

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

THAÍS APARECIDA DE ARAÚJO

INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO GOVERNO DO ESTADO DO
PARANÁ NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E A
TRATATIVA DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NO ESTOQUE PARA FINS DE
REDUÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO

CURITIBA

2020

THAÍS APARECIDA DE ARAÚJO

INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELO GOVERNO DO ESTADO DO
PARANÁ NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E A
TRATATIVA DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NO ESTOQUE PARA FINS DE
REDUÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO

Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção do título de Especialista, Curso de
Especialização em MBA em Gestão Contábil e
Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas,
Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

CURITIBA
2020

RESUMO

Um dos impostos mais complexos do sistema tributário nacional, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), regido por leis ordinárias, leis complementares, portarias, decretos, concessões de benefícios, incentivos, isenções, suspensões, diferimento e dentre outros inúmeros termos, requer extremo labor de quem o estuda. No presente trabalho, será abordada a tratativa de um dos incentivos concedidos pelo Fisco do Paraná, o crédito presumido de ICMS, concedido nas importações de matérias-primas, materiais intermediários ou secundários, inclusive materiais de embalagens, nas importações realizadas pelos aeroportos paranaenses, portos de Antonina e Paranaguá. Será realizado um breve estudo de caso em uma indústria de logística e automação localizada no município de São José dos Pinhais, mostrando o impacto do crédito presumido no estoque, onde será apresentado um comparativo com uma pequena amostragem de itens, considerando o crédito como redução de custo e considerando o mesmo como receita diversa, que é o que propõe a Receita Federal do Brasil.

Palavras-chave: ICMS presumido. Crédito presumido de ICMS. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Incentivos Fiscais.

ABSTRACT

One of the most complex taxes in the national tax system, the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS), governed by ordinary laws, complementary laws, ordinances, decrees, benefit concessions, incentives, exemptions, suspensions, deferral and among many other terms, requires extreme labor from those who study it. In the present work, the treatment of one of the incentives granted by the Fisco do Paraná will be addressed, the presumed ICMS credit, granted on imports of raw materials, intermediate or secondary materials, including packaging materials, on imports made by airports in Paraná, ports Antonina and Paranaguá. A brief case study will be carried out in a logistics and automation industry located in the municipality of São José dos Pinhais, showing the impact of the presumed credit on the stock, where a comparison with a small sample of items will be presented, considering the credit as a reduction of cost and considering it as a diverse revenue, which is what the Federal Revenue Service proposes.

Keywords: Presumed ICMS. ICMS presumed credit. Tax on Circulation of Goods and Services. Tax breaks.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 6 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 7 |
| 2.1 ICMS – ESTRUTURA E DESDOBRAMENTOS | 7 |
| 2.2 INCENTIVOS FISCAIS E ICMS | 9 |
| 2.2.1 TEORIA DOS INCENTIVOS FISCAIS..... | 12 |
| 2.2.2 EXTRAFISCALIDADE NO ICMS..... | 15 |
| 2.3 ICMS PRESUMIDO | 17 |
| 2.4 HIPÓTESES DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.. | 18 |
| 2.4.1 O crédito presumido de ICMS na importação de produtos para fins de industrialização..... | 20 |
| 3 CONCEITOS CORRELATOS | 20 |
| 3.1 CUSTO DE ESTOQUE | 20 |
| 3.2 TRATATIVA DO CRÉDITO PRESUMIDO COMO RECEITA FINANCEIRA | 21 |
| 4 METODOLOGIA | 23 |
| 4.1 TIPO DE PESQUISA..... | 23 |
| 4.2 INSTRUMENTOS PARA COLETA DE DADOS | 23 |
| 5 ANÁLISE DE CASOS – ICMS – CRÉDITO PRESUMIDO E INCENTIVOS FISCAIS | 24 |
| 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 29 |
| REFERÊNCIAS | 31 |

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, é comum nos depararmos com situações embaraçosas envolvendo o ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Esse é um típico vilão que quase sempre está envolvido em polêmicas, desde o microempreendedor até as multinacionais certamente já se envolveram em alguma situação delicada envolvendo esse imposto, tudo isso devido à complexidade que o envolve, bem como as suas mais diversas interpretações.

Regido por leis ordinárias, leis complementares, portarias, decretos, várias concessões de benefícios, incentivos, isenções, suspensões, diferimento e dentre outros inúmeros termos, segundo Machado (2017) “ademais, a sua disciplina constitucional e infraconstitucional possui tantas normas, que exige daquele que o estuda um constante labor”.

De cunho extremamente interpretativo, às vezes - ou quase sempre, torna-se necessário buscar as respostas aos inúmeros questionamentos que surgem no dia-a-dia no ordenamento jurídico, na busca incansável de não tomar sanções, por desorientação ou erro de interpretação da legislação.

Uma questão muita discutida acerca do ICMS é em relação ao ICMS presumido, um incentivo fiscal, que, na ocasião, é oferecido pelo Governo do Estado do Paraná na importação de produtos para industrialização. A dúvida paira quanto à tratativa desse crédito no estoque das empresas, a exemplo de uma indústria de logística e automação de São José dos Pinhais/ PR, onde a maior questão é sobre a permissão - ou não - da dedução desse crédito do estoque, o que, se considerado crédito dedutível do custo do produto, reduziria o impacto tributário, resultando em um recolhimento menor do ICMS.

Segundo consultores e auditores, tomando por base a empresa do estudo de caso, cujo nome fictício a partir de agora será XYZ industrial, o crédito presumido de ICMS deve ser considerado como uma receita financeira, gerando registros avulsos na contabilidade (debitando ICMS a recuperar e creditando receita financeira) e lançamentos em conta gráfica na apuração de impostos (em outros créditos de ICMS), com a justificativa de que a Receita Federal entende o crédito presumido de ICMS como uma subvenção concedida, e também as empresas com o perfil parecido fazem dessa forma e que nunca se viu nada diferente disso. A questão é que, à luz das legislações vigentes, não há nada que trate com clareza do

ICMS presumido e do seu impacto no estoque, o que o torna mais uma vez interpretativo, ou seja, o mesmo caso pode ser tratado de diferentes formas, a depender de quem esteja operacionalizando o processo, bem como depender do entendimento que o indivíduo dará àquilo que esteja fazendo.

Em linhas gerais, todo crédito de imposto é, ou deveria ser, deduzido do custo do estoque, fazendo com que o impacto tributário seja o menor possível, gerando o mínimo valor para recolhimento, seja de ICMS, de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS – Programa de Integração Social ou COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. O que veremos nos capítulos a seguir, é a condição do ICMS presumido ser considerado crédito de imposto para dedução do custo do estoque, fazendo um comparativo em caso positivo e caso negativo de redução desses valores do estoque e seu impacto tributário, na empresa XYZ Industrial, importadora de produtos de matéria-prima para industrialização, localizada no estado do Paraná.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ICMS – ESTRUTURA E DESDOBRAMENTOS

O ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, antes chamado apenas de ICM por não abranger serviços, entrou em vigor em 1.965, quando após uma reforma tributária foi editada a Emenda Constitucional n.º 18, que veio em substituição ao antigo IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) que vigorou até o final da década de 60, conforme explica Yamao (2014), em 1.988, junto com a Constituição Federal, a sigla ganha mais uma letra e finalmente o ICM para a ser ICMS, incluindo na tributação os serviços, e com ele um extenso rol de atividades. Tema de muita discussão, controvérsias e embates jurídicos, de acordo com Carrazza (2015) o ICMS é, sem dúvidas, um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro:

O ICMS é, sem dúvidas, um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro, pois comporta em uma única sigla diversas hipóteses tributárias: imposto sobre operações mercantis; imposto sobre serviço de transporte interestadual

e intermunicipal; imposto sobre serviço de comunicação; impostos sobre operações mercantis com combustíveis e lubrificantes e energia elétrica; e imposto sobre operações mercantis com minerais. (Carrazza, 2015, p. 42-43).

De competência dos estados, o ICMS incide não só sobre vendas, finalidade pelo qual foi originado, mas também sobre alguns serviços, a exemplo de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, bem como os serviços de comunicação.

Segundo Junior e Júnior (2017), o ICMS é a principal fonte de financiamento dos estados brasileiros, considerando o Produto Interno Bruto acumulado dos anos 2007 a 2017, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços representou 7% do PIB, o que mostra a potência dessa arrecadação para os Estados, que cresce ano após ano, conforme PIB divulgado anualmente pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Com isso, é possível identificarmos que a função fiscal do ICMS é predominantemente arrecadatória, enquanto a função extrafiscal está no poder do Estado em dispor das alíquotas, bem como ser seletivo quanto à essencialidade dos produtos e serviços. Nesse sentido, é importante, que o contribuinte tenha a ciência da contrapartida do pagamento desse imposto, que, segundo Silva (2020, p.10), discussões históricas a respeito do ICMS, traz o entendimento de que a consolidação e o pagamento do imposto para o sujeito ativo gera estabilidade para manter parte das despesas da máquina estatal, de forma que o contribuinte precisa ter conhecimento acerca dos tributos e porque pagá-los:

O conhecimento tributário por parte do contribuinte torna-os conscientes, da importância do pagamento dos tributos, e para onde os mesmos são destinados, ou seja, conhecer é tornar senhor do objeto que deseja ter ciência, quais suas finalidades e retribuições. (SILVA, 2020, p.11)

De acordo com Cassone (2010), há alguns aspectos e/ ou elementos para hipótese e fato gerador dos tributos, em geral, sendo pessoal (sujeito ativo e passivo), espacial (onde ocorre o fato gerador, ou seja, o território do Estado ou do Distrito Federal), material (o cerne que identifica o ICMS e o distingue dos demais tributos), temporal (momento em que se identifica a ocorrência do fato gerador) e por fim o elemento quantitativo (base de cálculo e alíquota do imposto).

Em resumo, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, ainda que esta tenha se iniciado no exterior, bem como a prestação de serviços, como telecomunicação, transportes interestaduais e intermunicipais, desembaraço aduaneiro de mercadorias, entre outros. Juridicamente falando, para que aconteça o fato gerador do imposto, é necessário que aconteça a transferência de titularidade do produto ou serviço. Nessa relação, existem dois sujeitos, o ativo que é representado pelo Estado ou Distrito Federal e o sujeito passivo, que é o contribuinte. O ente tributante é quem definirá onde nasce a obrigação jurídica do recolhimento do imposto, se na entrada ou na saída da mercadoria/ prestação do serviço, na emissão do documento fiscal ou no encerramento da atividade do contribuinte. A base de cálculo é o valor efetivo da operação, ou seja, o valor da operação mercantil realizada, chamado de cálculo por dentro, na base de cálculo inclui-se também o valor do próprio ICMS, o qual será destacado no documento fiscal, todas essas adições e exclusões são previstas em Lei, por fim, as alíquotas são definidas pelo ente tributante, no caso de alíquota interna (para operações realizadas dentro do próprio Estado), e pelos Entes Tributantes de origem e de destino para as alíquotas interestaduais (para operações realizadas em estados diferentes). Ao se falar de legislação do ICMS no estado do Paraná, o mesmo é embasado pelo Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 7.871 de 29/09/2017.

2.2 INCENTIVOS FISCAIS E ICMS

A história dos incentivos fiscais no Brasil surge em meados dos anos 60, de acordo com Prado e Cavalcanti (2000), onde o governo utilizava desses incentivos por meio de redução, isenção, diferimento tributários, como recursos para alavancar a industrialização regional. Essa prática ficou adormecida por um longo período, porém, em meados dos anos 90 reaparece com certa força, gerando uma grande polêmica nacional. Desde então o tema vem assumindo importância crescente, junto de várias controvérsias, num cenário de desordenada disputa, causada pela concessão de benefícios pelo Estado às grandes empresas, para que se instalem em seus territórios.

Conforme Bevilacqua e Silva (2019), os incentivos fiscais, bem como os benefícios fiscais, consistem não só em um escopo de obtenção de receitas

tributárias pelos Estados e Distrito Federal, como também, por meio da concessão de tais incentivos e benefícios, representa um importante instrumento de indução econômica.

Do ponto de vista de Melo (2007) o conceito de incentivos fiscais se debruça sobre a renúncia de receitas públicas e tem por objetivo o desenvolvimento econômico regional, dentre outros:

Os incentivos fiscais consistem, basicamente, em espécie de renúncia de receitas públicas para o administrador público e benefícios aos administrados (contribuintes), objetivando o desenvolvimento econômico regional, o aumento do saldo da balança comercial, o desenvolvimento do parque industrial nacional, a geração de empregos, a colocação de produtos de fabricação nacional no mercado externo dentre outros. (MELO, 2007, p.140)

Visando gerar benefícios futuros, os incentivos fiscais exigem uma contrapartida do contribuinte, o qual fora beneficiado, onde Diniz e Fortes (2007, p. 283) explicam que “os incentivos fiscais representam um dos meios pelo qual o Estado exerce sua função incentivadora na ordem econômica, outorgando benefícios aos contribuintes que se comprometerem a concretizar determinadas obrigações”.

É importante ressaltar, que há diferença entre benefícios fiscais e incentivos fiscais, conforme Carrazza (2017) diferencia:

É necessário, contudo, diferenciar os *incentivos fiscais* dos chamados *benefícios fiscais*. É que enquanto os incentivos permitem à pessoa política competente estimular os contribuintes a adotarem determinados comportamentos com vistas à consecução de uma finalidade merecedora de tutela pela ordem jurídica constitucional, donde emana seu caráter ordinatório, os benefícios seriam verdadeiros *favores fiscais*, sem contrapartida a ser realizada pelo destinatário, razão pela qual necessitam estar fortemente lastreados no princípio da igualdade, pena de se converterem em indesejáveis privilégios. (CARRAZZA, 2017, p. 1054)

Em outras palavras, os benefícios fiscais são entendidos como um regime especial onde há o envolvimento de algum tipo de vantagem, já os incentivos fiscais

fazem parte de um conjunto de políticas econômicas, no intuito de estimular algum setor ou alguma atividade econômica.

Para a Secretaria da Fazenda do estado de Mato Grosso, é preciso estabelecer que há diferença entre benefício fiscal e incentivo fiscal, diferença essa, a princípio, de gênero e espécie, onde pode-se dizer que “todo incentivo é benefício, mas nem todo benefício é incentivo”:

Benefícios fiscais são consideradas as medidas de caráter excepcional, relevantes, instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Já incentivos fiscais, também situado no âmbito da extrafiscalidade, consiste na redução do *quantum debeatur* de natureza tributária, ou mesmo na eliminação da exigibilidade. Sua instituição, quando legítima, representa instrumento de ação econômica e social objetivando à consecução do bem comum. Dos conceitos acima, portanto, nota-se que benefício fiscal é toda liberalidade tributária que vise a atender interesse público de qualquer ordem, ao passo que incentivo, sendo benefício específico, é um instrumento capaz de satisfazer interesse de ordem econômica e social, como geração de empregos, aumento de salários, redução de preços de produtos, etc. Resumindo, o incentivo fiscal estimula atividades econômicas em troca de contrapartidas de ordem social. (SEFAZ MT, 2008)

Conforme Nelson (2016) *apud* professor Marcos Catão destaca quanto ao uso impreciso da terminologia incentivo fiscal:

Há sem dúvida na doutrina, no ordenamento positivado, inclusive constitucional, e especialmente nos meios econômicos, políticos e até entre os leigos, o uso dessa expressão com uma razoável imprecisão quanto à caracterização de um incentivo fiscal, especialmente quando se trata de adequação ao princípio da capacidade contributiva. (Nelson *apud* Catão, 2016, p. 4).

O autor ainda explicita sobre a insegurança jurídica que o uso indevido da palavra “incentivos fiscais” traz, e diz que “não há dúvidas que essa lacuna legal traz obscuridade e insegurança jurídica quanto às formulações das políticas tributárias, além da aferição do tratamento jurídico a ser dado” (Nelson, 2016, p. 4), uma vez que se torna essencial conhecer a natureza jurídica dos incentivos fiscais para o seu

correto enquadramento, e conseqüentemente o seu correto e devido tratamento jurídico.

Sobre a indefinição conceitual, concernente aos incentivos fiscais, Pires (2007) destaca:

Vale observar que a imprecisão no que toca à definição das espécies de incentivos permite confundi-las com a não-incidência legal e constitucional ou, até mesmo, com a imunidade do mínimo existencial. Parece-nos que o próprio legislador constitucional lança mão dessas espécies sem se preocupar em defini-las ou hierarquizá-las. (PIRES, 2007, p. 19 e 20).

Para Gomes (2019), na Doutrina, “pouco ou quase nada se firmou na determinação de uma definição uníssona, sobretudo porque o objeto comporta análise por diversas formas, e várias alusões foram sendo construídas ao longo do tempo”:

Em nossas pesquisas pelas bases normativas, não logramos encontrar uma definição em enunciados prescritivos acerca dos termos *incentivos fiscais*, *benefícios fiscais* (...) assim como o Código Tributário Nacional definiu o termo *tributo*. Com relação à jurisprudência, verificamos que os tribunais não se preocupam em definir os termos e o utilizam, por vezes, de forma genérica. (GOMES, 2019, p.127).

O autor finaliza o entendimento com um conceito extraído da Doutrina de Francisco Calderaro, Recurso Extraordinário 577.348-5/RS, o qual enunciou que “incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário”.

2.2.1 TEORIA DOS INCENTIVOS FISCAIS

No âmbito do ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, tão complexo quanto o próprio imposto, são os incentivos fiscais, que sempre foram alvos de grandes polêmicas e embates judiciais, isso porque cada Estado, exercendo a sua função incentivadora, busca atrair investimentos para o seu

território, o que acaba resultando na chamada Guerra Fiscal entre os Estados, conforme corrobora Netto (2003). De acordo com o que diz a Constituição Federal, em seu Art. 155, § 2º, XII, alínea “g”, ao tratar do ICMS, é importante ressaltar que “cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Com isso, a Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, dispõe em seu Art. 2º, § 2º que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”. Em outras palavras, conforme Netto (2003) os Estados e o Distrito Federal não poderão conceder incentivos fiscais de ICMS se para tanto não houver aprovação expressa dos demais.

Esse entendimento, segundo Netto (2003) “vem sendo corroborado pela jurisprudência abundante, mansa e pacífica do Supremo Tribunal Federal. Aliás, deve ser ressaltado que jamais se viu o Pretório Excelso negar apoio a Estado que denuncia a concessão unilateral de benefício fiscal”. Nesse sentido, o autor explica que são palavras do Supremo Tribunal Federal - STF:

Convênios e concessão de isenção, incentivo e benefício fiscal em tema de ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. (Ementa do acórdão relativo à ADIN nº 1247-9, DJ S1 de 10.08.95, p. 23.554).

Ainda de acordo com o autor, nas palavras do STF em relação aos convênios:

Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. (Ementa do acórdão relativo à ADIN nº 1247-9, DJ S1 de 10.08.95, p. 23.554).

Por fim, Netto (2003) finaliza, conforme entendimento do STF, sobre o pacto federativo:

O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir às relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS.” (Ementa do acórdão relativo à ADIN nº 1247-9, DJ S1 de 10.08.95, p. 23.554).

Em relação ao tema, há várias outras decisões que tratam do assunto. Nesse sentido, o Netto (2003) explica que as Legislações Estaduais que burlam a Constituição Federal e Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, “só persistem porque os governadores dos Estados prejudicados e o Procurador-Geral da República permitem. Tivessem essas autoridades interesse em pôr um fim ao desacato legislativo, não perdurariam as legislações infratoras”.

Ainda nesse cenário de guerra, é fácil entender por que alguns Estados sofrem tanto com a concessão dos incentivos fiscais (ou falta deles), conforme Chaves (2009), identificar os motivos os quais levam o Estado a perder arrecadação é uma tarefa um tanto quanto difícil, porém, o Chaves (2009) afirma que “na medida em que todas as unidades da Federação passam a oferecer incentivos fiscais parecidos, surge uma corrida desenfreada, uma espécie de “leilão”, onde leva as sociedades e investimentos aquele que oferecer os maiores incentivos. Ocorre que, quanto maiores são as renúncias, menor a arrecadação”.

Os incentivos fiscais consistem em várias espécies, mas conforme Netto (2003) há dois tipos de incentivos fiscais que são considerados os mais importantes, um deles é o crédito financeiro, enquanto o outro é denominado crédito presumido. O primeiro “consiste no financiamento subsidiado de parte ou do total do débito do ICMS da empresa” de acordo com Netto (2003) – importante ressaltar que o crédito financeiro é concedido pelo fundo estadual, a longo prazo, por meio de uma instituição bancária. Por outro lado, o autor afirma que o crédito presumido de ICMS é aquele que o Estado concede uma redução do montante do imposto devido indicado na nota fiscal, sem alterar o valor do montante do documento. Essa redução é realizada no momento do pagamento do imposto, onde o comprador

recebe o crédito integral indicado na nota fiscal. De acordo Netto (2003) “para concessão do crédito presumido é utilizada a sistemática da não-cumulatividade inerente ao imposto”.

Para Bevilacqua e Silva (2019) “a utilização excepcional de estímulos fiscais terá espaço quando se pretender a consecução de outros valores prestigiados pela ordem constitucional além da mera arrecadação de recursos, o que insere o tema dos *incentivos fiscais* no escaninho da *extrafiscalidade*”.

Nesse sentido, Gomes (2019) nos explica que “os incentivos fiscais surgem como ferramenta extrafiscal *contratributo*, pela qual o ente tributante, não exercitando sua capacidade tributária ativa, reduz o valor de receita pública em troca de outros valores”.

2.2.2 EXTRAFISCALIDADE NO ICMS

Para Gomes (2019) o tributo pode ser usado pelo ente político para privilegiar algumas situações em detrimento de outras, ou até mesmo para desestimular os contribuintes a não assumir condutas específicas. Em razão disso, o autor afirma que há tributos que comportam a extrafiscalidade mais prontamente que outros, “porque, conquanto fiscais, alguns tributos são destinados propriamente para fins arrecadatários e, como extrafiscais, servem como ferramenta para intervenção na atividade econômica”.

O conceito de extrafiscalidade, ou o fenômeno da extrafiscalidade, de acordo com Nabais (2012) é definido:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de atuar diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais dos seus

destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos econômicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política econômica e social. (NABAIS, 2012, p. 629).

Nelson (2016) ainda explica que os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, “é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos)”. Conforme leciona o autor, os incentivos fiscais são claramente instrumentos de extrafiscalidade, tudo isso porque “em virtude da ausência de dispositivo legal, que traçasse sua definição e formas de manifestação, tem seus fundamentos construídos doutrinariamente”.

Para a autora Nagib (2010), o conceito de extrafiscalidade vem ao encontro do consumo, da busca por alíquotas mais baixas:

A extrafiscalidade não tem como objetivo primordial o abastecimento dos cofres públicos, mas sim o direcionamento do contribuinte para o consumo de produtos detentores de alíquotas mais baixas, ou a tentativa de afastá-lo de produtos portadores de alíquotas mais altas. Embora a extrafiscalidade não possua objetivo de arrecadação, nem sempre esta característica gera a diminuição de arrecadação, como bem demonstra a arrecadação do IPI sobre cigarros e bebidas, pois, embora sejam produtos com altas alíquotas para o IPI, não deixam de ser consumidos pela população. (NAGIB, 2010, p. 217).

Nesse sentido, corrobora Gomes (2019), é possível afirmar que “a extrafiscalidade apresenta um sentido *extratributário*, *não arrecadatário* ou *não fiscal* (prefixo latino *extra* significa que algo está fora ou excede), e é utilizada pelo Estado para intervir nas condutas dos particulares”.

É importante lembrar, que a extrafiscalidade traz consigo também um efeito negativo, considerando que ela pode desestimular ou induzir de forma negativa o comportamento dos contribuintes, a depender da vontade do ente político, conforme Carvalho (2016) explica:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de

um tributo bem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política e economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de *extrafiscalidade* (CARVALHO, 2016, p. 250).

Por fim, Gomes (2019) afirma que na extrafiscalidade o Estado não procura auferir receitas tributárias de forma imediata, “se bem que a simples instituição de tributos já enseja arrecadação, pretende-se com esse expediente jurídico fundamentalmente exercer controle sobre determinada situação, motivo pelo qual consideramos o fenômeno como *indutor*”. O autor se referente ao termo “indutor” no sentido de que o Estado busca atingir determinados objetivos induzindo a conduta dos contribuintes.

2.3 ICMS PRESUMIDO

Para Gomes (2019) o crédito presumido, de forma geral, trata-se de uma hipótese de existência de crédito fictício, dito de outra forma, o crédito presumido não se vincula ao princípio da não-cumulatividade, mas “trata-se de uma ficção jurídica (presunção absoluta) criada pela lei que, se ocorrido, ensejará o nascimento de um direito ao crédito contra a fazenda pública”:

Logo, o contribuinte aproveita-se do crédito de imposto (fictício, porque não houve entrada da mercadoria) ao final da sua operação de venda e tem diminuído o tributo a pagar (ICMS ou IPI). Em outras palavras, o crédito do imposto é construído fictamente em relação a determinado percentual incidente sobre o valor do imposto apurado na saída da operação, cujo efeito é diminuir e impactar diretamente a redução do imposto. (GOMES, 2019, p. 166).

Esse tipo de incentivo fiscal traz benefícios às empresas e às unidades federativas, as primeiras se beneficiam com a redução da carga tributária que incide sobre a sua atividade, com isso pode investir o valor que seria despendido para o

pagamento do imposto no crescimento da organização, enquanto as unidades federativas se beneficiam no sentido de que o incentivo acaba sendo um chamariz para que outras empresas se instalem em seu território.

O Governo do Estado do Paraná, como forma de fomentar o desenvolvimento local, concede o incentivo fiscal do crédito presumido de ICMS para empresas que importam matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, para ser utilizado em seu processo produtivo, por meio dos portos de Paranaguá e Antonina e aeroportos paranaenses.

Conforme legislação vigente, o Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto 7.871 de 29 de setembro de 2017, as operações beneficiadas com crédito presumido de ICMS estão previstas no Anexo VII deste Regulamento, e beneficiam apenas as NCM's (Nomenclatura Comum do Mercosul) que constam no referido anexo. A discussão se desdobrará sob a NCM 8428.39.90 que trata de outros aparelhos elevadores ou transportadores, de ação contínua, para mercadorias.

2.4 HIPÓTESES DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

Ainda de acordo com a legislação – o regulamento de ICMS do PR – em seu Artigo 67, para a apropriação do crédito presumido, de que trata o Anexo VII, o contribuinte, salvo disposição em contrário, deverá:

I - em sendo inscrito no CAD/ICMS:

a) emitir Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, fazendo constar no campo "Natureza da Operação" a expressão "CRÉDITO PRESUMIDO" e, no quadro "Dados do Produto", o número, a data e o valor dos documentos relativos às operações que geraram direito ao crédito presumido;

b) lançar a nota fiscal a que se refere a alínea "a" deste inciso no campo "Observações" do livro Registro de Saída e o valor do crédito no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS;

c) no caso de o recolhimento ser desvinculado da conta gráfica, lançar, no

campo "Informações Complementares" da GR-PR, o valor do crédito presumido e a expressão "CRÉDITO PRESUMIDO - ITEM DO ANEXO VII DO RICMS/PR", o qual será abatido do valor devido;

d) na hipótese da alínea "c", ao final do período de apuração do imposto, os valores efetivamente recolhidos em GR-PR serão lançados no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS juntamente com o valor do crédito presumido apropriado no período conforme alíneas "a" e "b", todas deste inciso.

II - em sendo produtor inscrito no CAD/PRO:

a) emitir Nota Fiscal de Produtor contendo as mesmas informações indicadas na alínea "a" do inciso I do "caput";

b) lançar na GR-PR o valor do crédito presumido no campo "Informações Complementares", acrescido da expressão "CRÉDITO PRESUMIDO - ITEM DO ANEXO VII DO RICMS/PR" e no campo "Número do Documento", o número da nota fiscal emitida para este fim.

III - observar as seguintes condições:

a) esteja em situação regular perante o fisco;

b) não possua, por qualquer de seus estabelecimentos:

1. débitos fiscais inscritos na dívida ativa deste Estado;

2. débitos fiscais decorrentes de auto de infração, em relação ao qual não caiba mais defesa ou recurso na esfera administrativa, não pagos no prazo previsto na legislação.

c) na hipótese de não atender ao disposto na alínea "b" deste inciso:

1. os débitos estejam garantidos, a juízo da Procuradoria Geral do Estado - PGE, se inscritos na dívida ativa;

2. os débitos declarados ou apurados pelo fisco sejam objeto de pedido de parcelamento deferido, que esteja sendo regularmente cumprido.

d) apresente, regularmente, suas informações econômico-fiscais.

2.4.1 O crédito presumido de ICMS na importação de produtos para fins de industrialização

Sobre os produtos que são importados para fins de industrialização, nesse caso em específico, falamos apenas das operações que acontecem dentro do estado do Paraná, estão previstas no item 40, do Anexo VII, Artigo 458 do Regulamento do ICMS do estado do Paraná:

Importação, por meio dos PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA e de aeroportos paranaenses, de matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, promovida por estabelecimento industrial, para ser utilizado em seu processo produtivo, equivalente a 4% (quatro por cento) sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, e que resulte em carga tributária mínima de 8% (oito por cento).

Importante ressaltar que, neste Artigo, há de se observar algumas notas que são pertinentes à aplicabilidade – ou não – do benefício fiscal. A nota 1.3, por exemplo, traz a condição de que o crédito presumido fica condicionado à aplicação dos produtos no processo produtivo do beneficiário.

3 CONCEITOS CORRELATOS

3.1 CUSTO DE ESTOQUE

De acordo com o manual FIPECAFI (2018) os estoques representam um dos ativos mais importantes de uma empresa, com isso, é de suma importância que a sua apuração aconteça de forma correta, pois acarretará reflexos no lucro líquido, bem como na situação patrimonial da empresa.

Seguindo a orientação do item 9 do CPC 16 (R1), no que diz respeito à mensuração do estoque, ele deve ser avaliado pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Conforme especificações do CPC 16 (R1) o custo do estoque deve ser mensurado de forma a incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer o estoque à sua condição e localização atuais. O item 11 do CPC 16 (R1) explica detalhadamente sobre o que compreende o custo do estoque:

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (CPC 16 (R1), 2009, p. 4)

Apurar o custo do estoque de forma correta consiste em aplicar todos os métodos e formas previstas na legislação vigente, de modo que a organização possa controlar as despesas operacionais, pois, em regra geral, este é um fator que impacta diretamente nas margens e no lucro líquido da empresa.

3.2 TRATATIVA DO CRÉDITO PRESUMIDO COMO RECEITA FINANCEIRA

De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis número 30, revogado em 2018, a definição de receita é “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”.

De acordo Decreto nº 9.598, de 22 de novembro de 2018, em seu Art. 397, entende-se por Receitas Financeiras “os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos ou os lucros de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, que tenham sido ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos de renda fixa com

vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem”.

Conforme Solução de Consulta Cosit nº 30/2019, a expressão “Receitas Financeiras”, para fins tributários, inclui um conjunto de diversas receitas que recebem tratamento tributário semelhante, em razão de várias disposições legais esparsas, como o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99) e a Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º, dentre outros.

Ao falarmos de receitas financeiras, podemos citar 9 diferentes tipos, são elas, conforme a Lei nº 9.718/98, Art. 9º, juros, rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, receitas de títulos vinculados ao mercado aberto, receitas sobre qualquer outro investimento temporário, prêmios sobre resgate de títulos e debêntures, atualizações monetárias, variações monetárias em função de taxa de câmbio ou de índices aplicáveis, juros recebidos sobre o valor do depósito judicial ou extrajudicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário.

Em se tratando do crédito presumido de ICMS, a Receita Federal entende que o mesmo configura-se uma receita, pois diz respeito a uma subvenção concedida, que, contabilmente deve ser classificada como “receita diversa”, conforme Solução de Consulta Cosit nº 438, de 18/09/2017:

Os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, são classificados como receitas diversas da receita bruta, devendo ser acrescidos em sua totalidade na apuração do lucro presumido. DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215. (RFB, 2017).

Com esse entendimento, há vários outros problemas que não dizem respeito somente do estoque, mas sim sobre a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo para tributação de IRPJ e CSLL, bem como PIS e COFINS. Porém, essa discussão não será aprofundada. É válido lembrar que conforme as legislações mencionadas acima, não há a informação de que o crédito presumido seja uma receita financeira.

4 METODOLOGIA

O presente estudo tem por objetivo analisar a aplicabilidade do incentivo fiscal do crédito presumido de ICMS em uma indústria de logística e automação localizada no município de São José dos Pinhais, no Paraná, à luz do entendimento da Receita Federal do Brasil. A análise mostrará o desdobramento e o impacto tributário que esse entendimento traz às organizações, desde o estoque até as bases de cálculos de impostos federais.

4.1 TIPO DE PESQUISA

Considerando que a pesquisa é baseada em um estudo de caso, tal qual mostram alguns números relacionados a estoque e impostos, os dados apresentados são quantitativos. O método quantitativo visa coletar fatos concretos para formação de bases e conclusões gerais da pesquisa. A caracterização de uma pesquisa quantitativa ocorre pelo emprego de instrumentos estatísticos na pesquisa, tanto na coleta de dados quanto no tratamento dos dados coletados. Para Beuren (2006) este procedimento não se aprofunda na busca dos conhecimentos da realidade dos fenômenos, e sim, tem sua preocupação voltada para o comportamento geral dos acontecimentos.

O estudo foi classificado como uma pesquisa exploratória, que tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, com a finalidade de torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. É possível dizer que esta pesquisa, de acordo com Gil (2002) tem como seu objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. O planejamento da pesquisa exploratória é bastante flexível, possibilitando a consideração dos mais variados aspectos relativo ao fato estudado.

4.2 INSTRUMENTOS PARA COLETA DE DADOS

A coleta de dados desse estudo será por meio de informações exportadas do ERP da empresa, mais especificamente dos módulos de estoques e tributos, bem

como relatórios que servem de base para análise de custos e planejamento tributário da organização. As informações compreendem a primeira quinzena de maio de 2020 e foram disponibilizadas de acordo com a finalidade da operação, nesse caso, a entrada de importação para industrialização, considerando somente os desembaraços aduaneiros que ocorreram em aeroportos paranaenses, no porto de Paranaguá ou no porto de Antonina, que tiveram tratamento tributário correspondente ao objeto do estudo: crédito de ICMS presumido.

5 ANÁLISE DE CASOS – ICMS – CRÉDITO PRESUMIDO E INCENTIVOS FISCAIS

Utilizando de um estudo de caso na empresa XYZ Industrial, veremos o impacto tributário do ICMS nas operações de importação para industrialização, nos casos de dedução do ICMS presumido do estoque, e também na tratativa do crédito presumido como receita financeira.

Conforme legislação vigente, ao importar mercadorias pelos portos de Paranaguá e Antonina, e também por aeroportos paranaenses, o contribuinte tem por direito 4% (sobre o valor da operação) de crédito presumido de ICMS. No caso da XYZ Industrial, a empresa importa boa parte da matéria prima do seu produto principal, uma vez que a mercadoria vem da matriz, localizada na Áustria. O montante de crédito presumido anual representa aproximadamente 25%-30% de todo o crédito de ICMS, ou seja, é um valor relevante e levanta uma bandeira vermelha em relação ao impacto desse crédito no estoque.

Atualmente, a organização segue com as orientações da consultoria e auditoria, utiliza da tratativa de receita financeira, embora o responsável contábil não concorde com tal prática, o motivo é a discrepância que esses números resultam no estoque da empresa.

Vamos ao exemplo de uma compra de R\$ 400.000,00. Supondo que, com as despesas, impostos e demais taxas a base de cálculo do ICMS presumido seja de R\$ 600.000,00, o ICMS presumido nesse caso, representaria o valor de R\$ 24.000,00, adotando a prática que a empresa utiliza, tratando o crédito como receita financeira, teríamos o seguinte cenário no estoque:

| Produto | Qtd | Valor unt | Valor total | (-) IPI | (-) PIS | (-) COFINS | Custo do Produto |
|--------------|----------------|-----------|-------------------|------------------|-----------------|------------------|-------------------|
| A | 36.000 | 4,17 | 150.000,00 | 11.250,00 | 1.237,50 | 5.700,00 | 131.812,50 |
| B | 10.000 | 8,00 | 80.000,00 | 4.000,00 | 660,00 | 3.040,00 | 72.300,00 |
| C | 42.000 | 0,48 | 20.000,00 | 500,00 | 165,00 | 760,00 | 18.575,00 |
| D | 87.000 | 1,38 | 120.000,00 | 9.000,00 | 990,00 | 4.560,00 | 105.450,00 |
| E | 15.000 | 6,00 | 90.000,00 | 8.100,00 | 742,50 | 3.420,00 | 77.737,50 |
| F | 96.000 | 1,46 | 140.000,00 | 7.000,00 | 1.155,00 | 5.320,00 | 126.525,00 |
| Total | 286.000 | | 600.000,00 | 39.850,00 | 4.950,00 | 22.800,00 | 532.400,00 |

Valor total de R\$ 600.000,00: considerando custos de frete, seguro, taxa siscomex, imposto de importação, IPI, PIS, COFINS, despesas com despachante aduaneiro e despesas com agente de cargas;

Valor total de R\$ 39.850,00, referente ao IPI: foram utilizadas taxas fictícias, a saber, que o produto A sofreu tributação de 15%, produto B alíquota de 10%, produto C alíquota de 5%, produto D alíquota de 15%, produto E alíquota de 18% e produto F alíquota de 10%;

Valor total de R\$ 4.950,00 referente ao PIS: utilizada a alíquota padrão de uma empresa do lucro real: 1,65%;

Valor total de R\$ 22.800,00 referente à COFINS: utilizada a alíquota padrão de uma empresa do lucro real: 7,60%;

Valor total de R\$ 532.400,00 referente ao Custo do Produto: esse valor corresponde ao valor total, deduzido o valor do IPI, PIS e COFINS.

Fazendo uma rápida análise, vemos que, dos R\$ 600.000,00 comprados, já considerando todas as despesas, o valor efetivo do custo da compra foi de R\$ 532.400,00, totalizando uma redução de 11,27%, referente aos impostos recuperáveis.

Na contabilidade teríamos os seguintes lançamentos:

Pela entrada da mercadoria:

| Entrada da mercadoria | |
|-----------------------|------------|
| Conta | Valor |
| D - Estoque | 600.000,00 |
| C - Fornecedores | 600.000,00 |

Em relação aos impostos recuperáveis, os lançamentos na contabilidade seriam esses:

| IPI | |
|---------------------|-----------|
| Conta | Valor |
| D - IPI a recuperar | 39.850,00 |
| C - Estoque | 39.850,00 |

| PIS | |
|---------------------|----------|
| Conta | Valor |
| D - PIS a recuperar | 4.950,00 |
| C - Estoque | 4.950,00 |

| COFINS | |
|------------------------|-----------|
| Conta | Valor |
| D - COFINS a recuperar | 22.800,00 |
| C - Estoque | 22.800,00 |

| ICMS Presumido | |
|------------------------|-----------|
| Conta | Valor |
| D - ICMS a recuperar | 24.000,00 |
| C - Receita financeira | 24.000,00 |

Analisando por outro ângulo, ou seja, considerando o crédito presumido de ICMS no custo do estoque, teríamos esse cenário:

| Produto | Qtd | Valor unt | Valor total | (-) IPI | (-) PIS | (-) COFINS | (-) ICMS Presumido | Custo do Produto |
|--------------|----------------|-----------|-------------------|------------------|-----------------|------------------|--------------------|-------------------|
| A | 36.000 | 4,17 | 150.000,00 | 11.250,00 | 1.237,50 | 5.700,00 | 6.000,00 | 125.812,50 |
| B | 10.000 | 8,00 | 80.000,00 | 4.000,00 | 660,00 | 3.040,00 | 3.200,00 | 69.100,00 |
| C | 42.000 | 0,48 | 20.000,00 | 500,00 | 165,00 | 760,00 | 800,00 | 17.775,00 |
| D | 87.000 | 1,38 | 120.000,00 | 9.000,00 | 990,00 | 4.560,00 | 4.800,00 | 100.650,00 |
| E | 15.000 | 6,00 | 90.000,00 | 8.100,00 | 742,50 | 3.420,00 | 3.600,00 | 74.137,50 |
| F | 96.000 | 1,46 | 140.000,00 | 7.000,00 | 1.155,00 | 5.320,00 | 5.600,00 | 120.925,00 |
| Total | 286.000 | | 600.000,00 | 39.850,00 | 4.950,00 | 22.800,00 | 24.000,00 | 508.400,00 |

O valor total do custo dos produtos seria de R\$ 508.400,00, ou seja, uma redução de R\$ 91.600,00, que corresponde ao percentual de 15,27% sobre o valor da aquisição.

Na contabilidade os lançamentos seriam os mesmos, com exceção da conta de ICMS presumido, que ao invés da conta de receita, usaríamos a conta de estoque para redução do custo:

| ICMS Presumido | |
|----------------------|-----------|
| Conta | Valor |
| D - ICMS a recuperar | 24.000,00 |
| C - Estoque | 24.000,00 |

Ao analisarmos os casos, de forma geral, vemos que em ambas as tratativas o crédito presumido de ICMS é aproveitado. O ponto chave da questão é a contrapartida desse crédito, tudo isso porque reduzindo o custo do estoque teríamos desdobramentos importantes para a empresa, como por exemplo, formação do preço de venda, custos de produção, e aqui falamos de uma importante fatia de todo o processo produtivo, sob o risco de comprometer a lucratividade da empresa, bem como, em casos graves, inviabilizá-la. Em relação ao preço de venda, quanto maior o custo do produto, maior será o valor de venda, ou menor o lucro da organização, com isso, aumentando o preço de venda os valores de impostos a recolher serão maiores, ou seja, no caso da Industrial XYZ o ICMS, PIS e COFINS (sobre o faturamento) sofrerão alterações de acordo com a formação do preço de venda.

Outro ponto importante, que não entraremos em pormenores, é a inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, um assunto que têm sido exaustivamente discutido nos últimos tempos. Abaixo a notícia de um recurso da empresa AGP – American Glass Products do Brasil, uma empresa de vidros e blindagem automotiva, processo sob o número 50560731120174047000/TRF:

A 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) deu provimento a recurso da empresa American Glass Products do Brasil e determinou o direito da contribuinte excluir da base de cálculo do IRPJ (Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) os valores referentes a incentivo fiscal de ICMS concedido pelo governo estadual do Paraná (PR), desde que sejam observados os critérios previstos no artigo 30 da Lei nº 12.973/14. A sentença foi proferida de forma unânime em sessão de julgamento realizada no dia 25 de junho.

A empresa, sediada em São José dos Pinhais (PR) e especializada em produção de vidros e blindagem automotiva, havia impetrado mandado de segurança na 2ª Vara Federal de Curitiba contra a Fazenda Nacional requerendo a

impossibilidade de o órgão incluir o crédito presumido do ICMS nos cálculos do IRPJ e CSLL e a compensação dos valores pagos a esse título nos últimos cinco anos.

Conforme os autos, o estado do Paraná teria concedido o benefício fiscal para empresas que importassem mercadorias através de diversos portos e aeroportos paranaenses como forma de fomentar o desenvolvimento local. A AGP Brasil alegou que utiliza esse crédito para adquirir os insumos necessários para a fabricação e comercialização de seus produtos, e que, portanto, a tributação dos créditos presumidos do ICMS pela Receita Federal seria ilegal.

A Justiça Federal julgou a ação improcedente por entender que, caso o pedido fosse acatado, "seria aberto um leque infindável de possibilidades para que estados e municípios, cada um dentro de sua competência tributária, concedessem benefícios que trariam desequilíbrio ao erário ao abrir mão de tributos que seriam subtraídos da União".

A AGP Brasil apelou ao tribunal alegando que o crédito presumido do ICMS representaria benefício fiscal autêntico, não sendo caracterizado como receita nova nem acréscimo patrimonial. A autora ainda justificou que os tributos embutidos nos insumos pagos seriam recuperáveis sobre a forma de compensação ou restituição, e que a sentença violaria o princípio federativo e a autonomia das pessoas políticas.

A 2ª Turma deu provimento à apelação por unanimidade. Em seu voto, a desembargadora federal Luciane Amaral Corrêa Münch destacou que o entendimento do TRF4 está de acordo com a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e reproduziu precedentes da 1ª Seção e da 1ª e 2ª Turma da corte superior.

"A jurisprudência da Primeira Seção desta Corte firmou o entendimento no sentido de ser inviável a inclusão de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL", afirmou o juízo.

Há também outras discussões acerca dessa mesma questão no estado de SC, e também em relação à inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, porém, para estudiosos o crédito presumido seria, na verdade, uma renúncia fiscal do Fisco Estadual, desse modo a União não poderia cobrar sobre algo que é concedido pelos estados. Desse modo, o crédito presumido do ICMS não poderia ser alcançado pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pois não constituem renda, nem tampouco lucro ou acréscimo patrimonial.

A questão do crédito presumido de ICMS ainda é muito complexa, falta clareza na legislação, fazendo com que os contribuintes incorram em erros que, na maioria das vezes, poderiam ser evitados caso existisse algo na lei que fosse objetivo e de fácil entendimento por parte das empresas. Com isso, vimos que o incentivo fiscal, especificamente o crédito presumido do ICMS, não é obscuro somente ao tratarmos do estoque, de forma geral, ele impacta em toda a tributação da organização, fazendo com que o empresário fique na dúvida se de fato trata-se de um incentivo ou de uma dor de cabeça futura. Até que os entes tributantes não se manifestem a respeito desse incentivo que vem sendo utilizado com cada vez mais frequência, as empresas seguem na incerteza se este vale a pena ou não, ou se estão o tratando da forma correta, resultando em um grande risco de planejamento tributário e lucratividade da organização.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme vimos no decorrer do trabalho, os incentivos fiscais são arriscados e merecem total atenção quando o assunto for a tratativa deste na contabilidade, assim como o cuidado ao elaborar um planejamento tributário em cima desta condição. É preciso estar sempre atento às legislações vigentes, como também as orientações provenientes dos entes tributantes, na intenção de que o incentivo fiscal utilizado pela empresa esteja sendo tratado da maneira correta, para que posteriormente não incorra em erros e possíveis passivos tributários.

Falando do estado do Paraná, ainda não há nenhuma legislação que trate de forma clara, objetiva e focada nos incentivos fiscais, em especial o incentivo fiscal do crédito presumido do ICMS. Isso dificulta o entendimento das empresas, fazendo com que o risco de tratá-lo de forma incorreta seja maior, resultando em passivos tributários que poderiam ser evitados. O entendimento da Receita Federal, de que o crédito presumido de ICMS é uma subvenção e de que esta deve ser tratada como receitas diversas, traz à tona inúmeras discussões acerca de tributações como IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, abrindo precedentes para possíveis ingressos de ações judiciais. Ainda não há nenhuma discussão acerca do impacto desse crédito no estoque, o que ao ser considerado como dedutível, reduziria consideravelmente o

custo dos itens, e por consequência o preço de venda, acompanhado de inúmeros outros desdobramentos que isso resultaria.

Em resumo, tão complexo quanto ao próprio ICMS, é o incentivo fiscal concedido pelo Governo do Estado do Paraná, na importação de matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, este que, ao invés de vir para incentivar a indústria, tornou-se motivo de preocupação em razão da sua tratativa onerosa na contabilidade. Tão importante quanto se “beneficiar” do crédito presumido de ICMS é saber tratá-lo de forma concernente ao entendimento da Receita Federal, mesmo que isso traga inúmeras dúvidas e incertezas em relação ao resultado que isso gera, como por exemplo, a integração - ou não - do crédito presumido nas bases de cálculos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse M. et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEVILACQUA, Lucas.; SILVA, Lázaro Reis P. **Incentivos Fiscais de ICMS e Seletividade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

BRASIL. **Lei Complementar N.º 24, de 07 de janeiro de 1975**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm >. Acesso em 11/04/2020.

BRASIL. **Presidência da República**. Decreto 9.598 de 22 de novembro de 2018. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm#art4 >. Acesso em 04/05/2020.

BRASIL. **Presidência da República**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < [planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) >. Acesso em 11/04/2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CASSONE, Vittorio. **ICMS – Materialidade e Características Constitucionais**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CHAVES, Vinicius F. **O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados**. Rio de Janeiro: Revista da EMERJ, v.12, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 16 (R1) – Estoques.** Disponível em: < http://static.cpc.aatb.com.br/documentos/243_cpc_16_r1_rev%2013.pdf >. Acesso em 03/05/2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 30 (R1) – Receitas.** Disponível em: < [http://static.cpc.aatb.com.br/documentos/332_cpc%2030%20\(r1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/documentos/332_cpc%2030%20(r1)%2031102012-limpo%20final.pdf) >. Acesso em 04/05/2020.

DINIZ, Marcelo de L. C.; FORTES, Fellipe C. **Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal.** São Paulo: MP Editora, 2006.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; *et al.* **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC (Fipecaf).** São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, ANTÔNIO C. **Como Elaborar Projetos De Pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Denis Vieira. **O Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais.** São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2019.

JUNIOR, Roberto Ellery; JÚNIOR, Antônio Nascimento. **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos.** Análise do ICMS e a questão federativa. Organizador Adolfo Sachsida. Brasília: IPEA, 2017.

JUSTIÇA FEDERAL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Processo número 50560731120174047000.** Disponível em: < https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtvalor=50560731120174047000&selorigem=trf&chkmostrarbaixados=&tod >

asfases=&selforma=nu&todaspertes=&hdnrefid=5b123790bd63e5b8798583d5d9e1fade&txtpalavragrada=cnnv&txtchave=&numpagina=1 > Acesso em: 31/05/2020.

MACHADO, Graziela C. S. B. **Substituição Tributária do ICMS: aspectos jurídicos e práticos**. São Paulo: Cenofisco, 2017.

MELO, Fábio Soares de. **Incentivos fiscais e segurança jurídica**. São Paulo: MP, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Editora Almedina, 2012.

NAGIB, Luiza. **IPI: critério material**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010.

NELSON, Rocco A. R. R. **Dos incentivos fiscais: uma análise de sua dimensão normativa no Sistema Jurídico Brasileiro**. Rio de Janeiro: RFPTD, v.4, 2016.

NETTO, João da Silva M. **Guerra Fiscal Entre os Estados**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2003.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos Fiscais**. São Paulo: MP, 2007.

PRADO, Sérgio.; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G.; **A Guerra Fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap, Fapesp; Brasília: IPEA, 2000.

RECEITA FEDERAL. **Solução de Consulta nº 30 – Cosit**. Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=51162> > Acesso em 04/05/2020.

SECRETARIA DA FAZENDA MT. **Nota técnica nº 010/09 – CGPJ/SUNOR.**
Disponível em <
<http://app1.sefaz.mt.gov.br/04256E4C004D9CE4/BDFDF560841CF35E04256CA7004FCD3E/5F6038496E1DDF81842576AC00632ECA> > Acesso em 28/05/2020.

SECRETARIA DA FAZENDA PR. **Regulamento do ICMS PR.** Disponível em <
<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf> >
Acesso em 03/05/2020.

SILVA, Clesiomar Rezende; SOUZA, Thiago Bruno Alves de. **Aspectos inerentes ao ICMS: uma abordagem do diferencial de alíquotas (DIFAL) no estado de Goiás.** Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia – REIVA, v. 3, 2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247-9 Pará.** Disponível em <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346923> >.
Acesso em 03/05/2020.

YAMAOKA, Celina. **A História do Imposto Sobre Circulação De Mercadorias – do Ivm ao Icms.** Curitiba: Revista Jurídica – UNICURITIBA, v. 3, 2014.