

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

**Subvenções Governamentais na Forma de Manutenção Incentivada de Créditos
Escriturais de ICMS nas Entradas de Mercadorias e sua Exclusão das Bases de Cálculo
do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – e da Contribuição Social sobre o Lucro
Líquido – CSLL**

Bruno Henrique Coutinho de Aguiar

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP
Orientadora Professora Elidie Palma Bifano

Versão de 16.10.2020

1. Tema, contexto e modelo de pesquisa predominante

A Constituição Federal ordena que o contribuinte do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS – estorne o crédito escritural do imposto sobre entradas de mercadorias submetidas a saídas subsequentes isentas ou não tributadas total ou parcialmente¹, o que acarreta aumento do custo contábil desses estoques nas demonstrações financeiras das empresas, uma vez que esse ICMS se caracteriza como um tributo não recuperável².

Em paralelo, os Estados da Federação, em situações especiais como aquelas relativas a compras destinadas a posterior saída em operações com produtos voltados a determinados usos, como é o caso de medicamentos e equipamentos médicos, entre outros, fazendo uso da prerrogativa conferida a eles pela Lei Complementar n. 24/75, concedem, excepcionalmente, crédito presumido de ICMS aos contribuintes desses mesmos segmentos, nos termos do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Trata-se de uma renúncia de receita do ente federativo, e não se confunde com o crédito comum e geral da não-cumulatividade do imposto. Contudo, o curioso, nesta situação, é que o crédito presumido soma valor idêntico ao ICMS destacado na nota fiscal de compra, cuja manutenção é vedada pela Constituição Federal. Esse crédito é objeto de registro na escrita fiscal do contribuinte.

A partir daí, o problema que se coloca e que será explorado nesta Pesquisa é saber a exata natureza jurídica desse crédito presumido de ICMS registrado na escrita fiscal do contribuinte como favor fiscal. Além disso, dado o fato de ser, em valores, idêntico ao crédito estornado na entrada, se deveria ser ou não ser tratado como um tributo recuperável para fins contábeis, sob uma visão estritamente econômica e diante da norma contida no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1). Atualmente, do ponto de vista prático, a maior parte das empresas brasileiras registra contabilmente o crédito presumido como tributo recuperável, tal

¹ Constituição Federal, art. 155, § 2º, inc. II, alínea “b”

² Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), item 11.

como um crédito comum e geral da não-cumulatividade do ICMS, reduzindo o custo de aquisição dos estoques. De outro lado, poderiam estar deixando de reconhecer, contabilmente a subvenção governamental conforme Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1).

Como fruto deste estudo pretende-se criar fundamentos e argumentos para:

- (i) Do ponto de vista legal-tributário, enquadrar o crédito presumido como subvenção governamental, com todos os seus reflexos;
- (ii) Do ponto de vista contábil-tributário propor ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, em linha com seu Regimento Interno, a edição de uma Orientação CPC de caráter informativo, destinada a dar esclarecimentos sobre a adequada aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) em harmonia com o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), a fim de que o crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados não seja contabilizado como tributo recuperável redutor do custo de aquisição dos estoques da pessoa jurídica, mas seja contabilizado como subvenção governamental.

Essa proposição harmonizará o tratamento contábil adotado pelas empresas brasileiras para esse favor fiscal, uma vez que, atualmente, a maior parte do mercado não reconhece o crédito presumido de ICMS aqui debatido como subvenção governamental e, além disso, o trata como tributo recuperável a reduzir o custo de aquisição dos estoques.

A partir da harmonização nacional do tratamento tributário e contábil desse crédito presumido de ICMS, será garantida segurança jurídica às pessoas jurídicas para a exclusão dessa espécie de subvenção governamental das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, em consonância com o artigo 30 da Lei Federal n. 12.973/14, com as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 160/17.

Esta dissertação de mestrado profissional, a partir da metodologia de resolução de problema, inicialmente discorrerá sobre o contexto fático atual em que as empresas vem reconhecendo o crédito incentivado de ICMS em suas demonstrações contábeis, como comentado, o que tem o efeito colateral de aumentar a base de incidência do IRPJ e da CSLL, para, a seguir, explorar o cenário que nos permitiria contrapor esse procedimento contábil para assim melhores resultados, sob o enfoque contábil e tributário para o mercado, em geral.

Como proposta de resolução de problema, a Pesquisa buscará subsídios e elementos de ordem técnico-contábil e jurídica que possa amparar sugestão de emissão de uma Orientação CPC de caráter informativo, destinada a dar esclarecimentos sobre a adoção do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) em harmonia com o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1).

O efeito correlato dessa harmonização e unificação de tratamento contábil é a segurança jurídica conferida aos contribuintes para a exclusão dessas subvenções governamentais das

bases do IRPJ e da CSLL, a teor da permissão legal conferida pelo § 4º do art. 30 da Lei Federal n. 12.973, de 2014, incluído pelo artigo 9º da Lei Complementar n. 160, de 2017.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

(i) O ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias para produção ou revenda configura direito inalienável do contribuinte ao respectivo crédito da não-cumulatividade do imposto? Quais as condições e requisitos legais para apropriação desse crédito pelos contribuintes? Qual a posição atual dos Tribunais a respeito desse direito?

[além dos Manuais de ICMS dos Professores Roque Carraza e José Eduardo Soares de Melo, utilizarei dissertações e teses sobre o tema, além de importantes julgados do STJ e do STF sobre o tema]

(ii) Como os pronunciamentos contábeis e especialmente o Conselho Federal de Contabilidade tratam o ICMS destacado nas notas fiscais para efeitos de contabilização do custo dos estoques? Quando o ICMS destacado nas notas de aquisição é considerado tributo recuperável e quando é considerado tributo não recuperável?

[Me apoiarei em pareceres do Conselho Federal de Contabilidade, nos Pronunciamentos Técnicos CPC, nos Manuais de Contabilidade dos Professores Eliseu Martins e Sergio Iudicibus, além de dissertações e teses sobre o tema, bem como julgados do CARF, do STJ e do STF]

(iii) Como as companhias abertas declaram tais créditos de ICMS em suas demonstrações financeiras? Há divergências de tratamentos entre companhias abertas? Como os pareceres dos auditores independentes e a CVM tratam tais divergências?

[Desde 2018, as companhias vem ajustando suas demonstrações financeiras para tratar essa espécie de incentivo fiscal – manutenção de crédito de ICMS – como subvenções governamentais, mas ainda a maior parte do mercado trata como mera redução do custo de estoques, de forma que nos parece importante levantar o maior número de demonstrações financeiras publicadas para fins de benchmark]

(iv) Qual a natureza do crédito presumido conferido pelos Estados aos contribuintes que por darem saídas isentas são obrigados a estornar os créditos correspondentes?

(v) O § 4º do art. 30 da Lei Federal n. 12.973, de 2014, incluído pelo artigo 9º da Lei Complementar n. 160, de 2017, ao classificar como subvenção para investimento quaisquer incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, abrange o crédito presumido concedido nas condições acima descritas? Essa norma tributária tem caráter interpretativo ou constitutivo de direito? É aplicável retroativamente?

(vi) A partir do enquadramento legal do crédito incentivado de ICMS objeto desta dissertação como subvenção para investimento através de Lei Complementar n. 160/17, e

tendo em vista o quanto descrito nos atuais Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) e Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1), as empresas podem classificá-lo como subvenção para investimento? E como fica o tratamento do custo de aquisição dos estoques? Quais as partidas dobradas que dão lastros a esses lançamentos contábeis?

[Aqui também me apoiarei em pareceres do Conselho Federal de Contabilidade, nos Pronunciamentos Técnicos CPC, nos Manuais de Contabilidade dos Professores Eliseu Martins e Sergio Iudicibus, nos Manuais de ICMS dos Professores Roque Carraza e Jose Eduardo Soares de Melo, além de dissertações e teses sobre o tema, bem como julgados do CARF, do STJ e do STF]

(vii) A exclusão desse crédito incentivado de ICMS das bases de apuração do IRPJ e da CSLL é protegida pelo § 4º do art. 30 da Lei Federal n. 12.973, de 2014, incluído pelo artigo 9º da Lei Complementar n. 160, de 2017? As empresas que aproveitam esse crédito incentivado de ICMS poderão classificá-lo como subvenção para investimento e ter suas demonstrações contábeis validadas por seus contadores e/ou auditores independentes? Há riscos perante as autoridades reguladoras, especialmente o Conselho Federal de Contabilidade e a CVM? Quais os riscos e as penalidades?

(viii) A edição de uma OCPC de caráter informativo, destinada a dar esclarecimentos sobre a adequada adoção do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) em harmonia com o Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), a fim de que o crédito incentivado de ICMS concedido pelos Estados como favor fiscal nas situações excepcionais acima ilustradas não seja contabilizado como tributo recuperável redutor do custo de aquisição dos estoques da pessoa jurídica, mas seja contabilizado como subvenção governamental, produziria melhor padronização das demonstrações contábeis dessas empresas e conferiria a elas segurança jurídica ao evitar questionamentos das autoridades fiscais quanto à exclusão desse crédito incentivado das bases de incidência do IRPJ e da CSLL?

[Além das fontes já mencionadas acima, buscarei standards e normas de procedimento do IFRS que tratam da revisão de Pronunciamentos]

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

O tratamento fiscal das subvenções governamentais é tema já bastante discutido na doutrina e jurisprudência pátrias nas últimas décadas. Contudo, com a edição da Lei Complementar n. 160, de 2017, que alterou o conceito e definição legal dos incentivos fiscais de ICMS para tratá-los todos como subvenções para investimento, a despeito de quaisquer outros requisitos e condições de ordem prática-econômica, o tema proposto neste Projeto de Pesquisa ganhou novos contornos que merecem ser melhor explorados.

Portanto, nos afigura relevante desenvolver e explorar Pesquisa que colabore para esclarecer esse problema de ordem prática, a fim de propor a edição de uma OCPC que garanta maior segurança jurídica na adequação dos lançamentos contábeis dessas subvenções

governamentais e, de maneira correlata, permita às empresas recomporem as bases de incidências do IRPJ e da CSLL.

Não identificamos até o presente momento dissertações, teses, monografias ou textos mais robustos enfrentando essa problemática, apenas breves artigos em sites da Internet³, e o tema deste Projeto de Pesquisa ainda não foi enfrentado pelos Tribunais. Por se tratar de inovação legislativa recente (a Lei Complementar n. 160 entrou em vigor em 2017), acreditamos que as conclusões alcançadas nesse Projeto serão extremamente úteis e valiosas para as empresas que se beneficiam dessa espécie de crédito incentivado de ICMS.

Só no Estado de São Paulo há 173 espécies de isenções do imposto que são beneficiadas, economicamente, com a concessão do crédito escritural de ICMS das respectivas operações anteriores, enquanto outras 79 hipóteses de operações com redução de base de cálculo do imposto permitem a manutenção proporcional do crédito das respectivas entradas de insumos. Todas as demais unidades da Federação prescrevem normas semelhantes. A maior parte da economia se beneficia dessa espécie de incentivos de ICMS, tais como medicamentos, alimentos, bebidas, agronegócios, tecnologia, entre outros.

Assim, acreditamos que o impacto desta Pesquisa sobre a economia brasileira será relevante. Ainda que Propostas de Emendas Constitucionais, a teor das PEC 45 e 110, pretendam reformular o sistema tributário brasileiro para eliminar a figura do ICMS e substituí-lo pela figura de um imposto único sobre o consumo, tal como o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, a relevância e o impacto dessa Pesquisa serão perenes, uma vez que as empresas permanecerão dentro de um regime de transição de 5 a 10 anos entre o ICMS e IBS, além do fato de que essa Pesquisa subsidiará por certo a revisão de demonstrações contábeis e apurações fiscais das empresas em relação aos anos anteriores.

4. Familiaridade do pesquisador com o objeto da pesquisa

O Orientando é advogado tributarista em São Paulo e atua profissionalmente em temas complexos envolvendo a contabilização e seus reflexos dos tributos diretos, indiretos, tanto no consultivo como no contencioso tributário administrativo e judicial. Em seus 20 anos de atuação na seara tributária, assessorou projetos de implantação de parques industriais e centros de distribuição em Estados da Federação os quais envolvia, a concessão de incentivos fiscais de ICMS.

5. Bibliografia preliminar

Contabilidade introdutória : livro-texto / coordenação Sérgio de Iudícibus ; revisão Eliseu Martins ; Sérgio de Iudícibus ... [et al.] ; atualização Ana Carolina Marion Santos. 12. ed. São Paulo : Atlas, 2019. xviii, 250 p. : il.; gráfs.

³ <https://www.conjur.com.br/2020-jun-24/consultor-tributario-estorno-credito-icms-subsencoes-investimento>, acesso em 27.07.2020

Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades), 7ª Ed. rev. e atual. - Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke. -- Imprensa: São Paulo, Atlas, 2007. Descrição Física: 646 p. : il.

FERNANDES, Edison Carlos. Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil. São Paulo: Trevisan, 2015

GELBCKE, Ernesto Rubens e outros. Manual de contabilidade societária. 3a edição. São Paulo: Atlas, 2018

Martins, Eliseu. Análise avançada das demonstrações contábeis : uma abordagem crítica / Eliseu Martins, Josedilton Alves Diniz, Gilberto José Miranda. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2018. xxiv, 322 p.

Martins, Eliseu. Contabilidade de custos / Eliseu Martins. 11. ed. São Paulo : Atlas, 2018. 387 p. : il., gráfs

PEREIRA, Bartolomeu Miranda. Gestão de estoque em uma multinacional na Amazônia Ocidental: avaliação dos custos, processos relacionados e SIC conforme CPC 16R1. 2014. 124 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2014.

MCMANUS, Kieran John. IFRS. São Paulo: Quartier Latin, 2009

FIANI, Ronaldo. Economia da empresa. São Paulo: Saraiva, 2015. SUNDER, Shyam. Teoria da contabilidade e do controle. São Paulo: Atlas, 2014.

ORTS, Eric W. Shirking and sharking: a legal theory of the firm

SALOMÃO FILHO, Calixto. O novo direito societário. 5a edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Direito e Economia - os caminhos do debate

NAGEL, T. MURPHY, L. The Myth of Ownership

Direito tributário : política fiscal / Roberto França de Vasconcellos, coordenador ; Edison Carlos Fernandes ... [et al.]. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2016. 464 p. : il., gráfs

Bifano, Elidie Palma. A divulgação de negócios com reflexos tributários benéficos aos contribuintes / Elidie Palma Bifano, Bruno Fajersztajn. In: Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas, v. 9, n. 51, p. 5-25, jul./ago. 2015. Link: <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/100568>

Direito tributário : princípio da realização no imposto sobre a renda : estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira / coordenadores: Fernando Aurelio Zilveti,

Bruno Fajersztajn, Rodrigo Maito da Silveira ; autores: Luís Eduardo Schoueri ... [et al.]. São Paulo : IBDT, 2019. 479 p. : il.

Lei 12.973/14 : novo marco tributário : padrões internacionais de contabilidade / Marcelo Lima Vieira, Zabetta Macarini Carmignani, André Renato Bizarro: coordenadores. São Paulo : Quartier Latin, 2015. 276 p.

A Subvenção no Direito Administrativo Brasileiro – Rafael Valim – São Paulo - Editora Contracorrente, 2016

ICMS: teoria e prática, 13^a Ed. Revista e atualizada - José Eduardo Soares de Melo. - Imprensa: Porto Alegre, Livr. do Advogado, 2017. 446 p.

ICMS - Roque Antonio Carrazza. Imprensa: São Paulo, Malheiros, 2015. Descrição Física: 798 p.

Félix, Talita Pimenta. Subvenções tributárias: análises sintática, semântica e pragmática. 2019. 244 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

Crispim, Gilberto; Nonato Rodrigues, Raimundo. Subvenção Governamental sob a ótica do CPC 07: reconhecimento contábil após a Lei 11.638/2007 nas entidades privadas no Estado de Pernambuco. 2011. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

Bevilacqua, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimentos : tratamento fiscal após a edição da Lei complementar n. 160/2017 / Lucas Bevilacqua, Vanessa Marini Ceconello. In: Revista direito tributário atual, n. 41, p. 251-275 2019.

Campoi, José Carlos Sanches. Contabilidade tributária e planejamento fiscal aplicado à logística - o ICMS no transporte rodoviário de cargas: estudo das alternativas fiscais e contabilização - crédito outorgado versus crédito nas entradas de insumos - um estudo de caso no segmento de transporte rodoviário de valores. 2009. 137 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

A não incidência de ICMS sobre os valores recebidos pela distribuição de energia elétrica a título da subvenção econômica prevista na Lei n° 10.604/2002 / Rodrigo Brunelli Machado ... [et al.]. In: Direito tributário : estudos em homenagem aos 60 anos de Ulhôa Canto, Rezende e Guerra advogados. Rio de Janeiro : Forense, 2019, p. 201-214.

Ferreira, Ricardo J. Contabilidade geral e avançada : teoria e questões comentadas / Ricardo J. Ferreira. 1. ed. Rio de Janeiro : Ferreira, 2017. xxi, 1001 p.

