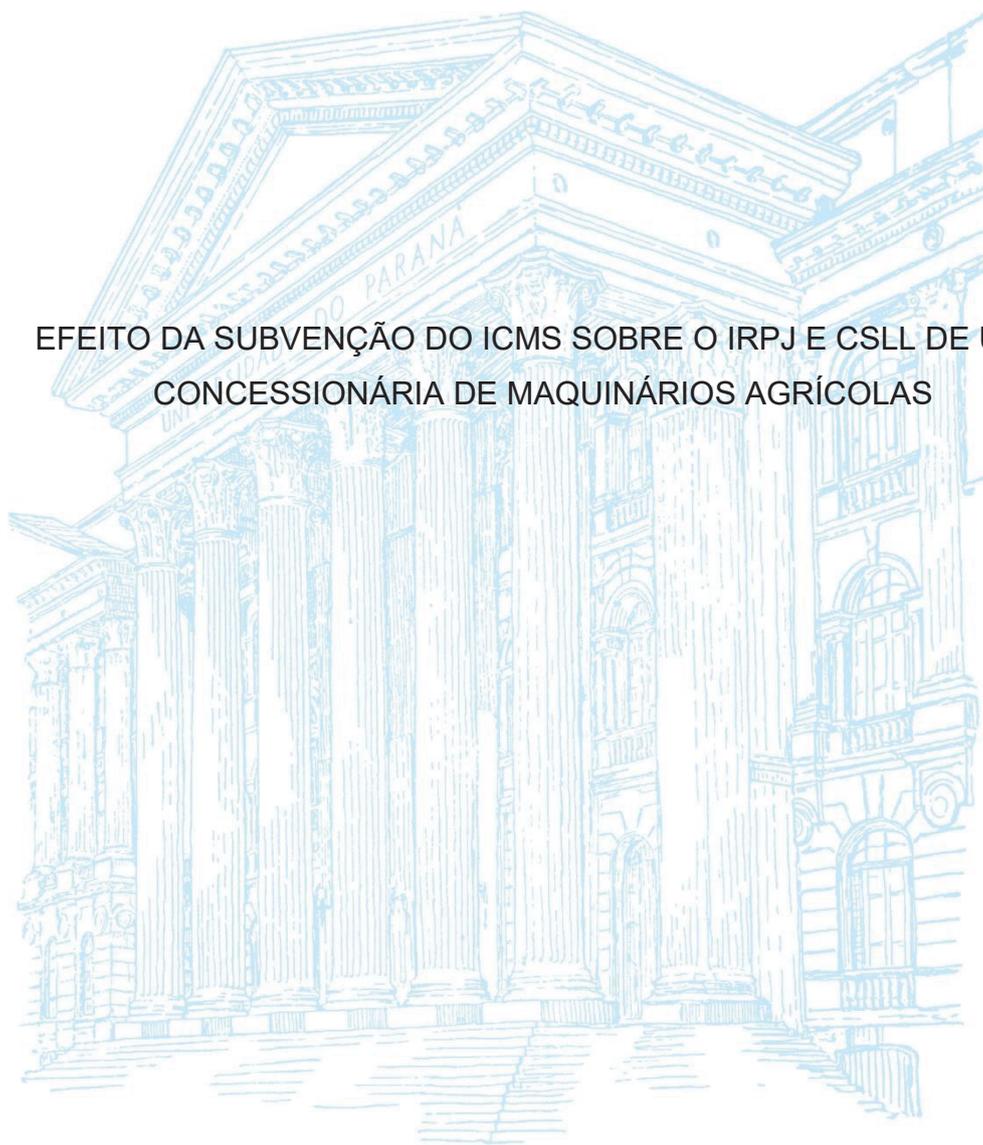


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MELISSA LOPES LUNARDI



EFEITO DA SUBVENÇÃO DO ICMS SOBRE O IRPJ E CSLL DE UMA
CONCESSIONÁRIA DE MAQUINÁRIOS AGRÍCOLAS

CURITIBA

2024

MELISSA LOPES LUNARDI

EFEITO DA SUBVENÇÃO DO ICMS SOBRE O IRPJ E CSLL DE UMA
CONCESSIONÁRIA DE MAQUINÁRIOS AGRÍCOLAS

Relatório Técnico-Científico apresentado ao curso de Especialização/MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador(a): Prof. Dr. Alison Martins Meurer

CURITIBA

2024

AGRADECIMENTOS

Quero expressar minha gratidão aos meus pais e meu cônjuge pelo apoio incondicional. O incentivo e o amor de vocês é o que me dá forças e me impulsiona a buscar sempre mais. Vocês são meus pilares.

Aos professores que me guiaram e compartilharam seu conhecimento ao longo desta especialização. Vocês fizeram parte do que sou e do que carrego como bagagem para minha carreira.

E aos meus colegas de classe, que partilharam desta jornada, dividindo os desafios e sempre mantendo o bom humor.

A todos vocês que fizeram parte desta importante etapa de minha vida, meu muito obrigada! Vocês nunca serão esquecidos!

RESUMO

A subvenção para investimento representa um importante mecanismo fiscal adotado para fomentar setores específicos da economia, como é o caso das concessionárias de maquinários agrícolas, cujo público-alvo são os produtores rurais, que estão diretamente ligados a alimentação das famílias e receita governamental advinda de importação e exportação de alimentos. Este relatório técnico-científico se propõe a analisar o efeito da subvenção do ICMS sobre o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de uma empresa deste segmento, localizada na região Centro Oeste do país, e assim, verificar o impacto que existe em seu lucro líquido. O estudo buscará analisar os impactos financeiros e contábeis dessa subvenção governamental, contribuindo para o avanço do conhecimento científico na área. Como resultado obtido, percebe-se um efeito positivo da subvenção na economia do IRPJ e CSLL, gerando um menor montante destes impostos a serem recolhidos pela empresa.

Palavras-chave: Subvenção. IRPJ e CSLL. Lucro Líquido. Maquinários Agrícolas.

ABSTRACT

The investment grants represents an important fiscal mechanism adopted to promote specific sectors of the economy, such as agricultural machinery dealerships, whose target audience is rural producers, who are directly linked to family food and government revenue from imports. and food exports. This technical-scientific report aims to analyze the effect of the ICMS subsidy on the Corporate Income Tax (IRPJ) and the Social Contribution on Net Profit (CSLL) of a company in this segment, located in the Central West region of the country, and thus, verify the impact that exists on your net profit. The study will seek to analyze the financial and accounting impacts of this government subsidy, contributing to the advancement of scientific knowledge in the area. As a result, there is a positive effect of the subsidy on the IRPJ and CSLL economy, generating a smaller amount of these taxes to be collected by the company.

Keywords: Grants. Income Tax and Social Contribution on Net Profits. Net Profit. Agricultural Machinery.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	6
1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO	8
1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO.....	8
1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O TEMA	9
2 METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS	14
2.1 TIPO DE PESQUISA.....	15
2.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	15
2.3 COLETA DE DADOS	16
2.4 PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE DOS DADOS	18
2.5 RESULTADOS OBTIDOS	27
CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
REFERÊNCIAS.....	32

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Segundo Gonçalves, Nascimento e Wilbert (2016), dentre as formas de se incentivar as empresas, tem-se a subvenção governamental. O CPC 07 R1 (2010) define a subvenção governamental como uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Nesse contexto, nota-se grande interesse por parte das empresas nas subvenções que o Governo concede a elas. Isto pois, trazem benefícios que acarretam menores custos, refletindo na própria sociedade por meio da geração de empregos, maior poder aquisitivo, e conseqüentemente, maior arrecadação de tributos ao Governo.

O CPC 07 R1 (2010), também afirma que, não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade. Em seu item 38D, determina que certos empreendimentos gozam de incentivos tributários sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica.

Franco (2019), relata em seu trabalho que o Art. 30, § 4^a, da Lei Complementar nº 160/2017, trouxe a alteração mais significativa no que diz respeito ao tratamento tributário das subvenções nas apurações de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), normatizando a classificação dos incentivos fiscais de ICMS como subvenção para investimento. Isto significa que as subvenções de investimento não compõem a base tributável destes tributos.

Carvalho e Martinelli (2018) asseveram que a concessão de benefícios do ICMS deve observar regramento específico, previsto no Artigo 155, XII, alínea 'g' da Constituição Federal e que é regulamentada pela Lei Complementar nº 24/75, exigindo-se que o pleito da unidade federada requerente seja acolhido por todas as demais unidades federadas, e que se traduz em convênios aprovados pelo órgão deliberativo próprio, o Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz.

Tratando-se de Convênios, são eles que irão determinar os benefícios fiscais do ICMS que poderão ser utilizados pelos contribuintes. Segundo Oliveira (2019) eles são importantes mecanismos de atração de investimentos privados para os estados e para o Distrito Federal (DF), os quais alavancam o progresso e estimulam a competição, imprescindível em uma economia de mercado. O Superior Tribunal Federal (2014) se pronunciou de que é inconstitucional qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária.

Neste trabalho, recebe destaque o Convênio ICMS nº 52/91, uma vez que a empresa analisada utiliza do benefício para suas operações. Segundo texto redigido na CONFAZ, o convênio 52/91 concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. Por força da atividade da empresa, levou-se em consideração o Anexo II, referente aos implementos e máquinas agrícolas, que traz as descrições e os NCMs (Nomenclatura Comum do Mercosul) dos equipamentos atrelados ao benefício.

Os maquinários e implementos agrícolas são um exemplo de tecnologia atrelada ao processo produtivo. Por máquinas agrícolas compreendem-se aqueles que são projetados especificamente para realizar de modo integral ou coadjuvar a produção agrícola, sendo exemplos delas: tratores, plantadeiras, colheitadeiras e máquinas beneficiadoras. Já os implementos agrícolas são todos aqueles que podem ser acoplados às máquinas, não sendo autopropelidos, dos quais são exemplos os arados e as grades. O processo de mecanização é fundamental para o aumento da produtividade, dado o fato de uma máquina poder substituir boa parte da mão de obra utilizada no campo, agilizando e tornando mais produtivos os processos de plantio, cultivo e colheita (Baricelo & Bacha, 2013).

A empresa estudada realiza a comercialização tanto dos maquinários agrícolas, quanto dos implementos e das tecnologias atreladas a elas. Indo deste a venda, até a prestação de serviço de manutenção, o acompanhamento do maquinário no campo, e a disponibilização de peças necessárias. Iniciando o ciclo da venda e fechando com um pós-venda completo. Oferecendo todo o suporte que um produtor agrícola possa precisar.

Desse modo, percebe-se uma ação por parte do Governo em incentivar as empresas deste setor, seja para manter a competitividade diante da concorrência

como para atrair e fixar o investimento em seu território. Segundo Brito (2012), como um dos objetivos do Governo é dar acesso à população a uma alimentação digna, o incentivo fiscal que diminui a carga tributária e os custos dos insumos para a produção agrícola também se pode dizer alinhado a esse objetivo maior.

Dessa forma, foram consideradas as reduções de base de cálculo do ICMS nas operações de venda e devolução de venda da concessionária de maquinários agrícolas para determinar o montante a ser abatido do IRPJ e CSLL da referida empresa. Sendo uma prática determinante para a redução de custos sobre o seu lucro, uma vez que o IRPJ e CSLL são os últimos tributos a serem descontados do lucro na Demonstração do Resultado, pois primeiro se torna necessário apurar o resultado operacional, para então obter a base de cálculo dos impostos federais e alcançar o lucro líquido do período.

1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO

O objetivo desse trabalho é analisar o impacto da subvenção do ICMS sobre o IRPJ e CSLL de uma concessionária de maquinários agrícolas.

1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

O agronegócio representa um componente essencial na economia, exercendo influência significativa tanto em um contexto macroeconômico, pensando na economia do País e dos estados, quanto em um nível microeconômico, pensando nos alimentos que chegam as mesas das famílias.

A definição de agronegócio evoluiu muito ao longo dos últimos anos, sobretudo com advento da industrialização na agricultura, que teve uma grande influência na evolução tecnológica vivenciada no setor (Guimarães et al., 2019). Assim, diante da globalização e da alta competitividade no mercado, a necessidade de intensificação da tecnologia foi e é necessária, especialmente para o alcance de alta produtividade nos segmentos agro (Araújo, 2007; Guimarães et al., 2019).

Silva e Leitão (2019) expressam que esse setor da economia brasileira é considerado relevante no território nacional e internacional, uma vez que possui duas características fundamentais: a competitividade e a rentabilidade. Desse modo, isso demonstra a relevância e a conseqüente evolução do agronegócio na economia

nacional, pois o seu papel de importância, sobretudo, é exercido na produção e na distribuição alimentícia no país (Zimmer, Bilibio, & Michels, 2019).

A empresa estudada neste trabalho situa-se no Centro Oeste, atuando nos estados do Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás, conhecidos por suas terras, plantações e gados.

O Centro Oeste possui estrita ligação com o agronegócio. Remontando ao século passado, os fluxos migratórios remodelaram a dinâmica econômica dos estados brasileiros, destacando-se, entre eles, o movimento que ficou conhecido como “A Marcha para o Oeste” (Bezerra & Cleps, 2004). Ao longo dos anos, a atuação do poder público por meio do fornecimento de infraestrutura e do uso de instrumentos de política agrícola aos estímulos de mercado à produção agropecuária e as inovações tecnológicas desenvolvidas a partir de parcerias público-privadas exerceram papel relevante para transformar o Centro-Oeste em um importante polo do agronegócio brasileiro (Chaddad, 2017; Bacha, 2018).

Segundo Chaddad (2017), o desenvolvimento da fronteira agrícola no Centro-Oeste brasileiro pode ser compreendido a partir da atuação conjunta de condições capacitadoras e do empreendedorismo de agricultores que migraram para a região e adotaram os novos pacotes tecnológicos no processo produtivo das lavouras. Esse ambiente justifica a relevância de observar empresas dessa região.

Por sua vez, os incentivos e benefícios fiscais apresentam efeito em cadeia: primeiro com o entendimento da importância do segmento; segundo com a concessão de benefícios fiscais que resultem em menores custos para a empresa, terceiro com o reflexo que estes benefícios possuem no Governo e na sociedade; e por fim, o reflexo que possui dentro da própria empresa, com a apresentação de um maior lucro operacional decorrente de menores pagamentos de impostos e as novas oportunidades de investimento e expansão.

1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O TEMA

Com base no tema proposto, o primeiro conceito a ser apresentado e que definirá a base do relatório é o de benefício fiscal e incentivo fiscal. Com base no Autor Francisco Carlos Ribeiro de Almeida (Almeida, 2000, p. 28), tem-se que:

(...), tradicionalmente, no Brasil tem-se empregado o termo “benefício fiscal” como sinônimo de “benefício tributário”, para designar disposições especiais à regra tributária geral. Contudo, a rigor, benefício fiscal é um termo mais abrangente, pois em economia a palavra fiscal envolve tanto questões ligadas à receita como à despesa, podendo, assim, designar não apenas os benefícios tributários como também os gastos diretos na forma de subsídios, subvenções, etc.

Já a expressão “incentivo fiscal” é conhecida como um subconjunto dos benefícios tributários. Para um benefício tributário ser também enquadrado como incentivo fiscal é preciso que seja “indutor de comportamento”, vale dizer, estimule os agentes a agir de determinada forma, objetivando a atingir um alvo econômico ou social previamente definido.

Porém, neste relatório, partiu-se do entendimento de que são sinônimos. Não sendo necessário detalhar as diferenciações conceituais dos termos.

Assim, “é-nos suficiente a delimitação conceitual de que benefícios e incentivos tributários são instrumentos fiscais adotados sob quaisquer formas, condições ou denominações, dos quais resulta – direta ou indiretamente – a eliminação, total (exoneração) ou parcial (redução), do encargo do ICMS” (Scaff, 2018, p. 399).

Como exemplo de benefício fiscal, há a subvenção. Segundo Calcini (2015, p. 37), há a afirmação de que:

Em atenção aos aspectos de Direito Financeiro, Administrativo e Societário, é possível afirmar que a subvenção: (i) é uma forma de atuação estatal por meio de um fomento a fim de atender o interesse público (ideologia desenvolvimentalista) e estimular condutas prestigiadas pelo sistema jurídico; (ii) é uma transferência patrimonial realizada pelo Estado, que a reconhece como uma despesa de transferência corrente; (iii) se dá pelo Poder Público em favor do Administrado (pessoa de direito privado); (iv) atualmente, do ponto de vista societário, [...] poderá ser destinada a conta de reserva de incentivos fiscais, [...].

Podendo ser dividida entre Subvenção de Custeio e Subvenção de Investimento. Segundo Franco (2019), “conforme consolidado no atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/18), as subvenções correntes para custeio serão computadas como lucro operacional (Art. 441, I) e, portanto, tributadas, enquanto as subvenções de investimento não serão computadas na determinação do Lucro Real (Art. 523)”.

Este trabalho está fundamentado na Subvenção de Investimento. Em 2017, com a Lei Complementar nº 160/17 e a inclusão do parágrafo 4º ao Art.30ª da Lei nº 12.973/14, tem-se a mudança que ocasionou divergência de interpretação entre o contribuinte e o fisco, sendo:

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal¹, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo.

Franco (2019) apresenta em seu estudo, desde que devidamente convalidado pelo Convênio ICMS nº 190/17, a LC nº 160/17 legitima a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre as receitas reconhecidas pelos contribuintes em razão de incentivos fiscais de ICMS. Contudo, a legislação traz alguns requisitos que devem ser observados, para que os contribuintes possam se beneficiar da não tributação.

Franco (2019) ainda segue nesta linha e observa que os requisitos formais previstos na legislação para que o contribuinte possa adotar a exclusão sejam:

- Destinação, em assembleia geral, da parcela de lucro líquido decorrente da subvenção para a reserva de incentivos fiscais (Art. 195-A, Lei 6.404/76);
- Utilização da reserva de incentivos fiscais somente para aumento do capital social ou para absorção de prejuízos, devendo, neste caso, ser recomposta nos períodos subsequentes (Art. 30, I e II, e § 1º, Lei 12.973/14); e,
- Não haja desvirtuamento da destinação dos recursos, conforme hipóteses previstas na legislação (Art. 30, §2º, Lei 12.973/14).

Ainda vale destacar, com base no material do auditor da Receita Federal e Conselheiro Representante da Fazenda Nacional no CARF, Carlos André Soares Nogueira (2024), na apresentação atualizada realizada pelo CRC/PR, para esclarecimentos sobre as Subvenções, que para caracterização como subvenção para investimento, os requisitos necessários para cumprimento estão contidos na PN CST nº 112/78, sendo eles:

- De que a norma estadual/distrital destinasse de forma expressa os incentivos para a implantação e expansão dos empreendimentos econômicos;
- De que o sujeito passivo houvesse, de fato, aplicado os recursos em seu ativo não circulante, de forma a expandir o empreendimento; e

¹ Artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988: Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

- De que houvesse concomitância entre a subvenção e o investimento.

Também ganha destaque os aspectos conceituais dos Convênios do ICMS. Os Convênios são regulamentos pelo Confaz, denominado como Conselho Nacional de Política Fazendária. É o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro da Economia, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, Art. 155, Inciso II e § 2º, Inciso XII, alínea “g” e Lei Complementar nº 24/75).

Segundo Junior, Kulitch e Rebick (2017), a busca de um verdadeiro pacto federativo, originou, no início da década de 70 a criação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), composto pelos 27 Estados e pela União, que possui como missão prioritária, a harmonização dos procedimentos do ICMS em um País continental e desigual.

Segundo o Art. 100, Inciso IV, do Código Tributário Nacional, conhecido como CTN, os Convênios ICMS, assinados pelo executivo das Unidades da Federação, são normas complementares das leis e dos decretos. Neste estudo o Convênio ICMS nº 52/91 será abordado e tratado. Ele concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, valendo-se da Cláusula Segunda, que determina:

Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

I - Nas operações interestaduais:

a) Nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 4,1% (quatro inteiros e um décimo por cento):

b) Nas demais operações interestaduais, 7,0% (sete por cento).

II - Nas operações internas, 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento).

Assim sendo, desonera operações com máquinas e implementos de tal forma que as operações internas e interestaduais de todos os Estados se equiparam. É este convênio que terá impacto no IRPJ e CSLL da empresa com base nas exclusões da subvenção para investimento da base de cálculo destes referidos impostos.

O IRPJ e a CSLL possuem previsão para sua instituição nos Art. 153, Inciso II, e Art. 195, Inciso I da CF/88², além de ampla legislação infraconstitucional para cada um deles.

De acordo com o texto constitucional, o primeiro incidiria sobre renda e proventos de qualquer natureza, enquanto o segundo incidiria sobre o lucro propriamente dito. Apesar de estes fatos geradores parecerem distintos, na prática do dia a dia das pessoas jurídicas eles são muito próximos, razão pela qual a maior parte da doutrina costuma tratar os dois de forma conjunta e as conclusões feitas para um, também podem ser normalmente aplicadas para o outro. Por essa razão, o conceito constitucional e legal de renda é tratado de forma conjunta para ambos os tributos, vez que o objetivo deste trabalho não é aprofundar uma análise comparativa entre as adições e as exclusões devidas para cada um deles.

Neste modelo de tributação, é pelo Regime Tributário do Lucro Real que os impostos da empresa deste estudo são calculados. A base de cálculo do Lucro Real consiste no lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e/ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. Nesta modalidade é necessário ter uma rigorosa escrituração contábil, pois somente as despesas comprovadas poderão ser consideradas para fins de dedução ou compensação. Segundo a legislação vigente da Lei n° 9.718/98, estão obrigadas ao Lucro Real as pessoas jurídicas enquadradas em qualquer das seguintes situações:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:
I - Cujas receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
II - Cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e

² Artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988 - Compete à União instituir impostos sobre: renda e proventos de qualquer natureza; Artigo 195, inciso I, da Constituição Federal de 1988 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade: I - Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro.

valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - Que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - Que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - Que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

VII - Que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Nesta categoria a companhia terá a opção pela apuração trimestral ou anual, na apuração trimestral será realizada por períodos encerrados no dia 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada exercício. Já na apuração anual os impostos serão recolhidos mensalmente por estimativa (Sebrae, 2016). A alíquota sobre o lucro apurado é de 15% (quinze por cento). A parcela do Lucro Real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, está sujeito a incidência de adicional de imposto a alíquota de 10% (dez por cento). Totalizando um percentual de 25% do imposto (Receita Federal do Brasil, 2015).

E assim, por fim, nos termos dos Art. 6º e 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77, o Lucro Real será calculado a partir do Lucro Líquido das pessoas jurídicas e será obtido com base nos registros contábeis instituídos pela legislação societária e comercial. Em outras palavras, o lucro tributável é apurado a partir da contabilidade da pessoa jurídica, apesar de existir alguns ajustes fiscais que devem ser observados. Isso porque, a Contabilidade é o ramo do conhecimento que se dedica a desenvolver um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividades, referentes à entidade que é objeto de contabilização.

2 METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são abordadas cinco subseções, a saber: (i) tipo de pesquisa, que busca classificar o presente trabalho; (ii) população e amostra da pesquisa, cuja finalidade é descrever quais são as empresas pesquisadas; (iii) coleta de dados, explicando como ocorreu a busca pelos dados que compõem a pesquisa; (iv)

procedimentos para análise dos dados, que tem por objetivo elencar as técnicas empregadas para análise do trabalho; e (v) descrição dos resultados, que por fim, apresenta os resultados obtidos pela empresa com a utilização da subvenção.

2.1 TIPO DE PESQUISA

Para tanto, por meio de pesquisa descritiva e documental, procurou-se a relação entre o benefício fiscal da subvenção para investimento com a economia do IRPJ e CSLL a recolher de uma concessionária de maquinários agrícolas.

De acordo com Gil et al. (2002, p. 42), as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Também descreveu a pesquisa documental, nas páginas 45 e 46 de seu mesmo livro, como sendo:

[...] a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

[...] na pesquisa documental, as fontes são muito mais diversificadas e dispersas.

2.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população da presente pesquisa consiste na empresa de capital fechado estabelecida na Região Centro Oeste do Brasil, contando com 20 CNPJs ativos. Por sua vez, a amostra da pesquisa é composta por 13 CNPJs com atividades operacionais e, conseqüentemente, com a utilização do benefício da subvenção.

2.3 COLETA DE DADOS

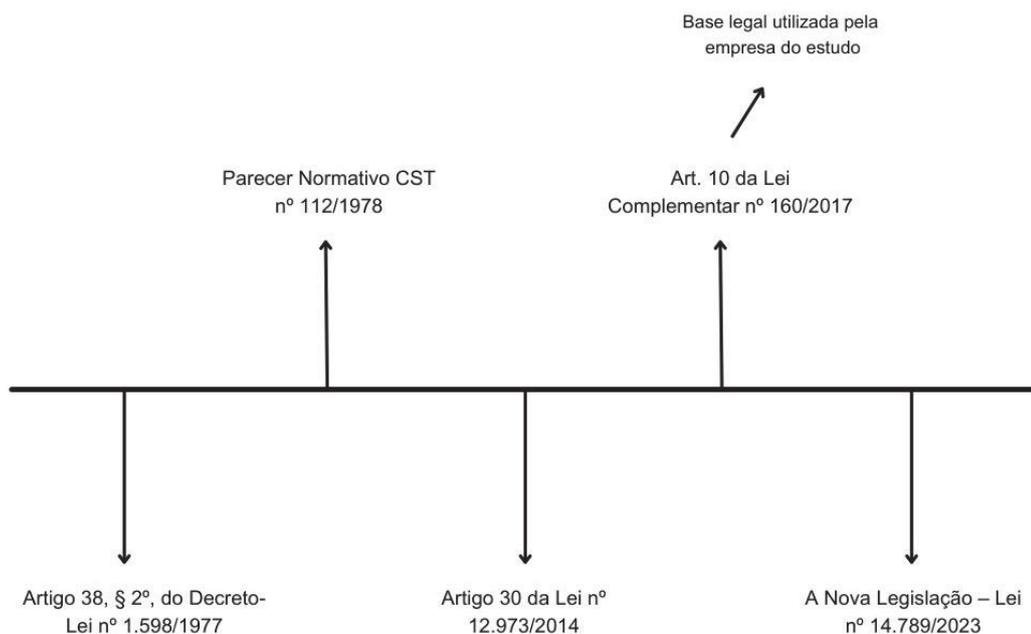
Os dados coletados englobam fevereiro/2020 a dezembro/2023, período em que a empresa utilizou da subvenção para abatimento da base de cálculo do IRPJ e CSLL. As informações foram extraídas das Declarações Contábeis e como a empresa se trata de uma Ltda., com capital fechado, as informações obtidas não estão disponíveis para consulta pública, mas sim, disponibilizadas de maneira privada pelos gestores.

Com o advento da Lei 14.789/2023, a empresa encerrou o aproveitamento da subvenção para investimento, e por isto os dados se estendem até dezembro/2023. A partir de 2024, não há mais a classificação das subvenções para investimento. Segundo o Auditor da Receita Federal, Carlos André Soares Nogueira (2024), a nova legislação significa uma ruptura com a sistemática anterior. Na nova sistemática, ao invés de o contribuinte excluir as subvenções para investimento das bases de cálculo dos tributos, as subvenções para implantação ou ampliação de empreendimentos servem como base de cálculo de um crédito fiscal de IRPJ a ser concedido para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real que se habilitarem junto à Receita Federal.

Sendo assim, há uma série de fatores e legislações que antecedem a interpretação utilizada pela empresa, e já há, interpretação posterior. Isto faz com que o contribuinte e seu time necessitem estar atentos a todas as mudanças legislativas e atualizações do Fisco. A nova modalidade de crédito trouxe alterações determinantes. Como a empresa não aderiu a nova modalidade, este trabalho não abordou os âmbitos desta atualização.

A linha do tempo da mudança de entendimento da subvenção para investimento ao decorrer dos anos é representada na Figura 1.

FIGURA 1 – LINHA DO TEMPO DA BASE LEGAL



FONTE: Autoria Própria (2024)

Partindo da interpretação da Lei 160/2017, uma contratada realizou os cálculos de abatimento utilizando como fonte de dados a Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI mensal da empresa estudada, e de lá foram extraídas as vendas e as devoluções de vendas com redução de base de cálculo do ICMS advindos do Convênio 52/91.

Para valer-se do entendimento da sistemática dos fenômenos e o reflexo que o benefício tem na base de cálculo do IRPJ e CSLL, foi criado o seguinte exemplo hipotético:

Empresa do Lucro Real revendedora de produtos no valor de R\$1.000,00, com 12% de ICMS (sobre a venda e sobre a compra), redução de base de cálculo de 58,33% (sobre a venda) e valor de aquisição de R\$500,00. Com base nestes valores, chega-se ao valor final de base de cálculo do IRPJ e CSLL, o qual é exemplificado na Tabela 1.

TABELA 1 – EXEMPLO DE OPERAÇÃO COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO

EVENTOS	VALORES
Venda	R\$ 1.000,00
(-) ICMS S/ Venda	R\$ 70,00
Receita Líquida	R\$ 930,00
(-) Custo	R\$ 465,00
(=) Resultado	R\$ 465,00
BC IRPJ/CSLL	R\$ 415,00

FONTE: Autoria Própria (2024)

Com base na Tabela 1, num geral, entende-se a possibilidade de a empresa efetuar a apuração do IRPJ e da CSLL sem incluir em suas bases de cálculo os benefícios de ICMS concedidos pelos Estados. E percebe-se uma economia de R\$50,00 na base de cálculo que compõem a tributação. Após realizar as inclusões e exclusões, pode-se aplicar os percentuais dos impostos e verificar a economia dentro do referido imposto.

2.4 PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE DE DADOS

Partindo deste princípio, será apresentada toda a documentação da empresa pertinente à análise da subvenção para investimento referente aos anos em que o benefício foi utilizado, desde declarações contábeis a informações internas. Os conteúdos serão analisados de forma qualitativa, ou seja, haverá o tratamento de um pequeno número de informações complexas e pormenorizadas, que tem como informação base a presença ou ausência de uma característica ou modo como os elementos do discurso estão articulados. A presença ou ausência diz respeito a economia que a empresa teve com o pagamento do IRPJ e CSLL perante os anos e o modo como os elementos estão articulados diz respeito aos dados contábeis.

Dessa forma, a análise seguirá da seguinte forma:

- Etapa 1: Apresentar os dados;
- Etapa 2: Verificar se a empresa está dentro das regras de utilização da subvenção para investimento;
- Etapa 3: Apresentar o que a empresa teve de expansão econômica com base na economia tributária.

Para preservar os dados da empresa, foi utilizado um indexador nos números apresentados, a fim de manter a segurança e a estratégia comercial perante os concorrentes. Os números apresentados nas imagens estão na escala dos milhares, valendo-se apenas do formato diminutivo para melhor estética.

A etapa 1 inicia-se com a Tabela 2, o ativo exposto a seguir foi extraído do Balanço Patrimonial da empresa.

TABELA 2 – ATIVO DO BALANÇO PATRIMONIAL DA EMPRESA

Ativo	31/12/2019	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023
<i>Ativos Circulantes</i>					
Caixa e equivalentes de caixa	1.174	3.530	2.820	3.139	5.553
Contas a receber	2.169	3.539	4.329	8.412	11.331
Estoques	3.957	3.762	4.892	14.366	21.698
Instrumentos financeiros ativos	-	10	-	-	-
Adiantamentos a fornecedores	72	47	920	498	705
Tributos a recuperar	14	46	35	92	151
<i>Total dos Ativos Circulantes</i>	<i>7.386</i>	<i>10.934</i>	<i>12.995</i>	<i>26.508</i>	<i>39.438</i>
<i>Ativos não Circulantes</i>					
Aplicações financeiras	1.834	460	1.195	1.385	1.200
Contas a receber	442	594	847	648	623
Partes relacionadas	-	638	544	420	-
Outros créditos	4	4	4	5	5
Depósitos judiciais	5	5	5	5	5
Imobilizado	842	1.193	1.658	1.185	2.999
Intangível	776	2.017	1.891	1.781	1.678
Direito de uso	323	622	482	368	440
<i>Total dos Ativos Não Circulantes</i>	<i>4.227</i>	<i>5.533</i>	<i>6.626</i>	<i>5.796</i>	<i>6.950</i>
Total do Ativo	11.613	16.468	19.621	32.304	46.388

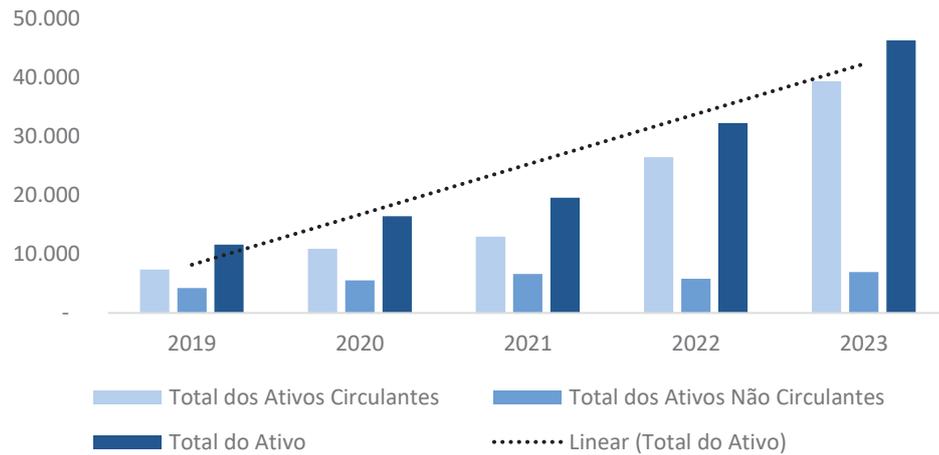
FONTE: Concedido pela Empresa (2024).

Kaveski, Carpes e Klann (2015) expõem que as demonstrações contábeis são elaboradas para transmitir aos usuários externos os aspectos sobre a posição patrimonial de uma organização. Conforme Pagliuso, Martins e Pagliuso (2016), essas informações contidas nas demonstrações contábeis são relevantes para a análise e apuração do desempenho empresarial. Devendo ser apuradas com a máxima fidedignidade e transparência, dada as decisões, que podem ser tomadas a partir dos resultados geridos pela evidenciação contábil.

Neste sentido, pensando no ativo da empresa, o que fica claro, é que ao longo dos anos, houve um aumento significativo nos valores. Recebe destaque as contas contábeis de: Contas a Receber, Estoques, Imobilizado e Intangível. Contas a Receber, pois determina a tendência de vendas da empresa; Estoques, pois o negócio da empresa é comercialização, demonstrando a necessidade de ter mais itens para atender ao público-alvo; imobilizado e intangível, pois identifica-se o quanto a empresa investiu em seu ativo. Para Camargo et al. (2015), o ativo imobilizado tem sua relevância principalmente em empresas industriais e de agronegócio, e a gestão eficiente deste grupo de contas garante uma boa saúde econômica e facilita a captação de recursos.

Ainda em relação ao ativo, pode-se verificar no Gráfico 1, o comportamento ao longo dos anos. Identifica-se que a linha de tendência do total do ativo é crescente, confirmando seu aumento.

GRÁFICO 1 – COMPORTAMENTO DOS ATIVOS DA EMPRESA PERANTE OS ANOS



FONTE: Autoria Própria (2024).

Portanto, entende-se que com base na economia obtida pela utilização da subvenção para investimento, foi possível para a empresa expandir seu ativo.

Por sua vez, na Tabela 3 são apresentadas as informações relacionadas ao Passivo:

TABELA 3 – PASSIVO DO BALANÇO PATRIMONIAL DA EMPRESA

Passivo e Patrimônio líquido	31/12/2019	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023
<i>Passivo Circulante</i>					
Fornecedores	432	1.172	1.500	1.275	1.191
Empréstimos e financiamentos	3.678	2.532	338	601	7.913
Arrendamentos a pagar	111	120	149	188	150
Instrumentos financeiros passivos	-	42	-	-	-
Obrigações sociais e trabalhistas	274	344	406	711	721
Obrigações tributárias	257	440	779	1.415	625
Adiantamentos de clientes	285	974	1.337	799	1.069
Débitos com partes relacionadas	-	37	244	400	429
Dividendos e juros sobre capital próprio a pagar	269	16	-	255	431
Total dos Passivos Circulantes	5.307	5.679	4.752	5.644	12.529
<i>Passivo não Circulante</i>					
Fornecedores	487	885	996	657	442
Empréstimos e financiamentos	168	662	310	-	659
Arrendamentos a pagar	289	519	391	247	335
Débitos com partes relacionadas	225	530	354	432	2.373
Provisões para demandas judiciais	-	280	286	286	279
Obrigações tributárias	53	534	383	237	148
Impostos diferidos passivo	-	-	82	137	214
Total dos Passivos Não Circulantes	1.222	3.411	2.803	1.996	4.449
<i>Patrimônio Líquido</i>					
Capital social	1.510	1.510	1.510	1.510	1.510
Reserva de incentivos fiscais	-	2.418	6.020	13.291	19.116
Lucros acumulados	3.575	3.451	4.537	9.863	8.784
Total do Patrimônio Líquido	5.085	7.378	12.066	24.663	29.410
Total do Passivo e Patrimônio Líquido	11.613	16.468	19.621	32.304	46.388

FONTE: Concedido pela Empresa (2024).

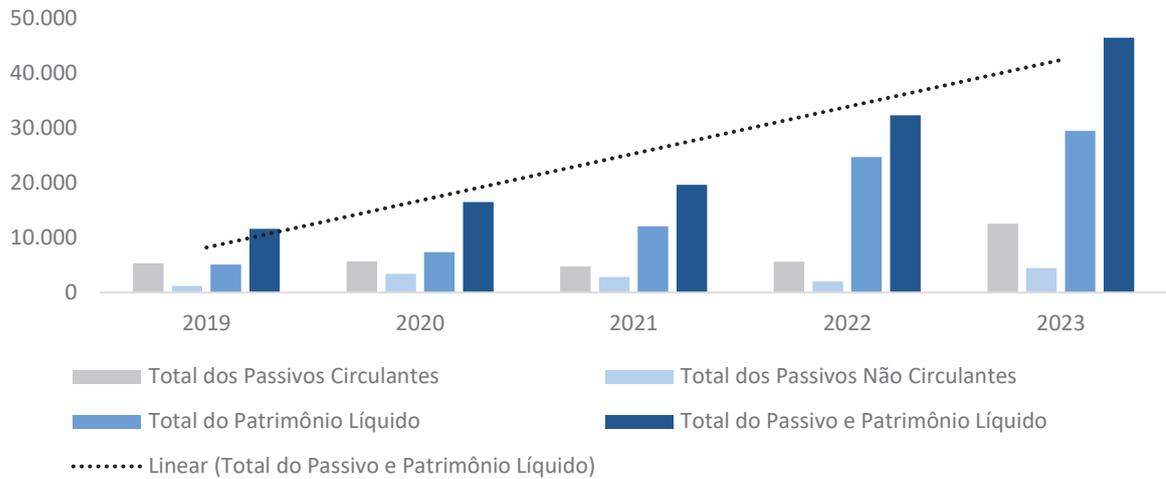
Recebe destaque a conta contábil de Reserva de Incentivos Fiscais, estabelecendo a etapa 2 e determinando as boas práticas contábeis da empresa com o que determina a legislação. Pois com base no Art. 195-A da Lei 6.404/76:

A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei) - (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).

No aspecto da classificação contábil, a empresa cumpriu as exigências legislativas, classificando os valores da subvenção na conta de reserva de incentivos fiscais. Conclui-se que a empresa está dentro das normas.

No Gráfico 2 é apresentado o passivo. Ganha destaque a conta contábil do total do patrimônio líquido, que teve aumento ao longo dos anos analisados. E assim como o ativo, apresenta uma linha de tendência crescente.

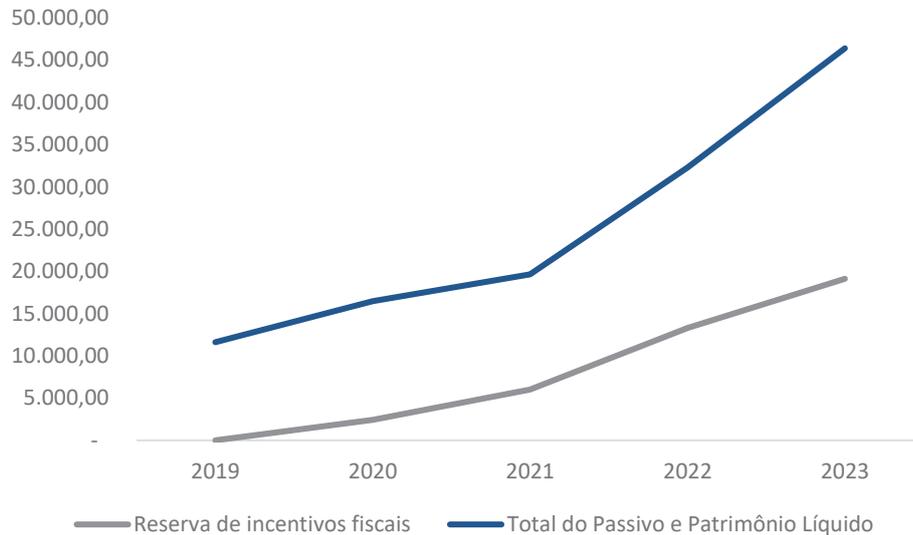
GRÁFICO 2 – COMPORTAMENTO DOS PASSIVOS DA EMPRESA PERANTE OS ANOS



FONTE: Autoria Própria (2024).

A fim de verificar a reserva de incentivos fiscais dentro do patrimônio líquido da empresa, percebe-se que ambos seguem o mesmo sentido da linha de tendência, demonstrando que são proporcionais, conforme Gráfico 3.

GRÁFICO 3 – RESERVA DE INCENTIVO DENTRO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO



FONTE: Autoria Própria (2024).

Os valores que compõem a reserva para incentivos fiscais, que tem como base de cálculo a subvenção para investimento calculada pela empresa contratada seguem conforme Tabela 4.

TABELA 4 – VALORES DA RESERVA PARA INCENTIVO FISCAL

Valores da Base de Cálculo da Subvenção (Reserva para Incentivos Fiscais)					
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
2020	-	- 569.338,86	- 1.055.453,55	- 792.785,24	- 2.417.577,65
2021	- 458.437,46	- 918.589,42	- 1.416.890,40	- 808.300,18	- 3.602.217,46
2022	- 988.796,87	- 1.502.006,44	- 2.727.379,91	- 2.053.180,56	- 7.271.363,77
2023	- 1.032.394,98	- 1.614.935,64	- 1.667.492,34	- 1.510.430,93	- 5.825.253,88
				Total	- 19.116.412,76

FONTE: Concedido pela Empresa (2024).

Portanto, ao longo dos anos, com o advento do aumento do incentivo da subvenção, compreende-se que este valor inflou o patrimônio líquido, aumentando, por consequência, o passivo.

Entende-se que, para respeitar a PN CST nº 112/78, os investimentos feitos na empresa devem ser concomitantes com a economia tributária proporcionada pela subvenção para investimento. Dessa forma, será apresentado o detalhamento que comprove essa movimentação, iniciando a etapa 3.

Em 2020, a empresa incorporou uma nova companhia do mesmo segmento. A Tabela 5 ilustra a posição em 31 de janeiro de 2020 relativa à distribuição do valor pago pela aquisição. São descritos os valores específicos da transação conforme estipulado no acordo entre as partes.

TABELA 5 – AQUISIÇÃO DE NOVA EMPRESA

Resumo da Transação			
Ativo	Valor Justo dos Ativos	Taxa de Desconto dos	Vida Útil
Capital de Giro Líquido	R\$ 531.868,95	6,40%	n.a.
Ativo Imobilizado	R\$ 186.277,63	11,90%	n.a.
Carteira de Clientes	R\$ 166.216,30	12,20%	5 anos
Goodwill	R\$ 1.088.957,05		
Força de Trabalho (workforce)	R\$ 94.833,30	12,90%	n.a.
Ágio	R\$ 994.123,75	n.a.	n.a.
Total Ativos Líquidos	R\$ 1.973.319,93	11,4%	
Total Ativos Líquidos	R\$ 1.973.319,93		
(-) Dívida Líquida	-R\$ 1.221.398,64		
Valor do Capital Próprio (Valor Pago)	R\$ 751.921,30		

FONTE: Relatório Interno da Empresa (2024).

A aquisição da empresa foi um dos maiores investimentos da concessionária. Junto vieram a cartela de clientes e uma maior demanda advinda de um público maior para atender e vender. Enquanto era realizado o desembolso pela aquisição, foram provisionados os fluxos futuros de caixa derivados das receitas.

Em dezembro/2020 foi realizado um aditivo no valor do Goodwill, que resultou em R\$6.799,81 a mais na negociação. O valor finalizou conforme Tabela 6:

TABELA 6 – GOODWILL EMPRESA ADQUIRIDA

Descrição da Conta	Valor Bruto	Obs
GOODWILL	R\$ 994.123,75	Valor Inicial 24/01/2020
GOODWILL	R\$ 6.799,81	2º Aditivo 16/12/2020
GOODWILL	R\$ 1.000.923,56	Total

FONTE: Relatório Interno da Empresa (2024).

Por fim, se tratando da amortização da operação dentro do Intangível, o Goodwill e seu tratamento contábil seguem conforme Tabela 7:

TABELA 7 – GOODWILL EMPRESA ADQUIRIDA

Descrição da Conta	Valor Bruto	Meses	Tipo	Valor Mensal	Data Início
GOODWILL NOVA EMPRESA	R\$ 1.000.923,56	60	Amortização Exclusão LALUR	R\$ 16.682,06	31/01/2021
CARTEIRA NOVA EMPRESA	R\$ 166.216,30	60	Amortização Despesa	R\$ 2.770,27	31/01/2021
FORÇA DE TRABALHO NOVA EMPRESA	R\$ 94.833,30	60	Amortização Despesa	R\$ 1.580,55	31/01/2021
TOTAL	R\$ 1.261.973,16	-	-	R\$ 21.032,89	-

FONTE: Relatório Interno da Empresa (2024).

O goodwill da operação representa o ágio na aquisição da nova empresa, mais a carteira de clientes e a força de trabalho revertidos em valores.

Seguindo com a comprovação de expansão da empresa, na Tabela 8, consta a relação do imobilizado da empresa perante os anos analisados. O imobilizado é o grupo que mais se destaca quando o tema é expansão de empreendimentos. Neste quesito, a concessionária não só aumentou seu não circulante como reformou duas lojas em 2021. Estas foram reestruturadas de maneira sustentável, funcionando através de energia solar e atendendo aos requisitos do ESG. Assim como aquisição de novo terreno em 2023 para construção de nova sede administrativa da matriz.

O valor total de alocação em investimentos no imobilizado resultaram em R\$3.729 entre os anos de 2020 e 2023.

TABELA 8 – IMOBILIZADO DA EMPRESA

Imobilizado	Terrenos	Instalações	Máquinas	Móveis	Veículos	Computadores	Aeronaves	Imobilizado em Andamento	Total
Saldo em 1º de janeiro de 2020	81	14	107	57	73	37	305	167	842
<i>Adições</i>	-	7	18	13	6	10	-	-	54
Incorporação Nova Empresa	-	17	93	32	11	17	-	-	169
Adiantamentos para Imobilização	-	-	-	-	-	-	-	265	265
Depreciação	-	(2)	(16)	(9)	3	(10)	(41)	-	(75)
Alienações/Baixas	-	(6)	(14)	(3)	(37)	(2)	-	-	(62)
Saldo em 31 de dezembro de 2020	81	30	188	91	56	51	265	431	1.193
<i>Adições</i>	-	11	18	42	11	30	-	-	112
Adiantamentos para Imobilização	-	-	-	-	-	-	-	487	487
Depreciação	-	(3)	(27)	(22)	(21)	(18)	(41)	-	(131)
Alienações/Baixas	-	-	-	(0)	(0)	(2)	-	-	(3)
Saldo em 31 de dezembro de 2021	81	39	179	110	45	61	224	919	1.658
<i>Adições</i>	-	936	52	72	43	50	-	371	1.525
Adiantamentos para Imobilização	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Depreciação	-	(3)	(30)	(19)	(18)	(21)	(41)	-	(132)
Alienações/Baixas	(80)	(930)	-	(3)	(1)	(1)	-	(853)	(1.867)
Saldo em 31 de dezembro de 2022	2	42	201	161	69	90	183	437	1.185
<i>Adições</i>	204	97	75	29	91	34	1.502	6	2.038
Transferências (a)	-	60	(0)	8	-	0	354	(0)	(0)
Depreciação	-	(7)	(38)	(24)	(31)	(27)	(54)	-	(181)
Alienações/Baixas (a)	(2)	(1)	(0)	(0)	(35)	(1)	-	(4)	(43)
Saldo em 31 de dezembro de 2023	204	191	238	173	95	96	1.986	17	2.999

FONTE: Relatório Interno da Empresa (2024).

Já em relação ao intangível, a Tabela 9 exemplifica os saldos iniciais e finais. O valor total de alocação em investimentos no intangível resultaram em R\$783 entre os anos de 2020 e 2023.

TABELA 9 – INTANGÍVEL DA EMPRESA

Intangível	Fundo de Comércio	Softwares	Goodwill	Total
Saldo em 1º de janeiro de 2020	55	17	703	776
<i>Adições</i>	-	18	34	51
Incorporação Nova Empresa	410	17	845	1.272
Incorporação Antiga Empresa	34	-	-	34
Amortização	(25)	(24)	-	(49)
Saldo em 31 de dezembro de 2020	475	28	1.582	2.085
<i>Adições</i>	-	-	7	7
Amortização	(191)	-	-	(191)
Alienações/Baixas	-	(9)	-	(9)
Saldo em 31 de dezembro de 2021	284	18	1.589	1.891
<i>Adições</i>	-	-	-	-
Amortização	(99)	(6)	-	(105)
Alienações/Baixas	27	-	(34)	(6)
Saldo em 31 de dezembro de 2022	213	12	1.555	1.781
<i>Adições</i>	-	0	-	0
Amortização	-	(1)	-	(1)
Alienações/Baixas	(99)	(3)	-	(102)
Saldo em 31 de dezembro de 2023	114	8	1.555	1.678

FONTE: Autoria Própria (2024).

Quando se fala de expansão, também ganha relevância os colaboradores da empresa. Conforme Tabela 10, verifica-se um aumento exponencial no quadro de colaboradores.

TABELA 10 – NÚMERO DE COLABORADORES

Número de Colaboradores					
Filial	2019	2020	2021	2022	2023
1	83	81	84	101	120
2	72	71	77	92	94
3	66	60	58	61	66
4	2	2	2	3	3
5	10	8	8	9	15
6	21	23	24	31	29
7	16	14	17	26	43
8	61	58	58	66	72
9	20	22	27	34	33
10	79	70	71	75	82
11	3	3	2	4	3
12		67	76	86	99
13		27	35	45	53
14		48	56	63	76
15				17	24
Total	433	554	595	713	812

FONTE: Relatório Interno da Empresa (2024).

Por consequência houve um aumento na conta de Despesas com Pessoal, conforme Tabela 11:

TABELA 11 – DESPESAS COM PESSOAL

Eventos	2019	2020	2021	2022	2023	Total
Total	R\$ 892.910	R\$ 1.136.299	R\$ 1.431.919	R\$ 2.083.433	R\$ 2.449.338	R\$ 7.993.899
Varição	-	R\$ 243.390	R\$ 295.620	R\$ 651.513	R\$ 365.906	-

FONTE: Demonstração do Resultado (2024).

A Tabela 11 exemplifica que com a expansão do empreendimento, as atividades do negócio aumentaram, e o efeito se tornou em cascata, pois quanto maior a demanda, mais a necessidade de colaboradores, e consequentemente, maiores despesas com pessoal e folha de pagamento. O ano com maior incidência de gasto é 2022, sendo este o período de maior contratação de funcionários.

Também ganha destaque o estoque da empresa. Este está exposto na Tabela 12, conforme segue:

TABELA 12 – ESTOQUE DA EMPRESA

Estoque	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023
Máquinas e Equipamentos - Novos	1.617	1.517	9.266	15.121
Máquinas e Equipamentos - Usados	251	279	432	1.444
Peças	1.936	3.218	4.746	5.053
Almoxarifado	101	15	110	137
(-) Provisão para Perda - Estoques	(143)	(136)	(188)	(57)
Total	110.899	144.200	423.480	639.621
Varição		33.301	279.280	216.141

FONTE: Relatório Interno da Empresa (2024).

O estoque possui os mesmos padrões das contas anteriores, ou seja, o aumento do estoque corresponde a expansão do empreendimento associado à crescente demanda do público-alvo da empresa. A organização deve garantir um estoque completo, porém equilibrado, de modo a evitar custos excessivos com o estoque parado. Essa necessidade justifica o aumento do número de maquinários.

Vale destacar que os anos de 2021 e 2022 sofreram distorções da pandemia, pois neste período devido a necessidade do produtor em ter o maquinário e as ferramentas necessárias para produzir, o giro do estoque diminuiu exponencialmente e os maquinários permanecerem em estoque por um curto período de tempo.

2.5 RESULTADOS OBTIDOS

Com base nas informações apresentadas, e nas Figuras 9 e 10, tem-se o resultado obtido com base na questão-problema deste relatório.

Verifica-se que a empresa classificou os valores conforme norma contábil vigente (CPC 07 R1), contabilizando-os em reserva de incentivos fiscais. Esta reserva advinda dos valores da subvenção, abateram a base de cálculo do IRPJ e CSLL e possibilitaram que a empresa fomentasse o próprio ativo, operações e mão-de-obra. Isto diz respeito a expansão e investimento que ela teve no período. Portanto, após apresentação dos dados na Metodologia do relatório, verifica-se que a empresa cumpriu com o estabelecido na PN CST nº 112/78. Ainda vale destacar que não houve distribuição de lucros no período em que foi utilizada a subvenção governamental.

A fim de realizar um comparativo com os impostos sendo apurados com a subvenção e sem a subvenção, Tabela 13, Tabela 14 e Tabela 15 foram elaboradas para que o efeito da subvenção fosse analisado e quantificado.

TABELA 13 – TRIBUTOS PAGOS COM SUBVENÇÃO

Valor dos Tributos Pagos com Subvenção						
		1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
2020	IRPJ	64.555,48	-	3.034,02	76.458,84	144.048,34
	CSLL	25.103,96	-	3.125,01	31.032,43	59.261,40
2021	IRPJ	49.893,24	94.542,90	126.429,76	336.517,30	607.383,20
	CSLL	19.488,53	36.554,93	47.521,07	125.291,22	228.855,75
2022	IRPJ	319.799,83	582.990,97	998.838,38	703.243,23	2.604.872,40
	CSLL	118.491,48	218.242,28	367.748,73	262.131,35	966.613,83
2023	IRPJ	180.353,04	141.645,10	84.329,88	141.337,00	547.665,03
	CSLL	71.156,12	61.029,22	35.380,84	74.082,92	241.649,10
Total						5.400.349,06

FONTE: Concedidos pela Empresa (2024).

Em contrapartida, os valores dos tributos recolhidos sem o efeito da subvenção seguem conforme Tabela 14:

TABELA 14 – SIMULAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS SEM SUBVENÇÃO

Valor dos Tributos Calculados sem Subvenção						
		1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
2020	IRPJ	64.555,48	34.432,71	269.350,84	274.655,15	642.994,18
	CSLL	25.103,96	14.233,38	99.514,66	102.383,10	241.235,10
2021	IRPJ	187.279,62	367.921,01	511.936,97	538.592,34	1.605.729,95
	CSLL	69.298,24	135.016,08	186.303,67	198.038,24	588.656,23
2022	IRPJ	566.999,04	958.492,57	1.680.683,35	1.216.538,37	4.422.713,34
	CSLL	207.483,20	353.422,85	613.212,92	446.917,60	1.621.036,57
2023	IRPJ	438.451,79	545.371,14	499.359,09	518.944,73	2.002.126,75
	CSLL	164.071,67	206.373,43	185.455,15	210.021,70	765.921,95
Total						11.890.414,07

FONTE: Concedidos pela Empresa (2024).

Dessa forma, confrontando os valores, chega-se a uma diferença exposta conforme Tabela 15:

TABELA 15 – SIMULAÇÃO DE DIFERENÇA DE IMPOSTO A RECOLHER

		Diferença a Recolher										
		1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total						
2020	IRPJ	-	-	34.432,71	-	266.316,82	-	198.196,31	-	498.945,84		
	CSLL	-	-	14.233,38	-	96.389,65	-	71.350,67	-	181.973,70		
2021	IRPJ	-	137.386,38	-	273.378,11	-	385.507,22	-	202.075,05	-	998.346,75	
	CSLL	-	49.809,71	-	98.461,15	-	138.782,60	-	72.747,02	-	359.800,47	
2022	IRPJ	-	247.199,22	-	375.501,61	-	681.844,98	-	513.295,14	-	1.817.840,94	
	CSLL	-	88.991,72	-	135.180,58	-	245.464,19	-	184.786,25	-	654.422,74	
2023	IRPJ	-	258.098,74	-	403.726,03	-	415.029,21	-	377.607,73	-	1.454.461,72	
	CSLL	-	92.915,55	-	145.344,21	-	150.074,31	-	135.938,78	-	524.272,85	
										Total	-	6.490.065,02

FONTE: Concedidos pela Empresa (2024).

Caso a empresa não utilizasse a Lei 160/2017 e a subvenção para investimento para abater a base de cálculo do IRPJ e CSLL, estes seriam os valores a mais recolhidos, totalizando R\$6.490.065,02. Entende-se, portanto, que a empresa teve uma economia de mais de 6 milhões.

O Superior Tribunal da Justiça, no Tema 1182, buscou definir a possibilidade da exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, como redução, da base de cálculo do IRPJ e CSLL. A afetação na sessão iniciou-se em 01/03/2023 e finalizou em 07/03/2023 com as seguintes teses firmadas:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, - tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros - da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa

de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Assim, entende-se que a empresa cumpriu com os requisitos previsto no Art. 30 da Lei n. 12.973/2014, em especial a (i) necessidade de registro dos valores em reserva de lucros; e a (ii) comprovação de que a integralidade do valor subvencionado foi direcionada à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. E teve um efeito positivo e significativo em seu fluxo de caixa mediante o abatimento da base de cálculo já supracitada.

Ademais, para garantir segurança jurídica, a empresa protocolou sentença no bojo dos autos, e por meio de mandado de segurança, a empresa discute a tese de exclusão dos benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos Estados da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não constituem renda, lucro ou acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, e requer o reconhecimento da insubsistência de exigência legislativa superveniente que limita a não tributação dos referidos créditos tributários – Lei nº 12.973/2014 e alterações da Lei Complementar nº 160/2017, bem como eventual legislação posterior.

Por fim, sobre a Autorregularização da Dívida Consolidada, referente ao Art. 3º da IN nº 2.184/2024 (nos termos do art. 14 da Lei 14.789/2023) apresentada pela Receita Federal, empresa optou pela não adesão, fundamentando sua decisão com os argumentos e evidências previamente apresentados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de toda a explanação, a empresa do estudo, que tem como objeto social o comércio e representação de máquinas e implementos agrícolas, utiliza de benefícios fiscais concedidos pelos Estados, como instrumento de política de desenvolvimento econômico. Estes benefícios do ICMS não constituem receita tributável, pois não configuram acréscimo patrimonial da empresa, sendo ilegal e inconstitucional sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. E possuem a finalidade de incentivar o desenvolvimento da atividade empresarial.

A LC nº 160/17 trouxe novo tratamento contábil-tributário às subvenções para investimento ao determinar que os benefícios tragos pelos Convênios referentes ao ICMS estivessem dentro do contexto das subvenções.

Frente a isto, e por utilizar o Convênio 52/91 que traz redução de base de cálculo do ICMS para as vendas de implementos agrícolas, a empresa utilizou-se da subvenção para abater a base de cálculo de seu IRPJ e CSLL.

Para comprovar a expansão econômica do empreendimento pela utilização da base legal estipulada acima, foram apresentados os investimentos realizados durante os anos de 2020 a 2023. Sendo eles a aquisição de nova empresa, reforma de lojas e aquisição de novo terreno para construção de nova sede. Como também a composição do Imobilizado e Intangível, sendo as contas e valores com maior relevância estipulados no ativo não circulante da empresa.

Conclui-se que a subvenção foi benéfica, pois não só permitiu desenvolvimento como também gerou economia tributária, proporcionando folga financeira nos fluxos de caixa ao evitar desembolsos elevados para pagamento de IRPJ e CSLL. Dessa forma, compreende-se que quando o olhar do Governo se volta aos empreendimentos, fornecendo benefícios e incentivos que fomentam o negócio, eles se tornam de extrema importância e são vistos de forma positiva.

Isto reflete em toda a cadeia. Na empresa que consegue ter maior reserva e menor desembolso; No cliente que consegue uma boa negociação, fica satisfeito e retorna para novas vendas; Na sociedade que recebe os bons frutos da expansão econômica, como a geração de empregos; E no próprio Governo que, posteriormente, recebe em forma de recolhimento de impostos.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, F. R. C. de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília/DF, V. 31, N. 84, pp. 19-62, junho de 2000.
- ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de agronegócio**. São Paulo: Atlas, 2007.
- BACHA, C. J. Caetano. **Economia e Política Agrícola no Brasil**. 1.ed. Campinas: Alínea, 2018.
- BARICELO, L., BACHA, C. Oferta e Demanda de Máquinas Agrícolas no Brasil. **Revista de Política Agrícola**. Brasília/DF, V. 22, N. 4, junho de 2013.
- BEZERRA, L. M. C.; CLEPS, J. J. O Desenvolvimento Agrícola da Região Centro-Oeste e as Transformações no Espaço Agrário do Estado de Goiás. **Caminhos de Geografia**, v.2, p. 29-49, 2004.
- BRASIL, CPC 07 (R1) – **Subvenção e Assistência Governamentais**, de 02 de dezembro de 2010. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: <https://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>. Acesso em: 01 de março de 2024.
- BRASIL. **IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas)**, publicado em 10/07/2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/IRPJ>. Acesso em: 02 de maio de 2024.
- BRITO, M. A. de S. **Renúncia Fiscal e o Setor de Máquinas e Equipamentos Agrícolas: As Políticas de Incentivos Tributários e Seus Efeitos no Estado do Rio Grande do Sul, no Âmbito do ICMS, de 1970 a 2008**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Ciências Econômicas. Programa de Pós-Graduação em Economia, 2012. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/70012>. Acesso em: 01 de março de 2024.
- CALCINI, F. P. IRPJ. CSLL. Subvenções para Investimento. A jurisprudência do CARF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo/SP, n. 242, pp. 34-54, 2015.
- CAMARGO, D. de M.; GOMES, A.; LAMEU, M. A.; OLIVEIRA, M. G. de; FURTADO, A. G.; LIMA, I. G. Ativo Imobilizado segundo as normas IFRS. **UNISEPE – Revistas Eletrônicas**, 2015.
- CARVALHO, O. S. de; MARTINELLI, L. F. dos S. A Lei Complementar N° 160/2017 e seus reflexos nas Administrações Tributárias Estaduais: Será mesmo o fim da Guerra Fiscal? **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários: Racionalização do Sistema Tributário**. São Paulo/SP, pp. 945-963, junho de 2018.
- CHADDAD, F. **Economia e organização da Agricultura Brasileira**. 1.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

FRANCO, B. **A Subvenção de ICMS Após o Advento da Lei Complementar nº 160, de 7 de Agosto de 2017, e Suas Implicações no Âmbito dos Tributos Federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.** Insper, 2019. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/entities/publication/a322c361-1d0c-4c2d-8b4d-b2ef4321fbcd>. Acesso em: 01 de março de 2024.

GIL, A. C. et al. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, R. S.; NASCIMENTO, G. G.; WILBERT, M. Os efeitos da subvenção governamental frente à elisão fiscal e a geração de riqueza. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, v. 15, n. 45, pp.34-48, 2016.

GUIMARÃES, P. P. R. S.; RIBEIRO, L. M. DE P; BRANDÃO, M. L.; ARAÚJO, U. P. Análise bibliométrica de pesquisas brasileiras sobre contabilidade e custos no agronegócio. **Custos e Agronegócio**, v. 15, n. 2, 305-327, 2019.

JUNIOR, J. J. M. J; KULITCH, J.; REBICK, R. A. O Confaz e a Edição de Convênios no Âmbito do ICMS: Limites à Legalidade e à Constitucionalidade. **Revista UniCuritiba**, Curitiba/PR, v. 2, n. 21, 2017.

KAVESKI, I. D. S.; CARPES, A.; KLANN, R. C.. Determinantes do Nível de Conformidade das Evidenciações Relativas ao CPC 27 em Empresas do Novo Mercado da BM&FBOVESPA. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, n. 41, 2015.

NOGUEIRA, C. A. S. **Tributação das Subvenções para Investimento.** Apresentação para CRC/PR, 23 de abril de 2024.

OLIVEIRA, R. F. de. **Curso de Direito Financeiro.** 8ª Edição. São Paulo/SP: Malheiros, 2019.

PAGLIUSO, S. R.; MARTINS, V. F.; PAGLIUSO, U. Deemed Cost: um estudo de caso em cooperativa médica. **Revista Científica Interdisciplinar**, v. 4, n. 13, Uberlândia/SP, 2016.

SEBRAE, **Planejamento Estratégico, Micro e Pequenas Empresas**, 15 de Agosto de 2016. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/bis/planejamentoestrategicoaplicadoaospequenosnegocios,d2cb26ad18353410VgnVCM1000003b74010aRCRD?origem=tema&codTema=9>. Acesso em: 02 de maio de 2024.

SCAFF, F. F. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual: Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil.** Belo Horizonte/MG: Fórum, 2018.

SILVA, M. D. R. da; LEITÃO, C. R. S. Environmental costs: an analysis of voluntary disclosure in Brazilian agribusiness companies listed on B3. **Custos e Agronegócio**, v. 15, n. 4, pp. 416-435, 2019.

STF, **Supremo Tribunal Federal. Processo: ADI nº 429/CE.** Julgado em 20/08/2014. Inteiro teor do acórdão. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065854>. Acesso em: 01 de março de 2024.

ZIMMER, L. D.; BILIBIO, J. P.; MICHELS, A. The financial and economic performance indexes of agribusiness companies listed in the B3 S.A. **Custos e Agronegócio**, v. 15, n. 2, pp. 405-438, 2019.