

Dedutibilidade de estorno de crédito de compra no uso de créditos presumido / outorgado – o caso Kabum

Elias Cohen Júnior e Ivam Ricardo Peleias

Este artigo trata da dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL, do estorno dos créditos de ICMS, nos casos de opção por créditos presumidos/outorgados e da possível exclusão pelo líquido (outorgado menos estorno). Não adentraremos no mérito da exclusão dos créditos presumidos/outorgados, uma vez que o tema já foi superado em decisão do STJ (RESP nº 1.517.492-PR), em recurso repetitivo.

Em recente decisão o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (acórdão 1302-007.600), por voto de qualidade, decidiu que a KABUM poderia excluir o crédito presumido/outorgado **deduzido do estorno exigido pela Lei Estadual – ou seja, foi decidido que a exclusão da subvenção deveria ter sido feita pelo líquido (net).**

O voto vencido, da Conselheira Miriam Costa Faccin, entendeu, a nosso ver de forma acertada, que o estorno e o crédito presumido são coisas distintas. Assim, não há base legal para que a exclusão ocorra pelo valor líquido (*net*) ou ainda que a exclusão seja feita pelo total do outorgado e que a despesa do estorno seja adicionada – o que teria o mesmo efeito fiscal.

O caso da KABUM é análogo a outro estudado por Elias em 2021 (alvo de processo judicial), de uma empresa paulista do ramo têxtil. Por questão de conhecimento e aprofundamento, nas citações usaremos o caso do qual detemos maiores detalhes trazidos por Elias, mas a questão legal é idêntica¹: **Dedutibilidade do estorno nos casos de créditos presumidos/outorgados/exclusão pelo net para fins de cálculo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).**

1. FATOS

A contribuinte é pessoa jurídica de direito privado, optante pelo lucro real, que tem como objeto social, dentre outras atividades, indústria e comércio de confecções de roupas em geral, atividade de varejista e atacadista de artigos de vestuário.

Para os produtos por ela comercializados no ramo têxtil, o Estado de São Paulo, por meio do artigo 41, Anexo III, do RICMS/SP e Portaria CAT nº 35/2017, concede nas operações de saídas de mercadorias (produtos têxteis), beneficiadas pela redução de base de cálculo, a possibilidade de se creditar do imposto com base na aplicação do percentual de 9,7% sobre o valor da respectiva saída, após alteração pelo Decreto nº 65.255/2020 (percentual era de

¹ O caso Paulista goza do crédito outorgado do artigo 41, Anexo III, do RICMS/SP e Portaria CAT nº 35/2017. O caso KABUM goza do crédito presumido concedido pelo COMPETE/ES.

12% até 15/01/2021), crédito este denominado outorgado (sinônimo de crédito presumido):

Artigo 41 - (PRODUTOS TÊXTEIS) - O estabelecimento localizado neste Estado que realizar saída interna beneficiada com a redução da base de cálculo do imposto, nos termos e condições previstos no artigo 52 do Anexo II deste regulamento, poderá creditar-se de importância equivalente à aplicação do percentual de 9,7% (nove inteiros e sete décimos por cento) sobre o valor da referida saída (Convênio ICMS 190/17). (Redação dada ao "caput" do artigo pelo Decreto 65.255, de 15-10-2020, DOE 16-10-2020; efeitos a partir de 15 de janeiro de 2021)

§ 1º - O benefício previsto neste artigo condiciona-se a que a saída dos produtos seja tributada.

§ 2º - O crédito, nos termos deste artigo, deverá ser lançado no campo "Outros Créditos" do Livro Registro de Apuração do ICMS - RA/ICMS, com a expressão "Crédito Outorgado - artigo 41 do Anexo III do RICMS".

§ 3º - Não se comprehende na operação de saída referida neste artigo aquela cujos produtos ou outros deles resultantes sejam objeto de posterior retorno, real ou simbólico.

§ 4º - O crédito de que trata este artigo substitui o aproveitamento de quaisquer outros créditos. (g.n.)

Como se vê no § 4º do dispositivo, para aproveitamento do crédito outorgado, **o contribuinte não pode usar quaisquer outros créditos do imposto**. Ou seja, em uma operação normal sujeita ao ICMS (débito e crédito), o contribuinte se creditaria do ICMS destacado em documento fiscal na aquisição do produto (18% sobre o valor da compra) e debitaria o ICMS na saída do produto de seu estabelecimento (18% sobre o valor da venda).

Alternativamente a essa “operação normal” o contribuinte pode optar pelo uso do crédito outorgado e, ao realizar essa opção, OBRIGATORIAMENTE, “desiste” do crédito de 18% sobre o valor da compra (realizando o estorno). Neste caso, “ganha” crédito outorgado relativo a 9,7% sobre o valor da saída. Ressaltamos que a desistência não é uma opção, mas uma obrigação da Lei Paulista para que se possa usar o crédito outorgado.

Contabilmente, ao usar o benefício do crédito outorgado, a empresa registra i) despesa/custo no valor do crédito original (18% sobre o valor da compra) – aqui denominado ESTORNO – e ii) receita no valor correspondente a 9,7% sobre o valor da saída – aqui denominado CRÉDITO OUTORGADO/PRESUMIDO.

A questão aqui tratada é puramente a dedutibilidade do estorno da despesa/a exclusão pelo net (as Soluções de Consulta COSIT nºs 15/2020 e 55/2021 utilizam o termo dedutibilidade do estorno e a Solução de Consulta COSIT nº 12/2022 utiliza a expressão “exclusão pelo líquido/net”, mas se trata

apenas outra forma de realização do procedimento - com mesmo impacto contábil, fiscal e financeiro – como detalhamos adiante).

O caput do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 (um dos primeiros Regulamentos do Imposto de Renda – cuja redação se mantém) dispõe que o Lucro Real (base para IRPJ) consiste na equação:

Lucro líquido contábil antes do IRPJ/CSLL (+) adições (-) exclusões e compensações = Lucro Real/BCCSLL

Como regra, todas as despesas necessárias, usuais, comprovadas e não incorridas por mera liberalidade são consideradas dedutíveis, salvo aquelas em que a Lei expressamente faz vedação a dedutibilidade. Ocorre que as Soluções de Consulta COSIT nºs 55/2021 e 15/2020 tentaram criar a indedutibilidade do estorno via ato normativo inferior a Lei – o que fere o princípio da legalidade e da hierarquia das normas.

Ao verificar que a tentativa de indedutibilidade via Solução de Consulta seria facilmente desconsiderada nos tribunais administrativos/judiciais, no ano de 2022, o auditor fiscal exarou a Solução de Consulta COSIT nº 12, “mudando a indedutibilidade da despesa” para a limitação da exclusão da subvenção – que deveria se dar pelo valor líquido (total do crédito outorgado menos o estorno).

Numericamente, as três Soluções de Consulta trariam o mesmo resultado fiscal, contábil e financeiro, **mas estariam majorando indevidamente a carga tributária do contribuinte sem base legal.**

Para fins de facilitar a análise, cumpre transcrever as três Soluções de Consulta:

Solução de Consulta 12/2022

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CONCESSÃO INCONDICIONADA OU NÃO CONDICIONADA À IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES.

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

INCENTIVOS FISCAIS. ESTADO DE SÃO PAULO. BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 41 DO ANEXO III DO REGULAMENTO DO

ICMS/SP C/C PORTARIA CAT 35/2017. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CRÉDITO DE ICMS. ESTORNO.

Na hipótese em que a consulente demonstre o cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o montante a ser excluído para fins de apuração do lucro real equivale à diferença entre o "crédito outorgado" e o crédito "estornado", a que se referem os dispositivos da legislação estadual apontada.

A operacionalização conjunta e simultânea do benefício previsto no art. 41 do anexo III do RICMS/SP transforma o estorno e o crédito outorgado em crédito presumido. Por tal razão, o valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e operacionalmente estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real do período correspondente.

Na hipótese em que a administração tributária profira entendimento no sentido de que não há recebimento de crédito adicional, mas sim irrecuperabilidade do crédito estornado, este será dedutível para fins de apuração do lucro real, desde que reconhecida receita de subvenção no montante equivalente ao crédito outorgado.

Reforma a Solução de Consulta Cosit nº 15, de 18 de março de 2020.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020 E COSIT Nº 55, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160, de 2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 290, 301 e 302; Lei Complementar nº 87, de 1996, arts. 19 e 20 e Pronunciamento Técnicos CPC nº 16 (R1).

Solução de Consulta 55 de 2021

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. VALOR.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal e considerados subvenções para investimento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014,

poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Por força do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o valor a ser excluído para fins de determinação do lucro real equivale ao montante que deixa de ser devido em razão do recebimento da subvenção para investimento, caso ele tenha sido recebido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 145, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Lei Complementar nº 160, de 2017, arts. 9º e 10; Parecer Normativo Cosit nº 112, de 1978; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 198.

Solução de Consulta 15 de 2020

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. CRÉDITO DE ICMS. ESTORNO.

O valor correspondente ao crédito outorgado de ICMS pelo Estado de São Paulo, com base no art. 41 do Anexo III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 c/c a Portaria CAT nº 35, de 26 de maio de 2017, é uma receita que pode ser excluída da base de cálculo do IRPJ, por ser legalmente considerado uma subvenção para investimento, desde que observados os requisitos estabelecidos na legislação de regência.

O valor do crédito de ICMS tomado na entrada no insumo e estornado para obtenção da benesse fiscal não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real do período correspondente.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.973, de 2014, arts. 30 e 50; LC nº 160, de 2017, art. 10; Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 301 e 302; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 62, 68, 131 e 198; Parecer CST nº 112, de 1978 e Pronunciamentos Técnicos CPC nº 00 (R1) e 07 (R1).

Dos dispositivos legais citados pelas Soluções de Consulta, três são do Regulamento de Imposto de Renda (RIR) - 290, 301 e 302 - sendo que nenhum deles veta expressamente a dedutibilidade do estorno do crédito de ICMS de

operações normais. São apenas artigos genéricos sobre despesas dedutíveis e mencionando que os tributos recuperáveis não são dedutíveis.

Entendemos que aqui está o novo cerne da questão após a tentativa de mudança de posição da RFB. Ela (RFB) trata o ICMS estornado como tributo recuperável e, de fato, na maioria dos casos o ICMS da compra é um tributo recuperável, pois, quando o comprador vende a mercadoria, ocorre um encontro de contas entre ICMS da venda X ICMS da compra e o desembolso do tributo é feito pelo líquido.

Porém, não se pode afirmar como REGRA INQUESTIONÁVEL que o ICMS é um tributo recuperável. Isso porque, quando uma prestadora de serviço adquire um produto com ICMS para realização da sua atividade, ela considera o valor do ICMS no estoque/Custo, pois ela não é contribuinte de ICMS e não poderá restituir/compensar tal crédito.

É o que ocorre quando o contribuinte opta pelo crédito presumido/outorgado. **Neste caso, a legislação obriga o estorno do crédito da compra, ocasião em que passa a ser não recuperável e - pelos termos na legislação vigente – dedutível.** Transcrevemos os artigos citados nas Soluções de Consulta para melhor análise:

Art. 290. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º).

*§ único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida, de que trata o § 1º do art. 208, e o custo dos bens e dos serviços vendidos, de que trata a Subseção III desta Seção (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, **caput**, inciso II).*

(...)

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no art. 301 ;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, na manutenção e na guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 1º A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

§ 2º O disposto no inciso III ao inciso V do caput não alcança os encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil na pessoa jurídica arrendatária (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 3º).

§ 3º Na hipótese prevista no § 2º, a pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o encargo de depreciação, amortização ou exaustão for apropriado como custo de produção (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 4º).

§ 4º O disposto nos § 2º e § 3º também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial (Lei nº 12.973, de 2014, art. 49, caput, inciso II).

Apesar do cerne da questão aqui ser: i) a dedutibilidade da despesa – trazido nas Soluções de 2020 e 2021 e; ii) a exclusão de todo benefício outorgado/presumido pelo net, trazido pela Solução de 2022 – Para facilitar a consulta/compreensão, recordaremos o revogado artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, com a posterior inclusão do § 4º em 2017. Este foi o artigo em que o STJ avaliou em recurso repetitivo e concluiu que todos os créditos presumidos/outorgados de ICMS são subvenções de investimento, os quais podem ser excluídos. Apenas fizemos a transcrição pois, um dos argumentos

apresentados é que, se o legislador quisesse vedar a dedução do estorno do crédito poderia tê-lo feito diretamente neste artigo 30, mas não o fez.

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

(...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017).

A discussão aqui apresentada vale apenas para as apurações realizadas até 12/2023, uma vez que, a partir de 01/01/2024, com a revogação do artigo supra, as subvenções de investimento passaram a ser tributadas em troca de um crédito fiscal de menor valor (Lei nº 14.789, de 2023 – também questionada juridicamente sob pena de afronta ao pacto federativo)

2. DIREITO

2.1. NATUREZA DO CRÉDITO OUTORGADO DE ICMS CONCEDIDO PELO ESTADO DE SÃO PAULO – IDEM AO COMPETE/ES

O Estado de São Paulo, por meio de seu Regulamento do ICMS citado acima, prevê a concessão de crédito outorgado de ICMS calculado sobre o valor das vendas das operações de saídas de mercadorias (produtos têxteis), permitindo o crédito do imposto com base na aplicação do percentual de 9,7% sobre o valor das respectivas saídas.

Para uso do crédito outorgado, o contribuinte, **deve, obrigatoriamente** (estipulado claramente na Lei Paulista), **estornar os créditos de suas entradas do ICMS**.

Segue exemplo ilustrativo da aplicação do art. 41 do Anexo III do RICMS/SP c/c Portaria CAT 35/2017:

- A - Créditos do Imposto na entrada de insumos: R\$5.000.000,00
- B - Estorno proporcional: (R\$1.000.000,00)
- C - Crédito outorgado: R\$1.500.000,00
- D - Débito do Imposto na saída de mercadorias: (R\$2.000.000,00)

Saldo (A + C - B - D): R\$3.500.000,00

Diferença entre crédito outorgado e estorno proporcional (C - D): R\$500.000,00

No exemplo, o contribuinte deve excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor integral de crédito outorgado (R\$ 1.500.000,00) por se tratar de subvenção para investimento.

Segundo o entendimento das Soluções de Consulta de 2020 e 2021, o contribuinte deveria adicionar na determinação do lucro real/BCCSLL o valor dos créditos das entradas objeto de estorno (R\$ 1.000.000,00) – ou seja R\$ 1.500.000,00 - R\$ 1.000.000,00 = R\$ 500.000,00.

No caso da Solução de Consulta de 2022, a exclusão deveria ser de apenas de R\$ 500.000,00.

Como se vê, as três Soluções de Consulta levam ao mesmo impacto fiscal (IRPJ/CSLL), contábil e financeiro; porém, as três não possuem fundamentos para prosperar, como veremos adiante.

A Lei citada no item anterior fala em exclusão do crédito outorgado/presumido, (subvenções) mas em momento nenhum faz menção a descontar ou adicionar o estorno. Se o legislador quisesse reduzir o valor da exclusão teria feito de forma expressa no próprio artigo 30 da Lei, assim como fez com a exclusão.

A verdade é que estas Soluções de Consulta não representam nada mais do que a indignação da RFB com a perda do tema no STJ, na busca de minimizar o impacto de caixa a todo custo. Até hoje, a RFB tenta de todas as formas atrapalhar o contribuinte que usou o benefício de exclusão de subvenções (via Soluções de consulta, questionamentos via ECAC e autuações).

2.2 DESPESAS DEDUTÍVEIS PARA FINS DE LUCRO REAL E BCCSLL

Como já citado, no lucro real, as bases de IRPJ/CSLL são formadas por: o lucro contábil (antes do cômputo das despesas com IRPJ/CSLL) + adições – exclusões – compensações de prejuízos de períodos de anteriores.

As adições são despesas registradas na contabilidade, mas que, por determinação legal, são indedutíveis para fins de cálculo de IRPJ/CSLL. Em outras palavras: **a regra é que toda despesa necessária, usual e comprovada é dedutível. As indedutíveis são exceções, aquelas elencadas expressamente em nosso ordenamento jurídico pátrio.**

Ocorre que não há, na legislação brasileira, qualquer determinação no sentido de que o estorno de créditos tributário (ICMS no caso em tela) é indedutível. Assim, sob pena de ferir o princípio da legalidade, SIMPLES Soluções de Consulta NÃO PODERIAM determinar uma adição ou reduzir uma exclusão, majorando as bases de IRPJ/CSLL.

Vale lembrar que o princípio da legalidade, consolidado e de inquestionável aplicação para fins tributários, determina que a majoração de tributos (o que ocorre, dentre outros, diretamente pela majoração de bases – via criação/aumento de adição ou redução de exclusão, por exemplo) deve ser realizada exclusivamente por **LEI QUE A DETERMINE e NUNCA POR ATO DE**

FORÇA NORMATIVA INFERIOR, quiçá, por UMA SIMPLES SOLUÇÃO DE CONSULTA.

A Constituição Federal, norma de hierarquia máxima no território nacional rege esse princípio e em seu artigo 150, I, da CF, veda a instituição ou aumento de tributo senão por meio de Lei:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Em várias oportunidades, os Tribunais Regionais e o próprio STJ consagraram a princípio da legalidade tributária ao desconsiderar majorações feitas via Instruções Normativas e Soluções de Consulta (vide casos da Taxa SISCOMEX, limitação temporal de JCP, cálculo de transfer pricing, etc...).

O próprio Decreto nº 7.574/2011, que trata dos efeitos da Solução de Consulta, reconhece a sua ineficácia quando esta não trouxer elementos necessários para a sua solução. No caso, ausência de base legal para tratar o estorno do crédito do ICMS como indedutível:

Art. 94. Não produzirá qualquer efeito a consulta formulada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52):

(...)

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

Assim, fica ainda mais clara e absurda a tentativa de majoração de IRPJ/CSLL feita pela Solução de Consulta.

2.3 INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA)

As Soluções de Consultas de 2020 e 2021, justificam que a adição do valor dos créditos estornados das entradas do ICMS **deve ser realizada pois os impostos recuperáveis não integram o custo de aquisição** e, portanto, não são passíveis de dedução na determinação do lucro real.

De fato, a afirmação de que os impostos recuperáveis não são despesas dedutíveis para fins de IRPJ/CSLL está correta e pode ser concluída pela interpretação do artigo 301, do RIR (já transcrito) e de trecho do Pronunciamento Técnico CPC 16, *in verbis*:

Pronunciamento Técnico CPC 16:

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os

recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. (grifo nosso)

Tais dispositivos refletem a simples metodologia contábil do registro dos tributos recuperáveis, controlados em conta de ativo e sem qualquer impacto em resultado do exercício. Sem impacto em resultado do exercício, de fato, não há nem o que se falar em despesa dedutível ou indedutível porque os IMPOSTOS RECUPERÁVEIS sequer impactam o lucro contábil (ponto de partida de IRPJ/CSLL). Entretanto, o grande equívoco das Soluções de Consulta consistiu em considerar o ESTORNO EXIGIDO PELA LEGISLAÇÃO ESTADUAL como IMPOSTO RECUPERÁVEL.

Como demonstrado, para usar o crédito outorgado o contribuinte **DEVE** desistir do crédito original da entrada, ou seja, **não poderá usá-lo em nenhum instante do tempo. Assim, é cristalino e indubitável que a partir deste momento o crédito original da entrada (ESTORNADO) adquire status de NÃO RECUPERÁVEL**, o qual, é considerado dedutível pela legislação.

Ressaltamos que essa mudança de *status* de “tributo recuperável” para “não recuperável” em função da empresa optar por usar outra metodologia de crédito em nada altera o fato de o tributo ter se tornado não recuperável e, portanto, dedutível. E mais, se o legislador quisesse especificar sobre essa situação (que, obviamente, foi pensada na elaboração da norma) ele teria estipulado a indedutibilidade de forma expressa, mas não o fez.

O CARF, em duas outras oportunidades, já se deparou com a matéria análoga e, como não poderia deixar de ser, caminhou no sentido de validar o reconhecimento como custo de aquisição de mercadoria cujos créditos foram objeto de estorno, como se vê a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005

(...)

ICMS NÃO RECUPERÁVEL. INCLUSÃO NO CUSTO. LICITUDE.

A regra geral é que o ICMS recuperável na escrita fiscal não compõe o custo da mercadoria adquirida. No entanto, quando o produto adquirido for para consumo ou se tratar de vendas sem a incidência do ICMS, a aquisição da mercadoria com ICMS destacado deixará de ser recuperável uma vez que, ou não haverá saída de produtos ou esses produtos sairão do estabelecimento sem o destaque do imposto. Assim, é lícita a apropriação como custo dos créditos do imposto estornados pelo fisco estadual em razão da concessão de crédito presumido pelos Estados de origem das matérias-primas. (...) (grifamos)

(CARF. PA nº 15563.000136/2009-68. Nº Acórdão 1202-000.944. Dj. 18/03/2013)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007 Ementa:

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada na peça recursal.

ICMS NÃO RECUPERÁVEL. INCLUSÃO NO CUSTO. LICITUDE.

A regra geral é que o ICMS recuperável na escrita fiscal não compõe o custo da mercadoria adquirida. No entanto, quando o produto adquirido for para consumo ou se tratar de vendas sem a incidência do ICMS, a aquisição da mercadoria com ICMS destacado deixará de ser recuperável uma vez que, ou não haverá saída de produtos ou esses produtos sairão do estabelecimento sem o destaque do imposto. Assim, é lícita a apropriação como custo dos créditos do imposto estornados pelo fisco estadual em razão da concessão de crédito presumido pelos Estados de origem das matérias-primas. (...) (grifamos)

(CARF. PA nº 15563.000615/2009-84. Nº Acórdão 1802.001.678. Dj. 11/06/2013)

A própria Receita Federal, ao editar a Solução de Consulta Cosit nº 579/2017, reconhece que o imposto irrecuperável, como é o caso do crédito estornado, deve integrar o valor de aquisição do bem:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. IPI NÃO RECUPERÁVEL. CREDITAMENTO.

O IPI não recuperável integra o valor de aquisição de bens para efeito de cálculo do crédito da Cofins na sistemática não cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 3º, I.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. IPI NÃO RECUPERÁVEL. CREDITAMENTO.

O IPI não recuperável integra o valor de aquisições de bens para efeito de cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na sistemática não cumulativa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66º, § 3º. (grifamos)

Assim, resta claro que:

- i) Tributos não recuperáveis são considerados despesas dedutíveis para fins de IRPJ/CSLL e;
- ii) A opção pelo crédito outorgado/presumido altera a natureza do ICMS sobre as compras “de imposto recuperável” para “não recuperável” e, portanto, é plenamente dedutível para fins de cálculo de IRPJ/CSLL.

2.4 REGISTRO DO ESTORNO (DESPESA) POR LIBERALIDADE

A Solução de Consulta 15/2020 tentou enquadrar o estorno como despesa incorrida por mera liberalidade:

Dessa forma, a recuperação desse tributo não será feita por liberalidade da consulente que, visando à obtenção do crédito outorgado, estornará os créditos tomados na entrada dos insumos utilizados na produção das mercadorias abrangidas pelo incentivo, não se constituindo, assim, nos termos da legislação do IRPJ e da CSLL, como custo do produto produzido. (grifo nosso)

De fato, as despesas incorridas por mera liberalidade têm sua dedutibilidade vetada pela legislação vigente, mas é óbvio que esse estorno não se trata de mera liberalidade. Se, realmente, fosse livre escolha do contribuinte estornar ou não este crédito da compra, o contribuinte manteria o crédito da compra e ainda gozaria do crédito outorgado.

Porém, o Fisco Paulista não concede a liberalidade aos contribuintes quando o tema é o estorno – **o contribuinte que goza do crédito outorgado é obrigado a fazer o estorno. Trata-se de condição legal impositiva, um ônus, encargo, condição para gozo do crédito outorgado do ICMS. Isto é, para a contribuinte fazer jus ao crédito outorgado (subvenção para investimento), obrigatoriamente, deve estornar seus créditos de ICMS cujo custo foi assumido por ela quando da aquisição das mercadorias.**

Ora, é mais do que claro que a partir do momento em que o Fisco Paulista obriga o contribuinte a estornar seus créditos como condição do uso do crédito outorgado, o ESTORNO não pode ser caracterizado como mera liberalidade e, muito menos, como imposto recuperável – mais um erro técnico cometido na lamentável tentativa de majoração de tributos realizadas pela Solução de Consulta nº 15/2020.

2.5 CONSTITUIÇÃO DA RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS E NÃO DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO DECORRENTE DA EXCLUSÃO

O extinto artigo 30 da Lei 12.973/2014 colocava uma condição para a exclusão das subvenções para investimento, **no sentido de que a parcela do lucro que correspondesse ao crédito presumido/outorgado deveria ser segregada, em conta específica de reserva de incentivos fiscais** (no grupo de Patrimônio Líquido). Essa conta apenas poderia ser usada para i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou ii) aumento do capital social.

Havia ainda determinações específicas em outros normativos sobre a redução de capital nos próximos 5 anos e distribuição aos sócios, pois, a intenção do benefício era exatamente que a exclusão concedida fosse usada para reinvestimento da empresa e expansão dos negócios – impedindo a distribuição.

Novamente fica claro que o valor a ser excluído era o da subvenção e não o da subvenção menos o estorno (net) – como tentou impor a Solução de Consulta de 2022. Não faria sentido, o contribuinte estar impedido de distribuir um lucro maior do que aquele excluído das apurações de IRPJ/CSLL.

Neste item, novamente, vale citar que se o legislador quisesse delimitar a exclusão ao “valor do crédito presumido/outorgado reduzido pelo estorno” ele poderia tê-lo feito de forma expressa no extinto artigo 30 da Lei 12.973/2014, mas não o fez. Poderia ter colocado “as subvenções de investimentos menos as despesas de estorno de crédito de ICMS” ou ainda “as subvenções de investimentos reduzidas pelos registros a débitos dela decorrentes”. Entretanto, simplesmente citou que as subvenções de investimentos não seriam computadas no lucro real. Ou seja, não há base legal para reduzir a exclusão e nem para tornar a despesa indedutível.

2.6 PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA

Cabe dizer que não há o que se falar em benefício em dobro como argumento para defender a indedutibilidade da despesa ou a exclusão pelo net. Nosso ordenamento jurídico é pautado no princípio da **livre iniciativa e o livre exercício de atividades econômicas** – OU SEJA, o contribuinte pode estruturar seu negócio da forma que lhe for mais conveniente, desde que não haja vedação expressa.

Então, se a legislação me permite não tributar uma receita e ainda deduzir uma despesa, o que me impede? Nada (princípio da estrita legalidade)

Analogamente podemos usar casos de PIS/COFINS adquiridos de empresas optantes pelo Simples ou pelo lucro presumido, mas que são creditados a alíquota de 9,25% pelas compradoras optantes pelo lucro real. Uma empresa paga 3,65% e a outra credita 9,25%, o Fisco perde, mas a apropriação está permitida pela legislação.

Caso semelhante acontece com o IPI, onde, no RE 350.446, o relator(a): ministro Nelson Jobim, Tribunal Pleno, em julgado de 18/12/2002, DJ 06-06-2003, concluiu “se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexiste razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade” (). Ou seja, no caso do IPI, tanto o insumo adquirido com isenção, como o adquirido com alíquota zero são passíveis de crédito.

Repetimos a pergunta com outras palavras: **Em que parte do Regulamento de Imposto de Renda está escrito que o crédito presumido/outorgado apenas poderá ser excluído integralmente se a despesa correspondente adicionada? Simplesmente, não há!**

3. COMENTÁRIOS SOBRE O VOTO VENCEDOR DO CASO KABUM

O voto foi proferido pelo conselheiro Sérgio Magalhães Lima, relator designado. O conselheiro citou o extinto artigo 30, § 4º da Lei 12.973/14 justificando que a decisão do STJ não dispensa análise da efetividade econômica do benefício e que a ausência de exigência de prova da destinação da subvenção não impede o fisco de verificar a realidade do ganho econômico oriundo do incentivo.

Demonstrou a posição que vem sendo adotada pela DRJ e Soluções de Consulta sobre o tema, sem adentrar ao mérito de que as despesas do estorno e a receita do outorgado são coisas distintas. Afirmou que aplicação do princípio da realidade econômica e do pacto federativo, impedem que um incentivo fiscal estadual gere um efeito desproporcional na esfera federal.

Honestamente, não há fundamento conhecido sobre que esse princípio/regra de desproporcionalidade. Como dito acima, pela estrita legalidade, se a Lei não proíbe, é permitido.

O conselheiro destacou os seguintes termos:

A fim de ilustrar o raciocínio, considere-se o seguinte exemplo: a empresa vende um produto por R\$ 120,00, dos quais R\$ 100,00 correspondem à receita líquida e R\$ 20,00 ao ICMS. O custo de aquisição da mercadoria é de R\$ 60,00, valor que inclui R\$ 10,00 de ICMS recuperável. Com a concessão de crédito presumido de ICMS no montante de R\$ 20,00, a legislação estadual impõe o estorno do crédito original de R\$ 10,00. Esse estorno eleva o custo da mercadoria vendida e reduz o lucro bruto, ao passo que o crédito presumido de R\$ 20,00 é registrado como receita. Caso o contribuinte exclua integralmente os R\$ 20,00 do lucro real, neutraliza o efeito econômico positivo do incentivo e amplia indevidamente a exclusão fiscal, pois o lucro líquido efetivamente decorrente da subvenção corresponde, na prática, a apenas R\$ 10,00. Assim, o montante correto a ser excluído é de R\$

10,00, sob pena de se gerar benefício maior na esfera federal do que aquele concedido na esfera estadual, em afronta aos princípios da razoabilidade, da vedação ao enriquecimento sem causa e do equilíbrio federativo.

Com a devida vênia, o exemplo trouxe números de créditos normais, outorgados e do estorno para finalizar novamente e insistir no argumento, sem base legal, de que deve haver razoabilidade, vedação de enriquecimento sem causa e equilíbrio federativo.

A nosso ver, não há que se falar em enriquecimento ilícito do contribuinte neste caso – pois seu procedimento está respaldado na legislação vigente. Ao contrário, o que teríamos em caso de limitação da exclusão/indedutibilidade da despesa seria o enriquecimento sem causa do Erário e confisco, pois estaria exigindo tributo sem a devida base legal.

Não há como se exigir “que o contribuinte pague mais tributo” (adicionando a despesa ou excluindo menos receita) sob justificativa de impacto de caixa da União, razoabilidade ou equilíbrio federativo. Como dito certa vez por um juiz durante a pandemia, “o argumento de falta de caixa ou prejuízo a economia da empresa” não pode ser base para decisão jurídica.”

O JULGADOR DEVE JULGAR CONFORME O QUE ESTÁ NA LEI E NÃO CONFORME O QUE SERIA JUSTO AO SEU VER!

Não se pode permitir que qualquer ente político, mesmo no caso a União representada pelo agente fiscal do CARF, com base em percepções subjetivas de justiça ou equidade (como o suposto “equilíbrio federativo”) despreze comandos diretos de uma lei e passe reagir contrariamente às estipulações dos Estados.

Ao permitir que qualquer agente ou órgão unilateralmente, com base em interpretações de princípios abertos próprio, despreze as determinações legais que entende não aplicáveis teríamos um sistema legal estaria ruído e segurança jurídica zero das relações.

Ainda que, apenas por amor ao debate considerássemos essa suposta inconstitucionalidade, o STF, no RE 851.421 trouxe a necessidade de autotutela, ao dizer “**não haver fundamento jurídico que leve essa Corte a interferir na autonomia local dos Estados e do Distrito Federal**”.

Assim, decidiu que a resposta estatal a benefícios fiscais tidos por inconstitucionais não se dá por iniciativas unilaterais dos entes políticos de arrecadação, mas pelos instrumentos e devidos processos institucionais previstos no sistema legal. Ao se aplicar a situação aqui tratada, **haveria necessidade de afastamento da lei, por outra lei que a revogasse, ou por inconstitucionalidade declarada para que deixasse de segui-la licitamente e não por simples juízo de valor.**

No mais, o argumento de interpretação econômica não pode servir de pretexto para afastar o texto legal, pois não lhe é dado se sobrepor à lei, sob pena de

esvaziamento da legalidade, da segurança jurídica, da previsibilidade das relações e da própria confiança no ordenamento. Se assim fosse, (ótica meramente econômica), os contribuintes não teriam direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, sob a alegação de impacto negativo sobre o orçamento público e as contas da União. No entanto, reconhecida a ilegalidade ou a constitucionalidade da inclusão, o **direito do contribuinte se impõe, independentemente de considerações fiscais, econômicas ou orçamentárias**.

Assim, o mesmo raciocínio se aplica ao direito à exclusão integral das subvenções de investimento, dos créditos outorgados ou presumidos, que não pode ser negado por razões econômicas alheias ao texto legal. Por essa mesma razão, e por falta de base legal, não se pode exigir a adição (indedutibilidade) do estorno ou a exclusão da receita pelo *net*.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto podemos afirmar que a exclusão deve ser feita pelo valor total do crédito outorgado/presumido e que as despesas de estorno decorrente da utilização do benefício devem ser consideradas dedutíveis, pois:

- i) Segundo o conceito de custo de aquisição previsto no RIR/99, RIR/18, DL 1.598/77, bem como no CPC 16 e na própria SC COSIT nº 208/2015, tributos não recuperáveis devem compor o custo das mercadorias, reduzindo o lucro, e não são objeto de adição ao lucro real;
- ii) O estorno do crédito da aquisição normal não é uma liberalidade, mas uma obrigação para fruição do crédito presumido criado por lei Estadual;
- iii) O estorno é necessário, usual, comprovado e não possui base legal que impeça sua dedutibilidade;
- iv) A reserva de incentivo fiscal (criada para evitar a distribuição das subvenções) era feita pelo total do crédito presumido/outorgado e não pelo *net* – o que, claramente, indica que o benefício do contribuinte era o valor global concedido, sem qualquer redução. Ainda, se o legislador quisesse delimitar a exclusão ao “valor do crédito presumido/outorgado reduzido pelo estorno”, poderia tê-lo feito de forma expressa no extinto artigo 30 da Lei 12.973/2014, mas não o fez; e
- v) O contribuinte não é obrigado a fazer suas operações de forma a pagar mais tributos. Se é permitido usar o crédito outorgado (e excluí-lo) e deduzir a despesa do crédito da compra, não há razões para não o fazer. Vale dizer que há casos semelhantes em PIS/COFINS e IPI que permitem apropriação de créditos com alíquotas superiores às que foram pagas, ou seja, em certa operação, o Fisco sai perdendo. Não dá para ganhar sempre

e não há que se argumentar que essa operação feita pela KABUM e por este outro caso são inválidas pois causam “superbenefício” ao contribuinte.

Por fim, cabe destacar que essa não é apenas a nossa opinião, além dos demais conselheiros vencidos e da conselheira Miriam Costa Faccin (voto vencido), o Renomado Helenilson Cunha Pontes, advogado parecerista, livre-docente em Legislação Tributária pela USP e doutor em Direito Econômico e Financeiro pela mesma instituição, corroboram o mesmo entendimento.

<https://www.conjur.com.br/2020-jun-24/consultor-tributario-estorno-credito-icms-subvencoes-investimento/>