSO NÃO CONHECIDO. 1. O STJ entende que protesto judicial feito pelo contribuinte tem o condão de promover a interrupção do prazo prescricional, pois aplica-se, por **analogia permitida pelo art. 108, I, do CTN**, o disposto no art. 174, parágrafo único, inciso II, do mesmo Diploma Legal, que admite a aludida causa interruptiva na cobrança do crédito tributário. 2. "Quanto à força interruptiva da prescrição pelo protesto feito pelo contribuinte, aplica-se, por analogia permitida pelo art. 108, I, do CTN, o disposto no art. 174, parágrafo único, II, que admite o protesto judicial como forma de interromper a prescrição para a cobrança do crédito tributário" (REsp 1.329.901/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 29.4.2013). 3. O acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, razão pela qual incide a Súmula 83/STJ. 4. Recurso Especial não conhecido. (STJ - REsp: 1812699 RS 2019/0128314-7, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 13/08/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 05/09/2019) – grifei

Nesta esteira, há casos em que o CTN expressamente prevê a impossibilidade de interpretação analógica, reconhecendo a necessidade de interpretação literal do comando legal, conforme hipóteses elencadas no art. 111 do CTN:

¹⁵ Curso de Direito Tributário, p.83.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Diante deste cenário, é possível concluir que a analogia no direito tributário é permitida em caso de omissão da lei, mas não é de livre utilização, devendo observar as balizas legais, somente se utilizando quando insuficiente à expressividade da letra da lei da lei.

Neste momento, cumpre a realização da análise fática e conceitual da distinção ente a outorga de isenção, mencionada no art. 111, II do CTN e a não incidência de um tributo.

De acordo com a legislação de regência, é possível fixar que a isenção corresponde à situação em que há ocorrência do fato gerador de determinado tributo, havendo o surgimento da obrigação de pagamento, contudo não surge a obrigação ao recolhimento por determinada razão determinada em lei infraconstitucional.

A respeito do perfil constitucional da isenção, leciona Regina Helena Costa¹⁶:

Singelamente, entendemos constituir a isenção espécie de exoneração tributária, estabelecida em lei e, assim, impeditiva da produção de efeitos da norma consistente na hipótese de incidência. Portanto, existindo norma isentiva, impedido estará o exercício da competência tributária. Em consequência, não poderá surgir a obrigação principal, pelo que temos por equivocadas as ideias segundo as quais a isenção consiste na “dispensa legal do pagamento do tributo” ou, mesmo, que represente modalidade de “exclusão do crédito tributário”, já que este supõe a existência do vínculo obrigacional.

O CTN cuidou de regular as isenções entre seus artigos 176 e 179, sendo que suas balizas gerais podem ser extraídas do artigo 176:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

¹⁶ Curso de Direito Tributário, p.123-124.

Diante de tais fatos, tem-se a isenção como uma “*mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com um de seus aspectos*”¹⁷.

Por outro lado, a não incidência, diferindo-se da isenção, corresponde à situação em que não há fatos na lei que desenvolvam a obrigação compulsória do pagamento do tributo em questão.

Com relação à não incidência tributária, o autor Luiz Felipe Silveira Difini ¹⁸prescreve que tal instituto pode ser verificado quando: “*Não há lei criando obrigação de pagar tributo pela ocorrência daquele fato. A situação continua sendo mero fato da vida. Não há incidência, o fato não se juridiciza e não se torna fato imponible*”.

Portanto, tem-se que a não incidência é caracterizada como fatos que não estão elencados na lei para surgir à obrigação tributária, isto é, quando se verifica um fato estranho à legislação tributária, tem-se uma hipótese de não incidência. Ao passo que a isenção corresponde à situação em que ocorre todo o processo para a realização de um tributo, mas há determinada condição que exonera o contribuinte do pagamento tal tributo, ou seja, é uma forma de exclusão do crédito tributário.

Assim sendo, para verificar a possibilidade de integração analógica em casos que envolvam benefícios fiscais, faz-se necessário analisar se tais situações configuram hipótese de isenção ou de não incidência tributária, tendo em mente, ainda, que o artigo 111, I do CTN também veda o uso da analogia nos casos de exclusão ou suspensão do crédito tributário.

Ora, por premissa, supondo que seja reconhecida a não inclusão dos benefícios fiscais de ISS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entende-se que, não se enquadrando no conceito de renda ou proventos de qualquer natureza, os valores correspondentes à renúncia fiscal dos Municípios que permanecem no caixa das empresas não serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL por ausência de adequação do fato concreto à hipótese de incidência dos tributos em questão, sendo um fato estranho ao direito tributário. Portanto, tem-se a situação de não incidência tributária.

¹⁷ COSTA, Regina H. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. P. 125

¹⁸ Manual de Direito tributário, p. 103.

Portanto, a princípio, tem-se a possibilidade de aplicação da analogia ao caso ora em estudo, haja vista se tratar de hipótese de não incidência, não configurando isenção, exclusão ou suspensão do crédito tributário.

Outrossim, apenas à título expositivo, insta esclarecer que, no que tange à extensão dos benefícios fiscais em sim, o STJ já se manifestou pela necessidade de interpretação literal, por força do artigo 111 do CTN, veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN. 1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos. 2. "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo" (Súmula 211/STJ). 3. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. 4. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. 5. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação. **6. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN).** Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10. 7. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ - REsp: 1128018 RS 2009/0089739-8, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 09/04/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/12/2013) (grifei)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.
2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.
- 3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.**
4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13) (grifei)

Portanto, tem-se que o uso da integração pela analogia é vedado ao se falar em extensão dos benefícios fiscais, o que se dá por força do artigo 111, I e II do CTN. Contudo, ao se falar na tributação dos valores correspondentes à tal instituto, não há, a princípio, vedação ao uso da analogia.

5. DA EXTRAFISCALIDADE

Ademais, analisados os princípios relevantes ao presente caso, bem como o conceito e aplicação da analogia, faz-se necessário compreender o conceito de extrafiscalidade. Isto porque, é de fácil compreensão que os incentivos fiscais funcionam como uma alavanca para o desenvolvimento econômico de determinadas regiões do Brasil.

Assim sendo, a extrafiscalidade se opera quando o tributo é utilizado com outras finalidades que vão além da arrecadação. Ora, ao utilizar o tributo com finalidade extrafiscal, pretende o Estado alcançar outro fim que não, apenas, o de financiar as suas atividades. Segundo Paulo de Barros Carvalho⁸:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.

Neste sentido, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, ao concederem benefícios fiscais aos contribuintes exprimem o caráter extrafiscal da tributação. Isto ocorre, principalmente, ao se buscar incentivar determinada atividade em seu território ou, até mesmo, determinada área de seu território, conferindo benefícios fiscais para sua exploração.

Portanto, é possível concluir que os benefícios fiscais concedidos por liberalidade dos entes federados, observados os limites orçamentários definidos em lei, funcionam como incentivo ao desenvolvimento de atividades econômicas, não podendo ser suprimidos por outros entes federados.

6. DO REGIME JURÍDICO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Inicialmente, adentrando ao estudo propriamente dito dos benefícios fiscais, destaca-se que estes são originários de Leis infraconstitucionais específicas, podendo ser concedidos por qualquer um dos entes federados.

Desse modo, conforme adiantado no tópico anterior, diante do interesse de estimular o desenvolvimento de determinada atividade ou região, incumbe aos entes federados a instituição de benefícios fiscais, observados os limites legais e orçamentários, que tornarão a atividade ou a região mais atrativa aos contribuintes.

Dito isso, cumpre analisar o que dispõe o autor Marcos André Vinhais Catão¹⁹ sobre o a definição de incentivos fiscais:

São instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa.

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal inclui os benefícios fiscais no conceito de “renúncia de receita”, dispondo que a concessão ou ampliação de benefício fiscal tributário deverá ser acompanhada da estimativa de impacto orçamentário-financeiro da concessão do referido benefício.

Outrossim, o dispositivo supramencionado, em seu §1º, aponta que os benefícios fiscais dotados do caráter de renúncia fiscal são: anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Veja-se abaixo a íntegra do referido art. 14:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto

¹⁹ Regime jurídico dos incentivos fiscais. P. 13.

orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Ademais, corroborando com o entendimento de que os benefícios fiscais correspondem à renúncia fiscal, o Manual de Demonstrativos Fiscais 14ª edição (versão atualizada em 7/7/2023) aponta em seu capítulo 02.07.02.01 - Renúncia de receita:

A renúncia compreende incentivos fiscais, anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. A renúncia pode ser destinada ao setor comercial ou industrial, programa de governo ou, ainda, a um beneficiário individual (Pessoa Física ou Jurídica). Exemplos: Concessão de crédito presumido ao Setor Hoteleiro, Isenção de Imposto de Renda para pessoas com mais de 65 anos, etc.:

Por sua vez, o art. 150, §6º da CF prevê a necessidade de edição de Lei específica editada pelo Ente Federal detentor de competência para concessão do benefício fiscal, veja-se:

Art. 150 (...) § 6º 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.

Diante do exposto, tem-se que para renunciar parte de sua receita tributária, na forma de benefícios fiscais, faz-se necessário que o ente tributante verifique a presença do interesse público direcionando a sua ação no sentido de renunciar à parcela de receita para consecução do bem comum.

No entanto, deve-se observar que a concessão de benefícios fiscais não deve fomentar a chamada “guerra fiscal” entre entes federados, o que corresponde à concessão de incentivos fiscais e tributários, sem o apoio dos outros governos com a finalidade de estimular empresas de outras localidades a se instalar no território que concede o benefício.

Por fim, cumpre destacar a existência de dois grandes grupos de benefícios fiscais, os benefícios negativos e os positivos. Os benefícios fiscais negativos são aqueles que acarretam a redução do custo suportado pelo contribuinte, ou seja, consistem em uma desoneração ao contribuinte, de modo que reduzem determinada despesa do contribuinte. Por sua vez, os benefícios fiscais positivos são aqueles que não acarretam registro contábil de ingresso de receita.

6.1. OS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ISS

Adentrando à esfera do ISS, em observância ao quanto determinado pelo art. 150, §6º da CF, o art. 156, §3º, III do mesmo diploma determina que caberá à Lei Complementar regular a forma e as condições de como os benefícios fiscais serão concedidos e revogados:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

(...)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o ISS, determina em seu art. 8º, §1º, que os benefícios fiscais tributários de ISS não poderão, em regra, resultar direta ou indiretamente a redução da alíquota a menos do que a alíquota mínima de 2%:

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar (...)

Diante do exposto, tem-se que, respeitados os limites impostos pela legislação, os Municípios possuem liberalidade para a concessão de benefícios fiscais de ISS, à exemplo da isenção em caráter individual, redução de base de cálculo, crédito presumido ou outorgado. Sendo que, ao conceder tais benefícios, o Município renuncia parte de sua receita como forma de incentivar determinada região ou atividade.

À título ilustrativo, no Município de São Paulo, verifica-se o Programa de Incentivos Fiscais para a Zona Leste²⁰, que corresponde ao programa de estímulo ao setor de serviços para a promoção e o fomento do desenvolvimento econômico e social da Zona Leste do Município de São Paulo, incentivando a instalação de empresas intensivas em mão de obra e propiciando a geração de empregos. A duração do referido benefício fiscal é de 25 anos a contar de 1º de fevereiro de 2014.

Entre outras disposições, o Programa prevê duas isenções ao ISS, como forma de benefícios fiscais, nos seguintes termos:

- i) isenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) incidente sobre os serviços de construção civil, descritos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05 e 7.15 da lista do caput do artigo 1º da Lei 13.701/2003, quando vinculados à execução da construção ou reforma de imóvel de propriedade do contribuinte incentivado, para obras iniciadas a partir do primeiro dia do mês seguinte ao da homologação da declaração, nos termos da Lei; e
- ii) isenção de 60% (sessenta por cento) do ISS incidente sobre os serviços incentivados, a partir da data da homologação da declaração, pelo prazo de 20 (vinte) anos ou até o final do período de duração do programa, o que ocorrer primeiro, nos termos da Lei.

Ademais, outra referência à concessão de benefícios fiscais de ISS é O Município de Palhoça. A Lei Municipal nº 3.762/2012 institui no município o Parque Tecnológico do Município de Palhoça, com a finalidade de promover o fomento e o desenvolvimento econômico e social, por meio de incentivos e benefícios fiscais para as empresas de base tecnológica.

Diante deste cenário, a Legislação de regência determina que ao realizar investimento ou criar postos de trabalho no Parque Tecnológico, o contribuinte poderá se beneficiar de da

²⁰<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/zonaleste/index.php?p=14206#:~:text=O%20Programa%20de%20Incentivos%20Fiscais,propiciando%20a%20gera%C3%A7%C3%A3o%20de%20empregos.> – Acessado em 01/10/2023, às 17:39

redução de alíquota do ISS a 2% sobre os serviços de construção civil relativos ao imóvel objeto do investimento, bem como sobre os serviços prestados pelo contribuinte incluído no Parque Tecnológico.

Efetuada a análise acerca dos benefícios fiscais e, especificamente, dos benefícios fiscais de ISS, passa-se à análise da tributação de tais benefícios.

6.2. A TRIBUTAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ISS

Analisada a conceituação de benefício fiscal, bem como percebida a influência dos benefícios fiscais na tributação do ISS, cumpre efetuar a análise da tributação dos benefícios fiscais de ISS, especificamente, a tributação pelo IRPJ e CSLL.

Consoante exposto anteriormente, tanto o IRPJ quanto a CSLL deverão incidir diante da observância de um acréscimo patrimonial como sinal de enriquecimento por parte do contribuinte.

Ocorre que, mesmo diante de tal determinação, em regra, os valores percebidos pelos contribuintes à título de benefícios fiscais são incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por compreender-se tais valores como amoldáveis ao conceito de renda/faturamento, que caracteriza a hipótese de incidência de tais tributos.

Desse modo, tem-se um cenário em que, ao passo que os Municípios adotam política de estímulo fiscal, utilizando o seu poder de tributar (e de não tributar) para incentivar contribuintes a se estabelecerem em seus territórios ou exercerem determinada atividade, a União Federal exige o recolhimento de IRPJ e CSLL sobre esses incentivos, verificando-se, em certos casos, o esvaziamento dos benefícios fiscais.

7. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Ademais, sendo a jurisprudência uma fonte do direito, com a relevante importância de suprir possíveis lacunas existentes na aplicação e conciliação da legislação, garantindo uma linha de decisões mais coesas, faz-se necessário analisar os julgados relevantes sobre o tema do presente trabalho e temas análogos.

7.1. O JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL (ERESP) Nº 1.517.492 PELO STJ

Iniciando a análise jurisprudencial sobre a tributação federal dos benefícios fiscais, a primeira discussão relevante sobre o tema a obter manifestação do STJ foi a tributação do crédito presumido de ICMS pelo IRPJ e CSLL.

Em 08/11/2017, resolvendo conflito de jurisprudência entre a 1ª e a 2ª Turmas, a 1ª Seção do STJ julgou em se de EREsp nº 1.517.492/PR, a inclusão do crédito presumido de ICMS (benefício fiscal) na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesta oportunidade, restou expressamente reconhecido que o conceito de renda pressuposto no texto constitucional e infraconstitucional não comporta a inclusão de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados aos particulares, sob pena de violação do princípio do Pacto Federativo:

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 LHE 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 preceito 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) (grifei)

Da análise do referido julgado, conclui-se que o colegiado entendeu que o fisco, ao considerar o benefício fiscal como lucro, possibilita que a União retire, indiretamente, o incentivo fiscal concedido pelos Estados, o que levaria ao esvaziamento ou à redução do benefício. Neste sentido, a Ministra Regina Helena Costa, ao abrir divergência, destacou em seu voto:

Tem-se, portanto, que a outorga de crédito presumido de ICMS insere-se em contexto de envergadura constitucional, instituída por legislação local específica do ente federativo tributante.

É esse crédito, em torno do qual gravitam tais aspectos, que se pretende ver incluído nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com a devida vênia, 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.**

Com efeito, **tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo**, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consubstanciados nas Soluções de Consulta da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal ns. 144/2008 e 10/2007, e no Parecer Normativo CST n. 112/1978, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas (fls. 2.034/2.037e). (grifei)

Portanto, restou definido que o benefício fiscal correspondente ao crédito presumido de ICMS não pode ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente de os créditos se enquadrarem em uma categoria específica de subvenção, isto é, subvenção para custeio ou para investimento. Assim, restou fixado que o crédito presumido de ICMS não configurava renda ou lucro do contribuinte, e sim uma renúncia de potencial receita do Estado.

Ressalta-se, no entanto, que neste caso o STJ analisou somente o benefício fiscal do crédito presumido, que consiste na concessão de créditos simulados lançados na escrita fiscal da pessoa jurídica que a ele fizer jus, sendo perceptível a natureza positiva deste benefício fiscal

Assim sendo, iniciou-se o entendimento jurisprudencial pela impossibilidade de inclusão dos benefícios fiscais concedidos pelos entes federados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de esvaziamento dos benefícios e ofensa ao princípio do Pacto Federativo.

7.2. O TEMA Nº 1.182/ STJ

Ato contínuo, diante do julgamento do caso paradigma supramencionado, restou questionada a tributação federal dos demais benefícios fiscais de ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento. Por um lado, os contribuintes buscavam a extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, aos demais benefícios, chamados de benefícios negativos. Por sua vez, o Fisco buscava o reconhecimento da possibilidade da referida tributação.

No entender do Fisco, os benefícios fiscais negativos de ICMS, tais quais isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo, entre outros, não representariam uma receita passível de exclusão do conceito de lucro. Isto porque, os benefícios fiscais apenas reduziriam uma despesa do contribuinte. Além disso, no entender do Fisco, para se autorizar a exclusão dos benefícios fiscais da apuração do lucro, seria necessário comprovar que tais benefícios teriam sido concedidos pelos Estados como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Por outro lado, os contribuintes entendiam que os benefícios negativos, assim como o crédito presumido mencionado no tópico anterior, de igual modo afetam a apuração do lucro. Assim sendo, adentrando à visão contábil da situação, a percepção de uma receita ou a redução de uma despesa possuem o mesmo efeito. Portanto, haja vista a similaridade entre o crédito presumido e os benefícios negativos, os contribuintes pleiteavam que a estes últimos fosse aplicado o mesmo entendimento firmado pelo STJ no sentido de que os créditos presumidos de ICMS poderiam ser excluídos da apuração do lucro, independentemente do cumprimento de qualquer requisito legal.

Assim sendo, diante do grande fluxo de discussões no mesmo sentido, o STJ fixou o Tema Repetitivo nº 1.182/STJ, no seguinte sentido:

Tema Repetitivo n.º 1.182/STJ: Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

A priori, cumpre destacar que, por recomendação da Ministra Regina Helena Costa foi retirada a imunidade da tese de julgamento, visto que esse instituto não se qualifica como benefício fiscal concedido pelos Estados, mas sim, limitação imposta pela Constituição Federal ao poder de tributação dos entes públicos.

Ato contínuo, no julgamento do referido Recurso sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, a 1ª Seção do STJ considerou não ser possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos no artigo 10 da Lei Complementar 160/2017 e no artigo 30 da Lei 12.973/2014.

Portanto, entendeu-se pela impossibilidade aplicação a esses benefícios do entendimento fixado no EREsp 1.517.492, que excluiu o crédito presumido do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, restando delimitada a seguinte tese:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Para atingir o entendimento supramencionado, o Relator do caso em epígrafe, Ministro Benedito Gonçalves, fixou a diferença entre o crédito presumido de ICMS e os demais benefícios. Neste sentido, destacou que a atribuição de crédito presumido ao contribuinte representa dispêndio de valores por parte do fisco, afastando o chamado "efeito de recuperação" da arrecadação. Ora, com relação aos demais benefícios de desoneração de ICMS, definiu-se que não possuem a mesma característica, pois a Fazenda Estadual, *“não obstante possa induzir determinada operação, se recuperará por meio do efeito de recuperação”*.

Em outras palavras, tendo em mente a sistemática não cumulativa do ICMS, isto é, posto que o ICMS incidente na operação é usado como crédito pelo contribuinte na etapa posterior da cadeia econômica, quando há redução da carga tributária em uma etapa da cadeia em razão de benefício fiscal negativo, o ente tributante irá recuperar esse valor na etapa subsequente, uma vez que não seria possível a utilização do crédito. Assim sendo, não há como se falar em efetiva renúncia de receita pelo Estado, diferentemente do cenário do crédito presumido.

Neste sentido, nas palavras do Relator:

Em outras palavras, a instituição de benefícios fiscais de desoneração de determinada operação não gera, automaticamente, o crédito presumido mais à frente. Por isso, em regra, o fisco irá se recuperar dos valores que deixaram de ser recolhidos, salvo se efetivamente resolver criar um benefício de crédito presumido.

Desde logo, cumpre destacar que o referido entendimento não pode ser aplicado de igual forma ao ISS, isto porque, diferentemente do ICMS, o ISS é um tributo cumulativo, afastando a lógica mencionada anteriormente acerca do efeito de recuperação.

Portanto, analisando a discussão jurisprudencial sobre a tributação federal dos benefícios fiscais de ICMS, entende-se que a não tributação é considerada exceção, somente se verificando no caso do crédito presumido, posto que este não representa a atribuição de crédito, mas a desoneração, afastando o efeito recuperação da arrecadação.

7.3. JURISPRUDÊNCIA – INCLUSÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DE ISS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Além do amplo fluxo de discussão sobre a tributação dos benefícios fiscais de ICMS, adentrando à análise jurisprudencial sobre o tema do presente trabalho, qual seja a inclusão dos benefícios fiscais de ISS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tem-se a existência de discussões judiciais sobre o tema

Neste sentido, o primeiro caso a ser observado é o do processo 5013463-15.2019.4.04.7208.

O referido processo se trata de uma Ação Declaratório de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária em que o Requerente pleiteou que fosse judicialmente declarado o seu

direito de não submeter à incidência de IRPJ e CSLL os valores relativos à isenção de tributos concedida pelo Município de Penha relativo aos tributos municipais, tal qual o ISS.

Ao defender o seu direito, o Requerente recorreu aos conceitos de benefício fiscal, renda e lucro líquido. Desse modo, sendo a isenção em caráter individual uma espécie de benefício fiscal, isto é, uma renúncia fiscal daquele Município, e, por conseguinte, “subvenção governamental”, não haveria como se falar em sua classificação como “receita” ou o seu resultado como “lucro”, pelo conteúdo do art. 44, IV, da Lei nº 4.506/1964, que trata desse tipo de incentivo como sendo “subvenções correntes”.

Neste sentido, ao aplicar de forma análoga o entendimento de que os valores relativos ao crédito presumido de ICMS, decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelos Estados-Membros com o objetivo de estimular determinadas atividades econômicas, não constituem renda, lucro ou acréscimo patrimonial, não havendo previsão legal para que integrem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, consoante entendido pelo STJ no EREsp nº 1.517.492/PR, reconheceu-se *"a ilegalidade da exigência de IRPJ e CSLL sobre os tributos municipais isentados pelo Município de Penha (decreto 023/97) e condenar a Requerida a restituir os valores pagos a maior a título de IRPJ e CSLL"*.

Tal entendimento restou mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região em sede de Recurso de Apelação, veja-se:

TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE OS TRIBUTOS MUNICIPAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO. 1. As receitas decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelos Estados em relação ao ICMS, independentemente de sua natureza (crédito presumido, redução de alíquota ou redução da base de cálculo, por exemplo), devem ser afastadas da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, pouco importando sua destinação. **2. Reconhecida a ilegalidade da exigência de IRPJ e CSLL sobre os tributos municipais isentados pelo Município em tela.**

(TRF-4 - AC: 50134631520194047208 SC 5013463-15.2019.4.04.7208, Relator: ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, Data de Julgamento: 10/02/2021, PRIMEIRA TURMA) – (grifei)

Destaca-se, no entanto, que tal entendimento restou consolidado antes do julgamento final do Tema nº 1.182 pelo STJ. Dessa forma, a possibilidade ou não de tributação dos benefícios fiscais de ISS não se encontra pacificado, nem mesmo no próprio Tribunal em que foi proferido, senão vejamos.

No Mandado de Segurança nº 5063514-38.2020.4.04.7000, a Impetrante pleiteou que fosse reconhecido o seu direito de deduzir o valor dos benefícios fiscais de ISS por ela auferidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em sua exordial, a Impetrante sustentou que o benefício fiscal de ISS de redução de alíquota configura renúncia fiscal por parte do Município de Paranaguá, com objetivo precípuo de alavancar o desenvolvimento municipal mediante o aumento de sua competitividade em relação aos demais Municípios portuários.

Dessa forma, sustentou que o benefício em questão jamais poderia se enquadrar na hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, posto que não constitui lucro, renda ou acréscimo patrimonial, caracterizando-se exclusivamente como nítida modalidade de renúncia fiscal do sujeito ativo da obrigação tributária.

Destaca-se, inclusive, que a Impetrante pleiteou a aplicação analógica do quanto decidido no ERESP. nº 1.517.492/PR, no qual repita-se, o STJ manteve o entendimento de que os incentivos fiscais de crédito presumido de ICMS não devem sofrer tributação do IRPJ/CSLL para prevalecer a renúncia fiscal instituída pelos Estados membros.

Em análise primária do caso, em 23/03/2021, o MM. Juízo de primeira instância concedeu a segurança pleiteada, reconhecendo-se a ilegalidade da exigência de IRPJ e CSLL sobre o incentivo fiscal concernente à redução de alíquota oferecido pelo Município de Paranaguá.

O referido entendimento foi baseado na aplicação analógica de entendimento do TRF4 e do STJ sobre a tributação do incentivo fiscal de crédito presumido de ICMS.

Ocorre que, em sede de Reexame Necessário, em 20/06/2023, a sentença supramencionada restou reformada. Neste sentido, em seu voto, o Desembargador relatou consignou pela impossibilidade de extensão analógica do entendimento fixado pelo STJ no EREsp 1.517.492/PR, haja vista que este precedente seria exclusivo aos casos de crédito presumido:

Ao contrário do que pretende a impetrante, a construção jurisprudencial estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento dos EREsp 1.517.492/PR com relação especificamente aos créditos presumidos de ICMS - no sentido de que, em face do princípio federativo, não seria lícito à União tributar, como renda ou lucro, créditos presumidos de ICMS - não pode ser estendida a hipóteses de exoneração tributária, como aquela indicada na petição inicial (benefício fiscal de redução de alíquota de ISS), visto que a vinculação dos juízes e tribunais inferiores a teses estabelecidas pelos tribunais superiores (Código de Processo Civil, art. 927) se opera restritivamente.

(...)

Ademais, a construção jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça a respeito de não constituírem lucro os créditos presumidos de ICMS de todo modo não poderiam compreender as exonerações tributárias (v.g., diferimento, isenção, alíquota zero, redução de base de cálculo), visto que, malgrado uns e outras tenham o mesmo efeito econômico (redução da carga tributária), são categorias jurídicas ontologicamente distintas.

Em última análise, a finalidade da presente demanda não é evitar a redução, pelo poder tributante da União, de um crédito fiscal em princípio tributável (como é o caso do crédito presumido de ICMS) - escopo da construção jurisprudencial estabelecida pelo STJ no julgamento dos EREsp nº 1.517.492/PR -, mas, muitíssimo ao contrário, valer-se de exonerações tributárias estaduais para efeito de dedução (não prevista em lei) do IRPJ e da CSLL.

Neste sentido, o julgamento restou assim ementado:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. BENEFÍCIO FISCAL DE ISS. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL ESTABELECIDADA PELO STJ NO JULGAMENTO DOS ERESP 1.517.492/PR. APLICAÇÃO A CASOS SIMILARES. NÃO APLICAÇÃO. DENEGAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA. (TRF-4 - APL: 50635143820204047000 PR, Relator: ROBERTO FERNANDES JÚNIOR, Data de Julgamento: 20/06/2023, SEGUNDA TURMA)

Cumprido esclarecer que no caso ora em análise, a sentença favorável ao contribuinte foi proferida à luz do EREsp nº 1.517.492/PR, ao passo que, à época do acórdão que reformou a sentença, já havia ocorrido a fixação do Tema nº 1.182/STJ, de modo que se faz possível observar a alteração do entendimento jurisprudencial após o mais recente julgamento do STJ.

8. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, resta evidente que a tributação dos benefícios fiscais de ISS pela União ainda é um tema que encontra divergência, principalmente, na jurisprudência.

Assim sendo, para atingir uma conclusão acerca da possibilidade ou não da tributação dos benefícios fiscais de ISS pelo IRPJ e CSLL, conforme ocorre atualmente, faz-se necessário

retomar que o IRPJ e a CSLL, em apertada síntese, incidem sobre o acréscimo patrimonial percebido pelo contribuinte.

Nesse sentido, tendo a Lei de Responsabilidade determinado que os benefícios fiscais se amoldam ao conceito de “renúncia de receita”, tem-se a aparente impossibilidade de qualificação dos benefícios fiscais como acréscimo patrimonial, excluindo a possibilidade de tributação dos benefícios fiscais de ISS.

Outrossim, outro ponto de relevante retomada é o conceito de pacto federativo e sua interferência no presente cenário. Ora, munido deste princípio consagrado por nosso ordenamento, não haveria como se falar em um ente federado interferindo em incentivos concedido por ente diverso.

Desse modo, ao determinar a inclusão dos benefícios fiscais de ISS concedidos pelos Municípios na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a União acarretaria frontal violação ao princípio do pacto federativo e, inclusive, no esvaziamento de tais benefícios. Portanto, até o momento, entende-se pela ilegalidade e inconstitucionalidade da inclusão dos benefícios fiscais de ISS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ademais, tendo em vista o prestígio ao princípio da segurança jurídica e da legalidade, deve-se dar ênfase ao entendimento do STJ sobre a matéria, posto que no presente trabalho restou concluído pela possibilidade de aplicação analógica do entendimento da Corte Superior em razão da inexistência de óbice do artigo 111 do CTN.

Conforme visto no presente trabalho, o STJ entende que para o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, não há como se falar em inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao passo que para os demais benefícios fiscais negativos a tributação é plenamente viável (salvo observância dos requisitos da LC 160). Tal entendimento teve como fundamento a sistemática não cumulativa do ICMS, de modo que, em caso de benefícios fiscais negativos, o Fisco recuperaria esse valor na etapa subsequente, uma vez que não seria possível a utilização do crédito.

Ocorre que, o ISS, diferentemente do ICMS, não é um tributo não cumulativo, de modo que a argumentação utilizada para fixação da diferenciação entre a tributação dos benefícios

fiscais positivos e negativos vista no Tema 1.182 pelo STJ não se sustenta para o tributo em comento, sendo possível sustentar a aplicação do entendimento fixado no EREsp nº 1.517.492, haja vista ser este o caso em que foi analisada a hipótese de vedação do efeito de recuperação.

Portanto, apesar da existência de intensa divergência jurisprudencial sobre a matéria até o momento, parece certo afirmar pela impossibilidade de tributação dos benefícios fiscais de ISS, haja vista o caráter cumulativo deste imposto, bem como observando o princípio da segurança jurídica, legalidade e do pacto federativo, sendo possível a integração analógica no presente caso.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA**, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed., 18ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ATALIBA**, Geraldo. Princípio federativo – Rigidez constitucional e Poder Judiciário”. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, n. 3. São Paulo, Ed. RJ, 1980.
- BARRETO**, Simone Rodrigues Costa. Tomo Direito Tributário. Edição 1, Maio de 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/305/edicao-1/tributacao-extrafiscal> - acessado em 24/09/2023 - Acessado em 24/09/2023 – às 13:54.
- BARROSO**, Luís Roberto. A segurança jurídica na era da velocidade e do pragmatismo (reflexões sobre direito adquirido, ponderação de interesses, papel do Poder Judiciário e dos meios de comunicação). In: Temas de direito constitucional – Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- BOBBIO**, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 6. Ed. Brasília: UNB, 1995.
- CARRAZZA**, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. São Paulo: RDDT, n. 154, jul./2008.
- CARRAZZA**, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CATÃO**, Marcos André Vinhais. Regime jurídico dos incentivos fiscais. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- COSTA**, Regina H. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.
- DIFINI**, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- FRASCINO**, Glaucia Maria L.; **GUIMARÃES**, Ariane C. Direito Tributário nos Tribunais Superiores: estudos em homenagem à Ministra Regina Helena Costa. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2021.
- HARADA**, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática, 2ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2014.
- LARENZ**, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. 4. ed., trad. José Lamego, Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2005.
- MORAES**, Oswaldo de. A analogia no direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965.
- PAULSEN**, Leandro; **MELO**, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.
- PAULSEN**, Leandro. Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe, 2013.

SCHOUERI, Luís E. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.