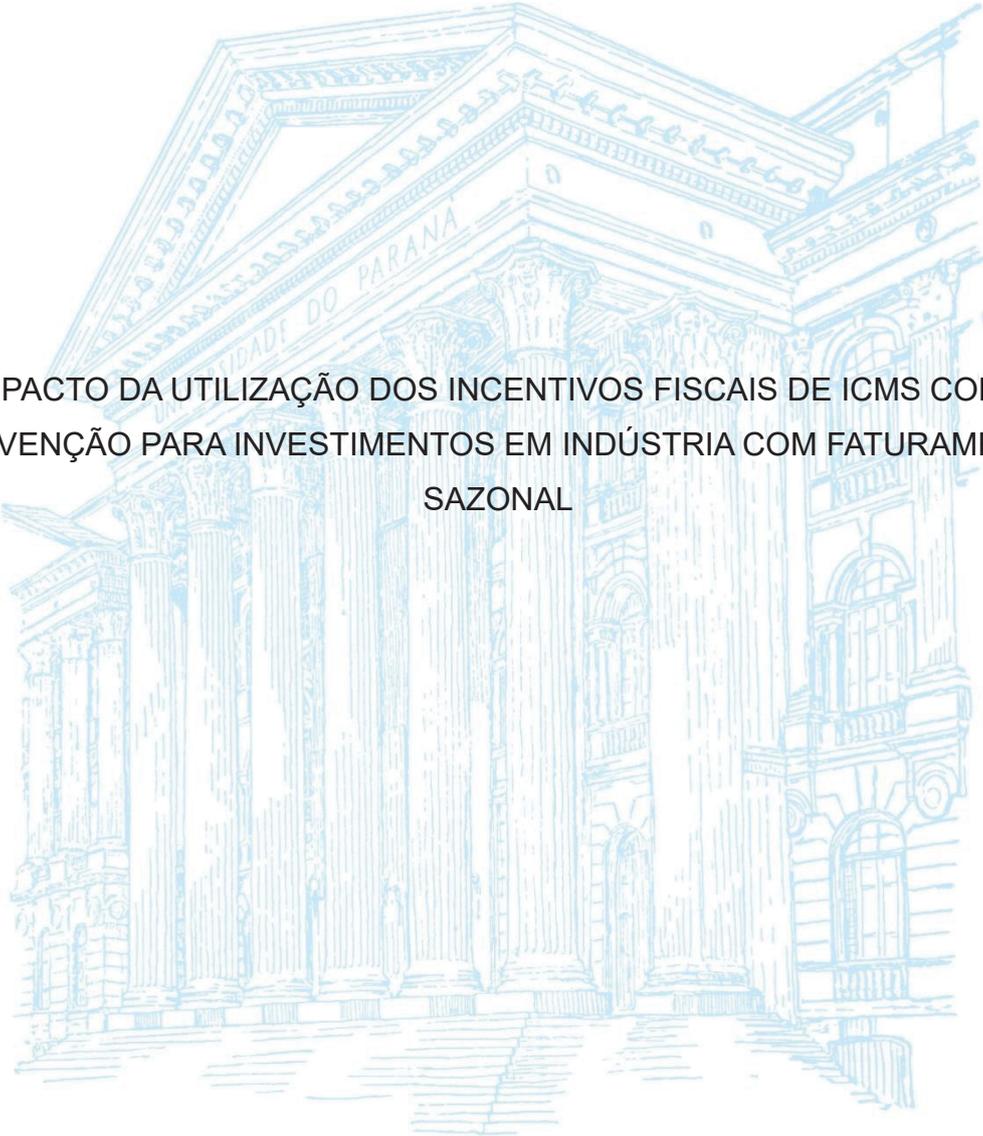


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FREDERIC GIOVANAZ DOS SANTOS



IMPACTO DA UTILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS COMO
SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS EM INDÚSTRIA COM FATURAMENTO
SAZONAL

CURITIBA

2023

FREDERIC GIOVANAZ DOS SANTOS

IMPACTO DA UTILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS COMO
SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS EM INDÚSTRIA COM FATURAMENTO
SAZONAL

Relatório Técnico Científico apresentado à
Universidade Federal do Paraná (UFPR) como
requisito parcial para a obtenção da Especialização
MBA Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Romualdo Douglas Colauto

CURITIBA
2023

RESUMO

Este relatório técnico-científico aborda a análise dos efeitos da utilização dos incentivos fiscais de ICMS como forma subvenção para investimentos em indústrias de faturamento sazonal optantes pelo regime tributário do Lucro Real para uma empresa situada no Estado do Paraná. A empresa opera em diversos setores, sendo o agrícola o principal a ser analisado. O estudo abrange complexos aspectos tributários, econômicos e financeiros, evidenciando a importância de reavaliar o fluxo de caixa da em estudo à luz das modificações legais e administrativas no âmbito tributário. Em termos metodológico, o estudo utiliza revisão bibliográfica e pesquisa documental. Este estudo foi realizado eminentemente para fins acadêmicos e as análises são contextualizadas pela evolução histórica da legislação em conjunto dos dados da empresa, delineando o entendimento das entidades pertinentes em relação ao cumprimento dos requisitos legais. Os resultados sugerem que por meio da contabilização dos incentivos fiscais e o alinhamento das informações nas obrigações acessórias, a empresa conseguiria analisar a possibilidade de pleitear a restituição dos valores de IRPJ e CSLL relativos aos anos em que os benefícios fiscais foram aplicados como subvenção.

Palavras-chave: Subvenção para investimentos; Incentivos Fiscais; Tributos; Faturamento Sazonal.

ABSTRACT

This technical-scientific report analyzes the effects of using ICMS tax incentives as a form of subsidy for investments in industries with seasonal sales that opt for the Real Profit tax system for a company located in the state of Paraná. The company operates in various sectors, with agriculture being the main one to be analyzed. The study covers complex tax, economic and financial aspects, highlighting the importance of reassessing the cash flow of the company under study in the light of legal and administrative changes in the tax field. In methodological terms, the study uses a literature review and documentary research. This study was carried out primarily for academic purposes and the analyses are contextualized by the historical evolution of legislation in conjunction with company data, outlining the understanding of the relevant entities in relation to compliance with legal requirements. The results suggest that by accounting for tax incentives and aligning the information in accessory obligations, the company would be able to analyze the possibility of claiming a refund of the IRPJ and CSLL amounts relating to the years in which the tax benefits were applied as a subsidy.

Keywords: Investment grants; Tax incentives; Taxes; Seasonal billing.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	6
1.2 OBJETIVO GERAL	7
1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO.....	7
1.4 ASPECTOS LEGAIS DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO	8
2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	15
4 CONCLUSÕES	20
REFERÊNCIAS.....	22

1 INTRODUÇÃO

A entidade foco de estudo é uma Sociedade Anônima de capital fechado com sede situada no Estado do Paraná. Atua no setor da indústria primária e detém uma presença abrangente em múltiplos segmentos de mercado, entre eles, setores de significativa importância, tais como: sucroalcooleiro, fertilizantes, siderurgia, termoelétrico, construção civil e agrícola.

A partir dessas considerações, a empresa em questão se estabelece como uma notável provedora de insumos para a agricultura e para usinas produtoras de açúcar. O faturamento auferido no último ano foi de aproximadamente R\$ 270.000.000,00, sendo que o faturamento em relação a 2018 cresceu em média de 43%. Destaca-se que as vendas da empresa são influenciadas pelo ciclo de safra da cana-de-açúcar, na região centro-sul. Como resultado, é comum observar um aumento no faturamento durante os meses de abril a outubro, enquanto nos meses de janeiro, fevereiro, março, novembro e dezembro, o faturamento tende a ser menor. Essa variação evidencia a sazonalidade resultante do período de safra.

A empresa atualmente opera com 100% de sua capacidade produtiva, operando integralmente sete dias por semana. Devido ao comprometimento total da capacidade produtiva, é necessário enviar parte da produção para ser industrializada por outras empresas, a fim de garantir o nível adequado de estoque para satisfazer a demanda dos clientes. Para ampliar suas operações e otimizar a produção, a empresa começou a investir nesse sentido, buscando expandir suas atividades econômicas e reduzir os custos de fabricação.

Devido à natureza sazonal, a empresa opta por armazenar seus produtos em grande quantidade a partir de novembro. Esse procedimento resulta em um acúmulo considerável de estoque no final do ano, elevando seu valor. Essa situação cria um descompasso no caixa da empresa, uma vez que o estoque acumulado no final do ano gera a antecipação de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Para compreender essa dinâmica, é crucial entender o efeito da tributação com base no regime do Lucro Real. Nesse regime, o cálculo dos impostos é realizado com base no lucro líquido, considerando todas as receitas e gastos. Isso significa que o IRPJ e CSLL são calculados sobre o lucro real

apurado, após a dedução de todas as despesas e custos necessários para a realização das atividades da empresa.

Conforme o inciso I do Art. 257 do RIR/2018, empresas com receita bruta superior a R\$ 78 milhões ficam obrigadas a optar pelo regime tributário do Lucro Real. Frisa-se que a carga tributária efetiva neste contexto, considerando apenas tributos federais, totaliza 43,25%. Isso engloba 15% de IRPJ sobre o lucro líquido e 10% sobre o adicional de R\$ 20.000,00 mensais, 9% de CSLL sobre o lucro líquido, 1,65% de Programa de Integração Social (PIS) sobre a receita bruta e 7,6% de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre a receita bruta.

Devido à considerável redução nas vendas durante os meses de novembro e dezembro, o estoque da empresa permanece registrado no ativo, não sendo contabilizado imediatamente como custo. Essa situação gera um desequilíbrio, já que a empresa investe seus recursos no estoque, inflando-o, e só irá transferir esses custos para o resultado no ano seguinte, quando os produtos forem vendidos, normalmente a partir de maio quando inicia o período safra. Além disso, o prazo médio de recebimento é substancialmente maior do que o prazo médio de pagamento, uma vez que a empresa comercializa com o setor agrícola, onde os pagamentos podem levar até um ano para serem efetuados. Ao mesmo tempo, a empresa se compromete a efetuar pagamentos aos fornecedores em um prazo máximo de quarenta e cinco dias.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando a onerosa carga tributária de 43,25%, contando somente os tributos federais, presente no início da cadeia, inserida na indústria primária que fornece insumos ao mercado agrícola e contribui para o suprimento de produtos essenciais de cesta básica, como o açúcar, surge a seguinte pergunta: **Qual é o impacto da utilização dos incentivos fiscais do ICMS como forma de subvenção para investimentos para a empresa em estudo optante do Lucro Real?**

1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo desse estudo consiste em mostrar o impacto da utilização dos incentivos fiscais do ICMS como forma de subvenção para investimentos para a uma empresa do Estado do Paraná optante do Lucro Real.

1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

A complexidade na apuração do IRPJ e CSLL na empresa objeto de estudo decorre de sua natureza peculiar. Durante os primeiros três meses do ano, a empresa registra prejuízo, mas, geralmente, entre abril e junho, empenha-se em recuperá-lo, transformando-o em lucro ao final do segundo trimestre. Esse lucro persiste e aumenta durante o terceiro trimestre e o início do quarto, chegando ao pico acumulado de lucro líquido em outubro. Contudo, novembro ocorre uma queda considerável nas receitas, acompanhado por um aumento da saída de caixa, devido ao investimento em estoque. Isso eleva a necessidade de capital de giro, levando a empresa a buscar financiamento externo inflando o capital de terceiros no seu passivo e suas despesas com juros no resultado.

Esse cenário ainda é agravado pela alta redução do lucro na apuração anual do IRPJ e CSLL, resultando em pagamentos excessivos de IRPJ e CSLL até outubro pelo fato da apuração por estimativa mensal, acarretando na solicitação de restituição à Receita Federal do Brasil por conta dos prejuízos auferidos nos meses de novembro e dezembro ao encerrar o exercício contábil em 31/12, além disso o estoque acumulado é considerado como custo durante o próximo exercício, a partir de maio do ano subsequente, fato que prejudica ainda mais o caixa da empresa.

Assim, o estudo é importante porque ajuda a compreender a significativa tributação da indústria primária, responsável pelo fornecimento de insumos ao mercado agrícola, acompanhada da acentuada queda do lucro acumulado e à demanda por grandes investimentos em estoque, acarretando uma

antecipação de tributos com base no ajuste anual da apuração do lucro real anual de IRPJ e CSLL realizada ao término de cada exercício social.

1.4 ASPECTOS LEGAIS DA SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

A contabilização da subvenção para investimento foi orientada pelo § 1º alínea d do Artigo 182 da Lei nº 6.404/76 (BRASIL. DOU, 1976) que trouxe a tratativa para contabilização da subvenção da seguinte forma: A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada, sendo classificadas como reservas de capital as contas que registrarem as doações e as subvenções para investimento.

No entanto, o conceito tributário das subvenções para investimento foi oficialmente introduzido no sistema jurídico por meio do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que estabeleceu:

Art 38 - Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:

§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Desta forma, juridicamente a subvenção para investimento ficou conceituada como benefício concedido à pessoa jurídica que pode se manifestar por meio de recursos diretos ou vantagens fiscais, englobando isenções ou reduções de impostos, com o intuito de fomentar a criação ou expansão do empreendimento econômico.

A Lei 11.638/2007 promoveu uma mudança na forma de contabilizar as subvenções para investimento. Anteriormente registradas na reserva de capital,

essas subvenções passaram a ser contabilizadas na conta de reserva de incentivos fiscais, refletindo uma alteração significativa no tratamento contábil.

Em 2014, foi promulgada a Lei nº 12.973/2014, a qual continua em vigor até hoje, estabelecendo as diretrizes para a regulamentação da matéria em questão da seguinte forma:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

[...]

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

Resumidamente, para efetuar a exclusão dos incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL é necessário que a empresa opte pelo regime tributário do lucro real e atenda os critérios definidos pelo art. 195-A da Lei nº 6.404, (BRASIL. DOU, 1976) contabilizando os incentivos na conta de reserva de incentivos fiscais. Posteriormente, foi publicada a Lei nº 160/2017 (BRASIL. DOU, 2017) qual trouxe argumentos favoráveis ao contribuinte, com o objetivo de sustentar a retirada dos incentivos fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A LC 160/2017, de acordo com Artioli e Silva (2018) foi editada com o “propósito primordial de pôr fim à conhecida disputa fiscal de ICMS entre os Estados. Seu escopo incluiu o estabelecimento de diretrizes para a convalidação/ratificação dos benefícios fiscais concedidos. Além disso, houve a inserção dos parágrafos 4º e 5º ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (BRASIL. DOU, 2014). Essas adições passaram a classificar todos os incentivos fiscais (sentido lato) do ICMS como subvenções para investimento, desde que determinados critérios sejam atendidos. Essa classificação acarreta

implicações fiscais que afetam a tributação de impostos federais, inclusive com alcance retroativo”.

É importante notar que essa abordagem, de considerar os incentivos fiscais de ICMS como subvenções para investimento, também se aplica aos benefícios concedidos de forma incompatível com a Constituição Federal. Isso é válido contanto que esses benefícios tenham sido regularizados conforme a LC 160/17 (BRASIL. DOU, 2017) e o Convênio ICMS 190/17 (CONFAZ, 2017).

De acordo com os §§ 4º e 5º do Convênio ICMS 190/17 aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual. (BRASIL. Constituição, 1988)

O parecer normativo CST nº 112/78 (BRASIL. RFB, 1978) aborda o tratamento fiscal das subvenções, definindo as características e tipos das subvenções, explicando sua aplicação em relação ao IRPJ. Neste parecer, o posicionamento da Receita Federal do Brasil (RFB) é de que apenas podem ser consideradas subvenções para investimento aquelas cujos valores subvencionados são contrapartida em ativo fixo. De acordo com o item 2.11 deste parecer, as autoridades fiscais manifestaram o entendimento de que a subvenção para investimento consiste na transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas na aplicação específica em bens ou direitos, visando à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

A partir disso a RFB elaborava soluções de consulta com base nesse entendimento, fato que causou diversos litígios administrativos no CARF entre Receita Federal do Brasil e contribuintes. Antes da promulgação da LC 160/17, as discussões entre contribuintes e a RFB giravam em torno da classificação entre subvenções para investimento e subvenções para custeio. Com a publicação dessa lei complementar, Daniel E. Nelson (2017) explica que:

a RFB passou a considerar os incentivos e benefícios fiscais ou financeiros-fiscais oferecidos pelos Estados e pelo Distrito Federal para o ICMS como subvenções para investimento. Dessa forma, o Legislativo definiu a natureza jurídica desses incentivos específicos, eliminando a possibilidade de a Receita Federal questionar se o incentivo fiscal em questão se encaixa

como subvenção para custeio. Por um tempo considerável, a RFB vinha autuando contribuintes, argumentando que diversos incentivos fiscais relacionados ao ICMS deveriam ser classificados como custeio/operacionais e, por consequência, estariam sujeitos à incidência do IRPJ e à CSLL, que incidem sobre o lucro. Na prática, essa interpretação reduziria o benefício oferecido pelo Governo local em cerca de 34%.

Apesar da Lei Complementar 160/17 ter sido promulgada em 7 de agosto de 2017, a Receita Federal do Brasil (RFB) só se manifestou por meio da Solução de Consulta Cosit 11/2020 em março de 2020 (BRASIL. RFB, 2020). Neste pronunciamento, a RFB reconheceu que qualquer incentivo de ICMS é considerado subvenção para investimento, em conformidade com o §4º do art. 30 da Lei 12.973/14:

As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real. A partir do advento da Lei Complementar nº 160, de 2017, consideram-se como subvenções para investimento os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos por estados e Distrito Federal.

Entretanto, a RFB mudou seu entendimento, conforme a Solução de Consulta COSIT 145/2020 (BRASIL. RFB, 2020):

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Observa-se que essa nova posição do fisco parece não ter considerado a disposição do §4º do art. 30 da Lei 12.973/14, introduzindo um requisito semelhante ao previsto no Parecer Normativo CST 112/78 (BRASIL. RFB, 1978). É relevante lembrar que esse parecer estipula que os "incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionados ao imposto mencionado no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos

Estados e pelo Distrito Federal, são classificados como subvenções para investimento". (BRASIL, 1988)

No cenário jurídico, a controvérsia persiste em relação a dois aspectos: (i) a possível violação ao pacto federativo e (ii) a subvenção para investimentos, de acordo com o art. 30 da Lei 12.973/14. Em relação à violação do pacto federativo o ponto da questão é o previsto no item VI, letra a, do art. 150 da CF/88 que menciona ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios Instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

A renúncia desses benefícios pelo Estado em favor do contribuinte pode infringir a imunidade constitucional recíproca. Contudo, há diversas interpretações acerca deste tema, qual não tem decisão consolidada. Por outro lado, a grande discussão em torno da subvenção para investimentos está na sua categorização como um benefício fiscal. Se o entendimento do STJ considerar efetivamente a subvenção como um benefício fiscal de ICMS, isso tem sido aceito, desde que os critérios estipulados no art. 30 da Lei 12.973/2014 sejam devidamente cumpridos pelo contribuinte

Dado que esse é um tema de natureza infraconstitucional, situado abaixo do nível da Constituição, a mais alta instância para sua resolução é o Superior Tribunal de Justiça (STJ). O STJ já estabeleceu um entendimento sólido em relação ao crédito presumido de ICMS, conforme Recurso Especial nº 1.517.492/PR:

Ao considerar tal soma como lucro, o entendimento manifestado pelo Fisco (Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 22/2003), sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

Tal orientação leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em ato infralegal.

A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

Em relação ao Recurso Especial nº 1.517.492/PR (DJE. STJ, 2018), analisado pelo Superior Tribunal de Justiça, foi evidenciado que os benefícios e incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos Estados podem estar em desacordo com o Pacto Federativo estabelecido na Constituição Federal de 1988.

Sobre os demais benefícios fiscais de ICMS não há entendimento uniforme, uma vez que a 1ª Turma do STJ é pró contribuinte e a 2ª Turma em favorável ao fisco. Por outro lado, quando se trata de subvenção para investimento o tema é entendimento é uniforme, sendo totalmente favorável ao contribuinte.

No Recurso Especial nº 1.222.547/RS, (DJE. STJ, 2022) o contribuinte pleiteia a exclusão do ICMS diferido da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Nessa esteira a 1ª Turma decidiu unanimemente, afastar a tributação e necessidade de constituir a reserva de incentivos, sob o viés do pacto federativo.

Já o Recurso Especial 1.968.755/PR (DJE. STJ, 2022), também foi unânime na votação, contudo, a posição foi parcialmente favorável, tendo em vista que não se pode aplicar a tese do Pacto Federativo. Mas os benefícios podem ser subvenção para investimento, sendo efetuada a baixa ao TRF4 para análise do cumprimento dos requisitos.

Considerando as decisões administrativas desfavoráveis, rejeitadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nota-se que as decisões têm se relacionado ao não cumprimento dos requisitos da subvenção:

Acórdão 1302-006.027 - o contribuinte aplicou subvenção para investimento quando optou pelo Lucro Presumido. (BRASIL. CARF, 2022); Acórdão 9303-011.415, o contribuinte não contabilizou a subvenção para investimento na conta de reserva de incentivos fiscais. (BRASIL. CARF, 2021); Acórdão 9101-005.662, houve aplicação da subvenção para investimento para crédito presumido de IPI. (BRASIL. CARF, 2021); Acórdão 9303-011.805 - contribuinte não contabilizou a subvenção para investimento em reserva de incentivos fiscais. (BRASIL. CARF, 2021).

Dessa forma, fica clara a importância do cumprimento do contido no §4º do art. 30 da Lei 12.973/14.

1.5 METODOLOGIA

O estudo utiliza revisão bibliográfica e pesquisa documental centrada em uma empresa Sociedade Anônima de capital fechado com sede situada no Estado do Paraná. Basicamente, a revisão da literatura centra-se na legislação brasileira sobre incentivos fiscais de ICMS como subvenção para investimentos.

As etapas consistiram na análise dos produtos e a verificação dos benefícios convalidados pela legislação, seguida do cálculo da subvenção para investimentos para a empresa objeto de estudo, aqui denominada "Empresa A". Desse modo, o estudo contemplou a análise da legislação para determinar viabilidade do uso da subvenção para investimentos, as mudanças nas normas contábeis e fiscais, as fases dos lançamentos contábeis, retificação das obrigações acessórias e o procedimento de solicitação de restituição.

Após a implementação da subvenção para investimento na "Empresa A", procedeu-se à coleta de dados, devidamente autorizada pelo responsável legal para a elaboração deste estudo. Como resultado, a empresa obteve restituição de valores significativos de IRPJ e CSLL. O estudo demonstra a importância de entender os elementos tributários dentro do contexto econômico-financeiro da organização. Nesse cenário específico, destaca-se a relevância da subvenção para investimentos e a correta adesão às regulamentações em vigor.

2 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

O CPC 07 (R1) estabelece que a subvenção governamental compreende: subsídio, incentivo fiscal, doação e prêmios. O CPC em destaque direciona a contabilização da subvenção para investimento relacionada aos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelos entes federativos. Um ponto crucial é a atenção à diretriz apresentada no item 12 do CPC 07:

Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

Em conformidade com essa orientação, foram minuciosamente atendidos os requisitos estabelecidos pelo art. 195-A da Lei nº 6.404/76 (BRASIL. DOU, 1976). Esses incentivos foram contabilizados na conta de reserva de incentivos fiscais, conforme demonstrado a seguir:

Provisão ICMS:

Débito: (-) ICMS sobre Vendas (Resultado)

Crédito: ICMS a pagar (Passivo)

Subvenção:

Débito: ICMS a pagar (Passivo)

Crédito: ICMS sobre Vendas - Subvenção (Resultado - Redutora do ICMS sobre vendas)

Reserva de Lucros:

Débito: Lucros do Exercício (PL)

Crédito: Reservas de Incentivos Fiscais (PL)

Importante notar que os débitos de ICMS sobre vendas, referentes aos incentivos fiscais, são reconhecidos como despesa, em contrapartida com o ICMS a pagar registrado no passivo. Por se tratar de um benefício fiscal, no próximo lançamento contábil, esse passivo é compensado em contrapartida com um crédito transitando no resultado, especificamente em Receitas de ICMS sobre vendas – Subvenção.

Ao final do período contábil, ao apurar-se o resultado, o lucro deve ser alocado na conta de reservas de incentivos fiscais, conforme prevê a legislação, cumprindo, assim, com os requisitos de reconhecimento contábil da subvenção.

Nesse contexto, a primeira fase da implementação na empresa em análise consistiu em identificar quais incentivos fiscais de ICMS são convalidados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). É fundamental harmonizar a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), o Código de Situação Tributária (CST) e a legislação que ratifica esse benefício para a aplicação eficaz da subvenção para investimento. A Tabela 1 apresenta os produtos que foram objeto de análise; é essencial salientar que aqueles que não receberam validação na pesquisa, não foram incluídos na tabela.

TABELA 1 - BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS – “EMPRESA A”

NCM	Benefício	Previsão Legal Paraná	Convalidado
25174900	Redução de Base de Cálculo	Item 15-A do Anexo VI do RICMS/2017	Convênio 100/1997
25181000	Diferimento	Inciso III do “caput” do art. 44 do Anexo VIII do RICMS/2017	Convênio 100/1997
25183000	Redução de Base de Cálculo	Item 15-A do Anexo VI do RICMS/2017	Convênio 100/1997
25210000	Redução de Base de Cálculo	Item 15 do Anexo VI do RICMS/2017	Convênio 100/1997
25210000	Diferimento	Inciso II do “caput” do art. 44 do Anexo VIII do RICMS/2017	Convênio 100/1997
27101921	Autorização de crédito	§§ 13 e 14 do art. 25 do RICMS/2017	Sim. Resolução SEFA 297/18, item 30

Fonte: Autor (2023).

Nota-se que os benefícios fiscais de ICMS que regem a subvenção para investimentos da “Empresa A” são, especificamente, a redução de base de cálculo e o diferimento, ambos regulados pelo convênio ICMS 100/1997 (CONFAZ, 1997).

Após a análise dos benefícios fiscais, tornou-se necessário calcular os valores correspondentes a esses benefícios fiscais de ICMS, os quais estão detalhados na Tabela 2.

TABELA 2 - SUBVENÇÕES DA “EMPRESA A”

Períodos	Total da Subvenção
2018	R\$ 2.070.853,92
2019	R\$ 1.747.644,39
2020	R\$ 3.354.474,96
2021	R\$ 9.914.559,13
2022	R\$ 11.323.346,98
Total	R\$ 28.410.879,38

Fonte: Autor (2023).

Os valores apresentados, sintetizam o levantamento dos últimos cinco anos de atividades da empresa, englobando as parcelas referentes à subvenção para investimentos. O intuito desse levantamento foi identificar os valores que poderiam ser passíveis de solicitação de restituição do IRPJ e CSLL pagos nos respectivos anos, com a aplicação da subvenção. Os valores calculados, mês a mês, devem ser excluídos mensalmente da base de cálculo do IRPJ e CSLL. A integração desses dados contábeis e fiscais é realizada na ECF – Escrituração Contábil Fiscal, uma obrigação acessória responsável por vincular informações contábeis e fiscais relacionada à apuração do IRPJ e da CSLL. É fundamental efetuar os lançamentos pertinentes à aplicação da subvenção para investimento na ECF para registro das informações.

Para usufruir da subvenção para investimentos é importante observar o estabelecido no Art. 523 do Decreto 9.580/2018 que dispõe:

As subvenções para investimento, inclusive por meio de isenção ou de redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas para fins de determinação do lucro real, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art.

195-A da Lei nº 6.404, de 1976 , que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente as demais reservas de lucros, à exceção da Reserva Legal, já tenham sido totalmente absorvidas; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput , a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 1º).

§ 2º As doações e as subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa daquela prevista no caput.

Ou seja, caso seja distribuído aos sócios o valor referente à subvenção para investimento, no ato, deve ser realizado a tributação de IRPJ e CSLL.

Após a apuração da subvenção referente aos últimos cinco anos, houve a necessidade de retificar as obrigações acessórias, em particular a ECF, e relacionar os lançamentos necessários para obtenção dos valores a restituir. É de extrema importância que os dados da ECF e DCTF estejam em sincronia, uma vez que são essas obrigações acessórias que a autoridade fiscal utiliza para cruzar informações e avaliar os pedidos de restituição. Ao preencher as informações nas obrigações acessórias, o passo subsequente é solicitar a restituição por meio do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (E-CAC).

No contexto da aplicação da subvenção nos últimos cinco anos, foram conduzidos procedimentos administrativos relativos a cada período, culminando nos valores indicados na Tabela 3:

TABELA 3 – IRPJ E CSLL SOBRE A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS

Ano	Subvenção para investimento	IRPJ	CSLL	Total
2018	2.070.853,92	517.713,48	186.376,85	704.090,33
2019	1.747.644,39	436.911,10	157.287,99	594.199,09
2020	3.354.474,96	838.618,74	301.902,75	1.140.521,49
2021	9.914.559,13	2.478.639,78	892.310,32	3.370.950,10
2022	11.323.346,98	2.830.836,75	1.019.101,23	3.849.937,97
	TOTAL			9.659.698,99

FONTE: Autor (2023)

No final de maio/2023 foram realizadas as solicitações de restituição, totalizando o montante de R\$ 9.659.698,99 (nove milhões, seiscentos e

cinquenta e nove mil, seiscentos e noventa e oito reais e noventa e nove centavos). Receita Federal do Brasil (RFB) homologou os pedidos referentes ao ano de 2019 em julho de 2023, efetuando a restituição de IRPJ e CSLL no valor de R\$ 594.199,09 (quinhentos e noventa e quatro mil, cento e noventa e nove reais e nove centavos) destacando-se que esses valores foram ajustados pela correção monetária.

4 CONCLUSÕES

Este relatório técnico-científico abordou a análise da utilização de incentivos fiscais de ICMS como forma de subvenção para investimentos em uma empresa de faturamento sazonal, optante pelo regime tributário do Lucro Real. Diante da significativa tributação enfrentada pela indústria primária, o estudo destacou a importância de compreender os aspectos econômico-financeiros relacionados à subvenção para investimentos.

Ao considerar a evolução histórica da empresa, a análise dos benefícios fiscais de ICMS e a regulamentação vigente, identificou-se que os incentivos fiscais de ICMS poderiam ser tratados como subvenção para investimentos, de acordo com a Lei 12.973/2014 e a Lei Complementar 160/2017. A aplicação dessa subvenção para investimentos permitiu a exclusão dos valores correspondentes da base de cálculo do IRPJ e CSLL, resultando na possibilidade de restituição dos valores já pagos.

Por meio da adequada contabilização dos incentivos fiscais e o alinhamento das informações nas obrigações acessórias, a empresa pôde pleitear a restituição dos valores de IRPJ e CSLL relativos aos anos em que os benefícios fiscais foram aplicados como subvenção. O resultado final desse estudo, mostra a possibilidade de restituição de um montante significativo, ainda, contribuindo futuramente para melhorar o fluxo de caixa da empresa e otimizar seus recursos financeiros.

Este estudo tem caráter eminentemente acadêmico e demonstra a relevância de uma abordagem estratégica na gestão fiscal e tributária das empresas, especialmente aquelas sujeitas ao faturamento sazonal e regulamentos tributários complexos. Uma vez que, a compreensão das normas fiscais e a utilização adequada dos incentivos disponíveis podem não apenas reduzir a carga tributária, como também impactar positivamente a saúde financeira da organização, permitindo um uso mais eficiente dos recursos disponíveis. Conclui-se, portanto, que a aplicação dos incentivos fiscais de ICMS como subvenção para investimentos garante uma estratégia viável para otimizar a tributação e melhorar o desempenho econômico-financeiro da “Empresa A”.

Uma sugestão de pesquisa futura consiste na realização de uma análise comparativa dos incentivos fiscais em setores industriais. Especificamente, a pesquisa poderia focar em situações em que o produto final recebe benefícios fiscais, enquanto os insumos para a produção não são contemplados por esses incentivos. O estudo visa explorar a viabilidade de igualar os benefícios fiscais para produtos similares que possuam o mesmo propósito, porém estão sujeitos a diferentes cargas tributárias. Além disso, seria valioso conduzir uma comparação abrangente entre diversos tipos de incentivos fiscais, visando avaliar sua eficácia no estímulo ao crescimento econômico.

REFERÊNCIAS

ARTIOLI, Leandro Cara; SILVA, Raphael Furtado E. **Subvenção para investimento uma nova perspectiva.** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/subvencao-para-investimento-uma-nova-perspectiva-05022018>>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 1302-006.027.** Normas de administração tributária ano-calendário: 2009 dcomp. Irlpj/csl. Pagamento indevido ou a maior. Lucro presumido. Crédito presumido de icms. Subvenção para investimento. Brasília, DF, CARF, 09/02/2022. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9303-011.415** Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2010 base de cálculo. não-cumulatividade. subvenção do icms para investimento. exclusão condicionada ao cumprimento de todos os requisitos legais. Brasília, DF, CARF, 06/01/2021. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9101-005.662.** Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) ano-calendário: 2004 crédito presumido de ipi. recurso especial. conhecimento. ausência de prequestionamento. contextos fáticos jurídicos diferentes. divergência não caracterizada. Brasília, DF, CARF, 27/08/2021. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9303-011.805:** Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) período de apuração: 01/09/2004 a 31/10/2004, 01/05/2006 a 30/06/2006 subvenções. crédito presumido de ICMS. base de cálculo. incorrência de destinação à reserva de lucros de incentivos fiscais. receita para fins das contribuições não-cumulativas. possibilidade de tributação. Brasília, DF, CARF, 27/10/2021. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS n.100/1997 de 06 de novembro de 1997.** Reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV100_97>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS n. 190/2017 de 15 de dezembro de 2017.** Dispõe, nos termos autorizados na Lei

Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>.

Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária **Parecer normativo CST n. 112 de 29 de dezembro de 1978**. Diário oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 11 jan. 1979. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=93102>>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. **Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/ decreto/d9580.htm# > Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 1598 de 27 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF., 27 de dez. de 1977. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1970-1979/decreto-lei-1598-26-dezembro-1977-367436-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição**; República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 17 de dez., 1976. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm#:~:text=Bras%C3%A Dlia%2C%207%20de%20agosto%20de,e%20129o%20da%20Rep%C3%BAblica>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. **Lei n. 12.973 de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera

o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Diário da República Federativa do Brasil. Brasília, DF., 14 de maio de 2014. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 160, de 7 de agosto de 2017.** Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Diário da República Federativa do Brasil. Brasília, DF., 8 de dez., 2017. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm#:~:text=Bras%C3%A%20Dlia%2C%207%20de%20agosto%20de,e%20129o%20da%20Rep%C3%BAblica>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária **Parecer normativo CST n. 112 de 29 de dezembro de 1978.** Diário oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 11 jan. 1979. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=93102>>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Receita Federal. **Solução de Consulta Cosit n. 11/2020 de 4 de março de 2020.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF., 4 de mar., 2020. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=107511>>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Receita Federal. **Solução de Consulta Cosit n.145/2020 de 15 de dezembro de 2020.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF., 22 de dezembro de 2020. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=114499>>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Eresp 1.517.492/PR** – Jurisprudência. Embargos de divergência em recurso especial. Crédito presumido de icms. Inclusão na base de cálculo do irpj e da csll. Impossibilidade, 12/06/2023.

Disponível

em:<<https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?livre=RECURSO+ESPECIAL+N+1.517.492%2FPR&b=ACOR&p=true&tp=T>>. Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.222.547/RS**. Benefícios fiscais diversos do crédito presumido de ICMS. STJ, Brasília, DF., 12 de jun. de 2023. Disponível em:<<https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>> Acesso em: dezembro/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal De Justiça. **Recurso Especial nº 1.968.755/pr**. Imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL. bases de cálculo. incentivos fiscais de ICMS. diferimento, isenção ou redução da base de cálculo. inovação legislativa. espécies de subvenção para investimento. impossibilidade de redução das bases de cálculo dos tributos federais. precedentes. Brasília, DF, 08 de agosto de 2022. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: dezembro/2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1). <Disponível em: < <https://conteudo.cvm.gov.br> › regulados ›cpc> Acesso em: dezembro/2022.

PARANÁ. Receita Estadual Do Paraná. **Decreto n. 7.871/2017 de 29 de setembro de 2017**. Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de. Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte. Disponível em: < <https://www.fazenda.pr.gov.br> › documentos › >. Acesso em: NELSON, Daniel E. **Incentivos fiscais de ICMS**: Subvenção para investimento ou custeio? Disponível em: <<http://www.acinh.com.br/noticia/incentivos-fiscais-de-icms-subvencao-para-investimento-ou-custeio>, 21/07/2017>. Acesso em: dezembro/2022.