



Solução de Consulta nº 71 - Cosit

Data 24 de maio de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

CESSÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. QUITAÇÃO ANTECIPADA DE PARCELAMENTO. EMPRESA CEDENTE. RECEITA.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica é a obtenção de lucro, ganho ou acréscimo patrimonial e não a mera realização de receita.

O valor auferido com a cessão de créditos com deságio de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa para empresa controladora utilizar na quitação antecipada de débitos incluídos no parcelamento da Lei nº 12.996, de 2014, deve ser registrado em contrapartida à conta do Patrimônio Líquido, não sendo tributável pela legislação do IRPJ.

A empresa cedente deve efetuar a baixa nos correspondentes livros fiscais dos montantes que serviram de base para a determinação destes créditos cedidos e manter toda a documentação comprobatória desses valores pelo prazo de cinco anos.

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, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR), art. 219, Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 2014, art. 5º, §§ 1º e 4º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

CESSÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL. QUITAÇÃO ANTECIPADA DE PARCELAMENTO. EMPRESA CEDENTE. RECEITA.

O fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é a obtenção de lucro, ganho ou acréscimo patrimonial e não a mera realização de receita.

O valor auferido com a cessão de créditos com deságio de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa para empresa controladora utilizar na quitação antecipada de débitos incluídos no parcelamento da Lei nº 12.996,

de 2014, deve ser registrado em contrapartida à conta do Patrimônio Líquido, não sendo tributável pela legislação da CSLL.

A empresa cedente deve efetuar a baixa nos correspondentes livros fiscais dos montantes que serviram de base para a determinação destes créditos cedidos e manter toda a documentação comprobatória desses valores pelo prazo de cinco anos.

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 15, de 2014, art. 5º, §§ 1º e 4º.

Relatório

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo à fabricação de embalagens de material plástico, 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, sua controladora optou pelo parcelamento conhecido como Refis da Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, e, posteriormente, pela quitação antecipada, 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 pela consulente, 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.

PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELA CONTROLADORA (...)

2. Conforme mencionado, a controladora da 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 (...). 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, a consulente não registrou qualquer valor de receita relacionado aos créditos fiscais transferidos para a sua controladora, não oferecendo, conseqüentemente, qualquer parcela à tributação pelo IRPJ e CSLL.

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 não há resultado tributável a ser reconhecido, tendo em vista não ter realizado quaisquer de suas operações negociais, senão apenas a transferência dos créditos para sua controladora, mediante especial permissivo legal previsto especificamente no artigo 33 da Lei nº 13.043/14. Assim, entende que não auferiu receita que seria tributável pelo IRPJ e 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 transferidos para controladora pela consulente o foram exatamente pelo seu valor registrado no Livro de Apuração do lucro Real – Lalur, sem a aplicação de qualquer desconto ou acréscimo, portanto não havendo que se falar em tributação de tais créditos pelo IRPJ e CSLL.”

4. Questiona, por fim, se a transferência de créditos para sua controladora para quitação de débitos no âmbito do REFIS configuraria ou não ingressos tributáveis pelo IRPJ e CSLL na consulente.

Fundamentos

5. 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. A previsão para a compensação da base de cálculo negativa da CSLL consta no art. 16 da citada Lei, sujeitando-se a compensação, da mesma forma, ao limite de 30% da base de cálculo.

“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. Produção de efeito

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.”

6. 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. (Vigência)”

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.”

7. O parcelamento ao qual a controladora da consultante 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 nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 12.996, de 2014) (Vide Lei nº 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 nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no § 2º do art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no § 10 do art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 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. “

8. A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009, que tratou do pagamento à vista e do parcelamento de débitos instituídos pelos arts. 1º a 13 da Lei nº 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. 1º, § 7º 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.

§ 1º 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.

§ 2º **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 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 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 nº 11.941, de 2009, devidamente declarados à RFB.

§ 4º No momento da consolidação dos débitos, a pessoa jurídica deverá informar, por meio de solicitação expressa e irretratável, 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 nº 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.

9. 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.”*

10. A Lei nº 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 nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como o prazo previsto no § 18 do art. 65 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, atendidas as condições estabelecidas neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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)”

11. 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.

12. 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, mesmo que indiretamente, e controladora.

“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.**

(...)

Art. 9º A RFB dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para análise dos créditos indicados para a quitação.”

13. No caso sob análise, a Consulente teria 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.

14. A transferência desses créditos fiscais configura uma cessão de direitos, equivalente a uma operação de compra e venda ou de doação, a depender de sua onerosidade ou não.

15. Apesar de o contribuinte questionar se as receitas com essa cessão seriam tributáveis pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, cumpre esclarecer que o fato gerador desses tributos não é a simples realização de receita, mas sim, a obtenção de lucro, ganhos ou acréscimos patrimoniais, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e art. 219 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda):

CTN

“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.”

RIR/1999

“Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 199, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).”

16. Consta-se, no entanto, que não é compatível com a realidade dos fatos a obtenção de lucro ou ganho pela empresa cedente em tal operação. A empresa cessionária só teria interesse em adquirir um crédito para reduzir o valor de seus débitos fiscais parcelados, quando a aquisição desse crédito fosse financeiramente vantajosa para ela. Dificilmente pagando a mais do que o efetivo valor de sua dívida que seria quitada.

17. Além disso, a análise contábil da questão difere quando se tem o foco na empresa cedente. Quando se apura prejuízo fiscal, o valor contábil que lhe deu origem (possivelmente um prejuízo contábil) já influiu no patrimônio líquido da própria empresa, dessa forma, caso a consultante tenha transferido de forma onerosa os direitos de uso desse prejuízo para sua controladora, no âmbito do parcelamento da Lei nº 12.996, de 2014, o valor auferido por ela deve ser registrado como contrapartida do Patrimônio Líquido, de modo a neutralizar os efeitos do valor de origem, não sendo tributável pela legislação do IRPJ e da CSLL, já que corresponderia a uma mera reposição patrimonial.

18. O art. 7º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 2014, destacou a necessidade de que a empresa que utilize a quitação antecipada com o uso de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL promova a baixa nos correspondentes livros fiscais dos montantes que serviram de base para a determinação desses créditos e mantenha toda a documentação comprobatória desses valores pelo prazo de cinco anos.

19. Apesar de se referir apenas à empresa que utiliza os créditos, constata-se que tal dispositivo também deve regular a situação do detentor original do prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL no caso de transferência de créditos, devendo a empresa cedente efetuar a baixa na escrituração fiscal e guardar os documentos comprobatórios dos montantes pelo período estipulado.

20. Tanto que esses tratamentos contábil e fiscal já haviam sido previstos para a empresa cedente à época do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), o qual permitia a utilização de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL de terceiros para a liquidação de valores correspondentes a multa, de ofício ou de mora, e a juros moratórios relativos a tributos incluídos no Refis, conforme art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 44, de 25 de abril de 2000:

“Art. 7º No caso de utilização de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa, de terceiros, a pessoa jurídica cedente, a qualquer título, deverá:

I - registrar, em sua escrituração contábil, o valor do direito cedido, determinado na forma do § 2o do artigo anterior, em contrapartida a conta de patrimônio líquido;

II - dar baixa, em sua escrituração fiscal, do valor de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da contribuição social cedido, pelo montante que serviu de base para a determinação do direito registrado na forma do inciso anterior;

§ 1º As perdas porventura apuradas em decorrência da cessão não serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

(...)”

Conclusão

Diante dos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a presente consulta, respondendo à Consulente que o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é a obtenção de lucro, ganho ou acréscimo patrimonial e não a mera realização de receita. O valor auferido com a cessão com deságio de prejuízos fiscais/bases de cálculo negativas da CSLL, para a quitação antecipada de débitos de empresa controladora incluídos no parcelamento da Lei nº 12.996, de 2014, deve ser registrado em contrapartida à conta do Patrimônio Líquido, não sendo tributável pela legislação do IRPJ e da CSLL, devendo a empresa cedente efetuar a baixa nos correspondentes livros fiscais dos montantes que serviram de base para a determinação destes créditos cedidos e manter toda a documentação comprobatória desses valores pelo prazo de cinco anos.

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