

TRIBUTAÇÃO FEDERAL DAS COMPETÊNCIAS FISCAIS ESTADUAIS: UMA PROPOSTA DE ADIN

FEDERAL TAXATION OF STATE FISCAL COMPETENCIES: A PROPOSAL FOR A JUDICIAL REVIEW ACTION

Resumo: O artigo analisa a constitucionalidade da tributação federal sobre benefícios fiscais estaduais, especialmente os créditos presumidos de ICMS, à luz da Lei nº 14.789/2023. Sustenta-se que tal norma viola a repartição constitucional de competências e o pacto federativo, ao considerar essas subvenções como receitas tributáveis pelo IRPJ, CSLL e PIS/COFINS. São examinados os impactos nacionais e internacionais, com destaque para as GloBE Rules da OCDE. Propõe-se a propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade pelos Estados, por meio do CONPEG, como via institucional para resguardar sua autonomia fiscal.

Palavras-Chave: Federalismo. Crédito Presumido. Subvenção. Competências constitucionais.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	2
1 HISTÓRICO NACIONAL DO PROBLEMA	3
2 PANORAMA INTERNACIONAL DO PROBLEMA	6
3. CRÍTICA AO PROBLEMA	10
4. PROPOSTA DE SOLUÇÃO AO PROBLEMA	13
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	14
REFERÊNCIAS	15

INTRODUÇÃO

Em uma sociedade regida pela economia de mercado, tal como arquitetado pela Constituição Federal de 1988, distribuição primária é efetivada pelas alocações de recurso segundo as dinâmicas próprias do mercado, nos movimentos dos negócios particulares. A secundária, por seu turno, é a realizada pelo Poder Público, em caráter substitutivo, nas situações em que o mercado não consegue prover a coletividade em suas necessidades, cabe à Administração Pública exercer sua função regulatória ou redistribuir riquezas pelos mecanismos disponíveis, o mais vocacionado a isso: os impostos.

A análise da capacidade do mercado em prover as necessidades coletivas prioritariamente e o balizamento da necessidade de presença estatal e em que nível cabe à Administração Pública local, dinâmica que possui a forte marca da representatividade democrática. Tudo isso se insere na gestão da competência tributária constitucionalmente estabelecida aos Entes Federados.

Ocorre que existem incessantes avanços da União Federal às competências próprias dos Estados¹, o tema aqui tratado é mais um desses episódios, a tributação federal dos benefícios fiscais estaduais, de forma específica, a consideração de que os créditos presumidos de ICMS consistem em subvenções de investimento e que devem ser inseridos na base de cálculo da apuração do PIS/COFINS, Imposto de Renda e CSLL.

Segundo dados da Câmara dos Deputados, a estimativa de arrecadação federal com a norma aqui debatida é de R\$ 35 bilhões / ano. Valores que deveriam ser alocados conforme decisões de cada Estado, subtraído da arrecadação da base consumo, do campo da materialidade do ICMS>

O artigo foi dividido em 05 (cinco) capítulos.

No primeiro, buscou-se entender os aspectos históricos nacionais do tratamento jurídico dispensado aos benefícios fiscais estaduais, na norma, na ótica do CARF e da jurisprudência dos tribunais superiores. No segundo, investigou-se o movimento internacional de consideração das subvenções como lucro para fins de estipulação de uma tributação mínima da renda das pessoas jurídicas, o que vem sendo ocasionado pela crescente adesão dos Estados Nacionais às GloBE Rules do Pilar Two da OCDE. No quarto, efetuou-se uma análise crítica do problema enfrentado e se defendeu que os artigos 1º a 12, 15, 16 e 21 da Lei Federal 14.789/23, que determinam a inclusão das subvenções de investimentos concedidas pelos Entes Subnacionais na base de cálculo do IRPJ, CSLL e Pis/Confis são inconstitucionais por incompatibilidade formal com as competências tributárias e o

¹ São inúmeros exemplos, como o aumento da carga tributária sobre tributos não repartidos, como as Contribuições; a incidência de Imposto de Renda sobre as heranças, a título de ganho de capital, ao arrepió da competência estatal para o ITCMD.

princípio federativo, com a reserva de matérias à lei complementar, e inconstitucionalidade materiais em razão do não enquadramento no conceito jurídico de receita e constitucional, de renda. É a tese aqui defendida.

No quinto capítulo foram propostas possíveis soluções.

1 HISTÓRICO NACIONAL DO PROBLEMA

Até o ano de 2017, para fins de tributação do lucro corporativo ou da receita, a norma estabelecia uma distinção entre subvenção de custeio e subvenção de investimento.

A subvenção de custeio destinava-se a cobrir ou minorar despesas correntes da empresa, sem contrapartida específica, desse modo eram tributadas conforme art. 44, IV, da Lei n. 4.506/6².

As subvenções para investimentos, por seu turno, possuíam contrapartida. Elas eram destinadas ao estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos, mesmo que por redução de impostos (art. 38. §2º, do Decreto-Lei 1.598/77³). Não configuravam lucro, mas reservas de capital, portanto não eram tributadas e nem se destinavam à distribuição de dividendos (conforme art. 200 da Lei 6.404/76).

Nessa época, o Fisco Federal entendia que as subvenções de investimentos consistiam em um auxílio, não nas despesas da pessoa jurídica, mas no dispêndio financeiro necessário à expansão de empreendimentos econômicos. Por conseguinte, ela não deveria ser tributada caso se ficasse demonstrada a efetiva aplicação dos valores nos investimentos previstos na política fiscal do ente subvencionador. A exegese consta em antigo **Parecer CST nº 2 / 1977** da Receita Federal do Brasil:

Há, também uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerado como Subvenção para Investimento. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Observa-se que a Subvenção para Investimento apresenta características bem marcantes exigindo até mesmo perfeita sincronia da

² Art. 44. Integram a receita bruta operacional: (...) IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

³ Art. 38 (...) § 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o animus de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como Subvenção para Investimento

No desenrolar histórico, a Lei Federal n. 12.973/14 positivou o entendimento acima exposto, ao prever que as subvenções de investimentos seriam excluídas da apuração do lucro real, desde que registradas contabilmente como reservas de lucros (ou seja, não impactassem na distribuição de dividendos) e somente fossem utilizadas para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

Em evento relevante, a Lei Complementar nº 160/2017 inseriu o §4º no art. 30 da citada Lei 12.973/2014 e normatizou que os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais, relativos ao ICMS, consistem em subvenções de investimento:

Art. 9º. O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4o e 5o:

"Art. 30.

§ 4o Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

Com a edição dessa lei complementar, tanto o CARF como o Superior Tribunal de Justiça passaram a entender que, ao equiparar o tratamento dado a benefícios fiscais e financeiros-fiscais, eliminou-se, para fins de tributação do lucro, a distinção entre subvenção de custeio e subvenção de investimento, portanto os valores deveriam ser excluídos da base de cálculo:

No âmbito do CARF:

Acórdão nº 9101-006.174 – CRSF – 1ª Turma – Julho/2022

O referido dispositivo normativo determina em outras palavras que as “subvenções de custeio de ICMS” “são consideradas subvenções de investimento”, “sendo vedada a exigência de outros requisitos”. Estamos aqui diante de um caso de ficção legal, isto é, o legislador está atribuindo o regime jurídico das subvenções de investimento para as subvenções de custeio.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

Efetivamente, quando a Lei Complementar n. 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o

fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei n. 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua (...) (EDcl no REsp n. 1.968.755/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/10/2022, DJe de 6/10/2022.)

Em consequência desse entendimento, não caberia à Receita Federal do Brasil analisar a intenção do legislador estadual ou a existência de mecanismos de controle estadual quanto a política fiscal adotada. Ou seja, houve marcante valorização da autonomia dos entes subnacionais e respeito à federação, nesse momento histórico.

No Supremo Tribunal Federal, em um primeiro momento, entendia-se que o assunto envolve matéria infraconstitucional (Tema 957⁴). Contudo, a Corte doravante reconheceu a repercussão geral na discussão sobre a constitucionalidade da inclusão de créditos presumidos do ICMS na base de cálculo da PIS/COFINS, processo que está pendente de julgamento até o fechamento deste texto (tema 843⁵).

Por fim, antes do julgamento do tema, sobreveio a Lei Federal 14.789/23 que não só revogou o tratamento uniforme aos benefícios e incentivos-fiscais como subvenção de investimentos, que havia sido dado pela Lei Complementar 160/2017, como, de modo inédito, permitiu a tributação por IRPJ, CSLL e PIS/COFINS das subvenções de custeio e também de investimentos, concedidas por Estados e Municípios. Algo que sequer figurava no Decreto-Lei 1.598/77, na interpretação histórica do CARF ou do STJ e do STF.

A recente norma ainda não foi objeto de precedentes no CARF ou nas Cortes Superiores. Cataloga-se apenas uma decisão proferida, em 1ª instância pela 5ª Vara Federal de Blumenau/SC⁶, que interpretou que a tributação dos créditos presumidos de ICMS por meio do IRPJ e CSLL é indevida, mesmo após a inovação legislativa, tendo em vista que a subvenção não caracteriza renda ou lucro.

4 Tema 957: A controvérsia relativa à inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não possui repercussão geral, tendo em vista sua natureza infraconstitucional

5 Tema 843 - Possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

6 5005059-08.2024.4.04.7205/SC

2 PANORAMA INTERNACIONAL DO PROBLEMA

No plano do Direito Tributário Internacional o momento atual é o de implementação, por meio de diversas jurisdições fiscais, das GloBE Rules do Plano BEPS da OCDE.

Em resumo, o plano BEPS consiste em medida multilateral que visa instituir uma carga tributária efetiva (*effective tax rate* – ETR) sobre o lucro corporativo de multinacionais (MNE), estipulada, até a edição desse texto, em 15%. Abarca empresas com faturamento anual superior a US\$ 750 milhões.

No ano 2020, a OCDE entregou trabalho com proposta de alteração das regras tributárias internacionais alicerçada em duas diretrizes, que chamou de Pilar 1 e Pilar 2⁷, este que angariou maiores adeptos.

Foram publicadas então as normas modelo⁸, denominadas GloBE Rules, que são duas: a Income Inclusion Rule - IIR e a Undertaxed Profit Rule – UTPR. Elas abarcam empresas com faturamento anual superior a 750 milhões de euros.

Para se explicar o funcionamento de cada uma, antes é preciso entender que ambas demandam *a priori* a verificação da carga tributária (*Effective Tax Rate* – ETR) a qual o lucro da empresa está submetido. Essa operação é realizada somando-se os tributos cobertos (*tax covered*)⁹, que no Brasil representa a soma do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição sobre o lucro líquido – CSLL.

⁷ Em resumo, no modelo do Pilar 1, percentual do lucro global de cada MNE, determinado politicamente, deve ser atribuído à jurisdição fiscal em que a venda ou a prestação de serviços ocorra. O problema é que isso dependeria de que cada MNE efetuasse uma administração global e que um país homologasse os cálculos (normalmente onde se situa a matriz da multinacional).

O Pilar 2 se embasa na possibilidade de instituir um imposto mínimo global mediante solução coordenada. O problema verificado foi que alguns Estados se pautam na “indústria da evasão fiscal internacional”, ou seja, são paraísos fiscais, desse modo, relutantes na tributação em razão do receio de fuga de capitais.

⁸ OECD (2021), **Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)**: Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm> Acesso em 08/06/2024

⁹ Ou seja, que incidem sobre o lucro corporativo.

Após apurado o ETR, ele é comparado à taxa mínima estipulada (*Minimum tax rate – MTR*), como apontado, atualmente em 15%. Caso haja uma subtributação, nasce o instituto denominado *top-up tax*, que é um complemento do valor pago pela empresa para se alcançar a tributação mínima. As duas GloBE rules operam no *top-up tax*.

Na sistemática da IIR, o Estado que a adote deverá instituir um imposto complementar (*top up tax*) ao verificar que determinada multinacional está submetida a uma taxa tributária efetiva sobre o lucro corporativo aquém do mínimo de 15%. Caso não o faça, a jurisdição onde estiver a controladora da companhia poderá cobrar o *top up tax*, em substituição. É necessário que os Estados envolvidos, o tributado e o tributante, tenham internalizado a IIR em seus ordenamentos.

Na sistemática da UTPR, jurisdições que a tenham implementado poderão cobrar o *top up tax* referente à países que não tributem o mínimo de 15%, independente de esses países terem implementado as *GloBE Rules*, basta que a multinacional instalada em seu território componha grupo econômico com a empresa situada no país de baixa tributação, isto é, estejam submetidas aos mesmos registros contábeis, independente de controle ou coligação. Há a curiosidade de que o UTPR foi inicialmente arquitetado como uma regra incidente caso houvesse pagamentos entre as multinacionais, fluxo de caixa, a nomenclatura inicialmente atribuída era Undertaxed Payment Rule, posteriormente substituída, com discrição, por Undertaxed Profit Rule¹⁰.

Uma medida alternativa aos Estados que não desejem internalizar as GloBE rules é instituir o qualified domestic minimum top-up tax – QDMTT, trata-se de um imposto complementar que incidirá para se alcançar a taxa tributária mínima. O Brasil realizou essa opção. Por meio da Medida Provisória n. 1.262/24 e da Instrução Normativa RFB n. 2.228/24, ficou previsto a incidência de um adicional de CSLL para se garantir uma tributação mínima sobre o lucro corporativo de 15%.

Acerca desse assunto, a OCDE divulgou, no ano de 2022, relatório específico¹¹ e expôs que os incentivos fiscais são afetados pelas GloBE Rules, a depender de seus desenhos normativos, assim cada caso deve ser tratado isoladamente. A título de exemplo, considerou que o diferimento do recolhimento de imposto no tempo pouco será afetado.

¹⁰ ANDRADE, Leonardo Aguirra De, Regras Recomendadas pelo Pillar Two e a sua Relação com o Ordenamento Jurídico Brasileiro, *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, n. 12, p. 133–219, 2024.

¹¹ OECD, *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*, Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm> Acesso em 08/06/2024.

Ponto importante, é que os benefícios fiscais que resultem em uma redução do imposto a ser recolhido, seja por afetar a base de cálculo ou a alíquota, serão fortemente impactados pelas GloBE rules. Contudo, subvenções são, ao menos ainda, tratadas nas normas modelos de modo equivalente ao tratamento contábil IFRS, ou seja, como receitas. Assim, não são, ou pouco são, afetadas pelas GloBE Rules.

Contudo, existe contundente crítica advinda de eminentes tributaristas americanos, e do Congresso dos Estados Unidos, no sentido de que ao não dar tratamento equivalente entre benefícios fiscais e subvenções, as normas modelo do BEPS emitem juízo de valor e priorizam um modelo de Estado intervencionista. Acentuam, também, a existência de vasta literatura jurídica, bem como relatórios da Organização Mundial do Comércio e da União Europeia, atestando que benefícios fiscais e subvenções são equivalentes:

Pela falta de equivalência de subsídios estatais e benefícios fiscais o pilar 2 afeta as tendências macroeconômicas e princípios fundamentais de governança que moldou a história ao longo do último século. Pilar 2 favorece economias dirigidas e controladas pelo Estado em detrimento de economias impulsionadas principalmente por empreendedorismo e pela liberdade de exploração do capital. Este preconceito para economias dirigidas pelo Estado proporciona uma vantagem à economia da China e suas indústrias de alta tecnologia em relação às dos Estados Unidos. Assim, o pilar 2 é uma ameaça para o crescimento econômico dos Estados Unidos.¹²

De forma objetiva, caso determinado país tribute o lucro com taxa inferior a 15% (quinze por cento), outro país, poderá fazer a tributação em seu lugar. Isso envolve, inclusive, a revogação de benefícios fiscais, o que impacta, no Brasil, a título de exemplo, no papel das Superintendências Regionais (SUDAN, SUDENE, SUDECO)¹³ e, a depender do desenrolar, os incentivos concedidos por entes subnacionais, além da prática do pagamento de juros sobre o capital próprio – JCP.

Mais recentemente o Presidente Donald Trump publicou duas ordens executivas¹⁴ cujos objetos, da primeira era rejeitar o Pilar II da OCDE e, a segunda, direcionada ao Secretário do Tesouro para investigar se empresas situadas nos Estados Unidos estariam submetidas à tributação de estados estrangeiros, nos moldes no UTPR.

¹² BONOVIK, Stephen A. **The Biggest Casualty of Pillar 2's Bias for State Subsidies? The U.S.** | *Tax Notes*, pg 1543, disponível em: <<https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/digital-economy/biggest-casualty-pillar-2s-bias-state-subsidies-us/2023/09/18/7h8hq>>. acesso em: 07 de junho de 2024.

¹³ Vide art. 36 da Medida Provisória n. 1.262/2024.

¹⁴ Disponível em <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/> Acesso em 17.03.2025.

Em desdobramento, foi proposto no Congresso Americano o DAJI (*Defending American Jobs and Investment Act*) que determina a investigação de impostos extraterritoriais incidentes sobre americanos e com imposição de sanções econômicas aos países envolvidos, como, por exemplo, o incremento de 5% da alíquota do imposto sobre lucro incidente sobre investidores e corporações originárias deles, até o limite de 20%.¹⁵

Assim, pode-se afirmar que a OCDE se encontra pressionada para revisitar a fórmula por meio da qual se calcula o ETR (*effective tax rate*) e passe a considerar as subvenções no cálculo, assim como faz com os benefícios fiscais.

As GloBE Rules são implementadas por meio de 15 (quinze) ações. As ações 14 e 15 são de especial importância para a ADI, tendo em vista que tratam das adaptações normativas na legislação doméstica.

A ação 15 consiste em um mecanismo denominado MLI (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty), uma espécie de Acordo com condão de derogar normas de acordos internacionais bilaterais anteriormente e posteriormente firmados e que sejam incompatíveis com as GloBE Rules, ou seja, possui poder de supraconvencionalidade.

A Ação 14 é dissociada em dois instrumentos, o *Mutual agreement procedure* – MAP, que consiste em um procedimento autocompositivo para solução de controvérsias, e a arbitragem internacional (mecanismo adjudicatório). Ambos, todavia, desempenhados em ambiente que rechaça *ex ante* normas incompatíveis com a política fiscal da OCDE, ou seja, sem imparcialidade.

O fato é que, no ambiente internacional, o plenipotenciário é qualificado como representante de Estado e não de Governo, portanto com poderes de representação de Estados e Municípios.

Assim, ao submeter a compatibilidade do ordenamento jurídico brasileiro às GloBE Rules, as normas estaduais e municipais que concedam subvenções para fazer frente aos impostos nacionais sobre o lucro corporativo (IRPJ e CSLL) podem acabar sendo revogadas, sem qualquer afronta ao federalismo o que, ao fim e ao cabo, significaria a ratificação da novel Lei n. 14.789/23.

Mostra-se relevante realçar e proteger a natureza jurídica própria dos incentivos fiscais concedidos em razão dos impostos de competência própria dos Estados, na base consumo, e distingui-los das subvenções concedidas para fazer frentes aos impostos sobre o lucro corporativo, base renda. A mencionada Lei Federal embaralhou esses conceitos.

Portanto, o contexto internacional deve ser considerado e realça o interesse do Estado em defender perante a Suprema Corte suas competências próprias e o federalismo que, como explanado,

¹⁵ ESTADOS UNIDOS. *Defending American Jobs and Investment Act*. H.R. 591, 119º Congresso dos Estados Unidos, 1ª Sessão. Disponível em: <https://www.congress.gov/bill/119th-congress/house-bill/591/text>. Acesso em: 14 mar. 2025

pode resultar fragilizado com uma maior concentração de poderes na União quanto às políticas fiscais.

3. CRÍTICA AO PROBLEMA

A inconstitucionalidade da Lei 14.789/2023 assenta-se em 02 (três) argumentos formais e 02 (dois) argumentos materiais.

Primeiro, ao tributar as subvenções concedidas pelos Estados, quanto aos impostos de sua própria competência (em especial o ICMS), a União Federal invade a competência que não é sua e retirado, por via oblíqua, incentivos políticos fiscais concedidos legitimamente por outro Ente, viola, dessarte o princípio federativo.

A distribuição de riqueza ocorre de modo primário e secundário. Em uma sociedade regida pela economia de mercado, tal como arquitetado pela Constituição Federal de 1988, distribuição primária é efetivada pelas alocações de recurso segundo as dinâmicas próprias do mercado, nos movimentos dos negócios particulares. A secundária, por seu turno, é a realizada pelo Poder Público, em caráter substitutivo, nas situações em que o mercado não consegue prover a coletividade em suas necessidades. O Estado, dessarte, deve tentar encontrar o equilíbrio ótimo que, conforme aponta Casalta Nabais, quanto mais próximo à efetividade, mais afasta a administração pública do papel de agente econômico e a aproxima do de agente regulador:

Não admira assim que quanto mais equilibrada e equitativa for esta distribuição primária dos rendimentos e ativos, sobretudo correspondente à contrapartida paga aos trabalhadores (salários), menos espaço fica e, simultaneamente, se exige à distribuição secundária ou redistribuição desses rendimentos e ativos por parte do Estado. O que passa, sobretudo, por uma regulação estatal forte e eficaz do mercado e do seu funcionamento com vista à orientação do comportamento dos agentes econômicos para a prossecução e material realização de valores e fins juridicamente relevantes (...)¹⁶

O crédito presumido de ICMS consiste em uma técnica na qual o Estado confere ao contribuinte direito creditório ficto, que uma vez inserido na apuração do imposto não cumulativo, acabe por reduzir o encargo fiscal em operações específicas. Este benefício fiscal é concedido, em linhas gerais, por razões de preocupação política com a distribuição primária de recursos, notadamente no estímulo a determinado setor econômico ou para barateamento de produtos ou serviços, na finalidade de sejam consumidos sobretudo pela população de menor renda *per capita*.

¹⁶ NABAIS, José Casalta, **Estudos sobre o Estado de Direito e a tributação**, Coimbra: Almedina, 2024, pg. 14

Ao tributar o benefício fiscal estadual, o Governo Federal subtrai dos mercados privados valores que deveriam ser alocados pelas suas próprias dinâmicas locais, conforme decidido pela autoridade representativa local, e o desloca para o patrimônio da União. Contrária, em um só tempo, as competências constitucionais estabelecidas e o princípio federativo.

Segundo, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento firmado que não existe hierarquia entre lei ordinária e lei complementar. Já decidiu, em algumas ocasiões, que a Lei Complementar pode alterar Lei Ordinária, já que seu quórum de aprovação é maior, e que essa alteração é revogável por Lei Ordinária, salvo se a matéria regulada estiver sob reserva constitucional da Lei Complementar:

1. A norma revogada - embora inserida formalmente em lei complementar - concedia isenção de tributo federal e, portanto, submetia-se à disposição de lei federal ordinária, que outra lei ordinária da União, validamente, poderia revogar, como efetivamente revogou. 2. Não há violação do princípio da hierarquia das leis - *rectius*, da reserva constitucional de lei complementar - cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares. 3. Nesse sentido, a jurisprudência sedimentada do Tribunal, na trilha da decisão da ADC 1, 01.12.93, Moreira Alves, RTJ 156/721, e também pacificada na doutrina.
(RE 419629, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 23-05-2006, DJ 30-06-2006 PP-00016 EMENT VOL-02239-04 PP-00658 RTJ VOL-00201-01 PP-00360 RDDDT n. 132, 2006, p. 220-221)

No voto condutor, o Min Sepúlveda Pertence socorre-se à lição de Geraldo Ataliba¹⁷ que, pela clareza, vale a transcrição:

É que Lei Complementar, fora de seu campo específico – que é aquele expressamente estabelecido pelo constituinte, nada mais é do que lei ordinária. A natureza das normas jurídicas – em sistemas positivos como o nosso, objeto de quase exaustivo tratamento constitucional – é dada conjuntamente pela forma (no caso, de elaboração) e pelo conteúdo.
(...) Na falta de conteúdo o ato existente, é válido, é norma mas não tem eficácia própria da espécie; é mera lei ordinária.

Deve-se, assim, utilizar da prevalência da substância sobre a forma para definir se a norma é Lei Complementar ou não e, desse modo, concluir se pode ou não ser alterada pela Lei Ordinária.

A norma extraída do texto do art. 9º da Lei Complementar 160/2017 é a de que “a natureza jurídica, seja por ficção ou não, dos incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS é a de subvenção de investimentos”.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**. Editora RT, 1971, p. 36.

A definição da natureza jurídica dos incentivos fiscais (lato sensu) do ICMS, sobretudo crédito presumido, tema que se insere nas normas gerais sobre o citado imposto, é matéria reservada à Lei Complementar, em razão do disposto no art. 155, §2º, XII, g, da Constituição de República.

A sede da norma é o texto do art. 9º da LC 160/2017, a alteração operada no §4º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, se deu tão somente em razão da necessidade de se manter coerente o conjunto legislativo, ou seja é apenas consequência formal.

Assim, a novel Lei n. 14.789/23 não pode alterar o disposto no art. 9º da LC 160/2017, por via oblíqua, isso é, revogando-se o art. 30, §4º, da Lei 12.973/2014 - pois ele trata de tema reservado constitucionalmente à Lei Complementar.

Terceiro, a tributação das subvenções de investimentos não é compatível com o conceito de receita porquanto não há ingresso financeiro que se integra ao patrimônio, não há livre disponibilidade desses valores para o contribuinte e, por fim, o registro contábil da subvenção como diminuição do passivo não o transforma em receita.

Quarto, há rico debate doutrinário e jurisprudencial acerca da existência e da delimitação do conceito constitucional de renda, pois esse é o substantivo que consta no art. 153, III, da Constituição Federal e não se confunde, em absoluto, com o conceito de receita. Assim, os termos não podem ser utilizados de forma intercambiável.

O conceito constitucional de renda é extraído a partir da interpretação de dispositivos constitucionais, sendo que o artigo 153, III é apenas o ponto de partida. Assim, necessário que o intérprete observe as delimitações negativas (o que não é renda) expostas no texto esparso da Carta e ao final revele com precisão a conceituação.

O exegeta que com mais aprofundamento realizou essa delimitação foi o prof. Fernando de Daniel de Moura Fonseca. A partir de uma coerente e analítica leitura dos dispositivos constitucionais, apontou o seguinte conceito constitucional do que seja renda, para fins de tributação:

Dito tudo isso, o conceito jurídico de renda no Brasil pode ser definido como sendo um: (i) um conceito jurídico, não subordinado às definições oriundas das ciências econômicas e contábeis, embora uma certa abertura seja conferida aos sistemas econômico e contábil; (ii) indicativo da existência de um acréscimo de valor ao patrimônio do contribuinte, que deverá ter sido previamente adquirido; (iii) oriundo de um fluxo, que não se confunde com o capital ou com o patrimônio; (iv) apurado sob a perspectiva da manutenção do capital; (v) mensurado em bases anuais; (vi) necessariamente realizado, o que pressupõe a ocorrência de uma transação representativa de um ato de vontade do sujeito passivo, ainda que ela não seja regulada pelo direito; (vii) desde que considerados os gastos necessários à atividade empresarial ou aqueles que o contribuinte pessoa física incorre de forma compulsória, para a manutenção de uma existência digna ou para o custeio de gastos com tratamentos médicos; e (viii) desde que autorizada a compensação integral das perdas relacionadas aos períodos de apuração anteriores.

Além disso: (ix) deve-se partir de uma necessária apuração conjunta de todos os rendimentos; (x) por meio da aplicação de alíquotas progressivas; (xi) ressalvada a existência de previsões legais que indiquem a utilização da norma de incidência com efeitos extrafiscais.¹⁸

A tributação das subvenções de investimentos fornecidas pelos Estados para a implementação de políticas econômicas é incompatível com os itens i, ii, vi e vii.

De modo objetivo, o registro contábil da redução de despesas em razão dos valores subvencionados não transforma a subvenção em renda, por se tratar de um conceito jurídico (item i), portanto que leva em consideração outros critérios. Visto que a subvenção é registrada como reserva de lucro, não há acréscimo patrimonial (item ii), tanto que não repercute na distribuição de dividendos, pois os citados valores são destinados a fazer frente às despesas necessárias ao implemento das contrapartidas exigidas pelo Estado para a sua concessão (item vii), em conclusão também inexistente a realização (item vi) pois o valor não se encontra disponível jurídico ou economicamente.

4. PROPOSTA DE SOLUÇÃO AO PROBLEMA

Foi dito até aqui que a tributação federal de crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados carece de suporte constitucional e possui graves vícios, tanto no campo jurídico, quanto no campo político nacional e internacional.

Sugere-se que seja adotada solução coordenada entre os Estados, por meio do CONPEG, para propositura conjunta de ação direta de inconstitucionalidade perante a Suprema Corte.

Atualmente, tramita no STF a ADI n. 7604, proposta pela Confederação Nacional da Indústria. Todavia, a despeito da grande representatividade da proponente e do judicioso trabalho, o encargo maior de defesa das competências constitucionais é do Poder Público, são seus atos que se encontram subtraídos pela norma inconstitucional. Afora a incumbência moral e política, a citada ação não explora por completo os vícios aqui expostos.

Encontra-se em vias de ser julgado pelo Supremo Tribunal Federal o Tema 843, cujo objeto é idêntico ao problema aqui exposto. Ocorre que o Recurso Extraordinário destacado com Leading case possui como controvérsia jurídica a antiga Lei, sem as alterações propostas pela Lei, por isso pode não permitir uma cognição ampla do problema.

¹⁸ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Delimitação constitucional do conceito de renda**. 2018. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, pg. 260.

De toda sorte, tem-se notícia de alguns mandados de segurança individuais, propostos por contribuintes, com decisões favoráveis ainda em nível de Tribunal Regional Federal, como por exemplo o 43353. Isso cria qualidades distintas de contribuintes, uns afetados e outros não, o que subverte a política econômica estatal pensada no momento da concessão do crédito presumido e, ao fim e ao cabo possui forte efeito regressivo fiscal, pois as empresas mais estruturadas são distinguidas do contribuinte menor estruturado, que não ingresse com a ação individual.

É hora de o CONPEG entrar em cena, como ator importante que é na defesa da ordem constitucional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio dos estudos desenvolvidos neste artigo concluiu-se que a postura do governo federal de considerar os créditos presumidos de ICMS como subvenções e inseri-los nas bases de cálculo do PIS/COFINS, IRPJ e CSLL apresenta vícios de inconstitucionalidade de característica formal e material e expõe os entes subnacionais em um movimento internacional de revogação de subvenções em razão de uma possível incompatibilidade com as GloBE Rules do Pilar Two da OCDE.

A tese defendida é a de que os artigos 1º a 12, 15, 16 e 21 da Lei Federal 14.789/23, que determinam a inclusão das subvenções de investimentos concedidas pelos Entes Subnacionais na base de cálculo do IRPJ, CSLL e Pis/Confis são inconstitucionais por incompatibilidade formal com as competências tributárias e o princípio federativo, com a reserva de matérias à lei complementar, e inconstitucionalidade materiais em razão do não enquadramento no conceito jurídico de receita e constitucional, de renda.

Considerou que as medidas jurídicas atuais não são satisfatórias para solução do problema, seja ela a ADI proposta pela Confederação Nacional das Indústrias, o julgamento do Tema 843 pelo STF, que se avizinha, e os Mandados de Segurança Individuais protocolados pelos contribuintes.

Propôs-se que solução coordenada entre os Estados seja firmada no ambiente do CONPEG, que resulte na propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade própria, com o acompanhamento devido.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Leonardo Aguirra De, Regras Recomendadas pelo Pillar Two e a sua Relação com o Ordenamento Jurídico Brasileiro, **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 12, p. 133–219, 2024.

ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**. Editora RT, 1971

BONOVICH, Stephen A. **The Biggest Casualty of Pillar 2's Bias for State Subsidies? The U.S.** | **Tax Notes**, pg 1543, disponível em: <<https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/digital-economy/biggest-casualty-pillar-2s-bias-state-subsidies-us/2023/09/18/7h8hq>>. acesso em: 07 de junho de 2024.

ESTADOS UNIDOS. **Defending American Jobs and Investment Act**. H.R. 591, 119º Congresso dos Estados Unidos, 1ª Sessão. Disponível em: <https://www.congress.gov/bill/119th-congress/house-bill/591/text>. Acesso em: 14 mar. 2025

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Delimitação constitucional do conceito de renda**. 2018. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo

NABAIS, José Casalta, **Estudos sobre o Estado de Direito e a tributação**, Coimbra: Almedina, 2024, pg. 14

OECD (2021), **Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)**: Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-theeconomy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm> Acesso em 08/06/2024

OECD, **Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules**, Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm> Acesso em 08/06/2024.