



Solução de Consulta nº 77 - Cosit

Data 24 de maio de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

PARCELAMENTO. QUITAÇÃO ANTECIPADA. CESSÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. GANHO PATRIMONIAL.

O ganho patrimonial obtido pela cessionária na aquisição de prejuízos fiscais e/ou de bases de cálculo negativas da CSLL, por meio de doação ou de venda com deságio, para utilização na quitação antecipada do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, nos termos do art. 33 da Lei nº 13.043, de 2014, é tributável pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 43; Lei nº 9.065, de 1995, art. 15; Lei nº 12.973, de 2014, art. 43; Lei nº 11.941, de 2009, art. 1º, caput e § 7º e art. 4º, parágrafo único; Lei nº 12.996, de 2014, art. 2º, caput e § 7º; Lei nº 13.043, de 2014, art. 33, § 1º, Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, art. 27; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2, de 2011, arts. 5º e 8º; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 2014, art. 5º, §§ 1º e 4º; SC Cosit nº 21, de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

PARCELAMENTO. QUITAÇÃO ANTECIPADA. CESSÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL. GANHO PATRIMONIAL.

O ganho patrimonial obtido pela cessionária na aquisição de prejuízos fiscais e/ou de bases de cálculo negativas da CSLL, por meio de doação ou de venda com deságio, para utilização na quitação antecipada do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, nos termos do art. 33 da Lei nº 13.043, de 2014, é tributável pela legislação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 43; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.065, de 1995, art. 16; Lei nº 12.973, de 2014, art. 43; Lei nº 11.941, de 2009, art. 1º, caput e § 7º e art. 4º, parágrafo único; Lei nº 12.996, de 2014, art. 2º, caput e § 7º; Lei nº 13.043, de 2014, art. 33, § 1º, Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, art. 27; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2, de 2011, arts. 5º e 8º; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 2014, art. 5º, §§ 1º e 4º; SC Cosit nº 21, de 2013.

Relatório

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo à fabricação de sabões e detergentes sintéticos, formula consulta à Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Informa que, em 22/08/2014, optou pelo parcelamento conhecido como Refis da Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, tendo, posteriormente, apresentado solicitação para quitação antecipada do parcelamento, com pagamento de parte em espécie e parte mediante a utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, detidos por empresas controladas, com base na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.

3. Transcrevo abaixo os questionamentos apresentados:

“1. Tem por objetivo a presente consulta obter esclarecimentos sobre a interpretação da legislação tributária no que tange ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em face da utilização, pela consulente, de créditos de prejuízo fiscal de IRPJ e de base negativa de CSLL recebidos de pessoa jurídica controlada para a quitação de débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no âmbito do programa de parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (“REFIS”), cujo prazo de adesão foi reaberto nos termos da Lei nº 12.996, de 19 de junho de 2014 e da Lei nº 13.043, de 30 de julho de 2014 e Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 22 de agosto de 2014.

2. Conforme mencionado, a consulente quitou saldo de REFIS fazendo uso dos benefícios concedidos pela legislação supracitada, com a utilização de valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa (“Créditos Fiscais”) detidos pela (...), sua controlada direta, e pela (...), sua controlada indireta. A esse respeito, foram adotados os procedimentos determinados Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 22 de agosto de 2014.

3. Para quitação do REFIS nos termos da citada legislação, parte do saldo devedor do parcelamento foi pago pela consulente com recursos financeiros, respeitando-se o limite mínimo de 30% e a parcela remanescente foi paga com os aludidos Créditos Fiscais.

4. Nesse contexto, dúvidas há sobre o correto e adequado tratamento fiscal na consulente dos mencionados créditos fiscais utilizados na quitação do saldo do parcelamento, especificamente acerca da tributação pelo IRPJ e CSLL, sobre a receita gerada pela quitação com os Créditos Fiscais, os quais foram recebidos das controladas da consulente. Se não, vejamos.

5. *Via de regra, os valores apurados pelo contribuinte como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa podem ser utilizados, com base no permissivo legal dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, para compensar os valores de lucros tributáveis apurados posteriormente por tal contribuinte.*

6. *Nesse caso, os valores dos Créditos Fiscais geram uma receita no resultado na conta de apuração de IRPJ e CSLL (“Provisão IRPJ/CSLL”). Como essa conta é registrada após o lucro contábil utilizado para fins fiscais, a referida receita não se submete à tributação.*

7. *Contudo, mediante a previsão do artigo 33 da Lei nº 13.043/14, foi permitida a utilização dos Créditos Fiscais detidos por empresas coligadas e controladas também para a quitação de saldo de REFIS. Nessa situação a consulente recebeu Créditos Fiscais de suas controladas, registrando-os como contrapartida em conta de receitas diversas.*

8. *Nesse sentido, a interpretação adotada pela consulente é a de que o resultado contábil de tal operação corresponde ao registro de uma receita não tributável pelo IRPJ e CSLL, tendo em vista que não representa aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, decorrente de quaisquer de suas operações negociais, senão apenas utilização de créditos de IRPJ e CSLL detidos de suas controladas para quitar saldo do REFIS, mediante especial permissivo legal previsto especificamente no artigo 33 da Lei nº 13.043/14. Assim, entende que configura um direito assegurado em lei a exclusão de tal receita para efeito de tributação do IRPJ e da CSLL, tendo em vista a legislação vigente, em especial os artigos 218 e 219 do RIR/99, combinados com o artigo 250 do mesmo regulamento, a seguir transcritos:*

(...)

9. *Adicionalmente, vale ressaltar que os créditos das controladas foram utilizados pela consulente exatamente pelo seu valor registrado no Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur, sem a aplicação de qualquer desconto ou acréscimo, de forma a refletir fidedignamente os efeitos tributários que se verificariam caso as próprias controladas tivessem utilizado tais créditos para compensar seus próprios resultados tributáveis na apuração do Lucro Real, portanto não havendo que se falar em tributação de tais créditos pelo IRPJ e CSLL.”*

4. Questiona, por fim, se as receitas relativas aos créditos fiscais recebidos de suas controladas para quitação de débitos no âmbito do Refis configurariam receitas tributáveis na apuração do IRPJ e da CSLL e, em caso negativo, se tal receita poderia ser excluída na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do período correspondente.

Fundamentos

5. O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estabelece que o fato gerador do imposto sobre a renda seria a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, independentemente de sua denominação, origem ou forma de percepção:

*“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica**:*

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os **acréscimos patrimoniais** não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º **A incidência do imposto independe da denominação da receita** ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

6. O inciso II do art. 43 do CTN esclarece que proventos de qualquer natureza devem ser entendidos como quaisquer acréscimos patrimoniais não compreendidos como renda. Considera-se que houve um acréscimo patrimonial, por exemplo, quando ocorre a extinção de um passivo, sem que ocorra a correspondente extinção de um ativo de valor maior ou igual ao do passivo.

7. A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, dispõe em seu art. 57 que as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica devem ser aplicadas à CSLL, no que couberem, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação referente a esta contribuição.

“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

(...)”

8. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) resumiu bem acerca da apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, conforme trechos da Solução de Consulta Cosit nº 21, de 6 de novembro de 2013, transcritos abaixo:

“8.1 A determinação do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real inicia-se com a apuração do lucro líquido (...)”

(...)

8.3. *O lucro líquido é definido pelo art. 248 do RIR/1999 como “a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações” (art. 191 da Lei nº 6.404, de 1976) – simplificadamente, é o resultado da confrontação das receitas com os custos e as despesas aceitos pelas normas contábeis.*

8.4. *Uma vez encontrado o lucro líquido (contábil), de acordo com a legislação comercial e a Lei das S/A (e as disposições do próprio RIR/1999, por evidente), parte-se para a determinação do lucro real, sobre o qual incidirá o imposto de renda, mediante um procedimento de ajuste do lucro líquido, por meio das “adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas” (destacou-se) pela legislação tributária (arts. 247, 249, 250 e 275 do RIR/1999). De forma análoga se dá quanto à base de cálculo da CSLL, consoante o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e os arts. 36 a 39 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004 (que dispõe sobre a determinação e o pagamento da CSLL).*

8.5. *Os ajustes do lucro líquido devem ser lançados no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 28, de 13 de junho de 1978. Para efeito de apuração da CSLL, “a pessoa jurídica poderá utilizar o Lalur ou livro específico para apuração da CSLL, para transcrever a demonstração do resultado ajustado e manter os registros de controle dos valores que devam influenciar a determinação do resultado ajustado dos períodos subsequentes” (art. 42 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004).*

(...)

8.7. *No que concerne às adições, o inciso I do art. 249 do RIR/1999 especifica que, na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento, não sejam dedutíveis.*

8.8. *Quanto às exclusões, o inciso I do art. 250 do RIR/1999 admite a exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, dos valores cuja dedução seja autorizada pelo Regulamento e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração.”*

9. Já a base de cálculo da CSLL é o valor do lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o Imposto sobre a Renda, ajustado pelas adições e exclusões estabelecidas em Lei.

10. O art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, permitiu ao contribuinte a compensação de seus prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores com o lucro real apurado no exercício, limitando tal compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado em cada período de apuração. Enquanto a previsão para a compensação da base de cálculo negativa da CSLL consta no art. 16 da citada Lei, sujeitando-se, da mesma forma, ao limite de 30% da base de cálculo para compensação.

“Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o

limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.”

11. A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, especificou as regras para a compensação de prejuízos fiscais não operacionais em seu art. 43:

“Art. 43. Os prejuízos decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo imobilizado, investimento e intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com intenção de venda, poderão ser compensados, nos períodos de apuração subsequentes ao de sua apuração, somente com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei no 9.065, de 20 de junho de 1995.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos em virtude de terem se tornado imprestáveis ou obsoletos ou terem caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.”

12. O parcelamento ao qual a Consulente aderiu foi instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. O parágrafo 7º do art. 1º possibilitou a utilização de prejuízos fiscais próprios e de bases de cálculo negativas próprias na liquidação de valores relativos a multas e juros incluídos no referido parcelamento.

“Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

(Vide Lei n.º 12.865, de 2013) (Vide Lei n.º 12.996, de 2014) (Vide Lei n.º 13.043, de 2014)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI referidos no caput deste artigo.

§ 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, poderão ser pagas ou parceladas as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento, assim considerados:

I – os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II – os débitos relativos ao aproveitamento indevido de crédito de IPI referido no caput deste artigo;

III – os débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

IV – os demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

§ 7 As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo **poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios.**

(...)

Art. 4º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14-A da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003. (Vide Lei n.º 12.865, de 2013) (Vide Lei n.º 13.043, de 2014)

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei. “

13. Segundo a redação do art. 4º, parágrafo único, da citada Lei, as reduções das multas, juros e encargos legais decorrentes deste parcelamento não seriam computados na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição

Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ao interpretar a referida legislação, emitiu a Solução de Consulta Cosit n.º 21, de 6 de novembro de 2013, na qual conclui que *“a receita oriunda da redução de multa de mora e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1.º, § 3.º, inciso I, da Lei n.º 11.941, de 2009, pode ser excluída do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL(...).”*

14. A Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 6, de 22 de julho de 2009, que tratou do pagamento à vista e do parcelamento de débitos instituídos pelos arts. 1.º a 13 da Lei n.º 11.941, de 2009, dispôs em seu art. 27 acerca da utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL na liquidação dos valores referentes a multas e juros, conforme previsto no art. 1.º, § 7.º da citada Lei. Esclareceu que não se aplicaria a esta utilização o limite de 30% do lucro líquido ajustado e que a pessoa jurídica deveria indicar os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL que seriam utilizados em cada parcelamento ou pagamento à vista e promover a baixa desses valores nos respectivos livros fiscais, já que após essa indicação esses créditos não mais poderiam ser utilizados na compensação com a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, exceto no caso de rescisão do parcelamento ou da não efetivação da quitação integral:

“Art. 27. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento à vista ou pelo parcelamento nos termos desta Portaria poderá liquidar valores correspondentes a multas, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive relativos a débitos inscritos em DAU, com utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL próprios.

§ 1.º O valor do crédito a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e de 9% (nove por cento), respectivamente.

§ 2.º Para os fins de utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL nos termos desta Portaria, não se aplica o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, previsto no art. 42 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e no art. 15 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 3.º Somente poderão ser utilizados montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL próprios da pessoa jurídica, passíveis de compensação, na forma da legislação vigente, relativos aos períodos de apuração encerrados até a publicação da Lei n.º 11.941, de 2009, devidamente declarados à RFB.

§ 4.º No momento da consolidação dos débitos, a pessoa jurídica deverá informar, por meio de solicitação expressa e irrevogável, a ser protocolada exclusivamente nos sítios da PGFN ou da RFB na Internet, no prazo que for definido no ato a que se refere o art. 15:

I - os montantes de prejuízo fiscal, decorrentes da atividade geral ou da atividade rural, e de base de cálculo negativa da CSLL existentes até a publicação da Lei n.º 11.941, de 2009 e disponíveis para utilização;

II - os montantes de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL a serem utilizados em cada modalidade de parcelamento ou nos débitos indicados para pagamento à vista.

(...)

§ 6º Os montantes de que trata o inciso II do § 4º não poderão ser utilizados, sob qualquer forma ou a qualquer tempo, na compensação com a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da CSLL, salvo no caso de rescisão do parcelamento ou da não efetivação do integral pagamento à vista.

(...)

§ 9º A pessoa jurídica que utilizar a liquidação prevista neste artigo deverá manter, durante todo o período de vigência do parcelamento, os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, e promover a baixa dos valores nos respectivos livros fiscais.

15. A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2, de 3 de fevereiro de 2011, abordou em seu art. 5º acerca da indicação dos montantes disponíveis de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL tratados pelo art. 27 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, esclarecendo que deveriam corresponder aos saldos disponíveis para utilização após a dedução dos montantes já utilizados em compensação com a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Enquanto o art. 8º detalhou a forma como a baixa na escrituração fiscal deveria ser feita.

“Art. 5º Observado o disposto no art. 27 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, os montantes a serem indicados de Prejuízo Fiscal e de Base de Cálculo Negativa da CSLL deverão corresponder aos saldos disponíveis para utilização, após deduzidos os montantes já utilizados em compensação com a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da CSLL, ocorridos ao longo dos períodos anteriores à data da prestação das informações de que trata esta Portaria, ou nas modalidades de pagamento ou de parcelamento previstos na Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009.

(...)

Art. 8º O sujeito passivo deverá efetuar a baixa na escrituração fiscal dos montantes de Prejuízo Fiscal ou de Base de Cálculo Negativa da CSLL utilizados nas modalidades consolidadas nos arts. 1º a 3º da Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Na hipótese em que tenha sido solicitada a utilização de montantes de Base de Cálculo Negativa da CSLL, a baixa deverá ser efetuada na seguinte ordem:

I - decorrentes da atividade geral; e

II - decorrentes da atividade rural.

§ 2º Na hipótese em que tenha sido solicitada a utilização de montantes de Prejuízo Fiscal, a baixa será efetuada na seguinte ordem:

I - decorrentes de prejuízo não operacional;

II - decorrentes de prejuízo da atividade geral;

III - decorrentes de prejuízo da atividade rural de 1986 a 1990; e

IV - decorrentes de prejuízo da atividade rural a partir de 1991.”

16. A Lei n.º 12.996, de 18 de junho de 2014, reabriu o prazo de adesão ao parcelamento em questão, nos termos abaixo:

“Art. 2º Fica reaberto, até o 15º (décimo quinto) dia após a publicação da Lei decorrente da conversão da Medida Provisória no 651, de 9 de julho de 2014, o prazo previsto no § 12 do art. 1o e no art. 7o da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como o prazo previsto no § 18 do art. 65 da Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, atendidas as condições estabelecidas neste artigo. (Redação dada pela Lei n.º 13.043, de 2014)

§ 1º Poderão ser pagas ou parceladas na forma deste artigo as dívidas de que tratam o § 2o do art. 1o da Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, e o § 2o do art. 65 da Lei no 12.249, de 11 de junho de 2010, vencidas até 31 de dezembro de 2013.

§ 2º A opção pelas modalidades de parcelamentos previstas no art. 1º da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, e no art. 65 da Lei no 12.249, de 11 de junho de 2010, ocorrerá mediante: (Redação dada pela Lei n.º 13.043, de 2014)

I - antecipação de 5% (cinco por cento) do montante da dívida objeto do parcelamento, após aplicadas as reduções, na hipótese de o valor total da dívida ser menor ou igual a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); (Redação dada pela Lei n.º 13.043, de 2014)

II - antecipação de 10% (dez por cento) do montante da dívida objeto do parcelamento, após aplicadas as reduções, na hipótese de o valor total da dívida ser maior que R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e menor ou igual a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); (Redação dada pela Lei n.º 13.043, de 2014)

III - antecipação de 15% (quinze por cento) do montante da dívida objeto do parcelamento, após aplicadas as reduções, na hipótese de o valor total da dívida ser maior que R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e menor ou igual a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais); e (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014)

IV - antecipação de 20% (vinte por cento) do montante da dívida objeto do parcelamento, após aplicadas as reduções, na hipótese de o valor total da dívida ser maior que R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais). (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014)

§ 3º Para fins de enquadramento nos incisos I a IV do § 2o, considera-se o valor total da dívida na data do pedido, sem as reduções.(Redação dada pela Lei n.º 13.043, de 2014)

§ 4º As antecipações a que se referem os incisos I a IV do § 2o deverão ser pagas até o último dia para a opção, resguardado aos contribuintes que aderiram ao parcelamento durante a vigência da Medida Provisória no 651, de 9 de julho de 2014, o direito de pagar em até 5 (cinco) parcelas. (Redação dada pela Lei n.º 13.043, de 2014)

§ 5º Após o pagamento das antecipações e enquanto não consolidada a dívida, o contribuinte deve calcular e recolher mensalmente parcela equivalente ao maior valor entre:

I - o montante dos débitos objeto do parcelamento dividido pelo número de prestações pretendidas, descontadas as antecipações; e

II - os valores constantes do § 6º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, ou os valores constantes do § 6º do art. 65 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, quando aplicável esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 6º Por ocasião da consolidação, será exigida a regularidade de todas as prestações devidas desde o mês de adesão até o mês anterior ao da conclusão da consolidação dos débitos parcelados nos termos do disposto neste artigo.

§ 7º **Aplicam-se aos débitos parcelados na forma deste artigo as regras previstas no art. 1º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, independentemente de os débitos terem sido objeto de parcelamento anterior. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)**”

17. A Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, ampliou a possibilidade de utilização de créditos fiscais relativos a prejuízos fiscais e a bases de cálculo negativas da CSLL para a quitação antecipada dos débitos incluídos no referido parcelamento ao permitir, conforme art. 33, a utilização destes créditos fiscais **entre empresas controladora e controlada**, de forma direta ou indiretamente, **ou entre empresas controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa**.

“Art. 33. O contribuinte com parcelamento que contenha débitos de natureza tributária, vencidos até 31 de dezembro de 2013, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN poderá, mediante requerimento, utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2014, para a quitação antecipada dos débitos parcelados.

§ 1º Os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL poderão ser utilizados, nos termos do caput, **entre empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou entre empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa**, em 31 de dezembro de 2013, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação antecipada. (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

§ 2º Poderão ainda ser utilizados pelo contribuinte a que se refere o caput os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL do responsável ou corresponsável pelo crédito tributário que deu origem ao parcelamento.

§ 3º **Os créditos das empresas de que tratam os §§ 1o e 2o somente poderão ser utilizados após a utilização total dos créditos próprios.**

§ 4º A opção de que trata o caput deverá ser feita mediante requerimento apresentado em até 15 (quinze) dias após a publicação desta Lei, observadas as seguintes condições:

I - pagamento em espécie equivalente a, no mínimo, 30% (trinta por cento) do saldo do parcelamento; e

II - quitação integral do saldo remanescente mediante a utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 5º Para fins de aplicação deste artigo, o valor do crédito a ser utilizado para a quitação de que trata o inciso II do § 4º será determinado mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 25% (vinte e cinco por cento) sobre o montante do prejuízo fiscal;

II - 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e

III - 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das demais pessoas jurídicas.

§ 6º O requerimento de que trata o § 4º suspende a exigibilidade das parcelas até ulterior análise dos créditos utilizados.

§ 7º A RFB dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para análise dos créditos indicados para a quitação.

§ 8º Na hipótese de indeferimento dos créditos, no todo ou em parte, será concedido o prazo de 30 (trinta) dias para o contribuinte, o responsável ou o corresponsável promover o pagamento em espécie do saldo remanescente do parcelamento.

§ 9º A falta do pagamento de que trata o § 8º implicará rescisão do parcelamento e prosseguimento da cobrança dos débitos remanescentes.

§ 10. Aos débitos parcelados de acordo com as regras descritas nos arts. 1º a 13 da Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, o disposto nos §§ 1º a 3º do art. 7º daquela Lei somente é aplicável para os valores pagos em espécie, nos termos do inciso I do § 4º deste artigo.

§ 11. A RFB e a PGFN editarão os atos necessários à execução dos procedimentos de que trata este artigo.

§ 12. Para os fins do disposto no § 1º, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento), desde que existente acordo de acionistas que assegure de modo permanente a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, assim como o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.”

18. A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 22 de agosto de 2014, regulamentou a utilização dos créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para a quitação antecipada do saldo do citado parcelamento. O art. 5º, § 4º desta Portaria tratou da utilização dos referidos créditos entre empresas controladas e controladora, destacando a necessidade de que esta utilização fosse posterior à utilização dos créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa próprios da empresa optante pela quitação antecipada do parcelamento, caso existentes.

“Art. 1º Os saldos dos parcelamentos junto à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), que contenham débitos de natureza tributária vencidos até 31 de dezembro de 2013, poderão excepcionalmente ter a sua quitação antecipada na forma e nas condições estabelecidas nesta Portaria Conjunta.

§ 1º Poderão ser quitados os saldos dos parcelamentos das pessoas jurídicas que possuam créditos próprios de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados à RFB até 30 de junho de 2014, observado o disposto no Capítulo III.

§ 2º A quitação antecipada é condicionada ao cumprimento das seguintes condições:

I pagamento em espécie de valor equivalente a, no mínimo, 30% (trinta por cento) do saldo devedor de cada modalidade de parcelamento a ser quitada; e

II quitação integral do saldo remanescente do parcelamento mediante a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

§ 3º É vedado o pagamento parcial de saldos de parcelamento na forma desta Portaria Conjunta.

§ 4º Para aplicação das regras desta Portaria Conjunta ao parcelamento solicitado na forma da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13, de 30 de julho de 2014, o contribuinte deverá, previamente à apresentação do Requerimento de Quitação Antecipada (RQA), pagar integralmente a antecipação de que trata o art. 3º daquela Portaria.

§ 5º Observado o disposto no § 6º, para determinação do valor de que trata o inciso I do § 2º, será considerado como saldo do parcelamento a ser quitado aquele consolidado com as regras aplicadas a cada modalidade de parcelamento, inclusive com as reduções, descontadas as amortizações efetuadas até a data do RQA de que trata o art. 4º.

~~§ 6º O disposto nos §§ 1º e 2º do art. 7º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, não se aplica à quitação antecipada de que trata esta Portaria Conjunta.~~

§ 6º O disposto nos §§ 1º a 3º do art. 7º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, não se aplica ao inciso II do § 2º deste artigo. (Redação dada pelo(a) Portaria Conjunta PGFN RFB nº 21, de 17 de novembro de 2014)

(...)

Art. 5º A utilização de créditos de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL para quitação antecipada do parcelamento observará o disposto neste artigo.

§ 1º O valor do crédito a ser utilizado será determinado mediante a aplicação das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e de 9% (nove por cento) sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, respectivamente.

§ 1º-A No caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, o valor do crédito a ser utilizado será determinado mediante a aplicação das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e de 15% (quinze por cento) sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, respectivamente. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta PGFN RFB nº 21, de 17 de novembro de 2014)

§ 2º Para os fins da quitação antecipada de que trata esta Portaria Conjunta não se aplica o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, previsto no art. 42 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 3º Poderão ser utilizados montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL próprios da pessoa jurídica, passíveis de compensação, na forma da legislação vigente, relativos aos períodos de apuração encerrados até 31 de dezembro de 2013 e declarados à RFB até 30 de junho de 2014.

~~§ 4º Os créditos de que trata o § 3º poderão ser utilizados entre empresas controladora e controlada, de forma direta, ou entre empresas que sejam controladas diretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2011, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação antecipada.~~

§ 4º Os créditos de que trata o § 3º poderão ser utilizados entre empresas **controladora e controlada**, de forma direta ou indireta, ou entre empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2013, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação antecipada. (Redação dada pelo(a) Portaria Conjunta PGFN RFB nº 21, de 17 de novembro de 2014)

§ 4º-A Na hipótese do § 4º, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento), desde que existente acordo de acionistas que assegure de modo permanente a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, assim como poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta PGFN RFB nº 21, de 17 de novembro de 2014)

§ 4º-B Poderão ainda ser utilizados pelo sujeito passivo os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL do responsável ou do corresponsável pelo crédito tributário que deu origem ao parcelamento. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta PGFN RFB nº 21, de 17 de novembro de 2014)

~~§ 5º Na hipótese de indicação de créditos próprios e de empresas controladora e controlada, de forma direta, ou entre empresas que sejam controladas diretamente por uma mesma empresa, os créditos serão utilizados na seguinte ordem:~~

§ 5º Existindo créditos próprios e sendo indicado créditos de responsáveis, de corresponsáveis e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, os créditos serão utilizados na seguinte ordem: (Redação dada pelo(a) Portaria Conjunta PGFN RFB nº 21, de 17 de novembro de 2014)

I - primeiro os créditos próprios; e

II - depois os créditos das demais empresas, na ordem indicada pelo contribuinte.

§ 6º Na hipótese de quitação de mais de uma modalidade de parcelamento, serão quitadas as modalidades na ordem direta da data da consolidação.

§ 7º Os créditos provenientes de declaração retificadora apresentada a RFB após 30 de junho de 2014 não poderão ser utilizados na forma desta Portaria Conjunta.

§ 8º Os créditos próprios do sujeito passivo serão utilizados prioritariamente a quaisquer outros créditos, independentemente de indicação. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta PGFN RFB nº 21, de 17 de novembro de 2014)

(...)

Art. 7º A pessoa jurídica que utilizar a liquidação prevista nesta Portaria Conjunta deverá promover a baixa dos valores nos respectivos livros fiscais e manter, durante todo o período de que trata o art. 9º, os livros e os documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.”

19. No caso sob análise, duas empresas controladas pela Consulente teriam transferido prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para que sua controladora pudesse utilizá-los na quitação antecipada do parcelamento formalizado com base na Lei nº 12.996, de 2014.

20. Diferentemente do que entende a Consulente, a utilização desses prejuízos fiscais e/ou bases de cálculo negativas da CSLL entre empresas controladas e controladora não tem relação com a compensação de prejuízos fiscais acumulados próprios e de bases de cálculo negativas da CSLL com o Imposto sobre a Renda e a CSLL, respectivamente, apurados em determinado exercício, nem pode ter o mesmo tratamento tributário, já que não se trata de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa originalmente próprios.

21. Na realidade, a transferência desses créditos fiscais configura uma cessão de direitos, equivalente a uma operação de compra e venda ou de doação, a depender da onerosidade ou não, e deve sofrer incidência do IRPJ e da CSLL pela empresa cessionária apenas quando resultar em ganho patrimonial para esta.

22. A Consulente informa que os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL de suas empresas controladas foram utilizados por ela exatamente pelos valores registrados no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) das empresas controladas. No entanto, o foco tributário da situação sob análise não seria esse, já que o valor do crédito a ser utilizado não poderia ser diferente daquele determinado pelo art. 5º, § 1º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 2014.

“Art. 5º (...)

§ 1º O valor do crédito a ser utilizado será determinado mediante a aplicação das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e de 9% (nove por cento) sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, respectivamente.”

23. A análise tributária, no presente caso, deve estar voltada para a constatação da existência ou não de **acréscimo patrimonial** para a cessionária na operação de transferência dos créditos fiscais, o qual pode ser verificado no caso de diferença a maior entre o valor do crédito fiscal compensável adquirido e o preço pago por ele.

24. Não há na Consulta apresentada maiores detalhes acerca dos valores da operação, no entanto, pode-se responder em tese que caso a cessão dos referido créditos tenha ocorrido por meio de doação ou de venda com “deságio”, significando que a empresa cessionária pagou pelos referidos créditos um valor menor que o valor que ela conseguiu amortizar de seu passivo pela utilização deles, restaria configurado um efetivo ganho no patrimônio da empresa cessionária. E tal ganho deve sofrer a incidência do IRPJ e da CSLL, já que não há na legislação tributária norma isentando tal rendimento da incidência destes tributos, nem prevendo sua exclusão das bases de cálculo, diferentemente do que ocorreu com a Contribuição para o PIS e a Cofins, cuja legislação previu a incidência destas contribuições no referido caso, mas reduziu suas alíquotas a zero, conforme art. 153 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015:

CAPÍTULO XXIV

DA CESSÃO DE CRÉDITOS DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO PARA PESSOAS JURÍDICAS CONTROLADAS, CONTROLADORAS OU COLIGADAS

Art. 153. Para fins do disposto no § 1o do art. 33 da Lei no 13.043, de 13 de novembro de 2014, ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida pelo cedente com a cessão de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL para pessoas jurídicas controladas, controladoras ou coligadas.

Parágrafo único. Nos termos do caput, ficam também reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida pela cessionária na hipótese dos créditos cedidos com deságio.

Conclusão

Diante dos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a presente consulta, respondendo à Consulente que o ganho patrimonial obtido pela cessionária na aquisição de prejuízos fiscais e/ou de bases de cálculo negativas da CSLL, por meio de doação ou de venda com deságio, para utilização na quitação antecipada do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, nos termos do art. 33 da Lei nº 13.043, de 2014, é tributável pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Mirella Figueira Canguçu Pacheco
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente
Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente
Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir.

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-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 RFB - Coordenador-Geral da Cosit