



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 84 - Cosit

**Data** 26 de junho de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PRT).  
CRÉDITOS. PREJUÍZOS FISCAIS. INCORPORAÇÃO.

Para fins de liquidação de débitos fiscais, na sistemática do PRT, instituído pela MP nº 766, de 2017, poderão ser utilizados créditos decorrentes de prejuízos fiscais próprios ou do responsável tributário pelo respectivo débito.

Os prejuízos fiscais apurados pela sociedade incorporada não poderão ser usados pela incorporadora para fins de cômputo de crédito destinado a quitar débitos no âmbito do PRT.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 132; Medida Provisória nº 766, de 2017; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 514; Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.687, de 2017, arts. 1º, §1º, 2º, I e II, 3º, §§ 3º e 4º, e 10, §1º, I.

## Relatório

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, protocolada em 18/4/2017, sob o rito disciplinado pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013.

2. Por meio de seu representante legal, a consulente informa ser pessoa jurídica de direito privado, que tem como ramo de atividade principal a tecelagem de fios e fibras artificiais e sintéticas.

3. Informa possuir débitos de natureza tributária e prejuízos fiscais, especificando os respectivos montantes e datas de consolidação. Acrescenta que promoveu a incorporação de uma pessoa jurídica até então sob seu controle, a qual também possui débitos tributários e prejuízos fiscais cujos montantes informa.

4. A seguir, alude à figura jurídica da incorporação, citando dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e do Código Civil, os quais preveem a sucessão de todos os direitos e obrigações da pessoa jurídica incorporada pela incorporadora. Adita o art. 132 do Código Tributário Nacional, relativamente à sucessão das obrigações tributárias.

5. Justifica a procedência da incorporação realizada, afastando a motivação por motivo meramente de vantagem fiscal passível de sanção.

6. Faz referência ao programa de Regularização Tributária, regulado pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017, e disciplinado pela IN RFB nº 1.687, de 31 de janeiro de 2017. Destaca nas respectivas regras a possibilidade de quitação de débitos com a utilização de créditos decorrentes de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

7. Argumenta que o instituto da incorporação se caracteriza pela sucessão de todos os direitos e obrigações. Com isso, entende ser titular dos direitos sobre os prejuízos anteriormente pertencentes à pessoa jurídica sucedida, e poder utilizá-los para calcular créditos passíveis de compensação com débitos tributários, no âmbito do Programa em tela.

8. Diante do que expõe, questiona:

8.1. Por força da incorporação havida, a consulente, na qualidade de incorporadora, é sucessora legítima, não apenas dos débitos tributários, mas também dos prejuízos fiscais acumulados pela sociedade incorporada, que não foram utilizados até sua extinção. Está correto esse entendimento?

8.2. A consulente, na condição de sucessora dos prejuízos fiscais acumulados e não utilizados pela incorporada - mesmo após extinção desta -, pode utilizar, para fins de compensação, esses prejuízos fiscais sucedidos?

8.3. A consulente, por meio de adesão ao PRT, de que trata a MP nº 766, de 2017, disciplinada pela IN RFB nº 1.687, de 2017, pode utilizar, no que diz respeito aos débitos exigíveis e regularmente declarados, sejam de titularidade própria, sejam aqueles sucedidos por força da incorporação realizada, os prejuízos fiscais deixados pela incorporada, existentes até 31 de dezembro de 2015, e declarados até 29 de julho de 2016?

8.4. Caso a resposta à questão anterior seja negativa, é permitida a compensação, por meio de adesão ao PRT, de débitos deixados pela sociedade incorporada com os prejuízos fiscais acumulados de titularidade da mesma sociedade?

8.5. O prazo para adesão ao PRT, previsto na MP nº 766, de 2017, encerra-se em 31 de maio de 2017. Caso a solução da consulta não seja elaborada em tempo hábil para utilização da correspondente resposta para embasamento da adesão ao PRT, a consulente poderá, valendo-se de eventual juízo favorável à compensação ora tratada, requerer administrativamente, após adesão ao PRT, a compensação dos prejuízos fiscais sob os quais recai a dúvida suscitada, com eventual saldo devedor objeto do mesmo parcelamento? Como deve ocorrer o procedimento?

## **Fundamentos**

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

10. Inicialmente, cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como finalidade a obtenção de esclarecimentos a respeito da interpretação da legislação tributária, nas hipóteses admitidas pelas normas de regência do instituto. Não constitui meio para manifestação por parte da Administração Tributária, no que diz respeito à procedência das informações fáticas noticiadas, nem convalidação ou invalidação de atos praticados ou a serem praticados pelo consulente, portanto, os esclarecimentos apresentados têm natureza exclusivamente interpretativos da legislação tributária.

11. A Medida Provisória (MP) nº 766, de 4 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União em 5 de janeiro de 2017, instituiu o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PRT). A regulamentação desse Programa foi operada pela IN RFB nº 1.687, de 31 de janeiro de 2017, a qual prevê as seguintes regras gerais:

*Art. 1º O Programa de Regularização Tributária (PRT), instituído pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017, será implementado, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em conformidade com as condições estabelecidas nesta Instrução Normativa.*

*§ 1º Poderão ser liquidados na forma do PRT:*

*I - os débitos vencidos até 30 de novembro de 2016, de pessoas físicas e jurídicas, constituídos ou não, provenientes de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos ou em discussão administrativa ou judicial;*

*II - os débitos provenientes de lançamentos de ofício efetuados após 30 de novembro de 2016, desde que o requerimento de adesão se dê no prazo de que trata o art. 3º e o tributo lançado tenha vencimento legal até 30 de novembro de 2016; e*

*III - os débitos relativos à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), não se aplicando a este inciso a vedação contida no art. 15 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996.*

*(...)*

*Art. 2º O sujeito passivo poderá liquidar os débitos abrangidos pelo PRT mediante a opção por uma das seguintes modalidades:*

*I - pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, e liquidação do restante com utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB;*

---

*II - pagamento em espécie de, no mínimo, 24% (vinte e quatro por cento) da dívida consolidada em 24 (vinte e quatro) prestações mensais e sucessivas, e liquidação do restante com utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB;*

*(...)*

*Art. 3º A adesão ao PRT se dará mediante requerimento a ser protocolado exclusivamente no sítio da RFB na Internet, no endereço rfb.gov.br, a partir do dia 1º de fevereiro de 2017 até o dia 31 de maio de 2017.*

*(...)*

*§ 3º A adesão ao PRT abrangerá a totalidade dos débitos exigíveis em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, e os débitos em discussão administrativa ou judicial para os quais haja desistência na forma prevista no art. 5º, que deverão ser indicados no prazo de que trata o § 4º.*

*§ 4º Depois da formalização do requerimento de adesão, a RFB divulgará, por meio de ato normativo e em seu sítio na Internet, o prazo para que o sujeito passivo apresente as informações necessárias à consolidação do parcelamento ou do pagamento à vista com utilização de créditos.*

12. Na situação concreta, a consultante relata ter incorporado uma pessoa jurídica anteriormente submetida a seu controle, sendo que para cada uma dessas sociedades apresentasse a existência de prejuízos fiscais e débitos tributários na ocasião da opção pelo PRT. Diante desse cenário, convém referenciar a definição desses institutos, estabelecida na legislação tributária, e o respectivo tratamento fiscal.

13. A operação de incorporação é definida na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, como sendo a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

14. Na seara tributária, o Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - dispõe sobre os efeitos dessa operação quanto à responsabilidade da sociedade incorporadora:

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

*(...)*

15. Voltando à situação relatada, tem-se que a consultante reveste a natureza de responsável em relação aos tributos devidos pela pessoa jurídica incorporada até a data do ato de incorporação. Assim classificada, submeter-se-á às previsões para essa espécie de sujeito passivo.

16. Nesse ponto, cumpre destacar a previsão na IN RFB nº 1.687, de 2017, relativamente ao escopo dos valores admitidos como créditos decorrentes de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL:

---

**Art. 10.** *Na hipótese de adesão ao pagamento à vista ou ao parcelamento com utilização de créditos de que tratam os incisos I e II do caput do art. 2º, o sujeito passivo deverá, no prazo de que trata o § 4º do art. 3º, informar os montantes de prejuízo fiscal decorrentes da atividade geral ou da atividade rural e de base de cálculo negativa da CSLL, existentes até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, que estejam disponíveis para utilização, e os demais créditos próprios, relativos a tributos, que serão utilizados para liquidação dos débitos.*

*§ 1º Para liquidação na forma prevista no caput poderão ser utilizados:*

*I - os créditos decorrentes de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo respectivo débito, bem como de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nessa condição até a data da opção pela liquidação; e (grifou-se)*

*(...)*

17. Do texto transcrito, depreende-se que, no escopo da presente consulta, são admitidos:

17.1. Prejuízos fiscais apurados pelo próprio sujeito passivo dos débitos a serem extintos. Nesse caso, o débito é atribuído, e o prejuízo fiscal apurado originariamente pelo mesmo sujeito passivo. A regra aludida permite a utilização do prejuízo (próprio).

17.2. Prejuízos fiscais apurados pelo sujeito passivo responsável por débitos originariamente atribuídos a outro devedor. Nessa situação, trata-se de débitos originariamente vinculados a um sujeito passivo, sendo a responsabilidade do débito atribuída a um terceiro, na condição de responsável. Conforme a regra em tela, esse devedor responsável somente pode utilizar prejuízos fiscais por ele próprio apurados, vedados aqueles originariamente apurados por terceiro.

18. Assim, a legislação que rege a matéria não contempla, para os fins analisados, o uso de prejuízos fiscais apurados originariamente pela pessoa jurídica sucedida, como questionado pela consulente.

19. Acrescente-se ao tema que a legislação do Imposto sobre a Renda trata com restrição a possibilidade de compensação de prejuízo fiscal oriundo de sociedade incorporada, como se verifica da seguinte previsão contida no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), com indicação das respectivas matrizes legais:

**Art. 514.** *A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).*

*Parágrafo único.* *No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).*

20. Cumpre ainda expor que a MP nº 766, de 2017, teve seu prazo de vigência encerrado, a partir de 1º de junho de 2017, por não ter sido convertida em lei no prazo estabelecido pelo § 3º do art. 62 da Constituição Federal.

21. Por seu turno, a MP nº 783, de 31 de maio de 2017 institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PERT), disciplinado pela IN RFB nº 1.711, de 16 de junho de 2017. Essa sistemática, e seu respectivo disciplinamento, preveem regras com o mesmo escopo daquelas anteriormente analisadas, sem alteração dos itens relativos às questões da consulta. O prazo para adesão ao PERT é de 3.7.2017 a 31.8.2017.

## **Conclusão**

22. Em face do exposto, responde-se à consulente que, em razão da incorporação de uma sociedade por outra:

22.1. A incorporadora é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pela incorporada;

22.2. Os prejuízos fiscais apurados pela incorporada não podem ser compensados pela incorporadora;

22.3. Os prejuízos fiscais apurados pela incorporada não podem ser usados pela incorporadora, para fins de extinção de débitos exigíveis da incorporadora, sejam os de titularidade própria, sejam os decorrentes da incorporação;

22.4. A questão do item 8.4 foi respondida pelo item 22.3;

22.5. A questão do item 8.5 foi prejudicada, conforme item 22.3.

À consideração da Chefia.

*Assinado digitalmente*

JANSEN DE LIMA BRITO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

*Assinado digitalmente*

ALDENIR BRAGA CHRISTO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit02

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

*Assinado digitalmente*

---

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

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

*Assinado digitalmente*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit