



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.720980/2016-29
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1302-006.808 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FOCKINK INDUSTRIAS ELETRICAS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

PARCELAMENTO LEI 11.941/2009. LIQUIDAÇÃO DE MULTA E JUROS. EXCLUSÃO DE RECEITAS DECORRENTES. POSSIBILIDADE.

A contrapartida dos valores decorrentes da liquidação, com utilização de prejuízo fiscal próprio, de multa e juros de débitos incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/09, não integra a base de cálculo do IRPJ/CSLL em razão da efetiva inexistência de acréscimo patrimonial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Magalhães Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhaes Lima, Maria Angélica Echer Ferreira Feijo, Wilson Kazumi Nakayama, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Marcelo Oliveira, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado), Miriam Costa Faccin (suplente convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, substituído pela conselheira Miriam Costa Faccin.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto contra decisão de primeira instância que exonerou créditos tributários de IRPJ e de CSLL, constituídos em função da exclusão indevida

de valores do lucro líquido quando da apuração do lucro real referente ao período compreendido entre as competências de setembro a dezembro do ano-calendário de 2011.

Conforme informações extraídas do Relatório Fiscal, em razão da possibilidade de liquidação de valores correspondentes a multas e juros por meio da utilização de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL (previsão no artigo 1º, § 7º, da Lei 11.941/2009), o Contribuinte efetuou lançamentos, em 30/09/2011, de débitos em conta de Passivo (Conta 6679 – Refis a pagar lei 11.941/09 LP) em contrapartida a créditos em conta de Resultado (Conta 6680 – Benefícios fiscais Lei nº 11.941/09), no total de R\$ 32.515.251,10 (24.299.105,71 + 8.216.145,39), tal qual também realizara, na mesma data, em função da redução de juros e multa prevista no § 3º do mesmo artigo, no montante de R\$ 33.316.968,21 (R\$ 10.297.114,95 + R\$ 23.019.853,26) . Vejam-se os normativos e os lançamentos:

Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009

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-tributado

(...)

§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

I – Pagos à vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

II – Parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

III – Parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 30% (trinta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

IV – Parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações mensais, com redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 25% (vinte e cinco por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou

V – Parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com redução de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

(...)

§ 7º 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.

§ 8º Na hipótese do § 7º deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente.

DATA	CONTA DEBITADA	CONTA CREDITADA	HISTÓRICO	MODALIDADE QUITAÇÃO E/OU AMORTIZAÇÃO	VALOR
30/09/2011	6679 - REFIS a Pagar Lei 11.941/09 LP (PASSIVO)	6680 - Benefícios Fiscais Lei 11.941/09 (RESULTADO)	HISTÓRICO LIVRE VLR. REDUÇÃO DE MULTA S/ CONSOLIDAÇÃO DÉBITOS REFIS LEI 11941/09 DOC 149	REDUÇÃO	10.297.114,95
30/09/2011	6679 - REFIS a Pagar Lei 11.941/09 LP (PASSIVO)	6680 - Benefícios Fiscais Lei 11.941/09 (RESULTADO)	HISTÓRICO LIVRE VLR. REDUÇÃO DE JUROS S/ CONSOLIDAÇÃO DÉBITOS REFIS LEI 11941/09 DOC 149	REDUÇÃO	23.019.853,26
30/09/2011	6679 - REFIS a Pagar Lei 11.941/09 LP (PASSIVO)	6680 - Benefícios Fiscais Lei 11.941/09 (RESULTADO)	HISTÓRICO LIVRE VLR. UTILIZAÇÃO (25%) PREJUÍZO FISCAL NA AMORTIZAÇÃO DE DÉBITOS REFIS NOS TERMOS DA LEI 11941/09 DOC 149	LIQUIDAÇÃO	24.299.105,71
30/09/2011	6679 - REFIS a Pagar Lei 11.941/09 LP (PASSIVO)	6680 - Benefícios Fiscais Lei 11.941/09 (RESULTADO)	HISTÓRICO LIVRE VLR. UTILIZAÇÃO (9%) BC NEGATIVA CSLI NA AMORTIZAÇÃO DE DÉBITOS REFIS NOS TERMOS DA LEI 11941/09 DOC 149	LIQUIDAÇÃO	8.216.145,39
TOTAL DO LANÇAMENTO					65.832.219,31

Em seguida todos lançamentos efetuados em conta de resultado (receita de reversão de provisão) foram posteriormente excluídos com base no seguinte dispositivo normativo informado à autoridade fiscal em resposta à intimação:

“As exclusões efetuadas estão embasadas na lei 11941/2009, art. 4º, 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.”

Entendeu a autoridade fiscal que somente os valores lançados a crédito em conta de resultado correspondentes às receitas decorrentes da redução de juros e multas poderiam ser excluídos, uma vez que o dispositivo em referência alude apenas à parcela equivalente à redução, e não à liquidação, do valor das multas e juros, razão pela qual efetuou a glosa da exclusão das receitas geradas pela utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLI na liquidação de multas e juros.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), ao apreciar a impugnação contra o lançamento, decidiu, com base na inteligência da Solução de Consulta RFB/Cosit nº 61, de 24/05/2016, que a “*contrapartida dos valores decorrentes da liquidação, com utilização de prejuízo fiscal próprio, de multa e juros de débitos incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/09, não integra a base de cálculo do IRPJ/CSLL.*”, declaração esta constante da ementa do acórdão nº 04-42.157 - 2ª Turma da DRJ/CGE.

Em consequência dessa decisão, foi interposto recurso de ofício, tendo em vista a exoneração em valor acima do limite de alçada estabelecido pela Portaria nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sérgio Magalhães Lima, Relator.

Conforme se verifica nos autos, o recurso de ofício foi interposto em razão da exoneração de crédito tributário no valor total de R\$ 17.733.182,90, correspondente à tributos (R\$ 7.535.955,85) e multas (R\$ 10.197.227,05). Em linha, portanto, com a determinação disposta no art. 1º da Portaria MF nº 02, de 2023 que alterou o limite de alçada assentado na Portaria nº 63, de 09 de fevereiro de 2017. Confirma-se o novo texto normativo:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a **R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)**.

Por essa razão, há que se conhecer do recurso interposto.

A matéria trazida em recurso consiste na análise da possibilidade ou não da exclusão das receitas decorrentes de liquidação de valores correspondentes a multas e juros incidentes sobre os débitos parcelados pelo interessado, por meio da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, conforme previsão no artigo 1º, § 7º, da Lei 11.941/2009. Veja-se o referido normativo:

§ 7º 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. (destaques não constam no original)

A autoridade fiscal entendeu que somente as receitas decorrentes das reversões de provisão a título de redução de multas e juros seriam passíveis de exclusão da base tributária, consoante interpretação literal do art. 4º, parágrafo único, da Lei 11.941/2009, *verbis*:

Art. 4º (...)

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, 2ª e 3ª desta Lei. (destaques não constam no original)

Contudo, concluiu a Turma de julgamento de primeira instância que essas receitas não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que, com base na inteligência da

Solução de Consulta RFB/Cosit n.º 71 de 24/05/2016, 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.

Em linha com a decisão recorrida, entendo que a referida liquidação deveria ser operada pelo lançamento em contas patrimoniais – débito de conta de Passivo (obrigação a pagar) em contrapartida a crédito em conta de Ativo (impostos e contribuições diferidos) -, sem trânsito, portanto, pelas contas de Resultado, não havendo que se falar em tributação pela efetiva ausência de acréscimo patrimonial.

No entanto, a Recorrente efetuou o lançamento da reversão de provisão diretamente em conta de resultado, em conjunto com os demais valores reduzidos em função do disposto do art. 1º, § 3º, da Lei 11.941/99, o que demandou a exclusão da receita operada na parte A do Lalur. Veja-se o balancete da conta de “Receitas” (fl. 108) na parte referente ao total de R\$ 65.832.219,31, correspondente a R\$ 32.515.251,10 (parcela objeto de lançamento referente à liquidação de juros e multas) somado a R\$ 33.316.968,21 (referente à redução de juros e multas):

2 - FOCKINK INDÚSTRIAS ELÉTRICAS LTDA		BALANCETE : SETEMBRO / 2011				Hora: 16:22:22
CTBR4230		FOCKINK INDÚSTRIAS ELÉTRICAS LTDA				PÁGINA : 8
Conta	Reduzido Nome	Saldo Inicial	Débitos	Créditos	Saldo Final	
3.01.003	474 RECEITAS FINANCEIRAS	3.003,517.50 C	8.103.12	544,136.72	3.539,551.10 C	
3.01.003.0001	475 RECEITAS FINANCEIRAS	3.003,517.50 C	8.103.12	544,136.72	3.539,551.10 C	
3.01.003.0001.0005	480 JUROS RECEBIDOS	2,956,589.90 C	1,070.22	428,275.49	3,383,795.17 C	
3.01.003.0001.0006	481 DESCONTOS OBTIDOS	32,918.24 C	42.86	3,016.35	35,891.73 C	
3.01.003.0001.0007	534 VARIACAO CAMBIAL ATIVA	14,009.36 C	6,990.04	112,844.88	119,864.20 C	
3.01.004	482 RECEITAS COM PARTICIPACOES SOCIETARIAS	2,015.50 C	0.00	0.00	2,015.50 C	
3.01.004.0001	483 DIVIDENDOS E LUCROS DISTRIBUIDOS	2,015.50 C	0.00	0.00	2,015.50 C	
3.01.004.0001.0001	484 DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS	2,015.50 C	0.00	0.00	2,015.50 C	
3.01.005	2904 OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	383,850.81 C	0.00	65,913,126.70	66,296,977.51 C	
3.01.005.0002	3359 OUTRAS RECEITAS EVENTUAIS	15,787.04 C	0.00	1,679.66	17,466.70 C	
3.01.005.0003	4879 CREDITOS FIS PRESUMIDO	65,706.84 C	0.00	14,143.03	79,849.87 C	
3.01.005.0004	4680 CRÉDITOS FISCIS PRESUMIDO	302,356.93 C	0.00	65,084.70	367,441.63 C	
3.01.005.0007	6680 BENEFICIOS FISCAIS LEI 11941/09	0.00	0.00	65,832,219.31	65,832,219.31 C	
3.02	488 RECEITAS NAO OPERACIONAIS	150,476.44 C	0.00	17,848.99	168,325.43 C	
3.02.001	489 ALIENACAO DE BENS PERMANENTES	151,227.67 C	0.00	17,848.99	169,076.66 C	
3.02.001.0002	491 ALIENACAO DO IMOBILIZADO	560.00 C	0.00	0.00	560.00 C	
3.02.001.0002.0001	492 ALIENACAO DE MAQUINAS,EQUIP.E FERRAMENTA	560.00 C	0.00	0.00	560.00 C	
3.02.001.0003	496 OUTRAS RECEITAS NAO OPERACIONAIS	150,667.67 C	0.00	17,848.99	168,516.66 C	
3.02.001.0003.0001	497 RECUPERACAO DE CUSTOS	150,667.67 C	0.00	17,848.99	168,516.66 C	
3.02.002	498 DEDUCOES DAS ALIENACOES DE BENS PERMANEN	751.23 D	0.00	0.00	751.23 D	
3.02.002.0002	500 CUSTO DE ALIENACAO DE IMOBILIZADO	751.23 D	0.00	0.00	751.23 D	
3.02.002.0002.0001	501 CUSTO DE ALIENACAO DE MAQ.EQUIP.E FERRAM	751.23 D	0.00	0.00	751.23 D	

Em minha visão, essa exclusão somente se tornaria passível de glosa caso houvesse lançamento de despesa de mesmo valor em decorrência de eventual lançamento de baixa de conta de Ativo correspondente a tributos diferidos (a compensar) calculados com base nos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL acumulados. Essa hipótese, por outro lado, também poderia resultar na necessária adição dessas despesas, mantendo-se a exclusão das receitas, ações estas em busca da neutralidade.

Nesse sentido, em resposta à possível dupla redução do lucro fiscal, torna-se importante informar que o exame do balancete da conta de “Despesas” referente ao mês de setembro de 2011 (fls. 109/113) revela a inexistência de lançamento de valores, em conta de despesa, na mesma proporção das receitas geradas pela reversão de provisões, em função de possível baixa de parcela da conta referente a impostos e contribuições diferidos que eventualmente poderiam estar registrados em conta de Ativo.

Assim, diante desses fatos que desvelam o correto procedimento de exclusão de receitas realizado pela Recorrente, há que se concordar com os fundamentos da decisão recorrida que, ao amparo dos §1º e §3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, com a redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4 de junho de 2017, ora adoto como razões de decidir:

6 Mitigação das alíquotas de redução e afronta ao Princípio Constitucional da Separação dos Poderes e da Legalidade - inobservância do parágrafo único do art. 4º da Lei 11.941/09.

A Contribuinte desenvolve longo arrazoado sobre a sistemática do Parcelamento previsto pela Lei 11.941/09, e sobre como a interpretação que serviu de base para a autuação não pode ser aceita, por ferir os Princípios Constitucionais da Separação dos Poderes, da Legalidade, da Moralidade Pública (previsto no art. 37, *caput*, da CF/88), e também o da Legalidade, além de mitigar, contrariamente à intenção da Lei, as alíquotas de redução de multa, juros e encargos.

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir IRPJ, CSLL e respectivos acréscimos legais, tendo em vista que, na apuração do lucro real, houve exclusão do lucro líquido de valores liquidados (multa, de mora ou de ofício, e juros moratórios) com a utilização de prejuízo fiscal próprio.

A autoridade lançadora concentrou esforços nos valores referentes à recuperação de valores decorrentes da Lei nº 11.941, de 2009, que, nos artigos 1 a 13, tratou do parcelamento ou pagamento de dívidas tributárias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Excertos da sobredita lei serão reproduzidos, a seguir, para melhor compreensão da questão:

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)

(...)

§ 3ª Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

(...)

V-parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com redução de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

(...)

§ 7ª - *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.*

(...)

§ 8ª *Na hipótese do § 7ª deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente.*

(...)

Art. 3º *No caso de débitos que tenham sido objeto do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, do Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, do parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, observar-se-á o seguinte: (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.043, de 2014)*

(...)

§ 2ª *Serão observadas as seguintes reduções para os débitos previstos neste artigo:*

(...)

IV - os débitos anteriormente incluídos no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, terão redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

Seção III

Disposições Comuns aos Parcelamentos

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 § T 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, 2ª e 3ª desta Lei. (destaques não constam no original)

Depreende-se do texto legal reproduzido, duas situações distintas:

redução de valores correspondentes à multa (mora, de ofício ou isolada), aos juros de mora e aos encargos legais incidentes sobre os débitos pagos ou parcelados pelo sujeito passivo nas condições dispostas na mencionada lei;

liquidação de valores correspondentes à multa (mora ou de ofício) e aos juros de mora, incidentes sobre os débitos pagos ou parcelados pelo sujeito passivo, nas condições dispostas na mencionada lei, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL próprios (art. 1.º, §. 7.º da Lei n.º 11.941, de 2009).

Nos termos do § único do art. 4.º da Lei n.º 11.941, de 2009, a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal (artigos 1.º a 3.º da sobredita lei) não é computada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Uma vez que esses dispositivos não mencionaram a liquidação de multa e juros por meio de utilização de prejuízo fiscal e base negativa, a autoridade lançadora entendeu que benefício implicou em acréscimo patrimonial à empresa, pelo que deveria ser acrescido ao resultado tributável.

Conclui-se, portanto, que a questão se cinge em saber se os valores de juros e de multa, incidentes sobre os débitos parcelados pelo interessado, que foram liquidados por meio da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas, devem ou não ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Solução de Consulta n.º 21 da Cosit, de 2013, cujo excerto se transcreve a seguir, traz importante colaboração ao dispor que a redução de dívidas tributárias possui a natureza de perdão/remissão de dívida e, assim, configura receita para a pessoa jurídica devedora, dando origem ao fato gerador do imposto de renda (art. 43, inciso II, e § 1.º, do CTN), pois se está diante de um acréscimo patrimonial - resultante da diminuição de um passivo.

Solução de Consulta n.º 21 - Cosit, de 6 de novembro de 2013 (DOU 22.11.2013)

(...)

10.3 Vale comentar que a redução de dívidas tributárias possui a natureza de perdão/remissão de dívida. O perdão de dívidas, consabidamente, configura receita para a pessoa jurídica devedora e caracteriza o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43, inciso II, e § 1.º, do CTN, pois se está diante de um acréscimo patrimonial - resultante da diminuição de um passivo. Essa receita, igualmente, integra a base de cálculo da CSLL (art. 2.º da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e, em princípio, da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 1.º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002) e da Cofins (art. 1.º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

(...)(destaques não constam no original)

Embora a redução de dívidas tributárias configure receita para a pessoa jurídica devedora e caracterize fato gerador do IRPJ, o parágrafo único do art. 4.º da Lei n.º 11.941, de 2009, determinou que a redução do valor das multas, juros e encargo legal, incidentes sobre os débitos parcelados na forma da referida lei, não fosse computada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, razão por que a ementa da sobredita solução de consulta assim dispôs:

Solução de Consulta n.º 21 - Cosit, de 6 de novembro de 2013 (DOU 22.11.2013)

LUCRO REAL. REDUÇÃO DE MULTA E JUROS. LEINº 11.941, DE 2009.

*A receita oriunda da **redução de multa de mora e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, pode ser excluída do lucro líquido**, para efeito de apuração do lucro real, nos termos do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009.*

Em razão de as multas de ofício serem indedutíveis na apuração do lucro real, a receita oriunda da redução de multa de ofício decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941, de 2009, não é computada no lucro real, pois ela não terá sido deduzida em períodos de apuração anteriores. E inócuo, neste ponto, o comando do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941, de 2009. (destaques não constam no original)

Por outro lado, a liquidação de juros e de multa por meio da utilização de prejuízos fiscais não corresponde a perdão de dívida. Vale notar que, diferentemente do perdão de dívida, na liquidação dos juros e da multa há um sacrifício patrimonial que consiste na redução do saldo de prejuízo fiscal acumulado.

Isso porque, esse prejuízo poderia ser utilizado em períodos subsequentes para reduzir a apuração do lucro real por meio de compensação, ou seja, para também reduzir o montante devido do tributo. Essa redução não se caracteriza como receita tributária.

A título exemplificativo pode-se desenhar duas situações.

Na primeira, o sujeito passivo apura lucro real anual de R\$ 500.000,00 e encontra IRPJ devido no montante de R\$ 101.000,00 (IRPJ de R\$ 75.000,00 + adicional de IRPJ de R\$ 26.000,00).

Se esse mesmo sujeito passivo tivesse R\$ 100.000,00 de prejuízo fiscal acumulado, poderia compensá-lo integralmente - pois está dentro do limite de 30% estabelecido na legislação -, reduzindo a base de cálculo de R\$ 500.000,00 para R\$ 400.000,00. Nesta hipótese, o IRPJ devido seria de R\$ 76.000,00 (IRPJ de R\$ 60.000,00 + adicional de IRPJ de R\$ 16.000,00).

Note-se que o IRPJ devido foi reduzido em R\$ 25.000,00 (R\$ 101.000,00 - R\$ 76.000,00) e essa economia tributária não se caracteriza como receita a ser inserida na base de cálculo do IRPJ.

Na segunda situação, o sujeito passivo desse mesmo exemplo utiliza seu prejuízo acumulado de R\$ 100.000,00 para liquidar multa e juros incidentes sobre débitos parcelados (Lei nº 11.941, de 2009). A liquidação da dívida seria da ordem de R\$ 25.000,00 (25% x R\$ 100.000,00), conforme disposto no art. 1º, §§ 7º. e 8º. da Lei nº 11.941, de 2009.

Percebe-se, que a economia tributária em ambas as situações é a mesma, isto é, há uma redução de R\$ 25.000,00 do IRPJ devido. A diferença entre uma e outra situação é apenas temporal.

Para se elucidar a questão, também merece destaque a Solução de Consulta RFB/Cosit nº 71, proferida em 24/05/2016, cuja ementa elucida:

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 n.º 5.172, de 1966, art. 43; Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15; Lei n.º 12.973, de 2014, art. 43; Lei n.º 11.941, de 2009, art. 1º, caput e § 7º e art. 4º, parágrafo único; Lei n.º 12.996, de 2014, art. 2º, caput e § 7º; Lei n.º 13.043, de 2014, art. 33, § 1º, Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR), art. 219, Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 15, de 2014, art. 5º, §§ 1º e 4º. (destaques não constam no original)

Nessa fundamentada Solução de Consulta, acolhe-se os seguintes embasamentos aplicáveis ao presente caso:

7. O parcelamento ao qual a controladora da consultante aderiu foi instituído pela Lei n.º 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.

(...)

8. 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. 1º 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. 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 D AU, 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 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.

§ 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 n.º 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 irretroatável, 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."

9. A Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 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 n.º 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 n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, e o § 2º do art. 65 da Lei n.º 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 n.º 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)

- 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)

- 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)

- 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 § T, 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 § T deverão ser pagas até o último dia para a opção, resguardado aos contribuintes que aderiram ao parcelamento durante a vigência da Medida Provisória n.º 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 n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, ou os valores constantes do § 6º do art. 65 da Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, quando aplicável esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, independentemente de os débitos terem sido objeto de parcelamento anterior. (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014)"*

11. A Lei n.º 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 n.º 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 T 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 E 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

(...)

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 n.º 12.996, de 2014.

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.

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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, e art. 219 do Decreto n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei n.º 8.981, de 1995, art. 26, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º).

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 n.º 7.450, de 1985, art. 51, Lei n.º 8.981, de 199, art. 76, § 2º, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II)."

Constata-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.

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 consulente tenha transferido de forma onerosa os direitos de uso desse prejuízo para sua controladora, no âmbito do parcelamento da Lei n.º 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.

O art. *T* da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 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.

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.

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 demora, e a juros moratórios relativos a tributos incluídos no Refis, conforme art. *T* da Instrução Normativa SRF n.º 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 § T 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 n.º 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. (Grifei)

(...)" (os destaques são do original)

Deste modo, Conclui-se que as contrapartidas da liquidação de multa e de juros incidentes sobre débitos incluídos no parcelamento (Lei n.º 11.941, de 2009), por meio de utilização de prejuízo fiscal próprio, em que pese tratar-se tecnicamente de receita, não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, inteligência da Solução de Consulta RFB/Cosit n.º 71 de 24/05/2016.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do recurso, e NEGO-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Magalhães Lima