XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II

DIVA JÚLIA SOUSA DA CUNHA SAFE COELHO

FABRÍCIO VEIGA COSTA

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597
DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II
[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI
Coordenadores: Diva Júlia Sousa Da Cunha Safe Coelho, Fabrício Veiga Costa – Florianópolis: CONPEDI, 2024.
Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-975-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: ESTADO DE DERECHO, INVESTIGACIÓN JURÍDICA E INNOVACIÓN
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – 2. Direitos. 3. Garantias fundamentais. XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU (2: 2024 : Florianópolis, Brasil).
CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II

Apresentação

TEXTO DE APRESENTAÇTEXTO DE APRESENTAÇÃO

GT- DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

No dia 19 de setembro de 2024, os professores Fabricio Veiga Costa (Universidade de Itaúna –MG), Diva Júlia Sousa Da Cunha Safe Coelho (Universidade Federal de Goiás) coordenaram o GT- DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II, no XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU.

O GT DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II foi criado para debater, dentre tantos temas pertinentes ao Estado Democrático de Direito, os desafios enfrentados pelas sociedades plurais, marcadas pela diversidade e desigualdades sociais, em efetivar os direitos fundamentais previstos no plano constituinte e instituinte.

A desinformação divulgada eletronicamente por meio das fake News; o papel do poder Judiciário na proteção dos direitos humanos; os desafios jurídicos da governança corporativa na efetividade dos direitos humanos; a tutela processual da privacidade no âmbito da jurisprudência brasileira; o combate ao discurso de ódio e ao extremismo frente à indispensabilidade de políticas públicas voltadas aos chamados “cidadãos difíceis”; os desafios quanto à aplicabilidade e efetividade da lei geral de proteção de dados; estudos e debates de gênero no sistema educacional brasileiro; o direito fundamental à saúde mental das mães atípicas; a violação do direito fundamental à intimidade de crianças e adolescentes pelas práticas do sharenting por pais e responsáveis nas redes sociais; o direito fundamental à saúde na perspectiva comparativa do Brasil, Argentina e Uruguai foram os temas apresentados e discutidos no primeiro tempo do referido grupo de trabalho.

Em seguida, no segundo bloco de apresentações foram debatidos os seguintes temas: necessidade de regulamentação das plataformas digitais como forma de garantir a segurança na era digital; a jornada do órfão no Brasil e o informativo 806 STJ; a importância do ensino do direito tributário na formação da cidadã fiscal no Brasil; as normas promocionais e o

marketing social para combater e conscientizar discriminações proibidas em face dos direitos fundamentais; a importância do acesso à justiça na efetivação do direito fundamental à saúde; o crédito presumido de imposto de renda nas sociedades empresárias multinacionais; lawfare frente ao princípio do devido processo legal; o direito fundamental à educação da pessoa com deficiência no contexto da ADI 7028; inteligência artificial, racismo algoritmo e proteção jusfilosófica dos direitos fundamentais.

Os temas apresentados contribuíram diretamente para o despertar a curiosidade epistemológica, a necessidade de luta incessante pelos direitos fundamentais, numa sociedade desigual, excludente e preconceituosa, cujo texto da Constituição brasileira vigente privilegia o cidadania e a dignidade da pessoa humana, vistas como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

Fabrício Veiga Costa

Professor do Programa de Pós-graduação Stricto Sensu em Proteção dos Direitos Fundamentais da Universidade de Itaúna –MG-. Doutorado e mestrado em Direito. Pós-doutorado em Educação, Psicologia e Direito. Especializações em Direito Processual, Direito de Família e Direito Educacional.

Diva Júlia Sousa Da Cunha Safe Coelho

Universidade Federal de Goiás

CRÉDITO PRESUMIDO DE IMPOSTO DE RENDA DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS MULTINACIONAIS: UMA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

PRESUMED INCOME TAX CREDIT FOR MULTINATIONAL COMPANIES: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF FREE COMPETITION AND TAX EQUALITY

Lucas Gonçalves da Silva [1]
Cleriston Adonai Dos Santos [2]

Resumo

O presente estudo centra-se na análise do crédito presumido de 9% sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), conforme estabelecido no art. 87, §10, da Lei 12.973/2014, destinado a certas empresas multinacionais brasileiras com controladas no exterior. São examinados os impactos da diminuição da carga tributária à luz dos princípios de igualdade tributária e livre concorrência. O objetivo é investigar se a concessão desse benefício fiscal está em conformidade com tais princípios constitucionais, uma vez que as empresas também têm direitos fundamentais, como a igualdade de tratamento. Além da revisão bibliográfica, foi realizada uma análise comparativa da carga tributária entre empresas favorecidas pela redução e aquelas não favorecidas. Concluiu-se que podem surgir conflitos com os princípios mencionados ao se comparar empresas brasileiras controladoras com operações no exterior, mas cujas atividades empresariais não se enquadram no rol da lei, sugerindo, assim, uma necessidade de reavaliar o incentivo fiscal concedido pelo Estado.

Palavras-chave: Crédito presumido, Livre concorrência, Igualdade tributária, Mercado interno, Direitos fundamentais

Abstract/Resumen/Résumé

This study focuses on the analysis of the 9% presumed credit on Corporate Income Tax (IRPJ), as established in art. 87, §10, of Law 12.973/2014, intended for certain Brazilian multinational companies with subsidiaries abroad. The impacts of the reduction in the tax burden are examined in the light of the principles of tax equality and free competition. The aim is to investigate whether the granting of this tax benefit complies with these constitutional principles, since companies also have fundamental rights, such as equal treatment. In addition to the literature review, a comparative analysis of the tax burden

[1] Pós-doutor em Direito pela Università Degli Studi G. d'Annunzio (Itália) e pela Universidade Federal da Bahia. Professor da Graduação em Direito e do Programa de Mestrado em Direito da UFS

[2] Mestrando em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal de Sergipe. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

between companies favored by the reduction and those not favored was carried out. It was concluded that conflicts with the principles mentioned may arise when comparing Brazilian parent companies with operations abroad, but whose business activities do not fall within the scope of the law, thus suggesting a need to re-evaluate the tax incentive granted by the state.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Presumptive credit, Free competition, Tax equality, Domestic market, Fundamental rights

1 INTRODUÇÃO

O tema central deste trabalho é a redução da carga tributária promovida pelo crédito presumido de 9% na tributação da renda da pessoa jurídica, previsto no art. 87, §10, da Lei 12.973/2014, para a sociedade empresária multinacional brasileira que desenvolva atividades específicas no exterior e seu impacto no princípio da igualdade tributária e da livre concorrência empresarial.

Partiu-se da seguinte problemática: a redução da carga tributária na tributação sobre a renda para sociedades empresárias multinacionais brasileiras prevista no art. 87, §10, da Lei 12.973/2014, em detrimento das empresas brasileiras que operam somente no mercado interno, fere o princípio da igualdade tributária e da livre concorrência empresarial?

O trabalho objetiva analisar os impactos da redução de carga tributária ante o direito fundamental de igualdade tributária e da livre concorrência entre sociedades empresárias nacionais. Especificamente, tem os seguintes objetivos: identificar a carga tributária de empresas multinacional *versus* empresas de atuação nacional; descrever os elementos de análise da igualdade tributária e da livre concorrência como direito fundamental das pessoas jurídicas; e avaliar se a redução da carga tributária das sociedades empresárias multinacionais compromete a igualdade do desenvolvimento empresarial dentro do mesmo segmento econômico.

É possível que as explicações para o incentivo fiscal ora tratado neste artigo ocorram em virtude de a carga tributária da sociedade empresária ser diferenciada a depender do país que ela atue, ou ainda, porque a legislação tributária oferece mecanismos que neutralizem o impacto na igualdade e na livre concorrência empresarial.

Para analisar o caso do incentivo fiscal de 9% de crédito presumido concedido pelo governo para determinadas sociedades empresárias, fez-se necessário uma revisão bibliográfica de conceitos e princípios envolvidos. Além disso, buscou-se dados da carga tributária do Brasil em comparação com a média de países membros da OCDE, bem como de países não membros desta organização.

Foi analisado legislação tributária que trata sobre o cálculo do referido incentivo fiscal, a fim de verificar se os lucros produzidos internamente no Brasil se misturam com os lucros produzidos no exterior pelas sociedades empresárias brasileiras multinacionais. Isso faz com que ofereça uma ferramenta de aferição objetiva da medida fiscal adotada.

Este trabalho dispõe de sete capítulos. Além desta introdução e das referências bibliográficas, ao final, possui o capítulo 2, que trata dos aspectos gerais das multinacionais. O

capítulo 3 trata dos fundamentos econômicos e jurídicos do incentivo fiscal em análise. O capítulo 4 trata dos princípios da igualdade tributária e da livre concorrência. Já o capítulo 5 discorre sobre a forma de apuração prevista na legislação tributária, isso porque dessa forma é possível saber objetivamente se as empresas que operam no mercado internacional têm prevalência sobre as empresas que operam no mercado interno nacional, ou se as empresas brasileiras com atuação no mercado externo têm desigualdade entre si com a concessão do crédito presumido. Por fim, o capítulo 6 trata das considerações finais deste trabalho.

2 SOCIEDADE EMPRESÁRIA BRASILEIRA MULTINACIONAL E DE ATUAÇÃO NACIONAL: ASPECTOS GERAIS

As sociedades empresárias multinacionais, também chamadas de transnacionais, atuam em diversos países (Durão, 2022, p. 139). Em virtude da atuação empresarial, essas empresas estão sujeitas à tributação ora nos países de atuação ora nos países de residência da matriz.

O fenômeno da internacionalização das empresas traz luz para a questão da tributação em bases universais ou territoriais, afetando a competitividade. A maioria dos países adota um sistema tributário que combina elementos de ambas as bases, com maior desoneração de renda no exterior nos sistemas com bases territoriais (Fantini e Noely, 2023, p. 197).

Historicamente, os países inicialmente adotavam o critério de territorialidade da tributação da renda, de modo que os lucros obtidos no exterior só eram tributados no país de seus sócios quando efetivamente distribuído, e depois, na década 1960, os Estados Unidos alteraram tal sistemática, de modo que os lucros obtidos pelas sociedades empresarias norte-americanas no exterior seriam alcançadas pelo imposto sobre lucros e rendas (Pinto, 2024, p.7).

Nesse sentido, Franca Filho (1998, p. 84) explica que a tributação em bases universais e territorial trata-se de definição de elemento de conexão entre o país e o contribuinte, para definir qual o poder estatal caberia o exercício da tributação. A tributação pela territorialidade abrange sociedades empresárias nacionais e estrangeiras que estejam produzindo renda dentro do país, isto é, todo fato gerador de imposto dentro do país, é passível de exação fiscal (Franca Filho, 1998, p. 84. Ao passo que a tributação em bases universais, “obriga a taxação da renda onde quer que ela venha a ser produzida” pelas empresas filiais cuja matriz esteja em determinado país diferente da atuação da sua filial controlada, por exemplo (Franca Filho, 1998, p.85).

No Brasil, as pessoas jurídicas de direito privado, especialmente, as sociedades empresárias, e suas espécies, são tributadas sobre lucros e rendimentos no Brasil pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (Schoueri e Mosquera, 2020, p. 57). O Brasil adotou espécies tributárias distintas para tributar a base fiscal "lucros" e "rendimentos" de sociedades empresárias.

Schoueri e Mosquera (2020, p. 53 e 56) afirmam que, para fins de tributação da renda, o conceito de pessoa jurídica é mais amplo do que a definição prevista no Direito Empresarial, pois algumas pessoas físicas são equiparadas legalmente às pessoas jurídicas quando prestem serviços ou exerçam determinadas atividades, como pessoas físicas que explorem qualquer atividade econômica de natureza civil com o fim fins lucrativos, por meio da venda a terceiros de bens ou serviços, de forma habitual e profissional.

Pires, Marques e Bergamin (2023, p. 1 e 13) estimam que a alíquota nominal da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas no Brasil é de 34%, enquanto a média mundial é de 23,5%. Essa alíquota brasileira abrange 25% de IRPJ e 9% de CSLL (Pires, Marques e Bergamin, 2023, p. 13).

Embora a tributação dos lucros seja relevante para as sociedades empresárias internacionalizarem suas operações, há outros aspectos que são levados em consideração para a competividade no cenário global. Fantini e Noely (2023, p. 194-195) elenca duas explicações teóricas para delimitar a motivação das empresas em expandir suas atividades além das fronteiras territoriais de seus países de origem, quais sejam, modelo desenvolvido por Dunning, com uma abordagem eclética, e modelo comportamentalista.

No modelo de Dunning, a "internacionalização proporciona uma vantagem comparativa em relação aos demais participantes do mercado de propriedade ligada à localização. Ou seja, quanto mais internacionalizada, maior o acesso ao mercado consumidor" (Fantini e Noely, 2023, p. 194).

Para Fantini e Noely (2023, p. 195), o modelo comportamentalista de internacionalização decorre de um processo de aprendizagem das empresas que permite que essas se insiram no mercado externo com menores riscos, preferindo, no primeiro momento, os mais próximos aos mais distantes.

Isso indica que além de fatores fiscais, a decisão empresarial no ambiente transnacional envolve ganho de novos mercados consumidores e mitigação de riscos da atividade. Mas para isso as sociedades empresarias precisam ser competitivas em uma economia globalizada.

Assim, com a ideia inicial de melhorar a competitividade das empresas brasileiras multinacionais e compatibilizar com a tributação em bases universais, o Brasil concedeu para algumas empresas 9% de crédito presumido sobre imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) incidente sobre a parcela do lucro real da controladora brasileira que tenha controladas em outro país.

Significa, portanto, que as sociedades empresarias brasileiras multinacionais que seriam tributadas em 34% de alíquota nominal teriam um desconto de 9%, ficando com carga tributária sobre o lucro em 25%, patamar próximo da média de países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e de outros países que não fazem parte desta organização.

3 FUNDAMENTOS JURÍDICOS E ECONÔMICOS NA CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE 9% DO IRPJ

O crédito presumido de 9% no IRPJ é um incentivo fiscal concedido pelo Estado brasileiro para algumas empresas. Acerca de incentivos fiscais, a parte final do art. 151, inciso I[1], da Constituição Federal de 1988 (CF/88), permite a concessão de incentivos fiscais, desde que seja para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (Brasil, 1988).

No entanto, o art. 150, § 6º, da CF/88, exige que haja lei específica para outorgar qualquer espécie de incentivo governamental para as sociedades empresárias (Brasil, 1988). Em face dessa exigência constitucional de legalidade, veio o art. 87, §10, da Lei 12.973/2014 para conceder dedução de até 9% sobre o IRPJ, a título de crédito presumido, sobre a renda incidentes sobre a parcela positiva computada no lucro real, observados algumas condições, para as empresas que investem em atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral (Brasil, 2014).

De acordo com a Receita Federal, a referida renúncia fiscal é estimada em de R$ 4,20 bilhões para o ano de 2023 (Brasil, 2022). Esse impacto foi estimado em virtude da Lei nº 14.547, de 2023, que estendeu esta benesse fiscal de 2022 para 2024. Essa lei foi originária da Medida Provisória nº 1.148, de 21 de dezembro de 2022. Na exposição de motivos,

[1] Art. 151. É vedado à União:
I - Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de **incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País**; (grifo nosso)

especialmente no item 5, diz que o objetivo da legislação foi aumentar a competitividade das empresas, sem abandonar o critério da tributação em bases universais.

Como o objetivo deste trabalho é analisar o efeito da carga tributária reduzida por essa medida fiscal ante os princípios constitucionais de igualdade tributária entre os contribuintes e da livre concorrência que deve nortear a atividade empresarial do país, reproduz-se os fundamentos jurídicos e econômicos que levaram o governo a conceder e a estender para mais dois anos o referido incentivo fiscal:

> 2. O sistema de tributação em bases universais – TBU para as pessoas jurídicas foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a publicação da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Desde a sua introdução, o sistema sofreu diversas alterações. A última modificação realizada se deu no ano-calendário de 2014, com a conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, na Lei nº 12.973, de 2014. Referido diploma legal introduziu o novo marco do regime TBU.
>
> 3. Com base no regime atual, a parcela do ajuste do valor investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos deve ser tributa pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL em 31 de dezembro, ainda que não distribuídos para a investidora brasileira. Tributam-se, assim, os ganhos auferidos pela controladora brasileira correspondentes aos resultados positivos de suas controladas no exterior no encerramento do ano-calendário. Tais valores são tributados pela controladora com base nas alíquotas ordinárias do IRPJ e da CSLL, ou seja, como regra, à alíquota global de 34% (trinta e quatro por cento). A medida busca, assim, **privilegiar a neutralidade de exportação de capitais de forma a submeter à mesma carga tributária os contribuintes que investem no País ou no exterior.**
>
> 4. Ocorre que, atualmente, a alíquota nominal da tributação sobre o lucro das empresas no Brasil encontra-se descolada daquela verificada nas demais jurisdições. Entre 2000 e 2022, houve uma redução média de 9% (nove por cento) das alíquotas nominais do IRPJ das empresas entre os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. O Brasil não seguiu essa tendência e manteve a alíquota de tributação das empresas no mesmo patamar de 34% (trinta e quatro por cento), bem acima da média dos países da OCDE - 23,3% (vinte e três inteiros e três centésimos por cento), e do Grupo dos 20 - G20 - 26,9% (vinte e seis inteiros e nove décimos por cento). Sob a perspectiva da tributação em bases universais, a

> manutenção da alíquota elevada cria um fator negativo para as multinacionais brasileiras que possuem atividades produtivas no exterior e que estão sujeitas a um mercado competitivo nestas jurisdições. Em razão da regra TBU, os lucros dessas investidas, ao fim e ao cabo, acabam por serem tributados à alíquota de 34% (trinta e quatro por cento), enquanto as empresas concorrentes das multinacionais brasileiras muitas vezes se submetem à tributação nestes mercados a alíquotas reduzidas.
>
> 5. Com o objetivo de **proporcionar maior competitividade** às empresas multinacionais brasileiras, mas sem perder de vista a importância da existência da regra TBU, concebeu-se, no contexto da Lei nº 12.973, de 2014, **o mecanismo do crédito presumido** (§ 10 do art. 87). O racional do percentual de 9% (nove por cento), ao que tudo indica, sugere uma equalização pela regra brasileira da tributação dos lucros das investidas em relação à alíquota aplicável em outros países. **Com o crédito, tais lucros deixam de ser tributados a 34%** (trinta e quatro por cento) **e passam a se submeter à tributação a 25%** (vinte e cinco por cento), alcançando, com isso, um patamar de tributação equivalente ao aplicável nas jurisdições de investimento (Brasil, 2022) (grifo nosso).

Chama atenção que não há fundamentos na referida Exposição de Motivos para a concessão apenas para os setores fabricação de bebidas, produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, além das demais indústrias em geral. De pronto, poder-se-ia questionar: e os demais setores da econômica, como o de tecnologia, por exemplo? Isso não contraria a igualdade tributária entre os contribuintes? E as sociedades empresárias que atuam apenas em território nacional que suporta uma cara tributária de 34%, não estaria em desigualdade? Isso não feriria a livre concorrência entre as empresas?

Tais questionamentos estão conectados e devem ser analisados levando em conta se a caga tributária em cada operação são diferentes, de modo que a medida permita diferenciá-las dos lucros auferidos no exterior dos lucros auferidos em território brasileiro, pela mesma empresa multinacional brasileira. Além disso existem diversas facetas doutrinárias dos princípios da igualdade tributária e da livre concorrência como direito fundamental das pessoas jurídicas.

Por isso, os fundamentos jurídicos e econômicos levantados são relevantes para análise do caso concreto se estaria havendo descumprimento constitucional da isonomia e a livre concorrência na concessão do incentivo fiscal ora discutido. Em síntese, os fundamentos jurídicos foram baseados no princípio da legalidade, consubstanciado na Lei 12.973/2014 e suas

alterações ao longo do tempo, enquanto os fundamentos econômicos foram no sentido de que haveria ampliação da competitividade das empresas exportadoras brasileiras e neutralização do impacto dos tributos no preço de produtos e serviços exportados.

4 DIREITO FUNDAMENTAL DAS PESSOAS JURÍDICAS: PRINCÍPIO FUNDAMENTAL DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Em face dos fundamentos apontados no capítulo anterior, contudo, questiona se o incentivo fiscal feriu o princípio da igualdade e da livre concorrência, uma vez que a medida tributária é seletiva para alguns setores e diminui a carga tributária apenas para as sociedades empresárias que praticam a exportação de bens e serviços, sem estender as demais pessoas jurídicas nacionais.

Acerca dos princípios regentes das Nações Unidas sobre empresas e Direito Humanos, Durão (2022, p. 139) afirma quer seja no âmbito interno ou externo a empresa deve buscar o lucro com transparência, igualdade, obedecendo o parâmetro de qualidade do valor humano.

A igualdade é um princípio de direito fundamental que se aplica tanto para pessoas físicas quanto para as pessoas jurídicas. Essa é a conclusão que Godoy e Mello (2016, p. 108) chega. Isso porque os autores atribuem ao fato de que em razão da pessoa humana ser destinatária final de direito fundamental e a sociedade empresária ser um meio jurídico para se alcançar direitos pelos seres humanos, aquelas pessoas seriam titulares de direito. No mesmo sentido, Sampaio (2013, p.627) explica que há titularidade de direitos fundamentais pelas empresas, mas de uma forma moderada e por arrastamento de acordo com suas especificidades e que não digam respeito a vida anímica, existência biológica e psíquica própria do ser humano.

No que tange o princípio da igualdade tributária, Schoueri (2022, p. 376) discorre que "não convive com a ideia de justiça que se discriminem situações equivales sem que haja razão que justifique o tratamento diferenciado", conforme aponta o próprio art. 5º, *caput*, da CF/88.

Para que haja equivalência e análise da igualdade é preciso traçar parâmetros comparativos baseado na razoabilidade. Os parâmetros elencados por Schoueri (2022, p. 379 383) seriam: sinalagma, capacidade contribuitiva e coexistência de diversos parâmetros. Para o autor, o sinalagma seria a correspondência entre o que se paga e o que o Estado gasta com determinado contribuinte; a capacidade contribuitiva seria a concretização de quem tem mais capacidade econômica arcaria com maior ônus tributário; e, por fim, a coexistência de parâmetros estaria relacionada com a possibilidade de, em alguns casos justificáveis para o desenvolvimento regional e social, conferir benefícios a determinado contribuinte que tenha

capacidade contribuitiva, devendo levar em conta o ponto de vista relativo a (isto é, aplicando-se em relação a todos os tributos) e o ponto de vista absoluto - ou seja, aplicando-se o critério em quem vai ser contribuinte, ou não (Schoueri, 2022, p. 384).

Poder-se-ia dizer que o incentivo fiscal de 9% de crédito presumido para as empresas multinacionais estaria relacionado com a coexistência de diversos parâmetros de aferição da igualdade, especialmente, no que tange ao ponto de vista relativo. Isso porque a discriminação legal é apenas ao IRPJ e para contribuintes que exportem determinados tipos de bens e serviços. Usando o critério de Schoueri. Pode-se dizer que haveria uma justificação razoável para isso, como o objetivo de garantir o desenvolvimento nacional, encartado no art. 3º, II, da CF/88, pois as exportações poderiam trazer novas bases tributáveis para o país.

Para Ávila (2016, p. 161-162), os elementos de análise da igualdade carecem de explicação e justificação para que possa haver discriminação em determinada situação, todavia, para haver justificação não basta que seja explicado o que o ente estatal fez, nem apenas porque fez, é preciso que seja demonstrada a correta atuação estatal da medida de comparação e a finalidade constitucional, há uma relação fundada e conjugada de pertinência.

O caso aqui tratado a explicação seria que há uma dedução de 9% sobre o IRPJ a título de crédito presumido para a internacionalização e aumento da competitividade das empresas exportadoras brasileiras ou com empresas controladas em outros países, cuja justificação da correção da medida seria que as empresas exportadoras merecem ser fomentada para trazer maior competividade e renda para o país.

O STF por meio do RE 584740/RJ, na discussão da matéria, trouxe elementos conceituais de aplicação da isonomia tributária. A isonomia tributária prevista no art. 5º, inciso I, consagrou a igualdade em sua acepção material, isto quer dizer "que conceder tratamento isonômico significa tratar os iguais como iguais e os desiguais como desiguais". (Brasil, 2008). Nessa temática tratou sobre a extensão de benefício para outros contribuintes, ponderando que o legislador, em face de situação específica, reservou exclusivamente a determinado grupo de contribuinte o direito às deduções tributárias, e que, dessa forma, estaria em conformidade com o princípio constitucional da isonomia.

Embora o STF utilize a igualdade tributária (isonomia) como fundamento, ora para restringir, ora para ampliar, determinada benesse fiscal para outros contribuintes fora do escopo inicial de determinada lei, Schoueri (2022, p. 386) pondera que a diferenciação atribuída pela legislação tributária para determinadas atividades econômicas deve ter fundamento constitucional, guardando pertinência entre a fundamentação concreta da norma e o motivo real e razoável de diferenciação, não restringindo o núcleo do livre exercício de atividade

empresarial e compatível com a proporcionalidade, já que a Ordem Econômica é baseada na liberdade econômica.

O art. 170, inciso IV, da CF/88, prevê livre concorrência como princípio geral da ordem econômica do país. Esse princípio estaria relacionado como o caso em deslinde porque favorecer algumas empresas de segmentos econômicos restritos, significaria que o legislador poderia estar burlando a primazia de que as sociedades empresárias tanto as que atuam no exterior quanto as que operam no mercado interno se estabeleçam e cresçam em igualdade de condições.

Durão e Pinto (2021, p. 34) afirmam que a livre concorrência prevista na Carta Magna "estabelece a autonomia e liberdade de opção do empresário aplicar suas ideias em ação empreendedora na produção de bens e serviços". Desse modo, segundo os autores, o empreendedor poderia atuar no segmento desejado (Durão e Pinto, 2021, p. 34). Nessa toada, não se vislumbra que as empresas brasileiras atuantes no mercado interno estejam sendo vilipendiadas em sua autonomia empreendedora, vez que elas poderiam estruturar suas ideias voltadas também para o mercado externo, ampliando as fronteiras comerciais do seu negócio.

Schoueri (2022, p. 403) complementa que a liberdade de concorrência diz respeito a um direito assegurado a toda coletividade (livre acesso) e deve voltar-se ao interesse da sociedade (existência digna de todos). A liberdade de concorrência pode ser entendida como: liberdade de acesso ao mercado pelas empresas, liberdade de fixação de preço e liberdade de escolha do consumidor. (Tomazette, 2017, p.790).

Por sua vez, Barbosa (2022, p. 89) destaca o papel do Estado em proteger o direito de liberdade concorrencial. Entretanto, a concessão de incentivo fiscal pelo próprio Estado pode ser considerado falseamento do equilíbrio e da harmonia de um segmento pela desigualdade das condições de custo que resulta, considerando uma concorrência desleal para os demais setores não beneficiados (Barbosa, 2022, p. 202). Eventual benefício fiscal distorcido pode gerar mácula na liberdade de acesso a mercados e também na fixação de preço pelas empresas. Entretanto, as distorções da legislação tributária devem ser coibidas para que não desvirtuem o a harmonia da concorrência para o acesso a novos mercados internacionais, bem como que os preços reflitam os custos tributário e não tributários dos concorrentes. Isso é papel do Estado no momento da concessão da benesse, atuar para coibir o desvirtuamento de incentivos fiscais.

Até porque esse incentivo fiscal tem respaldo constitucional, por meio de normas tributárias indutoras. Nesse sentido, Schoueri (2022, p. 405) afirma que norma tributária indutora é um elemento comum de intervenção sobre o domínio econômico para influenciar comportamentos dos agentes econômicos. Seria o caso, por exemplo, de usar o crédito

presumido de 9% do IRPJ, objeto deste trabalho, para estimular que as sociedades empresárias possam exportar bens e serviços e gerar receitas para o Estado por meio da tributação e outros benefícios que podem gerar o comércio exterior.

O art. 146-A da CF/88 traz o papel da lei complementar para evitar distúrbio da concorrência, podendo ser estrutural do próprio mercado (sonegação fiscal e falhas de mercado, por exemplo) ou provocados por incentivos fiscais (Schoueri (2022, p. 416). Nesse sentido, percebe-se que o princípio da livre concorrência e seus desideratos podem ser uma limitação ao poder de tributar do Estado. A norma tributária, a depender do desenho que lhe é atribuído, pode ser elemento de harmonização e restabelecimento da livre concorrência ou, de forma disfuncional, provocar desequilíbrio e ser fonte causadora de problema.

Na ADI 5.472, foi tratado do princípio da livre concorrência. O STF entende que haveria "desequilíbrio concorrencial no mercado interno, quando ato legislativo incentiva a concentração de mercados e eventual cartelização das cadeias produtivas" (Brasil, 2018). O Acordão da AD 5.472 complementa ainda que, requisitos de fruição de subsídios financeiros e econômicos concedidos por ente federativo para as sociedades empresárias de ramo específico, atentariam contra a livre concorrência (Brasil, 2018).

A CF/88 estimula a exportação, especialmente, quando imuniza determinadas operações de exportação. É o caso do art. 155, § 2º, X, "a", da CF/88, em que desonera do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) as mercadorias finais destinadas ao exterior (Brasil, 1988). Contudo, a extensão de algum incentivo fiscal poderia haver impacto no princípio da livre concorrência e na igualdade tributária na concessão de incentivos fiscais para algum grupo de atividade econômica exportadora ou com investimentos em filiais em outros países e para outros, não.

Como se observa, os princípios constitucionais em análise quando aferidos à luz da jurisprudência do STF, ora estendem, ora limitam, a possibilidade de concessão de incentivos fiscais para grupos específicos de empresas. O fato é que deve ser analisado o caso concreto do benefício estatal, a fim de verificar sua constitucionalidade com as demais normas princípios-programáticas da Constituição.

5 APURAÇÃO TRIBUTÁRIA DO INCENTIVO FISCAL: COMPARAÇÃO ENTRE SOCIEDADES EMPRESÁRIAS A DEPENDER DA ABRANGÊNCIA DE ATUAÇÃO TERRITORIAL

Para verificar se feriu a igualdade fiscal e a livre concorrência, o incentivo fiscal de crédito presumido de 9% sobre o IRPJ deve ser analisado em conformidade como a previsão de apuração da legislação tributária acerca do *quantum* os contribuintes beneficiados têm de carga tributária sobre o lucro para as receitas auferidas no mercado interno e as receitas auferidas no mercado externo.

Além do art. 87, §10, da Lei 12.973/2014, a Instrução Normativa RFB nº 1520/2014 previu em seu art. 28, regulamentação do crédito presumido de 9%, ora analisado. Para o dispositivo normativo, não se aplica este benefício fiscal nas parcelas dos lucros do exterior que tenha subtributação (aquele país cuja carga tributária tenha alíquota abaixo de 20%) ou que tenha renda ativa da atividade econômica própria interior a 80% - excluída aquela renda de *royalties* e juros, por exemplo (Brasil, 2014).

Dessa forma, a legislação tributária veda que esse benefício seja aplicado em países que tenha baixa carga tributária e para as sociedades empresárias sem renda própria, como são àquelas criadas apenas para concentrar lucro de operações oriundas do Brasil ou de outro país com carga tributária compatível com a média mundial de cobrança do imposto sobre lucros e rendas das empresas.

Tais restrições impostas, todavia, decorre também da disfunção causada por algumas empresas multinacionais que estariam abusando de tratados internacionais para fugirem da tributação no Brasil. Isso ocorre porque elas escolheriam jurisdições para operacionalizar e concentrar os lucros em países com tributação favorecida e com valores de renúncia fiscal elevados. Apesar da Lei 12.973/2014 e da IN da Receita Federal regulamentadora vedar que seja concedido esse crédito presumido para empresa localizada em paraíso fiscal, é prática adotada por algumas empresas multinacionais ter filial em algum país considerado paraíso fiscal[2] (Pupo, 2024).

A explicação do tal desvirtuamento inicia-se pela conceituação de pluritributação. A pluritributação seria a concorrência de pretensões tributárias por dois ou mais países, levando a tributar o mesmo fato em mais de um país (Franca Filho, 1998, p. 86). Nesse sentido, para evitar a cobrança de tributo sobre o mesmo fato econômico e para evitar prejuízo à circulação internacional de capital, os países adotaram duas medidas, quais sejam, unilaterais e bilaterais, dependendo da política fiscal desejada (Franca Filho, 1998, p. 86).

[2] O jornalista destaca na matéria da Folha de São Paulo que: "Os paraísos fiscais são aqueles com baixa (inferior a 20%) ou nenhuma tributação sobre a renda, ou que dão pouca transparência a informações de empresas lá sediadas. A lista inclui 61 países ou territórios, entre os quais estão Bermudas, Ilhas Virgens Britânicas e Ilhas Cayman". Embora o texto trate especificamente sobre pessoas físicas, traz elementos que se aplicam para as pessoas jurídicas no que tange a desigualdade tributária de quem esteja em paraíso fiscal.

De acordo com Franca Filho (1998, p. 86), as medidas unilaterais (internas) para evitar a bitributação seriam a isenção (*tax exemption*), o crédito de imposto (*tax credits*) e a dedução de impostos com despesas. Já as medidas bilaterais (externas) seriam acordos e convenções internacionais para evitar a bitributação. Mesmo buscando evitar a pluritributação internacional, Franca Filho (1998, p. 86) afirma que se trata de uma política nacional legítima e que não pode ser limitada por norma constitucional, uma vez que decorre diretamente do poder estatal de tributar.

O crédito presumido objeto deste trabalho é uma política tributária adotada pelo Brasil que se assemelha com medida uniliteral, na classificação de Franca Filho, cujo objetivo seja minimizar a alíquota nominal aplicada no Brasil, isto é, redução de 34% para 25% sobre o IRPJ/CSLL (tributos sobre o lucro).

O impacto na tributação com a concessão de crédito presumido concedido pelo governo brasileiro pode ser analisado com os quadros comparativos abaixo. Isso porque a demonstração a seguir permite analisar o que acontece em uma empresa Y e W, no ano X, cujo lucro auferido no exterior seja de um bilhão de reais (R$ 1.000.000.000,00). O primeiro caso (Quadro 01 – Empresa Y) há o crédito presumido de 9% para a empresa multinacional. O segundo caso (Quadro 02 – Empresa W), por fim, não há o benefício fiscal para a empresa não enquadrada nos critérios legais de concessão.

Quadro 01 – Apuração de tributos sobre o lucro de empresas exportadoras ou com controladas em outros países cuja atividade esteja na lista do art. 87, §10, da Lei 12.973/2014 – Empresa Y

CÁLCULO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA (IRPJ/CSLL)	**ANO X**	
	IRPJ	**CSLL**
1) Resultado Fiscal das Operações no Brasil	500.000.000,00	500.000.000,00
2) Lucro auferido no Exterior relativo à atividade específica do art. 87, §10, da Lei 12.973/2014	1.000.000.000,00	1.000.000.000,00
3) Lucro Real	1.500.000.000,00	1.500.000.000,00
4) IRPJ/CSLL (Alíquota de 15% para IRPJ e 9% de CSLL) - art. 3º, caput, Lei 9.249/95, e art. 3º, III, Lei 7.689/1988, respectivamente	225.000.000,00	135.000.000,00
5) Adicional ([linha 3 – 240 mil] x Alíquota de 10%) - art. 3º, §1º, Lei 9.249/95	149.976.000,00	0,00
6) Total de tributo sobre o lucro apurado antes do crédito presumido (4+5)	**374.976.000,00**	**135.000.000,00**
7) Crédito Presumido 9% (linha 2 x 9%)	**90.000.000,00**	**0,00**
8) Apuração de IRPJ e CSLL após dedução do crédito presumido (6-7)	**284.976.000,00**	**135.000.000,00**
9) TOTAL DE TRIBUTO SOBRE O LUCRO PARA A EMPRESA	**R$ 419.976.000,00**	

Fonte: autores

Como se vê no Quadro 01 acima, apenas a parcela do lucro oriundo do exterior (linha 2) do quadro, nas condições previstas pela legislação tributária (não ser subtributada e com renda ativa acima de 80%), é que se pode deduzir o crédito presumido de 9%. Isto significa que não inclui os lucros obtidos aqui no Brasil (linha 1). Nesse sentido, os lucros obtidos no Brasil são similares com as demais empresas brasileiras atuantes no mercado interno, havendo, materialmente, igualdade de carga tributária, sendo 15% de imposto principal de IRPJ mais 10% de adicional do IRPJ e, por fim, 9% de CSLL, totalizando uma carga fiscal nominal de 34% sobre os lucros auferidos no território brasileiro.

Contudo, como se vê no Quadro 02 abaixo, para a empresa W, que representa as demais sociedades empresárias sem direito de usufruir o incentivo fiscal de crédito presumido de 9%. As demais sociedades empresárias são aquelas que não atuam nas atividades de fabricação de bebidas; fabricação de produtos alimentícios; construção de edifícios e de obras de infraestrutura; indústria de transformação; extração de minérios e demais indústrias extrativistas; exploração, sob concessão, de bem público localizado no país de domicílio da controlada.

O não enquadramento nas atividades listas acima seria o caso, por exemplo, do setor de tecnologia que, mesmo guardando relação com o setor industrial e concorrendo com outras multinacionais de tecnologia em países com carga tributária de aproximadamente 25%, não faz jus à benesse fiscal de redução de 9% de sua alíquota sobre a tributação dos lucros, mantendo uma carga tributária de 34%. Para este exemplo específico, haveria um desnivelamento entre a mediada de comparação (empresas exportadoras) e a finalidade alcançada (carga tributária sobre o lucro na média mundial, de 25%).

Quadro 02 – Apuração de tributos sobre o lucro de empresas exportadoras ou com controladas em outros países cuja atividade não esteja na lista do art. 87, §10, da Lei 12.973/2014 – Empresa W

CÁLCULO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA (IRPJ/CSLL)	**ANO X**	
	IRPJ	**CSLL**
1) Resultado Fiscal das Operações no Brasil	500.000.000,00	500.000.000,00
2) Lucro auferido no Exterior relativo à atividade específica do art. 87, §10, da Lei 12.973/2014	1.000.000.000,00	1.000.000.000,00
3) Lucro Real	1.500.000.000,00	1.500.000.000,00
4) IRPJ/CSLL (Alíquota de 15% para IRPJ e 9% de CSLL) - art. 3º, caput, Lei 9.249/95, e art. 3º, III, Lei 7.689/1988, respectivamente	225.000.000,00	135.000.000,00
5) Adicional ([linha 3 – 240 mil] x Alíquota de 10%) - art. 3º, §1º, Lei 9.249/95	149.976.000,00	0,00

CÁLCULO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA (IRPJ/CSLL)	ANO X	
	IRPJ	CSLL
6) Total de tributo sobre o lucro apurado antes do crédito presumido (4+5)	374.976.000,00	135.000.000,00
7) Crédito Presumido 9% (linha 2 x 9%)	0,00	0,00
8) Apuração de IRPJ e CSLL após dedução do crédito presumido (6-7)	374.976.000,00	135.000.000,00
9) TOTAL DE TRIBUTO SOBRE O LUCRO PARA A EMPRESA	R$ 509.976.000,00	

Fonte: autores

Os quadros acima são valores apurados com intuito meramente ilustrativo para demonstrar o impacto do incentivo fiscal objeto de análise deste trabalho. Há que considerar toda a legislação tributária e as especificidades de cada sociedade empresária, como seria o caso de eventual imposto pago no exterior, para saber qual o real ônus tributário recairia sobre a contribuinte, nos termos do *caput* do art. 87 da Lei 12.973/2014 (Brasil, 2014).

O escopo deste trabalho é analisar os impactos da redução de carga tributária ante o direito fundamental de igualdade tributária e da livre concorrência entre sociedades empresárias nacionais. Nesse sentido, os quadros são formas comparativas de demonstrar que as empresas que atuam em um segmento são beneficiadas e outros que, embora sejam também exportadoras de bens e serviços ou tenham controladas operando em outros países, não podem usufruir do mesmo benefício fiscal concedido pelo Poder Público.

Nesse sentido, como se viu acima, os exemplos para as empresas Y e W mostram que o segmento econômico não contemplado por vir a ter uma desigualdade tributária relativa. Contudo, isso não ocorre quando se compara empresas multinacionais que atuam no exterior com as empresas do atuantes do mercado interno brasileiro, pois a parcela do lucro obtida aqui no Brasil é tributada com 34%, a redução concedida é sobre a parcela do lucro auferido no exterior, na forma de crédito presumido.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O crédito presumido que tem o objetivo original de estimular a internacionalização de empresas brasileiras ao conceder redução de carga tributária sobre os lucros auferidos no exterior tem caráter de política fiscal indutora de desenvolvimento nacional, em linha com os objetivos fundamentais da CF/88.

A livre concorrência em seus aspectos da autonomia, do livre acesso e da garantia da dignidade para todos, está em consonância quando se compara as empresas atuantes no mercado interno e no mercado externo, seja explícita ou implicitamente, não há restrição nestes aspectos

do princípio constitucional. Além disso, em obediência a legislação regulamentadora, o incentivo fiscal traz novas bases tributáveis para o Brasil. Como consequência da ampliação da base tributável, aumenta a arrecadação brasileira e o orçamento público para promover política social, por exemplo.

O referido crédito presumido não fere o princípio constitucional da livre concorrência, especialmente, no que tange à liberdade de acesso a mercados e à liberdade de fixação de preços que reflitam os custos suportados pelas sociedades empresárias. Contudo, quando se comparada empresas que são exportadoras ou que tenham investimentos em filiais em outro país, mas que não estejam elencadas no rol de atividades do art. 87, §10, da Lei 12.973/2014, e no art. 28, §1º, da IN RFB nº 1520/2014, a análise à luz da livre concorrência tem outra conclusão. Isto é, vislumbra-se que fere este princípio constitucional pois afeta a liberdade de concorrência entre empresas que guardam relação ou complementariedade entre si. É o caso da empresa exportadora de tecnologia (Empresa W do Quadro 02) e empresa exportadora industrial (Empresa Y do Quadro 01), em que a primeira está listada no rol de atividades contempladas pelo incentivo fiscal, ao passo que a segunda, não tem essa benesse fiscal.

No que se refere ao princípio da igualdade tributária, considera-se que não há desequilíbrio na carga tributária entre exportadora (ou que exerce controle sobre alguma empresa que seja fonte de lucro) e mercando interno, tendo em vista que a legislação tributária de regência foi bem construída, de modo que o impacto do crédito presumido se refere apenas no lucro auferido no exterior, preservando a carga tributária para os resultados fiscais obtidos no mercado interno brasileiro. Dessa maneira, as sociedades empresárias multinacionais têm seus lucros segregados a depender do local onde obteve o lucro (se no Brasil ou no exterior).

Assim como ocorre na análise do princípio da livre concorrência entre empresas exportadoras ou que detenha investimento em controlada fora do território nacional, a conclusão é similar quando se trata do princípio da igualdade tributária. Isso ocorre porque identifica-se desigualdade no tratamento dispensado para as empresas que exportam bens ou serviços no rol elencados pela Lei 12.973/2014 (Empresa Y do Quadro 01) em detrimento de empresas que também promovem a exportação, mas que não estão contempladas na medida concessiva do benefício fiscal (Empresa W do Quadro 02).

Portanto, o impacto da redução da carga tributária em virtude do crédito presumido é que não fere o princípio da concorrência e da igualdade tributária entre sociedades empresárias nacionais quando se compara a origem do lucro (mercado interno ou externo), pois elas não concorrem entre si. Diferentemente do que ocorre entre empresas genuinamente exportadoras

ou com atuação em outro país por meio de controladas, mas que não há previsão legal para o incentivo para determinada atividade econômica.

Portanto, para o caso comparativo entre empresas que atuam na exportação de bens e serviços, mas que estes bens e serviços não estejam listadas no rol na lei tributária de regência do crédito presumido de 9%, observa-se mácula aos princípios fundamentais objetos de análise deste trabalho, especialmente, o princípio da igualdade tributária. Isso ocorre porque a diferenciação feita pelo legislador não tem uma relação fundamentada e conjugada de pertinência, verificando-se que empresas que exportam bens e serviços sofrem um desnivelamento sem justificação razoável.

Em virtude disso, para harmonizar os objetivos pretendidos pelo incentivo fiscal com os ditames constitucionais dever-se-ia ampliar o benefício para todos os setores da economia. Dessa maneira, estar-se-ia estimulando por meio de norma tributária indutora o pleno desenvolvimento das exportações brasileiras. Ou ainda, caso entenda-se que se trata de uma renúncia fiscal de alto impacto para as contas públicas, revogar o incentivo fiscal que vigerá até final de 2024.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2016. 216p.

BARBOSA, Pedro Marcos Nunes. **Curso de concorrência desleal** / Pedro Marcos Nunes Barbosa. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. 412 p. https://www.jur.puc-rio.br/wp-content/uploads/2023/08/Texto-2.pdf

BOMFIM, Gilson Pacheco. Anomalias e desafios da tributação sobre a rendas seus efeitos sobre a desigualdade no Brasil. **Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFBA**, v. 34, n. 1, jan/junho – 2024. ISSN 2358-4777. Disponível em: https://periodicos.ufba.br/index.php/rppgd/article/view/58990/32275. Acesso em 25 abril 2024

BRASIL. Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 11 mar. 2024

BRASIL. Ministério da Economia. Exposição de Motivos nº 00407/2022 ME. **Altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, para ampliar o prazo de vigência do crédito presumido e do regime de consolidação Brasília, 18 de novembro de 2022**: Ministério da Fazenda, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1148-22.pdf. Acesso em: 25 abril 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1520, de 04 de dezembro de 2014**. Dispõe sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas

domiciliadas no País, e dá outras providências. Publicado(a) no DOU de 08/12/2014. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=59074. Acesso em: 28 abril 2024

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Medida Provisória prorroga por dois anos crédito presumido e consolidação para multinacionais brasileiras**. Assuntos, Notícias, 2022, dezembro, publicado em 22/12/2022. Disponível em https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/dezembro/medida-provisoria-prorroga-por-dois-anos-credito-presumido-e-consolidacao-para-multinacionais-brasileiras. Acesso em: 25 abril 2024

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.472/GO**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. Guerra fiscal. Requisito de fruição de regime favorecido tributário e econômico. Contratação de serviços de transporte. Indústria automobilística. Subsídios fiscais e econômicos. Discriminação tributária em razão da origem. Desigualdades regionais. Desenvolvimento nacional. Federalismo fiscal cooperativo e de equilíbrio. Desestabilização concorrencial. Livre iniciativa e liberdade de contratar. Relator: Min. Edson Fachin. Requerente Confederação Nacional Do Transporte – CNT. Intimada Assembleia Legislativa do Estado de Goiás. Publicação: 14/08/2018. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=747927920. Acesso em 28 abril 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 585740 RG / RJ - RIO DE JANEIRO**. Ementa tributário. Contribuições sociais. Pis e COFINS. Base de cálculo. Deduções fixadas em lei para as revendedoras de veículos usados. Tratamento diferenciado em relação às indústrias. Isonomia tributária. Ausência de repercussão geral. Relator Min. Menezes Direito. Julgamento: 02/08/2008. Publicação: 22/08/2008. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=2832278. Acesso em 28 abril 2024.

DURÃO, Pedro. **Empresa e *Human Rigths*:** Valores supranacionais e cidadania empresa / 2ª ed., Pedro Durão. Aracaju: DireitoMais, 2022. 154 p.

DURÃO, Pedro; PINTO, Diogo Doria. **Direito Empresarial:** Resumos e Aplicações**. /** Pedro Durão, Diogo Doria Pinto. 2ª edição. Aracaju: DireitoMais, 2021. 326 p.

FANTINI, Mariana Brandão; PEREIRA, Noely Albuquerque. A Competitividade das Multinacionais Brasileiras e a Tributação de Lucros no Exterior: Análise Comparada da Documentação Fiscal de Multinacionais e a Questão da Transparência como Entrave à Formulação de Políticas Fiscais. *In:* FLÁVIO NETO, Luís; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite; POLIZELLI, Victor Borges (coord.). **Tributação em bases universais**: desafios atuais e futuros para o Brasil. – IBDT / NUPEM, São Paulo, SP: IBDT, 2023, p. 191-208. Disponível em: https://mestrado.ibdt.org.br/wp-content/uploads/2023/06/LivroNUPEM_completo.pdf. Acesso em 25 abril 2024

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. Princípios da tributação internacional sobre a renda. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 35 n. 137 jan./mar. 1998. p. 83-90. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/334/r137-08.pdf?sequence=4&isAllowed=y. Acesso em 25 abril 2024

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; MELLO, Patrícia Perrone Campos. **A titularidade dos direitos fundamentais por parte de pessoas jurídicas. A empresa como agente de efetivação dos direitos sociais: notas introdutórias ao direito empresarial constitucional**. Rev. Bras. Polít. Públicas (Online), Brasília, v. 6, nº 3. 2016. p. 99-119. Disponível em https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4414. Acesso em: 25 abril 2024

PINTO, Alexandre Evaristo. **Desafios tributários decorrentes do ingresso do Brasil na OCDE: lucros no exterior, preços de transferência, subcapitalização e divulgação obrigatória de planejamentos tributários**. Rio de Janeiro: Ipea, fev. 2024. 70 p. (Texto para Discussão, n. 2969). Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12913/1/TD_2969_web.pdf. Acesso em 16 abril 2024

PIRES, Manoel; MARQUES, Pedro Romero; BERGAMIN, José. **A tributação da renda corporativa no Brasil: estimativas da carga tributária efetiva a partir das demonstrações de resultado no período 2012-2022**. Made centro de pesquisa em macroeconomia das desigualdades. Working Paper 09.10.2023 nº 019. Disponível em: https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2023/10/WP019_site.pdf. Acesso em 16 abril 2024

PUPO, Fábio. Tributar paraísos fiscais corrige falta de isonomia com quem investe no Brasil, diz Receita. **Folha de São Paulo**. São Paulo. 29 de abril 2024. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/05/tributar-paraisos-fiscais-corrige-falta-de-isonomia-com-quem-investe-no-brasil-diz-receita.shtml. Acesso em: 29 abril 2024

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da Constituição e dos direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Editora Del Rey. ISBN 978-85-384-0303-6. 840 p. 2013

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** / Luís Eduardo Schoueri; 11 ed. – São Paulo, SP: SaraivaJur, 2022. 1016p.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda** / Luís Eduardo Schoueri; Roberto Quiroga Mosquera; editor: Fernando Aurelio Zilveti – São Paulo, SP: IBDT, 2020. 148p.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial**: Teoria geral e direito societário, v. 1 / Marlon Tomazette. – 8. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2017, 859p.