



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	139 – COSIT
DATA	14 de julho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

INCENTIVOS FISCAIS. ÁREA DA SUDENE. DETERMINAÇÃO DA RECEITA. BENS PRODUZIDOS POR ESTABELECIMENTO BENEFICIADO PELO INCENTIVO FISCAL E VENDIDOS POR ESTABELECIMENTO NÃO BENEFICIADO.

Caso seja impossível enquadrar fatos disciplinados pelo caput do art. 63 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, nas hipóteses previstas nos incisos do § 1º do mesmo artigo, deve-se aplicar, por analogia, o inciso II do parágrafo único do art. 196 do Regulamento do IPI (Ripi/2010).

Para efeito de determinação da receita do estabelecimento beneficiado pelo incentivo fiscal previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, na hipótese de, cumulativamente, inexistir, para tais produtos, (i) preço de venda a consumidor e (ii) preço corrente no mercado atacadista na praça do estabelecimento beneficiado, o valor a ser atribuído aos produtos transferidos do estabelecimento beneficiado pelo incentivo fiscal para o estabelecimento não beneficiado corresponderá ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação.

Dispositivos Legais: CTN, art. 108, I; Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, art. 1º; Ripi/2010, art. 196, parágrafo único, II; Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, art. 63.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, atualmente disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e formalizada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como principal atividade a fabricação de linhas para costurar e bordar.

2. A consulente relata que possui um estabelecimento situado na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), cuja produção faz jus aos incentivos fiscais previstos no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, que autoriza as pessoas jurídicas beneficiadas a reduzirem 75% (setenta e cinco por cento) do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e adicionais calculados com base no lucro da exploração. Confira-se:

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 2023 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 do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do 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 13.799, de 2019)

(...)

3. Esclarece que, em vista do desenho de suas linhas de produção instaladas na área incentivada, que não comportam determinadas etapas produtivas, não raro, seu estabelecimento incentivado vê-se forçado a transferir parte dos produtos por ele fabricados para seu estabelecimento matriz, localizado fora da área abrangida pelo benefício fiscal em questão, para que este aplique sobre os referidos produtos industrialização complementar antes de comercializá-los.

4. Acrescenta que tal transferência para a matriz ocorre mesmo em relação aos demais produtos que não necessitam dessa industrialização complementar, na medida em que ela (a consulente) comercializa esses produtos no estado da matriz e em outros estados limítrofes.

5. Afirma que, dada a natureza de tais operações, as transferências em tela não ocorrem a título oneroso, e recorda que o art. 63 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, prevê que, nas operações de transferência em que *“o estabelecimento beneficiado, instalado na área de atuação das extintas Sudene e Sudam, comercialize seus produtos por meio de outro estabelecimento da mesma empresa localizado fora da área abrangida pelo benefício fiscal”, para efeito de determinação da receita do estabelecimento beneficiado pela isenção ou redução, o valor a ser atribuído ao produto transferido corresponderá: (i) ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente; ou (ii) a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no item (i), desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo”*.

6. Aduz que (destaques do original):

(...)

*De pronto, há que se destacar que (i) **a Consulente não realiza vendas para consumidor final**, e (ii) **todos os produtos objetos das transferências em questão são comercializados fora da região onde se localiza o estabelecimento xxxxxx da Consulente, estabelecimento este que realiza as operações de transferência**.*

*Em outras palavras, inexistente mercado local ou venda para consumidor final para os produtos industrializados no estabelecimento xxxxxx pois, repita-se, **tal estabelecimento não realiza operações com consumidores finais e não possui nenhum cliente localizado na região do xxxxxx.***

*Logo, em relação ao citado estabelecimento, **não existe preço corrente de tais produtos no mercado atacadista da praça do remetente** (não podendo ser aplicado, portanto, o inciso I, do § 1º, do art. 63 da IN SRF nº 267/2002), **sendo que também não existe preço de venda a consumidor para tais produtos** (não podendo ser aplicado, portanto, o inciso II, do § 1º, do art. 63 da IN SRF nº 267/2002), **sendo que o art. 63 da IN SRF nº 267/2002 não oferece nenhuma outra alternativa a tais valores.***

(...)

7. Observa que, ao tratar da determinação do Valor Tributável Mínimo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o art. 196 do Regulamento desse tributo (Ripi/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, prevê que, na hipótese de inexistência de preço corrente no mercado atacadista [da praça do estabelecimento remetente], tomar-se-á por base de cálculo do IPI, “no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado”.

8. Argumenta que, embora a Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, não preveja expressamente norma semelhante a essa, seria possível aplicá-la, por analogia, ao caso exposto na presente consulta.

9. Isso posto, indaga se, diante da impossibilidade de enquadrar o caso concreto relatado nas hipóteses previstas no art. 63 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, seria possível, para efeito de determinação da receita do seu estabelecimento beneficiado pela redução do Imposto sobre a Renda, recorrer à analogia com o disposto no inciso II do art. 196 do Ripi/2010 e atribuir ao produto transferido o valor correspondente ao “custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado”.

FUNDAMENTOS

10. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito

passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a um fato determinado.

11. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

12. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

13. Inicialmente, convém esclarecer que o inciso I do § 1º do art. 63 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, refere-se ao “preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente”, e não ao preço das vendas por atacado realizadas pelo remetente.

14. Dessa forma, para que o estabelecimento remetente não se enquadre na hipótese prevista nesse dispositivo legal, não basta que o referido estabelecimento se abstenha de vender seus produtos por atacado, como a consulente relata ser o seu caso, mas também é necessário que outros estabelecimentos de outras pessoas jurídicas, localizados na mesma praça, também se abstenham de vender por atacado os produtos em questão, de modo que não se possa falar em “preço corrente [do produto] no mercado atacadista da praça do remetente”.

15. Ao examinar situações semelhantes àquela apresentada no relato da consulente, a Receita Federal manifestou seu entendimento de que, nos referidos casos, diante da ausência de disposição expressa na legislação tributária, deveria ser aplicada a analogia prevista no inciso I do art. 108 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), de forma a possibilitar a integração da legislação do Imposto sobre a Renda com a legislação do IPI.

16. Nesse sentido, citam-se, exemplificativamente, os entendimentos expostos no Parecer CST/SIPR nº 1.631, de 27 de julho de 1984, e na Decisão SRRF02/Disit nº 42, de 24 de abril de 1992, mantida pelo Parecer Cosit/Ditir nº 265, de 9 de março de 1993, que dispõem:

Parecer CST/SIPR nº 1.631, de 1984

(...)

12. *Contudo, o fato de o estabelecimento matriz beneficiado com a isenção comercializar seus produtos através de filial instalada fora da área coberta pelo benefício, ou enviá-los para outro tipo de estabelecimento - depósito, p. ex.: - para de lá serem comercializados, não acarreta ipso facto a perda integral do benefício. A administração tributária, com intuito de conciliar a lei e os interesses dos contribuintes, tem admitido, em tais circunstâncias, a aplicação da regra do art. 454 do RIR/80, isto é,*

que se apurem, separadamente, os resultados obtidos nos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDAM (isentos) e dos situados fora dessa área (tributáveis).

12.1 - Sabendo, todavia, que a transferência de produtos de um estabelecimento para outro da mesma empresa não caracteriza uma operação de compra e venda, socorre-se da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (I.P.I.), para atribuir “valor comercial” aos produtos transferidos e assim, através da integração da norma tributária (C.T.N., art. 108, I), viabilizar a isenção. Manda, então, que se apliquem os artigos 64, inciso I, 68, inciso II combinado com 68, inciso I, alínea “a”, do Regulamento do I.P.I., aprovado pelo Decreto número 87.981, de 23.12.82. O que, em regra, vale dizer: será receita do estabelecimento beneficiado com isenção e, conseqüentemente, custo do não beneficiado, 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda do estabelecimento destinatário, se atacadista; ou 70% (setenta por cento) desse preço, se exclusivamente varejista.

(...)

Decisão SRRF02/Disit nº 42, de 1992

A isenção do imposto de renda prevista no artigo 450 do RIR/80 beneficia tão-somente os estabelecimentos instalados na área da SUDAM e, em consequência, as suas filiais localizadas fora do perímetro abrangido pela liberalidade não são alcançadas pelo incentivo, devendo apurar resultado separadamente. Uma vez que a transferência de produtos de um estabelecimento para outro, da mesma empresa, não caracteriza uma operação de compra e venda, o valor comercial atribuído aos produtos será obtido com base na legislação do IPI, através da integração da norma tributária (CTN, artigo 108, I), de sorte a viabilizar a isenção, consoante ensinamento contido no Parecer CST/SIPR Nº 1.631/84.

(...)

3. *Impõe-se que se informe, a priori, que a contribuinte louvou-se no Parecer CST/SIPR/Nº 1.631, de 27/07/84, para sugerir, segundo entende, as medidas aplicáveis à sua situação. Ressalte-se, contudo, que no seu caso, não se trata de um mero escritório de vendas (representação) incumbido de intermediar negócios (repassar pedidos à matriz), como no modelo alinhado no parecer comentado, mas de uma unidade econômica autônoma com prerrogativas de sua espécie, embora interligada à principal (matriz), o que, entretanto, não modifica o entendimento da questão.*

4. *Dessa feita, repisando o que consta da Inicial e à luz do julgado enfocado, o fato de o estabelecimento matriz beneficiado com a isenção comercializar seus produtos através de uma filial instalada fora da área de atuação da SUDAM, ou enviá-lo para outro tipo de estabelecimento - depósito, por exemplo -, para de lá serem*

comercializados, não acarreta a perda integral do benefício, permitindo à administração tributária que se aplique a regra do artigo 454 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80, que prevê a demonstração, em separado, das operações e resultados não alcançados pela redução ou isenção do imposto.

4.1 Dentro desse raciocínio, mutatis mutandis, na hipótese de uma pessoa jurídica manter atividades fora da área beneficiada pela liberalidade, deverá fazer registros contábeis específicos, de modo a apurar separadamente os respectivos custos, receitas e resultados, como preleciona o Parecer Normativo CST nº 513/71, ao analisar assunto análogo.

5. Assim, uma vez que a transferência de produtos de um estabelecimento para outro, da mesma empresa, não caracteriza uma operação de compra e venda, o valor comercial atribuído aos produtos será obtido com base no Decreto nº 87.981, datado de 23/12/82, que aprovou a vigente legislação do IPI, através da integração da norma tributária, na forma do art. 108, I, da Lei nº 5.172, de 25/10/66 (CTN), de sorte a viabilizar a isenção discutida.

5.1 Seguindo os rumos traçados no raciocínio precedente, poderá a postulante utilizar-se dos artigos 64, I, e 68, II, combinados com o artigo 68, inciso I, alínea a do RIPI, o que, em regra, vale dizer: será receita do estabelecimento beneficiado com isenção e, consequentemente, custo de venda do estabelecimento destinatário, setenta e cinco por cento (75%) do preço de venda do estabelecimento destinatário, se atacadista, ou setenta por cento (70%) desse preço, se exclusivamente varejista.

(...)

17. Importar anotar que as regras originárias do art. 450 do RIR/80, postas em consideração nos enxertos acima, tanto do Parecer CST/SIPR nº 1.631, de 27 de julho de 1984, quanto da Decisão SRRF02/Disit nº 42, de 24 de abril de 1992, estão consolidadas atualmente nos arts. 630 e 631 do RIR/2018, as quais requerem que as empresas demonstrem em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem com isenção ou redução do IRPJ na área de atuação da Sudene ou da Sudam. Confira-se:

Art. 630. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção e à redução de que trata esta Seção em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da Sudene (Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, art. 16, § 1º) .

Parágrafo único. Para fins do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas deverão demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da Sudene (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º) .

Art. 631. Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como prioritárias para o desenvolvimento regional, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os seus custos, as suas receitas e os seus resultados (Lei nº 4.239, de 1963, art. 16, § 2º) .

Parágrafo único. Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 554.

18. Nesse sentido, para efeito de determinação da receita do estabelecimento beneficiado pelo incentivo fiscal previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, na hipótese de, cumulativamente, inexistir, para tais produtos, (i) preço de venda a consumidor e (ii) preço corrente no mercado atacadista na praça do estabelecimento beneficiado, o valor a ser atribuído aos produtos transferidos do estabelecimento beneficiado pelo incentivo fiscal para o estabelecimento não beneficiado corresponderá ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação.

19. Por relevante, note-se que, no caso exposto pela consulente, em decorrência da integração das legislações do Imposto sobre a Renda e do IPI, aplicam-se as definições de *Estabelecimentos Varejistas e Atacadistas* aduzidas do art. 14 do Ripi/2010, inclusive para efeito de verificação da possibilidade de enquadramento da situação examinada no § 1º do art. 63 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002. O mencionado art. 14 do Ripi/2010 dispõe:

Estabelecimentos Atacadistas e Varejistas

Art. 14. Para os efeitos deste Regulamento, consideram-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, § 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1a):

I - estabelecimento comercial atacadista, o que efetuar vendas:

- a) de bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu próprio uso;*
- b) de bens de consumo, em quantidade superior àquela normalmente destinada a uso próprio do adquirente; e*
- c) a revendedores; e*

II - estabelecimento comercial varejista, o que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas.

CONCLUSÃO

20. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo ao consulente que, para efeito de determinação da receita do estabelecimento beneficiado pelo incentivo fiscal previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, na hipótese de, cumulativamente, inexistir, para tais produtos, (i) preço de venda a consumidor e (ii) preço corrente no mercado atacadista na praça do estabelecimento beneficiado, o valor a ser atribuído aos produtos transferidos do estabelecimento beneficiado pelo incentivo fiscal para o estabelecimento não beneficiado corresponderá ao custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06 - Substituta

De acordo. Encaminhe-se ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consultante.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit