



Solução de Consulta nº 85 - Cosit

Data 26 de junho de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. No âmbito do Programa de Regularização Tributária de que trata a MP nº 766, de 2017, poderão, com vistas à liquidação dos débitos consolidados, ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada ou de empresas que sejam controladas por uma mesma empresa.

A possibilidade do exercício dessa faculdade deve ser examinada, levando-se em conta exclusivamente o enquadramento do sujeito passivo, contribuinte ou responsável, nas hipóteses de que trata os §§ 2º e 3º do art. 2º da referida MP. Não há para tanto qualquer relação entre isso e os responsáveis legais, perante a RFB, dos sujeitos passivos quando pessoas jurídicas.

Dispositivos Legais: MP nº 766, de 2017, arts. 1º e 2º.

Relatório

Em processo protocolizado em 19/05/2017, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2. A consulente informa que faz parte de um conjunto de empresas relacionadas que estão sob intervenção judicial, sendo que algumas delas possuem débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). É o caso da própria consulente, que pretende aderir ao parcelamento previsto na MP nº 766, de 2017, utilizando para liquidação da dívida créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

3. Entretanto, alega que o montante desses créditos próprios é insuficiente para quitação dos débitos consolidados, razão pela qual pretende lançar mão da previsão constante

do art. 2º, § 2º, da referida MP, sendo este o dispositivo legal que fundamenta a consulta apresentada.

4. Destaca a existência de divergência entre os sócios no que tange à compreensão do alcance do comando legal aludido, especialmente a passagem que permite o aproveitamento dos créditos do responsável tributário pelo débito e ainda aquela que se refere a essa faculdade em relação a empresas controladora e controlada, ou sob controle comum.

5. O trecho abaixo sintetiza a dúvida manifestada:

A dúvida, portanto, consiste em saber se pelo simples fato de que ambos os acionistas figuram como responsáveis legais perante a RFB de uma ou de outra empresa já basta para a aplicação e exercício do direito previsto no artigo 2º, § 2º, da MP 766/2017, ou se faz necessário que o acordo de acionistas esteja firmado e lançado nos livros próprios, uma vez que o § 3º se apresenta como uma condição do § 2º do mesmo artigo 2º, em razão do fato de que a holding (...), não obstante a figura de controladora majoritária da (...), aparece como detentora de 50% do capital social da (...) e contratualmente possui menos de 50% dos direitos das ações da empresa (...), donde então impõe-se que a condição “desde que exista acordo de acionistas” é indispensável para o exercício do direito de liquidar os débitos previstos nos incisos I e II do caput do artigo 2º da MP 766/2017.

6. Em seguida, a consulente especifica o foco da consulta formulada:

Diante do exposto, requer-se a manifestação formal do órgão encarregado da administração tributária para que esclareça se para fins de utilização dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL de terceiros pela empresa (...) basta que os sócios comuns estejam vinculados com seus respectivos CPF's perante a Secretaria da Receita Federal ou, se pelo fato da empresa controladora possuir 50% ou menos das ações nas empresas (...) e (...) é indispensável a existência de acordo de acionistas, conforme previsto no § 3º do artigo 2º da MP 766/2017.

Fundamentos

7. A Medida Provisória (MP) nº 766, de 4 de janeiro de 2017, instituiu o Programa de Regularização Tributária (PRT), disciplinando o seguinte:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Regularização Tributária - PRT junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cuja implementação obedecerá ao disposto nesta Medida Provisória.

(...)

§ 2º A adesão ao PRT ocorrerá por meio de requerimento a ser efetuado no prazo de até cento e vinte dias, contado a partir da regulamentação estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e abrangerá os débitos em discussão administrativa ou judicial indicados para compor o PRT e a totalidade dos débitos exigíveis em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável.

(...)

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao PRT poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

I - pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, vinte por cento do valor da dívida consolidada e liquidação do restante com a 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 Secretaria da Receita Federal do Brasil;

II - pagamento em espécie de, no mínimo, vinte e quatro por cento da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

(...)

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, se houver saldo remanescente após a amortização com créditos, este poderá ser parcelado em até sessenta prestações adicionais, vencíveis a partir do mês seguinte ao pagamento à vista ou do mês seguinte ao do pagamento da vigésima quarta prestação, no valor mínimo de 1/60 (um sessenta avos) do referido saldo.

§ 2º Na liquidação dos débitos na forma prevista nos incisos I e II do caput, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e 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 País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

§ 3º Para fins do disposto no § 2º, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a cinquenta por cento, desde que existente acordo de acionistas que assegure de modo permanente a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, e o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

6. O PRT, instituído pela MP nº 766, de 2017, possibilita a quitação de débitos tributários em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, mediante a opção por uma das modalidades elencadas em seu art. 2º. Os incisos I e II desse dispositivo permitem a liquidação de parte da dívida consolidada com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL ou ainda de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

7. No que concerne aos créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, o art. 2º, em seu § 2º, traz dois comandos adicionais, que devem ser interpretados de forma segregada: (i) em primeiro lugar, autoriza a quitação da dívida por intermédio da utilização dos citados créditos, sejam eles próprios ou do responsável ou corresponsável pelo débito - por próprios, devem ser entendidos os créditos daquele sujeito passivo que ostente a qualidade de contribuinte; (ii) além disso, o dispositivo em referência torna possível também o aproveitamento de créditos de empresas controladora e controlada ou ainda de empresas que estejam sob controle comum - em ambos os casos o controle pode ser direto ou indireto. Essa faculdade deve ser conjugada com o disposto no § 3º do mesmo art. 2º, que também considera como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento), desde que exista acordo de acionistas que assegure de modo permanente a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, e o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

8. A primeira situação exposta trata das espécies de sujeito passivo a quem se permite a utilização dos créditos de prejuízo fiscal de base de cálculo negativa. A MP nº 766, de 2017, nesse particular, objetiva deixar claro o permissivo para que débito tributário seja extinto, por meio da utilização dos créditos não apenas daquele que ostente a categoria de contribuinte, mas também de quem se encaixe na condição de responsável tributário pelo débito que se pretende liquidar.

9. Importa esclarecer que a expressão “responsável tributário” citada no § 2º do art. 2º da MP nº 766, de 2017, tem o exato sentido que lhe é conferido pelo art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN), qual seja, espécie do gênero sujeito passivo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

10. O art. 121 do CTN define a figura do responsável de forma residual, como aquele que, sem revestir-se da condição de contribuinte, ocupe, por disposição expressa de lei, o polo passivo da relação jurídica. O art. 128 do Código, por sua vez, estabelece a possibilidade de a lei atribuir a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, a responsabilidade pela obrigação tributária, sendo que os artigos que se seguem discorrem acerca das diferentes hipóteses de responsabilidade tributária presentes em nosso ordenamento.

11. Como se vê, não há nenhuma relação entre a expressão “responsável tributário” de que se serve a MP nº 766, de 2017, e as pessoas físicas dos responsáveis legais, perante a RFB, das pessoas jurídicas que queiram se aproveitar da faculdade outorgada por esse comando legal, como sugere a consultante. Conforme salientado, responsável tributário diz respeito à natureza da sujeição passiva daquele ao qual a MP possibilita o aproveitamento dos créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, com vistas à liquidação dos débitos no âmbito do PRT.

12. Quanto ao responsável legal perante a RFB, conforme art. 7º da IN RFB nº 1.634, de 2016, "o representante da entidade no CNPJ deve ser a pessoa física que tenha legitimidade para representá-la, conforme qualificações previstas no Anexo V desta Instrução Normativa", que remete à figuras de "administrador ou sócio-administrador" nas sociedades limitadas (art. 1.060 e seguintes do Código Civil, de 2002) ou "administrador, diretor ou presidente" nas sociedades anônimas (art. 138 e seguintes da Lei nº 6.404, de 1976 – Lei das S.A.), cuja relação com a responsabilidade tributária (art. 128 e seguintes do CTN) não é automática (vide Súmulas nº 430 e 435 do STJ). Ademais, e sobretudo, não se deve confundir a responsabilidade tributária entre as pessoas jurídicas, empresas controladoras e controladas (tratada na MP 766 para fins de utilização de "créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa") com a eventual responsabilidade de pessoa natural, acionista, cujo CPF esteja vinculado à responsabilidade legal da empresa perante o Fisco, visto que, por óbvio, somente aquelas apuram os referidos créditos. Por certo, a situação fática descrita também não substitui, sob o aspecto legal, o acordo de acionistas (vide art. 118 da Lei das S.A.).

13. Essa constatação faz com que a possibilidade da utilização dos créditos mencionados de outras pessoas jurídicas, aventada pela consultante, fique adstrita à subsunção do fato indicado na consulta à segunda hipótese abordada no item 7 desta Solução de Consulta a qual remete à parte final do art. 2º, § 2º, c/c § 3º da MP nº 766, de 2017.

14. Em resumo, faz-se necessário tratar-se as pessoas jurídicas em questão de sociedades controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma sociedade. A consulente deixa claro em sua petição que não controla, tampouco é controlada pelas duas pessoas jurídicas de cujos créditos pretende aproveitar-se. Também é informado que a holding controladora da consulente não detém participação maior do que 50% (cinquenta por cento) no capital das outras duas sociedades; não sendo caso, portanto, de controle comum na forma do § 2º.

15. Sendo assim, para aderir ao PRT e utilizar-se dos créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa das duas sociedades vinculadas, é imperioso que haja — entre a sociedade holding controladora da consulente e as duas sociedades nas quais aquela detém participação societária inferior a 50% — acordo de acionistas por meio do qual seja assegurado o controle de fato, nos termos preconizados pelo § 3º do art. 2º da MP nº 766, de 2017.

Conclusão

16. Ante o exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que no âmbito do Programa de Regularização Tributária de que trata a MP nº 766, de 2017, poderão, com vistas à liquidação dos débitos consolidados, ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, observadas as demais condições estabelecidas, necessário, no caso, o acordo de acionistas.

17. A possibilidade do exercício dessa faculdade deve ser examinada, levando-se em conta exclusivamente o enquadramento do sujeito passivo, contribuinte ou responsável, nas hipóteses de que trata os §§ 2º e 3º do art. 2º da referida MP. Não há para tanto qualquer relação entre isso e os responsáveis legais, perante a RFB, dos sujeitos passivos quando pessoas jurídicas.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

(assinado digitalmente)

REGINA COELI ALVES DE MELLO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08

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

(assinado digitalmente)

MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

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 à consulente.

(assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit