

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JAQUELINE APARECIDA SIZANOSKI

LEI COMPLEMENTAR Nº 160 DE 2017 E A TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS:
UM ESTUDO DE CASO

CURITIBA

2020

JAQUELINE APARECIDA SIZANOSKI

LEI COMPLEMENTAR Nº 160 DE 2017 E A TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS:
UM ESTUDO DE CASO

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

Orientador: Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

JAQUELINE APARECIDA SIZANOSKI

LEI COMPLEMENTAR Nº 160 DE 2017 E A TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS:
UM ESTUDO DE CASO

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Jeferson Teodoricz
Orientador – Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, UFPR

Prof(a). Dr(a)/Msc. _____
Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, UFPR

Prof(a). Dr(a)/Msc. _____
Departamento de Ciências Sociais Aplicadas, UFPR

Curitiba, _____, de _____ de 2020

RESUMO

A publicação da Lei Complementar nº 160/17 e do Convênio nº 190/17 tiveram um importante papel na chamada "Guerra Fiscal" ao regularizar a concessão dos benefícios de ICMS pelos Estados realizadas em desacordo com a Constituição. As alterações promovidas pela Lei Complementar podem ser aplicadas de forma retroativa e geraram outros efeitos tributários ao considerar os benefícios de ICMS como subvenções para investimento. Tal subvenção não é tributada para IRPJ e CSLL desde que cumpridos os requisitos determinados pela legislação: registrar os valores no patrimônio líquido da entidade como reserva de capital, que só poderão ser utilizados para aumento de capital ou absorção de prejuízos. Dessa forma, o presente estudo de caso avaliou o impacto da aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 em uma empresa do ramo alimentício entre 2014 e 2018, a fim de demonstrar o efeito não avaliado inicialmente para IRPJ e CSLL decorrente dos valores de dividendos distribuídos acima do saldo de lucros acumulados, o que pode caracterizar destinação diversa da subvenção para investimento e resultar em ajustes na base de cálculo dos tributos.

Palavras-chave: Lei Complementar nº 160/2017. Subvenção para Investimento. Reserva de Incentivos Fiscais. Dividendos. IRPJ. CSLL.

ABSTRACT

The publication of Complementary Law n° 160/17 and Agreement n° 190/17 had an important role on the “Fiscal War” to regularize the concession of ICMS benefits by states not in compliance with Brazilian Constitution. The changes made in Complementary Law can be applicable with retroactive effect and produced other tax effects by considering the ICMS benefits as investment subsidy. Such subsidy is not taxed to IRPJ and CSLL (corporate income tax) providing the legal requirements are compiled: record the values in net equity of the entity as capital reserve, that can only be used either to increase capital stock or absorb the loss. Therefore, the present case study described the impact of application of Complementary Law n° 160/2017 in a food sector company between 2014 and 2018, in order to demonstrate the effect not initially evaluated to IRPJ and CSLL resulting from dividend amount distributed above the retained earnings balance, that can characterize a diverse designation of investment subsidy and consequently result in adjustments in tax calculation basis.

Keywords: Complementary Law n° 160/2017. Investment subsidy. Tax Incentive Reserve. Dividends. Corporate income tax.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.....	31
TABELA 2 – DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS.....	31
TABELA 3 – INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS – CRÉDITO PRESUMIDO.....	32
TABELA 4 – CÁLCULO DO SALDO DA CONTA DE LUCROS ACUMULADOS.....	33
TABELA 5 – DISPONIBILIDADE DE LUCROS PARA DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS.....	33
TABELA 6 – CENÁRIO 1 - APURAÇÃO DE IRPJ E CSLL.....	34
TABELA 7 – CENÁRIO 2 - APURAÇÃO DE IRPJ E CSLL.....	35
TABELA 8 – IRPJ E CSLL A RECOLHER.....	35

LISTA DE SIGLAS

AGE - Assembleia Geral Extraordinária

AGO - Assembleia Geral Ordinária

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

COSIT – Coordenação-Geral de Tributação

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

RFB – Receita Federal do Brasil.

RIR – Regulamento de Imposto de Renda

RTT – Regime Tributário de Transição

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA.....	10
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 OBJETIVO GERAL	11
1.2.2 OBJETIVO ESPECÍFICO.....	11
1.3 JUSTIFICATIVA	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 CONCEITO DE SUBVENÇÃO.....	13
2.1.1 SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO	15
2.1.2 SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.....	16
2.2 GUERRA FISCAL E A LEI COMPLEMENTAR N°160/2017	19
2.3 DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS E A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS	25
3 METODOLOGIA	28
3.1 TIPO DE PESQUISA	28
3.2 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS.....	28
4 ESTUDO DE CASO	29
4.1 DESCRIÇÃO DO CASO	29
4.2 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS ASPECTOS OBSERVADOS	29
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS	38

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O ICMS é uma das maiores fontes de recursos dos Estados, também compete a eles instituir o imposto conforme o artigo 155 da Constituição Federal do Brasil.

A proliferação de políticas de incentivos fiscais como forma de reduzir a carga tributária de ICMS de determinados setores e atrair investimentos deu início à chamada “Guerra Fiscal” no Brasil. Assim grande parte dos benefícios concedidos de forma unilateral violaram a norma constitucional de que tais benefícios devem ser precedidos de deliberações de todos os Estados e do Distrito Federal e se tornaram mais um instrumento para promover o desenvolvimento regional.

A Lei Complementar n° 160 sancionada em 07 de agosto 2017, nesse sentido, deu um novo rumo às discussões sobre a concessão desses benefícios e aos processos administrativos e judiciais em andamento com a remissão dos créditos tributários em desacordo com a Constituição. Ainda, trouxe uma alteração significativa à Lei n° 12.973/2014 com a inclusão dos parágrafos 4° e 5° do artigo 30, ao caracterizar tais benefícios como subvenções para investimento também colocando fim em outra grande dúvida contábil-tributário: a classificação das subvenções como custeio ou investimento, já que do ponto fiscal há um grande impacto na tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), já que a subvenção para investimento não compõe a base de cálculo desses tributos. Enquanto a subvenção para investimentos tem como objetivo a expansão das atividades econômicas relevantes ao Estado, a subvenção para custeio faz contrapartida às despesas operacionais da empresa.

Uma das exigências para a não tributação das subvenções para investimentos, no lucro real, é a contabilização do benefício no patrimônio líquido da empresa como Reserva de Incentivos Fiscais, às quais poderão

ser utilizadas somente para absorção de prejuízos ou aumento do capital social, vedada a distribuição desses valores aos sócios.

Diante da possibilidade de retroatividade da Lei Complementar nº 160/2017, a aplicação do novo tratamento contábil-tributário em anos anteriores pode trazer impacto significativo no IRPJ e CSLL relacionado aos lucros já distribuídos. Desta forma o trabalho busca analisar a implementação da Lei Complementar nº 160/2017 em uma empresa de alimentos de Santa Catarina e os impactos gerados a partir da constituição da Reserva de Incentivos fiscais nos períodos em que houve distribuição de dividendos, assunto que não foi explorado pela entidade antes da implementação.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar um caso real de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 160, de 2017 e o impacto na distribuição de dividendos realizada nos períodos examinados, e legislação correlata.

1.2.2 Objetivo Específico

- Estabelecer o conceito de subvenção para custeio e subvenção para investimento e o tratamento do ponto de vista contábil e tributário.
- Analisar as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 160/2017 e pelo Convênio nº 190/2017 como possível solução para a chamada “Guerra Fiscal”.
- Examinar o impacto para IRPJ e CSLL da aplicação retroativa da norma em uma empresa com distribuição de

dividendos nos períodos de implementação dos conceitos trazidos pela Lei Complementar.

1.3 JUSTIFICATIVA

Os créditos tributários de ICMS foram por muito tempo protagonistas de discussões administrativas e judiciais devido aos inúmeros benefícios fiscais concedidos à revelia do CONFAZ. Mesmo com a publicação da Lei Complementar nº 160/2017 e Convênio nº 190/2017 como forma de sanar o vasto contencioso administrativo federal, novas questões surgiram sobre o impacto gerado em outros tributos, como nas apurações de IRPJ e CSLL.

Como o novo tratamento contábil-tributário, inclusive com efeito retroativo, os contribuintes devem avaliar com cautela a aplicação dos dispositivos e avaliar os riscos envolvidos.

Desta forma, o presente trabalho visa demonstrar um importante impacto identificado nas apurações de IRPJ e CSLL pela exclusão das subvenções de investimentos em períodos em que houve distribuição de dividendos, impedindo a constituição da totalidade da Reserva de Incentivos Fiscais, a qual constitui critério fundamental para a não tributação das subvenções para investimento. Essa análise demonstra que apesar da economia tributária gerada pela exclusão dos benefícios fiscais de ICMS na base de cálculo do imposto de renda das entidades, é necessária uma análise prévia de outras consequências, como a tributação dos dividendos excedentes verificado por ocasião da destinação da Reserva de Lucros para a Reserva de Incentivos Fiscais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONCEITO DE SUBVENÇÃO

Regida pela Lei 4.320, de 17 de março de 1964¹, que estabelece as normas gerais de Direito Financeiro, as subvenções são subsídios, pecuniários ou não, concedidos pelo Estado condicionados ao cumprimento de determinados requisitos, previamente acordados entre as partes, relacionados às atividades funcionais da entidade beneficiada.

O conceito é reafirmado no Pronunciamento Técnico CPC 07-R1 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, como se observa:

Subvenção governamental é 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. 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.

Visto que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, garantir o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades sociais e regionais conforme a Constituição Federal², as

¹ Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

² Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

subvenções constituem instrumento à disposição do Poder Público para fomentar determinadas atividades, operações ou empreendimentos, de forma a reduzir as disparidades regionais, dada a concentração de renda em determinados estados no Brasil. Calcini (CALCINI, 2015, p. 34-35 apud FRANCO, 2019, p. 14), em seu artigo sobre o tema sintetiza o conceito de subvenção como:

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 desenvolvimentista) 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,

Cumprir mencionar que as subvenções oferecidas pelo Poder Público ainda foram classificadas em subvenções para custeio e subvenções para investimento, tomando-se como padrão de análise, neste caso, o emprego (do incentivo) adotado pelo beneficiário. Em estudo sob a ótica tributária, assim comentou Reinaldo Pizolio (PIZOLIO, 2002, p.149):

As subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.

As subvenções para investimentos, por sua vez, caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial, ou ainda, por exemplo, para que desenvolva novas atividades econômicas.

Considerando este conceito, a legislação tributária trouxe diferentes formas de identificar a natureza de subvenção e, conseqüentemente, diferentes tratamentos tributários para tais naturezas, trazendo o conceito de “Subvenção para Custeio” e “Subvenção para Investimento”, conforme será analisado adiante.

2.1.1 Subvenções para custeio

As subvenções para custeio são benefícios ou auxílios financeiros concedidos às pessoas jurídicas para fazer face aos seus custos e despesas, muitas vezes superiores às receitas das operações, por esse motivo também conhecida como “Subvenção para Operação”. Tem a finalidade de auxiliar a pessoa jurídica a arcar com suas despesas operacionais, ou seja, na realização de seu objeto social.

Neste sentido, a Nota Explicativa da Instrução da Comissão de Valores Mobiliários - CVM 59/86 explicita que:

As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas).

A tributação da subvenção para custeio pelo IRPJ está regulamentada pelo artigo 44 da Lei nº 4.506/64, reproduzido no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018) em seu artigo 441, I, *in verbis*:

Art. 441. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais; (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV).

O artigo em tela, além de utilizar a expressão em carácter amplo e genérico não faz menção alguma quanto à tributação de subvenções para investimento, não sendo ilícito à fiscalização assim o fazer (DI GIOVANNI, 2012). No entanto, as subvenções para custeio, por não serem obrigatoriamente vinculadas a expansão das atividades ou investimento, os valores de tais incrementos, até a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, deveriam ser oferecidos à tributação do Imposto de Renda da

Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2.1.2 Subvenção para Investimento

Caracterizadas pela aplicação dos recursos recebidos para a implantação da empresa beneficiada, as subvenções para investimento têm como contrapartida a realização de investimentos em ativo fixo, a implementação, expansão ou modernização de empreendimento econômico com geração de novos empregos diretos e indiretos.

O Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 112/78 determina a existência de requisitos objetivos para o enquadramento de benefício fiscal em subvenção para investimento, conforme descritos a seguir:

- O ente que concede a subvenção deve ser necessariamente integrante do Poder Público;
- Que haja vinculação das verbas incentivadas à consecução de investimentos pela empresa beneficiária;
- Que o valor seja registrado diretamente no patrimônio líquido da empresa beneficiária, em conta de reserva de capital; e
- O valor incentivado possui restrições de uso, podendo apenas ser utilizado para absorver prejuízos ou integralizar capital social da empresa.

Ainda, o Parecer Normativo mencionado estabelece distinção entre as subvenções para custeio e as subvenções para investimento, onde fica claro que a segunda distingue-se pela finalidade de expansão das atividades econômicas relevantes para o Estado:

2.6 - Retomando o qualificativo da subvenção quanto à sua

natureza, o tributarista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, já distinguia as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO das SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Esta dicotomia, salvo melhor juízo, abriga sob o enfoque teleológico, todos os tipos de SUBVENÇÃO e veio a ser consagrada pelo D.L. 1.598/77. A SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO é uma SUBVENÇÃO corrente ou comum. Já a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é uma SUBVENÇÃO especial. Neste caso a utilização do adjetivo "corrente" no art. 44 da Lei 4.506/64 teve, apenas, a finalidade de destacar o caráter de normalidade próprio das subvenções para custeio ou operação.

(...)

2.12 - Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

A comprovação dos investimentos realizados é essencial à caracterização da subvenção para investimento, e faz-se extremamente necessário que os controles auxiliares demonstrem informações detalhadas e confiáveis, devendo ser mantidos à disposição dos Fiscos Estaduais e Federais como prova elucidadora de todas as exigências impostas por Lei e Atos Concessórios.

Ademais, a correta contabilização da subvenção para investimento também sustenta a devida classificação, conforme prevê decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

ACÓRDÃO N°. 1302-000-404 de 11 de novembro de 2010

3ª Câmara do CARF

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE. Se o contribuinte alega que os incentivos fiscais concedidos pelo Poder Público são, caracterizadamente, subvenções para investimentos, a ele incumbe aportar aos autos comprovação de que, uma vez contabilizados em conta representativa de reserva de capital, os recursos auferidos foram integralmente destinados à execução do projeto habilitado.

O tratamento tributário a ser dado às subvenções para investimento, para fins de cálculo de IRPJ e CSLL, possui previsão expressa na legislação. O Decreto Lei nº 1.598/77, em seu artigo 38, § 2º disciplina o reflexo, no Lucro Real, do reconhecimento de subvenções para investimento:

As subvenções para investimentos, 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:

a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (grifos nossos)

Tal disposição permaneceu vigente até 2007, com a adoção de novas normas contábeis estabelecidas pela Lei 11.638/07, a qual teve o objetivo de adaptar as regras contábeis para o padrão internacional. Com a referida Lei, as subvenções passaram a transitar pelo resultado, porém os valores subvencionados deveriam constituir uma Reserva de Incentivos Fiscais, no Patrimônio Líquido.

Responsável por instituir o RTT – Regime Tributário de Transição, a Lei nº 11.941/09 foi a responsável por atualizar a legislação com a previsão em seu art. 18 que as subvenções para investimento deveriam ser excluídas da parte A para fins de apuração do Lucro Real. Da mesma forma a Lei nº 12.973/14, regulamentada pela Instrução Normativa nº 1.515/14, em seu art. 58 dispõe que a modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis não tem implicação na apuração dos tributos federais, o que reforça a não tributação das subvenções para investimento que passaram a ser registradas como uma receita.

O artigo 198 da Instrução Normativa nº 1.700/17³, que revogou a Instrução Normativa 1.515/14, trouxe orientações adicionais, especialmente no que toca ao tratamento fiscal das subvenções para investimento:

Art. 198

(...)

§ 4º No caso de período de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o registro na reserva de incentivos fiscais deverá ser efetuado até 31 de dezembro do ano em curso.

§ 5º O valor que constituir exclusão na parte A do e-Lalur e do e-Lacs, em decorrência do disposto no caput, será controlado na parte B, para ser adicionado quando descumpridas as condições previstas neste artigo.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, que constituem receita da pessoa jurídica beneficiária.

§ 7º Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Desta forma, conforme exposto, os benefícios concedidos e classificados como subvenções para investimento apesar de representarem uma receita, não devem ser incluídas nas apurações de tributos federais, desde que atendam aos requisitos previstos na legislação.

2.2 GUERRA FISCAL E A LEI COMPLEMENTAR Nº160/2017

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – o ICMS, é uma das maiores fontes de recurso dos

³ E, no que se refere às subvenções para investimento, em seu artigo 198.

Estados. A Constituição Federal atribuiu, no art. 155, a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o imposto:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - 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;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Diante da desigualdade de desenvolvimento social e regional, o ICMS se tornou um instrumento de atratividade econômica por meio da concessão de incentivos fiscais visando obter investimentos dos diversos setores da economia, no entanto tais benefícios, concedidos unilateralmente pelos Estados, deram origem à chamada “guerra fiscal”. Destaca-se que a crescente concessão de benefícios mostrava-se em desacordo com a norma prevista no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, bem como nos artigos da Lei Complementar nº 24/1975:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

[...]

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

A ideia de discussão em um Conselho Nacional sobre política pública em tributo de competência estadual, visava, sobretudo, resguardar o pacto federativo, já que a concessão de quaisquer benefícios só poderia ocorrer com aprovação unânime de todos os membros do CONFAZ. (COLLICCHIO, 2018, p.13-14).

Com o objetivo de reduzir os problemas decorrentes da guerra fiscal, em 07 de agosto de 2017 foi publicada a Lei Complementar nº 160/2017, que delibera sobre a remissão dos créditos tributários instituídos por legislação estadual sem a aprovação do CONFAZ, bem como convalidar aqueles atualmente em vigor incluindo os § 4º e 5º ao art. 30⁴ da Lei nº 12.973/2014, como segue:

⁴ 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: (Vigência)

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1o Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2o As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1o ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

§ 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5o O disposto no § 4o deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017).

Assim, a Lei Complementar, além de possibilitar a devida regularização das concessões em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75, ainda eliminou a possibilidade de caracterização de subvenção para custeio, as quais era oferecidas à tributação de IRPJ e CSLL.

Ao reconhecer toda as subvenções, independente da forma como foi concedido, como subvenção para investimento vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos naquele artigo, a Lei Complementar afasta qualquer risco de questionamento por parte das autoridades fiscais quanto à não incidência de do IRPJ e CSLL sobre as receitas reconhecidas em razão dos incentivos fiscais de ICMS. (FRANCO, 2018, p.32)

No entanto, a Lei Complementar nº 160/2017 determina que a caracterização dos incentivos como subvenções para investimento é

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3o Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

possível desde que atendidas no mínimo as condicionantes constantes no art. 3 daquela norma, a saber:

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico. (...)

O Convênio ICMS nº 190/2017 foi o responsável por regulamentar a concessão dos benefícios fiscais pelos Estados, regulando a sistemática e fixando os prazos que recentemente foram atualizados pelo Convênio ICMS nº 91/20 diante da dificuldade de alguns Estados em proceder o depósito dos atos concessivos dos benefícios já concedidos.

Cláusula terceira A publicação no Diário Oficial do Estado ou do Distrito Federal da relação com a identificação de todos os atos normativos de que trata o inciso I do caput da cláusula segunda deve ser feita até as seguintes datas: (I) 31 de dezembro de 2020, para os atos vigentes em 8 de agosto de 2017; (II) 31 de dezembro de 2020, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

§ 1º O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no caput desta cláusula seja feita até 31 de outubro de 2019, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da identificação dos atos normativos objeto da solicitação, na forma do modelo constante no Anexo Único deste convênio.

Cláusula quarta O registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais, inclusive os correspondentes atos normativos, de que trata o inciso II do caput da cláusula segunda, devem ser feitas até as seguintes datas: (I) 31 de dezembro de 2020, para os atos vigentes em 8

de agosto de 2017; (II) 31 de dezembro de 2020, para os atos não vigentes em 8 de agosto de 2017.

§ 1º O CONFAZ pode, em casos específicos, observado o quórum de maioria simples, autorizar que o cumprimento da exigência prevista no *caput* desta cláusula seja feito após 31 de dezembro de 2020, devendo o pedido da unidade federada requerente se fazer acompanhar da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais

Além de remissão do passado, afastando assim a glosa de crédito de ICMS e regularização desses benefícios, a Lei Complementar nº 160/2017 também tem efeito retroativo à concessão do benefício, previsto no § 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014⁵ que abrange os processos ainda em curso.

Ainda sobre a retroatividade, a Lei Complementar tem caráter interpretativo, haja vista que a definição de subvenção para investimento já estava prevista em legislação anterior, sendo que a Lei Complementar não inaugurou novo conceito anteriormente previsto. Nesse sentido, vale citar o artigo 106, I do Código Tributário Nacional que disciplina a retroatividade da lei meramente interpretativa, conforme segue:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Desta forma, a Lei Complementar nº 160/2017 confere não só uma solução para os problemas do passado relacionados aos benefícios concedidos pelos Estados, como possibilita o alargamento da retroatividade do novo tratamento das subvenções para investimento para além dos processos em curso, conforme o parágrafo 5º acrescido à Lei nº 12.973/2014, desde que respeitado o prazo quinquenal.

⁵ Lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014.

Art. 30 [...]

§ 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 previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

2.3 DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS E A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS

A remuneração dos sócios por meio de dividendos é originada do lucro do exercício ou da reserva de lucros da entidade. A Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) dispõe que os acionistas votantes de uma sociedade anônima reunidos em Assembleia Geral Ordinária – AGO são soberanos para decidir a destinação dos lucros do exercício⁶.

A lei determina também que o estatuto deve estabelecer a parcela dos lucros que será paga aos acionistas, sendo no mínimo 25% do lucro líquido ajustado quando o estatuto é omissivo⁷. O lucro ajustado é o lucro líquido do exercício acrescido ou diminuído da constituição da reserva legal, constituição ou reversão da reserva para contingências e reserva de lucros a realizar quando não absorvida por prejuízos de períodos subsequentes. O pagamento dos dividendos também poderá ser limitado ao lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar, nos termos do art. 202 da Lei nº 6.404/76.

No Brasil os lucros ou dividendos pagos ou creditados com base nos resultados apurados a partir de janeiro de 1996 não ficarão sujeitos à

⁶ Lei nº 6.404/76

Art. 132. Anualmente, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver 1 (uma) assembleia-geral para:

- I - tomar as contas dos administradores, examinar, discutir e votar as demonstrações financeiras;
- II - deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos;
- III - eleger os administradores e os membros do conselho fiscal, quando for o caso;
- IV - aprovar a correção da expressão monetária do capital social

⁷ Lei nº 6.404/76

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

[...]

§ 2º Quando o estatuto for omissivo e a assembleia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior, de acordo com o art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Como já visto, as subvenções para investimento devem ser registradas no patrimônio líquido da entidade como uma reserva de capital, também chamada de reserva para incentivos fiscais, que poderão ser utilizadas somente para absorção de prejuízo ou aumento de capital social. O RIR 2018, em seu art. 523 determina que em caso de destinação diversa, as subvenções deverão ser tributadas, vejamos:

§ 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**, inclusive nas hipóteses de (Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, § 2º):

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, por meio da redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, por meio da redução do capital social, nos cinco anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com capitalização posterior do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Ocorre que na aplicação retroativa Lei Complementar nº 160/2017 as subvenções a serem excluídas podem resultar em um montante superior ao lucro líquido do exercício, neste caso a reserva de incentivos fiscais deverá ser constituída à medida em que forem apurados lucros nos períodos subsequentes, nos termos do § 3º do art. 523 do RIR/18. Outro impacto a ser analisado é o montante de dividendos distribuídos, pois se forem superiores ao valor da subvenção, caracterizam destinação diversa da reserva de incentivos fiscais, o que acarreta também na tributação da parcela destinada a esse fim, como se observa na Solução de Consulta COSIT nº 109/2017 reproduzida abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

EMENTA: SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. DESTINAÇÃO DE PARTE DA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS PARA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS. TRIBUTAÇÃO DA PARCELA DESTINADA.

As subvenções para investimento não serão computadas na determinação do lucro real, desde que sejam registradas em Reserva de Incentivos Fiscais que somente poderá ser utilizada para os fins de que trata o caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Em caso de destinação diversa da prevista nesse dispositivo, a parcela correspondente deverá ser tributada.

Uma das hipóteses de destinação da Reserva que implica na tributação das subvenções é a sua integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Dessa forma, caso a pessoa jurídica utilize parte das subvenções para investimento registradas em Reserva de Incentivos Fiscais para composição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, a parcela destinada a este fim deverá ser computada na determinação do lucro real.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30.

Ante o exposto, ao vislumbrar a possibilidade de aplicação dos efeitos da Lei complementar nº 160/2017 para os incentivos de ICMS que cumpram os requisitos estabelecidos por ela, se faz necessária a análise das distribuições de lucro que ocorreram nos períodos de aplicação, com o intuito de se certificar que o lucro líquido do período suporta os valores das distribuições realizadas, e comprovar devidamente que a subvenção não foi imputada ao dividendos obrigatórios.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

O trabalho em tela é um estudo de caso descritivo da aplicação retroativa da Lei Complementar nº 160/2017 em uma empresa do ramo alimentício, onde houve exclusão do valor do incentivo nos últimos 5 anos que resultaram em valores a recolher de IRPJ e CSLL.

Para Gil (2008, p.58) “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado”.

A pesquisa tem uma abordagem qualitativa onde foram explorados os conceitos contábeis e tributários das subvenções e as alterações legislativas que resultaram na publicação da Lei Complementar nº 160/2017.

A fim de evidenciar e ilustrar os cenários estudados, também foram utilizados aspectos quantitativos na análise dos dados contábeis e tributários da entidade em questão.

3.2 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

O trabalho foi desenvolvido por meio da análise da legislação aplicada às subvenções para investimento, as alterações adotadas a partir de 2017 e seus reflexos contábeis e tributários.

A entidade participante apresentada no estudo de caso foi selecionada devido à aplicação dos efeitos da Lei Complementar nº 160/2017 de forma retroativa a partir de 2014, da qual trata esse trabalho. O estudo de caso foi guiado pelo levantamento dos dados de 2014 a 2018, como balancete de verificação, razão analítico de contas contábeis, atas de distribuição de dividendos, apurações de IRPJ e CSLL e incentivos fiscais de ICMS utilizados no período analisado.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 DESCRIÇÃO DO CASO

A Fava Foods S.A – nome fictício designado para fins acadêmicos, é uma empresa do ramo alimentício do estado de Santa Catarina com mais de 50 anos no mercado, possui unidades de distribuição e beneficiamento, além de usina termoeétrica que garante a autossuficiência energética da companhia.

A Fava Foods é umas das mais importantes do ramo no país e conta com uma grande capacidade de produção, de mais de 50 mil toneladas por mês, além de uma grande capacidade de armazenagem dos produtos.

A companhia possui unidades em diversos estados no Brasil, e o seu ramo de atuação possui muitos incentivos fiscais por serem itens de primeira necessidade.

A entidade, ao analisar seus benefícios fiscais de ICMS, optou no ano de 2018 por adotar os efeitos da Lei Complementar n° 160/2017. Assim após uma análise minuciosa dos benefícios fiscais, decidiu por realizar a exclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo de IRPJ e CSLL desde 2014 caracterizadas como subvenções para investimento , recalculando estes tributos para avaliar os ganhos tributários.

4.2 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS ASPECTOS OBSERVADOS

Para iniciar a análise da implementação dos efeitos da Lei Complementar n° 160/2017, foram levantadas as informações contábeis de 2014 a 2018, assim, por meio dos balancetes analíticos de verificação anuais foi possível compilar as informações do patrimônio líquido da entidade, que já conta com alguns ajustes contábeis realizados após a aplicação do conceito de subvenção para investimento nos créditos presumidos de ICMS:

TABELA 1 – COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Em R\$ mil

Conta contábil	2014	2015	2016	2017	2018
Capital Social	790.620	790.620	790.620	790.620	790.620
Reserva de Capital - Correção Monetária	695	695	695	695	695
Reserva de Capital - Lucro da Exploração	7.970	13.332	17.087	48.821	61.579
Reservas De Incentivos Fiscais	16	16	16	81.624	112.147
Reserva de Lucros	12	12	12	12	12
Lucros/Prejuízos Acumulados	87.850	101.517	105.856	-	21.950
Ajustes de Avaliação Patrimonial	44.139	42.175	37.212	35.818	34.520
Total Patrimônio Líquido	931.302	948.367	951.498	957.589	1.021.523

Fonte: balancete de verificação da Fava Foods S.A. entre os anos de 2014 a 2018

Conforme os números informados, a companhia já possui parte de seu lucro destinado às reservas, entre elas Reservas de Capital, a Reserva de Lucros, a qual não sofreu variação ao longo desses períodos e a própria reserva de Incentivos Fiscais que já possuía saldo de R\$ 16.000 em 2014. Além disso, entre 2014 e 2017 há lucros acumulados que não foram destinados. Esses dados são relevantes pois nos permitem analisar a disponibilidade de recursos no patrimônio líquido da Fava Foods, que é utilizado para o cálculo das distribuições de lucro.

Por meio das atas da Assembleia Geral Extraordinária - AGE, foi identificado os seguintes saldos distribuídos, pagos ou antecipados, a título de dividendos:

TABELA 2 – DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Em R\$ mil

Ano	Valor
2014	2.300
2015	5.734
2016	10.051
2017	7.341
2018	8.660
Total	34.086

Fonte: Ata da Assembleia Geral Extraordinária

A fim de utilizar o benefício tributário da redução de IRPJ e CSLL por meio da exclusão de subvenção para investimento da base de cálculo retroativamente, a empresa analisou os créditos presumidos de ICMS

concedidos pelos diversos Estados da federação onde possui algum tipo de operação. Tais incentivos já estavam registrados em seu resultado como redução da despesa de ICMS, e por meio da retificação da ECF - Escrituração Contábil Fiscal, essas receitas contabilizadas foram excluídas na apuração de IRPJ e CSLL de cada competência reduzindo a base de cálculo desses tributos. Os montantes desses incentivos estão demonstrados na Tabela 3:

TABELA 3 – INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS – CRÉDITO PRESUMIDO

Em R\$ mil

Ano	Incentivo ICMS
2014	22.594
2015	31.590
2016	42.054
2017	30.910
2018	30.523

Fonte: Razão contábil da conta de ICMS incentivado

Para que o benefício utilizado seja devidamente enquadrado como subvenção para investimento, a legislação determina que seja constituída uma Reserva de Capital. Dois pontos merecem atenção: o valor não poderá integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios, e na impossibilidade de constituir todo o valor da reserva, esta deverá ocorrer à medida que seja apurado lucro nos períodos subsequentes.

Ao avaliar o patrimônio líquido da Fava Foods, conforme Tabela 1, é possível verificar não foi constituída a Reserva de Incentivos Fiscais até o ano de 2016, pois a entidade reabriu a contabilidade e registrou o efeito acumulado das reservas nos anos de 2017 e 2018, alterando suas demonstrações contábeis desse período. Porém, conforme Tabela 2, houve distribuição de lucros entre 2014 e 2018, e sem a devida destinação do valor da subvenção para investimentos da conta de lucros acumulados para a conta a Reserva de Incentivos Fiscais, não é possível concluir se houve impacto na base de dividendos e se há algum risco para entidade.

Para esse fim, utilizando razão contábil da conta de lucros acumulados e os valores do crédito presumido de ICMS demonstrados, foi calculado qual seria o saldo final dos lucros acumulados com a

transferência do saldo em cada competência para a constituição da Reserva de Incentivos Fiscais:

TABELA 4 – CÁLCULO DO SALDO DA CONTA DE LUCROS ACUMULADOS

Em R\$ mil

Ano	Lucros acumulados Saldo Inicial	Movimentação da conta	Subvenção	Lucros acumulados Saldo Final
2014	87.850	-	22.594	65.256
2015	65.256	13.668	31.590	47.334
2016	47.334	4.339	42.054	9.619
2017	9.619	-	30.910	(21.291)
2018	(21.291)	-	30.523	(51.814)

Fonte: Razão contábil da conta de lucros acumulados e de ICMS incentivado, elaboração da autora

Analisando as informações da Tabela 4, nota-se que a partir de 2017 não há lucros acumulados suficientes para destinação a conta específica de reserva de capital, para esse caso a norma permite que seja constituída à medida que seja apurado lucros nos períodos seguintes. Porém o questionamento levantado é: qual o impacto dos lucros acumulados em relação aos dividendos distribuídos? Para explorar essa questão demonstramos abaixo a relação entre a existência de lucros para distribuição e os valores pagos efetivamente:

TABELA 5 – DISPONIBILIDADE DE LUCROS PARA DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS

Em R\$ mil

Ano	Lucros acumulados	Dividendos	Excedente
2014	65.256	2.300	-
2015	47.334	5.734	-
2016	9.619	10.051	432
2017	(21.291)	7.341	7.341
2018	(51.814)	8.660	8.660

Fonte: Ata da Assembleia Geral Extraordinária e Tabela 4, elaboração da autora.

Com uma análise mais detalhada da adoção dos efeitos da Lei Complementar n°160/2017, demonstrada na Tabela 5, pode-se identificar que é fundamental avaliar se houve distribuição de lucros no período e se há a disponibilidade de recurso após a destinação para conta de Reserva

de Incentivos Fiscais. No caso da Fava Foods, ao adotar a exclusão das subvenções para investimento, esse aspecto não foi observado, o que resulta em valores de dividendos pagos acima dos lucros disponíveis nos anos de 2016 a 2018, caracterizando que a parcela excedente foi distribuída a partir dos valores subvencionados, descumprindo o requisito que garante a não tributação das subvenções de investimento de acordo com o § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014.

A fim de avaliar mais a fundo os impactos gerados por essa distribuição excedente, a Tabela 6 demonstra a apuração de IRPJ e CSLL de 2014 a 2018 realizada pela Fava Foods, as quais já possuem o impacto da exclusão da subvenção para investimento:

TABELA 6 – CENÁRIO 1 - APURAÇÃO DE IRPJ E CSLL

Em R\$ mil

	2014	2015	2016	2017	2018
Lucro antes dos impostos	(16.016)	27.904	42.744	(3.269)	85.184
Adições	52.781	18.731	61.102	101.880	27.507
Exclusões	(38.798)	(49.478)	(71.846)	(98.053)	(67.155)
Base de cálculo	(2.033)	(2.843)	32.000	557	45.536
Compensação	-	-	(5.874)	-	-
Lucro real	(2.033)	(2.843)	26.126	557	45.536
IRPJ	-	-	6.507	115	11.360
CSLL	-	-	2.351	50	4.098
Total	-	-	8.859	165	15.458

Fonte: Escrituração contábil fiscal, elaboração da autora

A entidade apresentou prejuízo fiscal nos anos de 2014 e 2015, o que não veda a exclusão da subvenção para investimento. Em 2016, ao apresentar base de cálculo positiva, foi compensado todo o prejuízo fiscal acumulado da Fava Foods, o qual é inferior ao limite de trinta por cento do lucro líquido ajustado⁸.

⁸ Decreto nº 9.580/2018

Art. 261. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração [...]

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Regulamento, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e os documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto no art. 514 ao art. 521 (Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 15, caput e parágrafo único) .

Para fins comparativos, foi reproduzida a apuração do mesmo período com a inclusão do saldo de subvenção distribuído aos sócios indicados na Tabela 5, a fim de identificar o impacto:

TABELA 7 – CENÁRIO 2 - APURAÇÃO DE IRPJ E CSLL

Em R\$ mil

	2014	2015	2016	2017	2018
Lucro antes dos impostos	(16.016)	27.904	42.744	(3.269)	85.184
Adições	52.781	18.731	61.102	101.880	27.507
Exclusões	(38.798)	(49.478)	(71.846)	(98.053)	(67.155)
Subvenção - destinação diversa	-	-	432	7.341	8.660
Base de cálculo	(2.033)	(2.843)	32.432	7.898	54.196
Compensação	-	-	(5.874)	-	-
Lucro real	(2.033)	(2.843)	26.558	7.898	54.196
IRPJ	-	-	6.616	1.951	13.525
CSLL	-	-	2.390	711	4.878
Total			9.006	2.661	18.403

Fonte: elaboração da autora

Há um significativo aumento dos tributos, principalmente em 2017 e 2018, dessa forma, os valores de IRPJ e CSLL a recolher estão resumidos abaixo:

TABELA 8 – IRPJ E CSLL A RECOLHER

Em R\$ mil

Comparativo IRPJ/CSLL	2016	2017	2018	Total
Cenário 1	8.859	165	15.458	24.482
Cenário 2	9.006	2.661	18.403	30.070
Total a recolher	147	2.496	2.944	5.587

Fonte: elaboração da autora

Visto isso, vislumbramos que mesmo com a oportunidade tributária decorrente da não tributação da subvenção para investimento, houve um impacto relevante nos tributos calculados sobre o lucro, lembrando que a diferença apurada deve ser recolhida com os devidos acréscimos legais de multa e juros.

Nos períodos em que a entidade apurou lucro real, de 2016 a 2018, a redução da base de cálculo de IRPJ e CSLL resultou em crédito tributário de recolhimento indevido ou a maior, que poderá ser compensado nos períodos seguintes com outros tributos federais. No entanto, desde o ano

de 2018, pela alteração da Lei nº 9.430/96, é vedada a compensação dos débitos relativos às estimativas mensais de IRPJ e CSLL com qualquer crédito administrado pela Receita Federal do Brasil⁹, logo, a diferença deverá ser desembolsada pela Fava Foods, gerando um impacto de mais de cinco milhões em seu fluxo de caixa.

⁹ Lei nº 9.430/96

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

IX - os débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados na forma do art. 2º desta Lei.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise apresentada por meio do estudo de caso buscou apresentar os impactos da aplicação retroativa dos efeitos da Lei Complementar n° 160/2017 em uma empresa do ramo alimentício do estado de Santa Catarina, a qual não previu quais seriam as possíveis implicações na constituição da Reserva para Incentivos Fiscais nos períodos em que houve distribuição de lucros aos sócios.

A Lei Complementar n° 160/2017 e o Convênio n° 190/2017 tiveram como objetivo sanar parte do vasto contencioso administrativo e judicial em relação ao ICMS, decorrentes da chamada “Guerra Fiscal”. Esse termo passou a ser utilizado para designar a proliferação de políticas de incentivos fiscais fornecidos pelos Estados no âmbito do ICMS, como forma de atrair investimentos privados e promover o desenvolvimento regional, sendo muitos deles de forma unilateral, ou seja, sem demandar a unanimidade dos Estados conforme determina a legislação.

Além da convalidação dos incentivos fiscais, a publicação da Lei Complementar n° 160/2017 também resultou em uma importante alteração contábil-tributária em relação à esses incentivos, alterando a Lei n° 12.973/2014 com a inclusão dos parágrafos 4° e 5° do artigo 30, a partir da qual os benefícios de ICMS concedidos pelos Estados passaram a ser considerados como subvenções para investimento, sendo que a legislação apresenta previsão expressa para a não tributação dessas subvenções para IRPJ e CSLL, inclusive com aplicação retroativa.

Para serem classificados como subvenções para investimentos, devem ainda ser cumpridos alguns outros requisitos como a constituição de uma Reserva para Incentivos Fiscais no patrimônio líquido, a qual poderá somente ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento de capital, vedada a restituição dos valores aos sócios ou composição da base de cálculo dos dividendos obrigatórios, sob pena de tributação dos valores devido à destinação diversa do valor subvencionado.

Ao vislumbrar essa oportunidade a empresa estudada, designada hipoteticamente como Fava Foods S.A., fez um intenso trabalho para identificação dos valores de crédito presumido de ICMS de 2014 a 2018 para a exclusão dessa subvenção da base de cálculo de IRPJ e CSLL em cada período, a fim de apurar crédito tributário de pagamento indevido ou a maior do IRPJ e CSLL anteriormente recolhidos.

Ao aplicar os efeitos da Lei Complementar, não foi constituída a devida Reserva para Incentivos Fiscais, a qual seria uma reclassificação do saldo da conta de lucros acumulados registrados no patrimônio líquido.

Por meio das análises realizadas, foi identificado que durante todos os anos ocorreram distribuição de dividendos. Ao calcular a destinação dos lucros para a conta de Reserva de Incentivos Fiscais de forma retroativa foi possível identificar que em 2016 os lucros acumulados são inferiores ao valor de dividendos creditados naquele ano, e a partir de 2017 não há lucros acumulados para destinar à conta de reserva. Os valores de dividendos que excedem os lucros acumulados após a constituição da reserva configuram um risco à empresa, já que são caracterizados como destinação diversa da subvenção para investimento, e devem ser imputados à base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Neste sentido, conclui-se que a aplicação dos efeitos da Lei Complementar nº 160/2017 como oportunidade tributária em relação à IRPJ e CSLL demanda uma vasta análise das operações realizadas nos períodos anteriores, visto que em situações como a relatada, poderá resultar em valores de tributos a pagar pela destinação diversa dos valores subvencionados nos casos de distribuição de lucros aos sócios, seja por pagamento de dividendos, ou redução de capital social realizada após a capitalização da reserva constituída.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 20 jun. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=38>>. Acesso em 20 jun. 2020.

FRANCO, Bruno, **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**. 2019. 46 p. Trabalho de Conclusão de Curso – INSPER, São Paulo, 2019.

PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 52, p.149, 2002.

BRASIL. **Lei nº 4.530, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em 21 jun. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 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. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm>. Acesso em 17 jun. 2020.

BEVILACQUA, Lucas; CECCONELLO, Vanessa Marini. A (in) segurança jurídica, incentivos fiscais de ICMS e a LC nº 160/2017. **FESDT–Fundação Escola Superior de Direito Tributário**, p. 141, 2019. Disponível em: <<https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/11/11-revista.pdf#page=143>>. Acesso em 17 jun. 2020.

DE SOUZA GONÇALVES, Rodrigo; DO NASCIMENTO, Geovanna Gonzaga; WILBERT, Marcelo Driemeyer. Os efeitos da subvenção governamental frente à elisão fiscal e a geração de riqueza. **Revista**

Catarinense da Ciência Contábil, v. 15, n. 45, p. 33-48, 2016. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2246>>. Acesso em 17 jun. 2020.

BRASIL. **Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59/86**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst059.html>>. Acesso em 21 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm>. Acesso em 17 jun.2020.

BRASIL. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm>. Acesso em 21 jun. 2020.

DI GIOVANNI, Ricardo Piza. Da Indevida cobrança de Imposto de Renda e CSLL sobre o ganho obtido com incentivos fiscais regionais (redução de ICMS) quando configurados como subvenção de investimentos. **FISCOSOFT**. 2012. Disponível em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_artigos_boletins&id_conteudo=274370>. Acesso em 21 jun. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 21 jun. 2020.

BRASIL. COORDENAÇÃO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO. **Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978**. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doc_3979631_PARECER_NORMATIVO_N_112_DE_29_DE_DEZEMBRO_DE_1978.aspx>. Acesso em 21 jun.2020.

BRASIL. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Jurisprudências/Acordãos. **Acórdão nº 1302-00.404 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/liStaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 22 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a Legislação sobre o imposto de renda. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598compilado.htm>. Acesso em 28 nov.2020.

BRASIL. **Lei nº 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 <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>. Acesso em 18 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em: 18 jun.2020

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em 02 nov. 2020.

COLLICCHIO, Fernanda Terra de Castro. **A segurança jurídica na remissão disposta na Lei Complementar nº 160 de 07 de agosto de 2017 como solução da guerra fiscal entre os estados no âmbito do ICMS.** 2018. P. 13-14. Dissertação (Mestrado) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2018.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Convênio nº 190, de 15 de dezembro de 2017.** Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17>. Acesso em 02 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em 18 de jun. 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.** Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268#1706802>>. Acesso em 18 de jun. 2020.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm>. Acesso em 20 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em 20 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Coordenação- Geral de Tributação – COSIT. **Solução de Consulta nº 109, de 03 de fevereiro de 2017.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80393>>. Acesso em 28 de nov. 2020.

GIL, Antônio Carlos. **Método e técnicas de pesquisa social**. 6° ed. São Paulo: Atlas S.A, 2008.

BRASIL. **Lei nº 9.440, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 20 nov. 2020.