



Solução de Consulta nº 194 - Cosit

Data 10 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. SÓCIO EM COMUM.

No Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), instituído pela Lei nº 13.496, de 2017, a mera existência de sócios administradores em comum não preenche os requisitos necessários para que créditos tributários de uma pessoa jurídica (inclusive créditos decorrentes de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL) possam ser utilizados para quitar débitos tributários de outra pessoa jurídica. 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 lei.

A possibilidade de eventual responsabilização pessoal de terceiros no caso de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme art. 135 do Código Tributário Nacional, não é causa suficiente para a admissão da quitação pretendida.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 85, DE 26 DE JUNHO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, arts. 121 e 135; Lei nº 13.496, de 2017; Instrução Normativa RFB nº 1.711, de 2017, art. 13; Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 2018.

PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PERT). CRÉDITOS. PREJUÍZOS FISCAIS. CISÃO.

Para fins de liquidação de débitos fiscais, na sistemática do Pert, instituído pela Lei nº 13.496, de 2017, poderão ser utilizados créditos decorrentes de prejuízos fiscais próprios ou do responsável tributário pelo respectivo débito.

É possível a utilização de prejuízos fiscais apurados pelo sujeito passivo responsável para quitar débitos originariamente atribuídos a outro devedor, mas o disposto no art. 13 da IN RFB nº 1.711, de 2017, ao se referir aos débitos decorrentes da responsabilidade não admite a possibilidade de

utilização de prejuízos fiscais apurados pelo terceiro para fins de quitação de débitos originariamente do sujeito passivo responsável.

Os prejuízos fiscais apurados pela sociedade que sofreu cisão parcial não poderão ser usados pela empresa resultante da cisão para fins de cômputo de créditos a quitar débitos no âmbito do Pert.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 84, DE 26 DE JUNHO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, art. 132; Lei n.º 13.496, de 2017; Decreto-Lei n.º 2.341, de 1987, art. 33, caput; Instrução Normativa RFB n.º 1.711, de 2017, art.13.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que tem como objeto social *a prestação de serviços relacionados à construção civil e terraplenagem, bem como locação de máquinas, equipamentos e transporte rodoviário de cargas.*

2. A consulente relata ter sido criada a partir da cisão parcial de outra empresa e acrescenta que tanto ela quanto a empresa cindida parcialmente possuem um sócio em comum.

3. Transcreve o art. 13 da Instrução Normativa n.º 1.711, de 16 de junho de 2017, que regulamenta, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), instituído pela Medida Provisória n.º 783, de 31 de maio de 2017, que foi convertida na Lei n.º 13.496, de 24 de outubro de 2017:

*Art. 13. Na hipótese de opção pelo pagamento à vista ou pelo parcelamento com utilização de créditos de que tratam o inciso I do caput e o inciso II do § 2º do art. 3º, o sujeito passivo deverá, no prazo de que trata o § 3º do art. 4º, 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 apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, 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

II - os demais créditos próprios relativos a tributo administrado pela RFB, desde que se refiram a período de apuração anterior à adesão ao Pert.

§ 2º Para fins do disposto no inciso I do § 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 exista acordo de acionistas que assegure de modo permanente a preponderância individual ou comum nas deliberações societárias, assim como o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

(...)

§ 4º Na hipótese de utilização de crédito decorrente de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, primeiramente deverão ser utilizados os créditos próprios.

(...)

4. Cita o art. 135 do CTN e recorda que, segundo tese firmada no REsp 1.104.900/ES, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) sob o rito de recursos repetitivos, *se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.*

5. Isso posto, indaga:

1. Levando em consideração a operação de cisão parcial em que a empresa XXX01 transferiu para a Consulente - XXX02 - parte de seu "ativo" e "passivo" e ainda o fato das duas empresas possuírem sócia administradora em comum (...) a Consulente indaga se pode utilizar parte dos créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa existentes até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016 da empresa XXX01 para quitar débitos da empresa XXX02 que foram inseridos no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) a partir da interpretação dos conceitos de "responsável" e "corresponsável" de débitos tributários descritos nos arts. 2º e 3º da Lei 13.496/17 e ainda dos arts. 2º e 13 da IN RFB 1711 de 16 de junho de 2017?

Fundamentos

6. Preliminarmente, convém recordar que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

7. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

Responsabilidade do art. 135 do Código Tributário Nacional e utilização de prejuízos fiscais no âmbito do Pert

8. O conceito de *responsável tributário* é aduzido pelo art. 122 do Código Tributário Nacional (CTN), cujo art. 135 prevê a hipótese de responsabilidade tributária citada pela consulente:

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.

(...)

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

9. O exame da Lei nº 13.496, de 2017, e da Instrução Normativa nº 1.711, de 2017, revela que o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) não amplia o conceito nem o rol de hipóteses de responsabilidade existentes na legislação tributária. Revela também que, no âmbito do Pert, a existência cumulativa de (i) uma operação de cisão parcial e de (ii) um sócio administrador em comum não é razão suficiente para autorizar a utilização dos créditos tributários de uma pessoa jurídica na quitação dos débitos tributários de outra.

10. A possibilidade de eventual responsabilização pessoal de terceiros no caso de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme art. 135 do Código Tributário Nacional, não é causa suficiente para a admissão da quitação pretendida. Os créditos tributários de determinada pessoa jurídica integram o patrimônio dessa pessoa jurídica, e não o patrimônio de seus sócios, os créditos da pessoa jurídica cindida parcialmente não constam do patrimônio do sócio administrador em comum. Não cabe, portanto, reconhecer a pretendida correspondência entre eventual possibilidade de responsabilização tributária e o preenchimento dos requisitos para a quitação com prejuízos fiscais. 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 Lei nº 13.496, de 2017.

11. No mesmo sentido do disposto na Solução de Consulta Cosit nº 85, de 26 de junho de 2018, cumpre esclarecer que não há correspondência entre a expressão “responsável tributário” de que se serve a Lei nº 13.496, 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.

11.1. Quanto ao responsável legal perante a RFB, conforme art. 7º da IN RFB nº 1.863, de 27/12/2018, "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).

11.2. Portanto, ainda que duas pessoas jurídicas possuam um ou mais sócios administradores em comum, passíveis de serem considerados responsáveis ou corresponsáveis pelos débitos tributários de ambas nos termos do art. 135 do CTN, essa situação, por si só, não constitui requisito suficiente para permitir que créditos tributários de uma das referidas pessoas jurídicas sejam utilizados para quitar débitos tributários da outra.

Operação de cisão e utilização de prejuízos fiscais da cindida para fins de cômputo de crédito destinado a quitar débitos da empresa resultante da cisão no âmbito do Pert

12. Na situação relatada, tem-se que a consulente “recebeu parte do ativo e do passivo de outra empresa em virtude de operação de cisão parcial”.

13. A consulente não explicita, além da legislação própria do Pert, a legislação tributária sobre a qual possua dúvida de interpretação tampouco os motivos de eventual responsabilidade ou solidariedade, que não seja o fato de "ambas as empresas terem uma sócia em comum". Na legislação tem-se o que segue.

13.1. O Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 - dispõe sobre os efeitos dessa operação quanto à responsabilidade:

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.

(...)

13.2. Além disso, o art. art. 5º, §1º, b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, prevê a responsabilidade em casos de cisão, nos seguintes termos:

Responsáveis por Sucessão

Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas: (Vide)

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

(...)

14. Volvendo à situação relatada, tem-se que da operação de cisão, que não está detalhada na consulta, pode resultar a uma responsabilidade tributária em relação aos tributos devidos pela pessoa jurídica cindida até a data do ato de incorporação e, ainda, que nos casos de cisão parcial pode haver a responsabilidade solidária entre a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela de seu patrimônio. Assim, classificada a consulente enquanto responsável pelos débitos da empresa cindida, submeter-se-á às previsões para essa espécie de sujeito passivo.

15. Nesse ponto, cumpre destacar a previsão na IN RFB nº 1.711, de 2017, relativamente ao escopo dos valores admitidos como créditos decorrentes de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL:

Art. 13. Na hipótese de opção pelo pagamento à vista ou pelo parcelamento com utilização de créditos de que tratam o inciso I do caput e o inciso II do § 2º do art. 3º, o sujeito passivo deverá, no prazo de que trata o § 3º do art. 4º, 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 apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, 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

II - os demais créditos próprios relativos a tributo administrado pela RFB, desde que se refiram a período de apuração anterior à adesão ao Pert.

§ 2º Para fins do disposto no inciso I do § 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 exista acordo de acionistas que assegure de modo permanente a preponderância individual ou comum nas deliberações

societárias, assim como o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

16. Conforme se vê, é possível a utilização de prejuízos fiscais apurados pelo sujeito passivo responsável para quitar débitos originariamente atribuídos a outro devedor, mas o disposto no art. 13 da IN RFB n.º 1.711, de 2017, ao se referir aos ‘respectivos’ débitos decorrentes da responsabilidade não admite a possibilidade de utilização de prejuízos fiscais apurados pelo terceiro (devedor "original" do tributo) para fins de quitação de débitos originariamente do sujeito passivo responsável.

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. Ademais, cabe trazer norma específica da legislação aplicável à hipótese de cisão parcial e observar o disposto no art. 585 do Decreto n.º 9.580, de 2018. Note-se que sua base legal ([Decreto-Lei n.º 2.341, de 1987](#)) é posterior e específica em relação à regra de solidariedade que trata o art. 5.º, §1.º, b, do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977.

Incorporação, fusão ou cisão

Art. 585. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei n.º 2.341, de 1987, art. 33, caput).

Parágrafo único. Na hipótese de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei n.º 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único). (grifou-se)

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

20. Em conclusão, responde-se à consulente pela impossibilidade de utilização de prejuízos fiscais da pessoa jurídica cindida para fins de cômputo de crédito destinado a quitar débitos da empresa resultante da cisão no âmbito do Pert. O mesmo entendimento constou da Solução de Consulta Cosit n.º 84, de 26 de junho de 2018, que versou sobre o PRT da Medida Provisória n.º 766, de 2017, mas cujo item 21 já fez alusão ao Pert ora analisado.

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

Para fins de liquidação de débitos fiscais, na sistemática do PRT, instituído pela MP n.º 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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 132; Medida Provisória n.º 766, de 2017; Decreto n.º 3.000, de 1999, art. 514; Instrução Normativa RFB n.º 1.687, de 2017, arts. 1º, §1º, 2º, I e II, 3º, §§ 3º e 4º, e 10, §1º, I.

Conclusão

21. Com base no exposto, responde-se à consultante que:

21.1. no Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), instituído pela Lei n.º 13.496, de 2017, a mera existência de sócios administradores em comum não preenche os requisitos necessários para que créditos tributários de uma pessoa jurídica (inclusive créditos decorrentes de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL) possam ser utilizados para quitar débitos tributários de outra pessoa jurídica. 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 Lei n.º 13.496, de 2017.

21.2. O art. 13 da IN RFB n.º 1.711, de 2017, não admite a utilização de prejuízos fiscais da pessoa jurídica cindida para fins de cômputo de crédito destinado a quitar débitos da pessoa jurídica resultante da cisão no âmbito do Pert.

21.2.1. Ainda que se considere, com base no art. 132 do Código Tributário Nacional, a pessoa jurídica resultante da cisão responsável pelos tributos devidos até à data do ato:

21.2.2. Os prejuízos fiscais apurados pela cindida não podem ser compensados pela pessoa jurídica resultante da cisão;

21.2.3. Os prejuízos fiscais apurados pela cindida não podem ser usados pessoa jurídica resultante da cisão, para fins de extinção de débitos exigíveis da pessoa jurídica resultante da cisão, sejam os de titularidade própria, sejam os decorrentes da operação de cisão.

Assinado digitalmente
SÉRGIO AUGUSTO TAUFICK
Auditor-Fiscal da RFB

Assinado digitalmente
ALEXANDRE SERRA BARRETO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Copen

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador 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