



---

## Solução de Consulta nº 437 - Cosit

**Data** 18 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS - IRPJ.**

Ementa: INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PESSOA JURÍDICA INSTALADA NA ÁREA DA SUDENE. CRÉDITO IPI. PREJUÍZO FISCAL. CONDIÇÃO.

Diante da apuração de prejuízo fiscal, inexistente a possibilidade de utilização do benefício fiscal instituído pela Lei nº 6.542, de 1978.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, art. 1º Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, arts. 369, 547, 581, 582, 588 e 589; Portaria Interministerial MF/MTE nº 3.396, de 1978, item 2; Parecer Normativo CST nº 31, de 1980.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta que trate de fato definido em disposição literal de lei e disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da consulta.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 a 58. Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, IX.

## **Relatório**

A consulente formula consulta administrativa sobre a interpretação da legislação que disciplina o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

2. Informa exercer, dentre outras, as atividades de industrialização, comercialização, importação e exportação de máquinas, aparelhos e equipamentos para geração, transmissão, distribuição, medição e controle de energia e respectivos materiais e sistemas acessórios.

3. Em razão de sua atividade, está obrigada a apurar seu Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo regime do Lucro Real. Já em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), informa que seus produtos finais sofrem industrialização, pelo que se encontram no âmbito de incidência deste imposto, sendo dele contribuinte.
4. Segue, aduzindo que goza de incentivo de redução do IRPJ, prevista no art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963, na redação dada pelo art. 1º do Dec.-lei nº 1.564, de 1977, que respeita às pessoas jurídicas que atuam na área da SUDAM/SUDENE.
5. Aderiu ao PAT, de conformidade com os benefícios das Leis nº 6.321, de 1976, e nº 6.542, de 1978. Teria direito de deduzir as despesas comprovadamente incorridas no âmbito do Programa de seu lucro tributável. Ocorre que, revendo suas apurações, verificou que acumulou despesas com o PAT que não foram deduzidas da base de cálculo do seu IRPJ, por ter apurado prejuízos fiscais até então, nem foram utilizadas nas demais formas preconizadas pela legislação de regência. Esta teria instituído um regime diferenciado para aproveitamento dos incentivos por tais empresas, mais especificamente no art. 2º da Lei nº 6.542, de 1978.
6. A consultante resume o quadro legislativo da seguinte forma, para outorga de incentivos fiscais voltados para empresas que atuam na área da SUDENE, em relação ao PAT, requisitos que aduz cumprir: **(i)** direito à dedução, observados os limites previstos pelas Leis nº 6.321, de 1976, e nº 9.532, de 1997, que não pode exceder ao montante de 4% (quatro por cento), do IRPJ devido; **(ii)** direito de verter em crédito de IPI o benefício fiscal que não pode ser aproveitado, caso não tenha IRPJ a pagar, ou de registrar o excedente como crédito de IPI, caso o imposto devido não seja suficiente para absorver a totalidade do valor do benefício, na forma dos arts. 9º e 10 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 267, de 2002 e da Lei nº 6.542, de 1978.
7. Nesse caminhar, entende a consultante que o fato de não ter apurado lucro tributável não impede a fruição do incentivo, eis que tal lucro não figuraria entre os requisitos previstos na lei nº 6.542, de 1978, para utilização da benesse fiscal. Isso porque o IRPJ que seria devido caso não houvesse a isenção ou redução é considerado para efeito de cálculo do incentivo, mas não constituiria condição para usufruí-lo. Assim, entende que o benefício pode ser fruído pelas empresas que apuraram prejuízo fiscal, que é o seu caso. Corroboraria o seu argumento o item 2.1 da portaria Interministerial nº 3.396, de 1978.
8. Caracterizada a consultante e suas atividades, questiona, com base na legislação supracitada, se **(I)** a correta interpretação do disposto no art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963; nos arts. 1º e 2º da Lei nº 6.542, de 1978; no item 2.1 da Portaria Interministerial nº 3.396, de 1978; nos arts. 1º a 4º da IN SRF nº 50, de 1979; nos arts. 9º e 10 da IN SRF nº 267, de 2002; nos arts. 581 a 589 do Dec. nº 3.000, de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), permite que o contribuinte, diante de resultado negativo de IRPJ (prejuízo), usufrua do benefício fiscal do PAT ou impede tal fruição, ou, dito de outro modo, exige-se a ocorrência de lucro tributável como condição para o gozo do incentivo fiscal, ou autorizaria a fruição do benefício diante de prejuízo fiscal; **(II)** a dedução do benefício se opera sobre o lucro tributável, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976, ou diretamente sobre o IRPJ devido, como previsto no Dec. nº 78.676, de 1976; **(III)** em relação à parcela do incentivo que exceder a 4% (quatro por cento) do IRPJ, poderá a consultante deduzir do IPI apurado, mediante constituição de crédito em sua escrita; **(IV)** o período em que não apurar débito de IPI ou apurar montante inferior à totalidade do crédito oriundo do PAT, o montante excedente, a ser estornado da escrita do IPI, poderá ser objeto de restituição/ressarcimento; **(V)** considerando que a consultante a) apurou prejuízo fiscal no período, b) incorreu em despesas com o PAT, c) apurou

IPI a recolher no período e recolheu/compensou os valores efetivamente apurados e d) apenas observou a possibilidade da dedução do PAT com os débitos de IPI apurados posteriormente ao recolhimento/compensação de tais valores, poderá a consulente considerar o crédito do PAT em sua escrita de IPI retroativamente e considerar os montantes pagos/compensados a título de IPI no período pretérito como pagamento indevido ou a maior, para fins de compensação com outros tributos administrados pela RFB.

## Fundamentos

9. Primeiramente, no que se refere ao Programa de Alimentação do Trabalhador-PAT, diga-se que a Lei nº 6.321, de 1976, permitiu às pessoas jurídicas a dedução, do lucro tributável, do dobro das despesas realizadas em PAT, devendo ser atendido ulterior regramento do art. 5º da Lei nº 9.532, de 1997. A regulamentação encontra-se disposta nos arts. 369, 581 e 582 do RIR/99, de onde se extrai que o mecanismo do benefício permitiu a dedução das despesas de alimentação fornecidas pela pessoa jurídica na apuração do resultado tributável, e adicionalmente a dedução destes valores do imposto devido.

*RIR/99*

*“Art. 369. Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas de alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados, observado o disposto no inciso V do parágrafo único do art. 249 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 1º).*

*Parágrafo único. Quando a pessoa jurídica tiver programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, além da dedução como despesa de que trata este artigo, fará também jus ao benefício previsto no art. 581.*

(...)

*Art. 581. A pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período de apuração, em programas de alimentação do trabalhador, nos termos desta Seção (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, art. 1º).*

*Parágrafo único. As despesas de custeio admitidas na base de cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão-de-obra, encargos decorrentes de salários, asseio e os gastos de energia diretamente relacionados ao preparo e à distribuição das refeições.*

*Art. 582. A dedução está limitada a quatro por cento do imposto devido em cada período de apuração, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos dois anos-calendário subsequentes (Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).*

*Parágrafo único. O total da dedução deste artigo e a referida no inciso I do art. 504, não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido (Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, inciso I).*

9.1. Assim, como regra geral de tratamento das despesas de alimentação do trabalhador, aplicável às pessoas jurídicas tributadas pela sistemática do lucro real, tem-se a possibilidade de dedução das despesas na apuração do resultado tributável da pessoa jurídica e, caso a pessoa jurídica tenha projeto aprovado pelo Ministério do Trabalho, a faculdade de deduzir do imposto devido o valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, limitado à 4%.

10. Posteriormente à criação do benefício fiscal, a Lei nº 6.542, de 1978, facultou às pessoas jurídicas beneficiárias de isenção do IRPJ, nas áreas de atuação da SUDENE e da SUDAM (Dec.-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, art. 23, e Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, art. 13), a utilização, como crédito de IPI, do valor despendido em programas de formação profissional e alimentação do trabalhador, prevendo, ainda, em caso de impossibilidade de absorção dos créditos, o seu posterior ressarcimento. Os dispositivos regulamentares relacionados às pessoas jurídicas beneficiárias de isenção do IRPJ, nas áreas de atuação da SUDENE, que é o caso da consultante, que consolidam tais comandos legais, relevantes para esta consulta, seguem transcritos abaixo:

*RIR/99*

*Art. 546. As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, relativamente a instalação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o empreendimento entrar em fase de operação (Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, art. 13, Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, art. 1º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 1º, alínea "a", Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I, Lei nº 7.450, de 1985, art. 59, Decreto-Lei nº 2.454, de 19 de agosto de 1988, art. 1º, Lei nº 8.874, de 29 de abril de 1994, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º, § 1º).*

*§ 1º A fruição da isenção fica condicionada à observância, pela empresa beneficiária, dos dispositivos da legislação trabalhista e social e das normas de proteção e controle do meio ambiente, podendo a SUDENE, a qualquer tempo, verificar o cumprimento do disposto neste parágrafo.*

*§ 2º A SUDENE expedirá laudo constitutivo do benefício referido neste artigo (Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 3º, parágrafo único).*

*§ 3º Não se consideram empreendimentos novos, para efeito do benefício de que trata este artigo, os resultantes da alteração de razão ou de denominação social, transformação ou fusão de empresas existentes.*

*§ 4º Para os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998, nas condições deste artigo e demais normas pertinentes, as pessoas jurídicas pagarão o imposto e adicionais não restituíveis, sobre o lucro da exploração (art. 544), com as reduções a seguir indicadas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º):*

*I - setenta e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;*

*II - cinquenta por cento, a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;*

III - vinte e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 5º Fica extinto, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, o benefício fiscal de que trata este artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º, § 3º).

Art. 547. As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na SUDENE, relativamente a modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre os resultados adicionais por eles criados, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em fase de operação, segundo laudo constitutivo expedido pela SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art. 13, Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º, Decreto-Lei nº 2.454, de 1988, art. 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 59, e § 1º, Lei nº 8.874, de 1994, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º, § 1º).

§ 1º Os projetos de modernização, ampliação ou diversificação somente poderão ser contemplados com a isenção prevista neste artigo quando acarretarem, pelo menos, cinquenta por cento de aumento da capacidade instalada do respectivo empreendimento (Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º, § 1º).

§ 2º Na hipótese prevista no parágrafo anterior, a Secretaria Executiva da SUDENE expedirá laudo técnico atestando a equivalência percentual do acréscimo da capacidade instalada (Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º, § 2º).

§ 3º A isenção concedida para projetos de modernização, ampliação ou diversificação não atribui ou amplia benefícios a resultados correspondentes à produção anterior (Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º, § 3º).

§ 4º O lucro isento será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, de percentagem igual à relação, no mesmo período de apuração, entre a receita líquida de vendas da produção criada pelo projeto e o total da receita líquida de vendas do empreendimento (Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º, § 4º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 1º, alínea "a", e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 5º A fruição da isenção fica condicionada à observância, pela empresa beneficiária, dos dispositivos da legislação trabalhista e social e das normas de proteção e controle do meio ambiente, podendo a SUDENE, a qualquer tempo, verificar o cumprimento do disposto neste parágrafo.

§ 6º Para os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998, nas condições deste artigo e demais normas pertinentes, as pessoas jurídicas pagarão o imposto e adicionais não restituíveis, sobre o lucro da exploração (art. 544), com as reduções a seguir indicadas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º):

I - setenta e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II - cinquenta por cento, a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III - vinte e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 7º Fica extinto, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, o benefício fiscal de que trata este artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º, § 3º).

(...)

Art. 588. A pessoa jurídica beneficiada com isenção do imposto na forma dos arts. 546, 547, 554 ou 555 e que executar programa de alimentação do trabalhador, nos termos desta Seção, poderá utilizar o incentivo fiscal previsto no art. 581, calculado dentro dos limites fixados para as demais pessoas jurídicas, considerado o imposto que seria devido (art. 541) caso não houvesse a isenção (Lei nº 6.542, de 28 de junho de 1978, art. 1º).

Parágrafo único. A base de cálculo para o incentivo será o total dos dispêndios comprovadamente realizados em conformidade com projetos previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho (Lei nº 6.542, de 1978, art. 1º, parágrafo único).

Art. 589. A utilização do incentivo facultada no artigo anterior far-se-á mediante constituição de crédito para pagamento do imposto sobre produtos industrializados devido em razão das operações da pessoa jurídica (Lei nº 6.542, de 1978, art. 2º).

§ 1º Caso não haja possibilidade de aproveitamento do incentivo na forma deste artigo, a pessoa jurídica fará jus a ressarcimento da importância correspondente com recursos de dotação orçamentária própria do Ministério do Trabalho (Lei nº 6.542, de 1978, art. 2º, parágrafo único).

§ 2º Compete ao Ministro de Estado da Fazenda baixar as instruções necessárias para a execução do disposto nesta Subseção (Lei nº 6.542, de 1978, art. 3º).

Portaria Interministerial MF/MT nº 3.396, de 1978

“(…)

2. Os limites de dedução do Imposto de Renda previstos nas leis de regência dos incentivos mencionados no item 1 serão observados em função do imposto que seria devido, caso não houvesse a isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, e o respectivo valor será deduzido do que for devido pelas pessoas jurídicas beneficiárias.

2.1. Caso não haja Imposto de Renda ou, se houver, for insuficiente para absorver o valor dos incentivos, e se a pessoa jurídica for contribuinte do IPI, poderá lançar o valor correspondente a crédito desse imposto no mês em que se efetivar a apresentação da declaração de rendimentos correspondente ao período-base dos incentivos” (grifos não são do original).

10.1. A legislação superveniente alterou o disposto nos arts. 546 e 547 retro. Todavia, tal alteração se deu apenas no que releva para o caso vertente, no sentido de prorrogar os prazos de vigência do incentivo e de fixar o percentual de redução em somente uma alíquota, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento). É a redação do art. 1º da Medida Provisória (MP) nº 2.199-14, de 2001:

“Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 1º A fruição do benefício fiscal referido no caput deste artigo dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º-A. As pessoas jurídicas fabricantes de máquinas, equipamentos, instrumentos e dispositivos, baseados em tecnologia digital, voltados para o programa de inclusão digital com projeto aprovado nos termos do caput terão direito à isenção do imposto sobre a renda e do adicional, calculados com base no lucro da exploração. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 2º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no § 1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo.

§ 3º O prazo de fruição do benefício fiscal será de 10 (dez) anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição. (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

§ 3º-A. No caso de projeto de que trata o § 1º-A que já esteja sendo utilizado para o benefício fiscal nos termos do caput, o prazo de fruição passa a ser de 10 (dez) anos contado a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

(...)

§ 6º O disposto no caput não se aplica aos pleitos aprovados ou protocolizados no órgão competente e na forma da legislação anterior, até 24 de agosto de 2000, para os quais continuará a prevalecer a disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

(...)”

11. Da leitura dos dispositivos regulamentares, pode-se estabelecer um roteiro básico para que se usufrua dos benefícios fiscais relacionados ao PAT.

11.1. Recordando o texto do item 9 acima, a pessoa jurídica poderá (i) no cálculo do Lucro Real, deduzir as despesas, custos e encargos do PAT (art. 369, caput, do RIR/99), como despesa operacional, e, em seguida, (ii) deduzir do IRPJ devido uma parcela das despesas de custeio do PAT incorridas, observados os limites estipulados pela legislação, sem prejuízo da dedutibilidade mencionada na alínea anterior, se desenvolver seu PAT de acordo com as prescrições do Ministério do Trabalho e Emprego (arts. 369, parágrafo único, 581 e 582, do RIR/99).

12. Adicionalmente, para a pessoa jurídica que possuir estabelecimentos industriais ou agrícolas situados na área de atuação da SUDENE, que esteja no gozo de isenção do IRPJ, na forma dos arts. 546 e 547, do RIR/99, é permitida a utilização do crédito do benefício fiscal, calculado dentro dos limites fixados para as demais pessoas jurídicas, considerando o imposto que seria devido caso não houvesse a isenção, nos termos do art. 588 do RIR/99, cuja utilização se dará mediante constituição de crédito para pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

13. Assim, atendida essa segunda condição, de estar no gozo do benefício de IRPJ, além do direito assegurado pela primeira condição, poderá se valer do incentivo fiscal previsto nos arts. 581 e 582 do RIR/99, utilizando as regras seguintes na apuração do IRPJ: (i) no cálculo da dedução do IRPJ devido, considerados os limites fixados para as demais pessoas jurídicas, considerará o imposto que seria devido (art. 541 do RIR/99), caso não houvesse o benefício (art. 588 do RIR/99); (ii) se o IRPJ devido não for suficiente para absorver integralmente o valor do incentivo calculado, há a possibilidade de utilização subsidiária ao benefício, qual seja, possibilidade de creditamento da parcela para pagamento do IPI devido em razão de suas operações (art. 589, *caput* e § 2º do RIR/99, e subitem 2.1 da Portaria MF/MTE nº 3.396, de 1978); e (iii) por último, se a empresa demonstrar que o crédito do IPI não poderá ser absorvido durante o ano-calendário em andamento, restará ainda a possibilidade de ressarcimento em espécie (art. 589, § 1º, do RIR/99).

14. Adentrando nos questionamentos da consultante, a existência de apuração de “lucro tributável” como condição para fruição do referido incentivo, imposto pelos arts. 1º das Leis nº 6.297, de 1975, e nº 6.321, de 1976, já foi objeto de apreciação no Parecer Normativo CST nº 31, de 1980, *in verbis*:

*“EMENTA – O aproveitamento do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 6.542/78 somente é admissível em exercício financeiro em que a pessoa jurídica isenta, com fundamento no art. 13 da Lei 4.239/63, ou art. 23 do Decreto-Lei nº 756/69, haja apurado lucro tributável segundo a legislação do imposto sobre a renda, por ser este o pressuposto material indispensável ao cálculo do benefício.*

*1. A Lei nº. 6.542, de 28 de junho de 1978, estendeu o direito à utilização dos incentivos fiscais para Programa de Formação Profissional e de Alimentação do Trabalhador, criados pelas Leis nº. 6.297, de 15 de dezembro de 1975, e 6.321, de 14 de abril de 1976, às pessoas jurídicas que, na forma do art. 23 do Decreto-Lei nº. 756, de 11 de agosto de 1969, na redação dada pelo Decreto-Lei nº. 1.564, de 29 de julho de 1977, estejam beneficiadas com isenção do Imposto de Renda. Examina-se a possibilidade de aproveitamento desses benefícios, sob a forma de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou de ressarcimento em dinheiro, quando inexistir lucro tributável, quer em virtude de estar o empreendimento em fase pré-operacional, quer de apuração de resultado negativo.*

*2. Estabelece o art. 1º da referida Lei nº 6.542/78 que os incentivos previstos nas Leis nº 6.297/75 e 6.321/76 serão calculados dentro dos limites neles fixados, considerando o imposto que seria devido caso não houvesse a isenção, e em função dos dispêndios comprovadamente realizados em conformidade com projetos previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho. Seu art. 2º e respectivo parágrafo prevêm a utilização daqueles incentivos por meio da constituição de crédito para pagamento do IPI devido em razão das operações da pessoa jurídica ou, na sua impossibilidade, mediante ressarcimento com recursos de dotação orçamentária própria do Ministério do Trabalho.*

3. Sobressai do texto da legislação citada que o pressuposto básico para fixação do quantum daqueles incentivos - para ser aproveitado sob qualquer das modalidades previstas: 1) dedução do imposto de renda devido; 2) crédito do IPI; ou 3) ressarcimento em dinheiro - é a existência de um lucro tributável (real ou arbitrado), apurado com observância das normas da legislação do imposto sobre a renda e, para os efeitos da Lei nº 6.542, com a determinação "quantitativa do imposto que seria devido" caso não houvesse a isenção.

4. Depreende-se, pois, que a ausência daquele pressuposto impede a apuração do valor e, por conseqüência, a aproveitabilidade dos benefícios das Leis nºs 6.297, 6.321 e 6.542, ainda que se evidencie estarem atendidas todas as demais condições legais, inclusive execução de Programa previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho.

(...)” (grifou-se).

(...)”

15. Considerando o exposto acima, responde-se ao primeiro questionamento da consulente, afirmando que não há que se falar em fruição do benefício fiscal sob análise ante a ausência do pressuposto básico para o levantamento do valor do próprio benefício, assim, em face à apuração de prejuízo fiscal (falta de lucro tributável caso não houvesse o benefício fiscal para determinação quantitativa do imposto que seria devido), inexistente a possibilidade de utilização do benefício fiscal instituído pela Lei nº 6.542, de 1978.

16. Em relação ao quinto questionamento da consulente, sua resposta fica prejudicada dada a ausência do requisito essencial para fruição do benefício, conforme resposta ao questionamento I acima.

17. Em relação aos questionamentos II, III e IV, estes se referem à matéria já definida literalmente nas leis que dispõem sobre o benefício. É, portanto, **ineficaz** a consulta, no que se refere a esses questionamentos, por versar sobre fato já definido ou declarado em disposição literal de lei, de acordo com o art. 18, IX, da IN RFB nº 1.396, de 2013:

**Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:**

(...)

*IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;*

(...)

*(Sem grifos no original)*

18.1. Todavia, o conteúdo constante nos itens 11.1 e 13 respondem de maneira didática aos questionamentos da consulente **sem, contudo, atribuir-lhes os efeitos de solução de consulta.**

## Conclusão

19. À vista do exposto, responde-se à consulente que:

19.1. Diante da apuração de prejuízo fiscal (falta de lucro tributável para determinação quantitativa do imposto que seria devido caso não houvesse a o benefício fiscal de IRPJ), inexistente a possibilidade de utilização do benefício fiscal instituído pela Lei nº 6.542, de 1978;

19.2. É ineficaz a consulta que trate de fato definido em disposição literal de lei e disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta, consoante o art. 18, IX, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Assinado digitalmente.  
FABIO CEMBRANEL  
AFRFB - Chefe da Dirpj

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente.  
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit Substituta