



Solução de Consulta nº 15 - Cosit

Data 18 de março de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

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).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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 da CSLL, 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 da CSLL. Assim, se este

valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do resultado ajustado 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, 69, 131 e 198; Parecer CST nº 112, de 1978 e Pronunciamentos Técnicos CPC nº 00 (R1) e 07 (R1).

Relatório

A consultante acima identificada formula consulta acerca de dúvida da interpretação da legislação tributária federal no que tange às repercussões, na base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de créditos de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) concedidos pelo Estado de São Paulo.

2. Afirma que atua no setor têxtil e sua matriz está localizada no Estado de São Paulo, sendo que, nos termos do art. 41 do Anexo III do Regulamento do ICMS/SP c/c Portaria CAT 35, de 2017 (ato regulamentar do Estado de São Paulo), o estabelecimento do setor têxtil lá localizado que realizar saídas internas (dentro do estado) de mercadorias poderá aproveitar crédito outorgado (presumido) de ICMS no percentual de 12% (doze por cento) sobre o valor destas operações.

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 12% (doze por cento) sobre o valor da referida saída. (Artigo acrescentado pelo Decreto 62.560, de 05-05-2017; DOE 06-05-2017)

3. Expõe que, em contrapartida ao direito de utilização do crédito outorgado, deverá estornar os créditos de ICMS tomados na entrada dos insumos utilizados na produção destas mercadorias abrangidas pelo regime de crédito outorgado (mercadoria que será objeto de venda no mercado interno do Estado de São Paulo).

4. Transcreve o método, previsto no art. 5º, inciso I, da Portaria CAT 35/2017, utilizado para apurar o valor a ser estornado do crédito de ICMS da seguinte forma:

Artigo 5º (...)

I - apurar o valor do crédito a ser estornado mediante a fórmula "E = (B/T) x C, onde:

a) "E" = valor do crédito a ser estornado;

b) "B" = média, dos últimos 12 meses, incluindo o da apuração, do valor total das saídas beneficiadas pelo artigo Y, observado o disposto no inciso II;

c) "T" = média, dos últimos 12 meses, incluindo o da apuração, do valor total das saídas realizadas, observado o disposto no inciso II;

d) "C" = valor do crédito escriturado no período de apuração;

II - não se compreendem nas saídas referidas nas alíneas "b" e "c" do inciso I, aquelas cujos produtos ou outros deles resultantes sejam objeto de posterior retorno, real ou simbólico.

5. A seguir, apresenta exemplo fictício 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

6. Assevera que:

6.1. Nos termos do art. 4º da Lei nº 11.945/2009, é expressamente prevista a isenção do IRPJ e da CSLL sobre o valor concedido a título de crédito outorgado de ICMS pelos estados a seus contribuintes;

6.2. O art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dispõe que benefícios fiscais concedidos pelos estados, como crédito outorgado, são considerados como subvenções para investimento;

6.3. Nos termos do art. 198 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 2017, as subvenções para investimento não deverão ser computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, atendidas as condições legais;

6.4. A premissa é de que cumpre os requisitos legais e infralegais para contabilização das subvenções para investimento;

6.5. O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é pacífico no sentido de que o crédito outorgado de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e

6.6. Não há dúvida de que as subvenções para investimento não são computadas na apuração do lucro real e do resultado ajustado, mas, que, a legislação federal não dispõe de forma clara o que ou qual o valor deve ser considerado como subvenção para investimento, possuindo, assim, dúvida na interpretação da legislação tributária federal acerca de qual o valor deve ser considerado a título de subvenção para investimento concedida pelo Estado de São Paulo para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

7. Com base no exposto, questiona:

1) Para fins de aplicação da legislação tributária federal, tomando o exemplo dado no detalhamento da questão, qual o valor deve ser considerado como subvenção de investimento pela consulente: o valor do crédito outorgado incidente nas operações internas de venda de mercadoria (R\$1.500.000) ou a diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00)?

2) Se o entendimento da questão "1" for que o valor do crédito outorgado (R\$1.500.000,00) é o valor a ser considerado como subvenção de investimento, nos termos da legislação do imposto de renda, qual o tratamento fiscal deve ser

dado à diferença entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00)?

3) Se a resposta da questão "1" for que o valor da diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00) é o valor a ser considerado como subvenção de investimento, nos termos da legislação do imposto de renda, qual o tratamento fiscal deve ser dado ao valor do crédito outorgado (R\$1.500.000,00)?

4) O valor do crédito outorgado (R\$1.500.000,00) deve ser adicionado ou excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL?

5) A diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consulente (R\$500.000,00) deve ser adicionado ou excluído na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL?

6) O valor do estorno do crédito na aquisição de insumos (tomando o exemplo dado no detalhamento da questão - R\$1.000.000,00) deve ser considerado como custo ou despesa operacional (imposto não recuperável), nos termos do art. 289, § 3º, do RIR/99?

8. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

9. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

10. Convém salientar ainda que o processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, atinentes a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte, não se prestando a verificar a exatidão dos fatos narrados e nem se constituindo em instrumento declaratório de nenhuma condição.

11. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

12. A questão em exame nesta consulta consiste, fundamentalmente, na determinação das repercussões tributárias advindas do recebimento de créditos outorgados de ICMS, incentivo concedido pelo Estado de São Paulo, com base no art. 41 do Anexo III do Regulamento do ICMS/SP, de 2000, 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.

I - Do Conceito e do Tratamento Contábil das Subvenções

13. O Pronunciamento Técnico CPC nº 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro expõe que *Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.*

14. É oportuno, neste momento, delimitar o que venha a ser subvenções. O Pronunciamento Técnico CPC nº 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais normatiza:

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.

(...)

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

(...)

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

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

(...)

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

15. No âmbito da legislação tributária, merece destaque o Parecer CST nº 112/78, publicado no Diário Oficial da União de 11 de janeiro de 1979, que traz esclarecimentos sobre o tema:

2.4 (...) A Ciência Contábil, por exemplo, tem condições de nos oferecer um conceito que possa abrigar toda a extensão atribuída às SUBVENÇÕES pelo texto legal, sob o ângulo da modificação produzida no patrimônio da empresa beneficiária. É o que fez o Parecer Normativo CST nº 142/73, ao incluir as SUBVENÇÕES como integrantes de recursos públicos ou privados não exigíveis. É esta uma caracterização, sem dúvida nenhuma, de natureza técnico-contábil. O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. Se preferirmos, contudo, um conceito jurídico, eis o que diz DE PLÁCIDO E SILVA, em seu Vocabulário Jurídico: "Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto." Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

(grifos não constam do original)

16. Por estes conceitos, uma subvenção caracteriza-se pelo recebimento de recursos, públicos ou privados, que enriquecem o patrimônio da empresa beneficiária sem existência de uma dívida ou obrigação, não importando, assim, na assunção de um passivo, isto é, há o auferimento de uma receita, que deve ser assim contabilizada.

II - Do Tratamento Tributário Aplicável às Subvenções

17. O tratamento tributário aplicável às subvenções está disposto da seguinte forma:

Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014

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:

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.

§ 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)

§ 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)

(...)

Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49. (Vigência)

.....
Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017

Art. 10. **O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.** (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

.....
Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017

Art. 198. 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,

reconhecidas no resultado com observância das normas contábeis, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que sejam registradas na reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, observado o disposto no seu art. 193, a qual somente poderá ser utilizada para:

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 prevista no 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:

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.

§ 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.

(...)

§ 8º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

(grifos e destaques não constam do original)

18. De acordo com a legislação de regência, temos que:

18.1. Existem dois tipos de subvenções para investimento, quais sejam, as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, inclusive quando concedidas por meio de isenções ou reduções de impostos, e os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal;

18.2. As subvenções para investimento recebidas, aqui também inclusos os incentivos relativos ao ICMS concedidos pelos estados e Distrito Federal, não serão computadas na determinação do lucro real e do resultado ajustado, desde que registradas em reserva de incentivos fiscais, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos e aumento do capital social, observadas os demais requisitos estabelecidos na lei;

18.3. Em caso de não cumprimento das regras determinadas, os recursos recebidos a título de subvenções para investimento serão tributados;

18.4. As normas acrescidas ao art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, pela Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, quais sejam, os parágrafos §§ 4º e 5º, têm, por força deste último, aplicabilidade retroativa que contempla inclusive os processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados, *ab ovo*, haja vista que quanto mais clara a expressão legal tanto mais recomendável se faz a interpretação literal da mesma, a fim de que sejam afastados desnecessários e indesejados embates compreensivos que podem dar azo a forças de pressão outras que não as originárias, e ainda geram insegurança jurídica e;

18.5. Este é o caso do texto do § 5º do art. 30 insculpido pela Lei Complementar nº 160, de 2017, um enunciado recente (2017) em linguagem jurídico-tributária hodierna e em que cada palavra empregada pelo autor está em perfeita conexão com tal linguagem técnica, razão pela qual o resultado da atividade interpretativa deve ser declaratório, a lei significando exatamente o que está escrito. Corrobora esta cognição o teor do art. 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, o qual determina que a nova norma alcança também os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual publicada até a data de início da produção de efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, ainda que concedidos em desacordo com o rito estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 1975, desde que sejam observadas as exigências de registro e depósito, na Secretaria Executiva do Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos incentivos/benefícios, a teor do versado no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 2017.

III - Do Tratamento Tributário Aplicável a Custos e às Despesas

19. As normas tributárias atinentes ao disciplinamento dos valores integrantes dos custos e das despesas dedutíveis prelecionam:

Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018

Custo de aquisição

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.

Custo de produção

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.

.....
Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017

Art. 131. As despesas realizadas com o pagamento de tributos são dedutíveis na determinação do lucro real e do resultado ajustado, segundo o regime de competência.

(...)

§ 4º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange os impostos e as contribuições incidentes sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto ou das contribuições.

[...]

Art. 68. Na determinação do lucro real serão dedutíveis somente as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º Consideram-se necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Art. 69. Serão indedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa.

[...]

Art. 62. Na determinação do lucro real e do resultado ajustado serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do IRPJ ou da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real ou do resultado ajustado; e

(grifos e destaques não constam do original)

19.1. No que diz respeito à determinação do custo, deve-se ter em vista que, nos impostos recuperáveis, estão incluídos os impostos que, de alguma forma, são resgatáveis pelo contribuinte por meio do sistema de créditos realizados em sua escrituração. Por outro lado, são considerados como impostos não recuperáveis aqueles em que a pessoa jurídica não possui formas de recuperar o valor por meio de creditamento nos livros fiscais pertinentes, sendo considerando como contribuinte de fato;

19.2. Quanto à dedutibilidade de tributos, esta apenas é possível nos casos em que a pessoa jurídica incorre em uma despesa com o pagamento daqueles, observado o regime de competência; e

19.3. Ademais, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, apenas são dedutíveis as despesas necessárias à consecução das atividades da companhia, devendo ser adicionados os custos, despesas e demais rubricas que foram deduzidos da apuração do lucro líquido e não são dedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IV - Do Caso Concreto

20. No caso em análise, após apresentar exemplo hipotético, a consultante questiona (i) qual o valor deve ser considerado como subvenção para investimento: o valor do crédito outorgado incidente nas operações internas de vendas de mercadoria (R\$1.500.000,00) ou a diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consultante (R\$500.000,00) e (ii) o tratamento tributário aplicável a cada uma dessas parcelas acima citadas e ao valor estornado (R\$1.000.000,00).

IV.1 - Da Receita de Subvenção

21. Com base no conceito apresentado nos itens 14 a 16 desta solução de consulta, a subvenção é um auxílio, recebimento de recursos, que enriquece o patrimônio do beneficiário e não gera a assunção de uma dívida ou obrigação, consubstanciando-se em uma receita que deve ser contabilizada assim que atendidos os requisitos para o seu reconhecimento. Por conseguinte, responde-se à consultante que o valor que deve ser considerado como subvenção para investimento recebida pelo Estado de São Paulo, atendidos os demais requisitos previstos na legislação, para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, é o valor total do crédito outorgado incidente nas operações internas de vendas de mercadorias, valor de R\$1.500.000,00 no exemplo fornecido.

21.1. Ademais, afasta-se a dúvida de que a diferença apurada entre o valor do crédito outorgado e o valor do estorno realizado pela consultante (R\$500.000,00) pudesse ser o valor a ser considerado com base na seguinte argumentação:

21.1.1 A disciplina contábil determina que a receita oriunda da subvenção recebida deve ser contabilizada pelo seu valor total assim que atendidos os requisitos para o seu reconhecimento, havendo uma confrontação com as despesas relacionadas à subvenção, ou seja, consoante o regime de competência, receitas e despesas serão reconhecidos e contrapostos ao longo do período correspondente à vigência da subvenção, não há que se falar em lançamento da receita de forma "líquida" ou compensada;

21.1.2 Não há, na legislação tributária, previsão de exclusão de pronto de parte desta receita, valor de R\$1.000.000,00 do exemplo.

22. Dessa forma, o valor do crédito outorgado incidente nas operações internas de vendas de mercadorias é uma receita que compõe a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, podendo, contudo, ser excluída, por ser legalmente considerada uma subvenção para investimento, se observados os requisitos estabelecidos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, regulamentado pelo art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

IV.2 - Do valor do crédito estornado

23. Na disciplina contábil, as despesas relacionadas à subvenção devem ser reconhecidas de acordo com o regime de competência e em consonância com a apuração sistemática da receita auferida, como ocorre, por exemplo, no caso em que há o recebimento do poder público de um ativo depreciable que será utilizado nas operações da companhia. Nesse caso, a despesa de depreciação e a receita serão reconhecidas na mesma proporção. Por outro lado, para que determinada despesa seja considerada dedutível para fins de apuração do lucro real e do resultado ajustado, aquela deve atender aos limitadores prescritos na norma fiscal.

23.1. Para que um imposto possa ser considerado como não recuperável e integrar o custo do produto produzido, a pessoa jurídica não deve possuir formas de recuperar o valor por meio de créditos. Verifica-se que, no caso em análise, o crédito de ICMS obtido em decorrência da compra de insumos era, a princípio, um imposto recuperável, deixando de o ser em virtude das regras previstas na legislação que rege a concessão da benesse fiscal pelo Estado de São Paulo. 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.

23.2. A dedutibilidade de tributos, por sua vez, é permitida quando a entidade incorre em uma despesa com o pagamento daqueles, o que não corresponde ao caso ora em voga.

23.3. Ademais, não há que se falar que os créditos estornados constituem-se em despesas necessárias ao desenvolvimento das atividades da organização, o que, mais uma vez, não satisfaz os requisitos estabelecidos na norma.

23.4. Em consequência do exposto, o valor do crédito da ICMS tomado na entrada no insumo e estornado para obtenção da benesse fiscal, R\$1.000.000,00 no exemplo

hipotético, não pode ser considerado como custo ou despesa para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real e do resultado ajustado do período correspondente.

IV.3 - Da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009

24. Por fim, informa-se a consulente que, as disposições contidas no art. 4º da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, citada na fundamentação legal, circunscrevem-se a situações em que os valores em espécie são pagos ou creditados *no âmbito de programas de concessão de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços.*

Conclusão

25 Com base no exposto, responde-se à consulente que:

25.1 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 das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ser legalmente considerado uma subvenção para investimento, se observados os requisitos estabelecidos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, regulamentado pelo art. 198 da IN RFB nº 1.700, de 2017.

25.2 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 das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, se este valor for deduzido na apuração do lucro líquido, deverá ser adicionado na determinação do lucro real e do resultado ajustado do período correspondente.

Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração do Coordenador-geral da Cosit

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit