



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 14 - Cosit

Data 5 de julho de 2012

Origem SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NA 8ª REGIÃO FISCAL - DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. LEI NOVA, PENALIDADES MENOS SEVERA, ACORDO DE PARCELAMENTO DE DÉBITO CELEBRADO ANTES DE SUA EDIÇÃO. APLICABILIDADE, EXCETO EM RELAÇÃO A CRÉDITO EXTINTO PELO PAGAMENTO DE PARCELAS.

Lei nova que comine penalidade menos severa do que a aplicada a débito tributário objeto de parcelamento aplica-se a acordos celebrados antes de sua edição, por força do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Lei nova que comine penalidade menos severa do que a aplicada a débito tributário objeto de parcelamento não se aplica às parcelas já liquidadas, porquanto extinto, ainda que parcialmente, o crédito tributário a elas correspondente, por força do art. 156, I, do CTN.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional (CTN)), arts. 106, inciso II, alínea “c”, 144 e 156, I.

Relatório

A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal formulou a Consulta Interna nº 01/2012, de 20 de janeiro de 2012, na qual questiona a aplicabilidade do art. 106, II, “c” da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), a débito tributário objeto de acordo de parcelamento celebrado em data anterior à publicação de lei que comina penalidades menos severas do que as aplicadas ao acordo em curso.

2. A hipótese relatada é de contribuinte que, tendo celebrado acordo de parcelamento de débito e iniciado o pagamento das parcelas, cujo montante inclui penalidades por infrações à legislação tributária, sobrevém lei cominando, para as mesmas infrações,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/08/2012 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI, Assinado digitalmente em 07/08/2012 por RONAN DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 07/08/2012 por SERGIO AUGUSTO TAUFICK, Assinado

digitalmente em 07/08/2012 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 07/08/2012 por FERNANDO MOMBELLI

MOMBELLI

Impresso em 08/08/2012 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

penalidades menos severas do que as aplicadas ao débito confessado. Fundado na nova lei o contribuinte invoca o art. 106, II, “c” do CTN e requerer a revisão do acordo, inclusive para fins de compensação do que houver pago a maior nas parcelas já liquidadas.

3. Segundo a consultante, “não haveria, a princípio, impedimento para aplicação retroativa de multa mais benéfica, para penalidades de mesma hipótese de incidência, mesmo para o caso de parcelamento já em andamento”. E em relação às parcelas já pagas, entende que “teria ocorrido a extinção do crédito tributário num montante proporcional aos valores pagos, devendo a multa mais benéfica incidir apenas na retificação do saldo devedor restante”.

4. Esse é também o entendimento da Divisão de Tributação revisora, conforme Parecer nº 2, de 10 de fevereiro de 2012, que veio para aprovação desta Coordenação em observância ao rito estabelecido pela Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 5 de setembro de 2011, art. 2º, III e art. 4º, § 1º.

Fundamentos

5. Verifica-se, na hipótese, que há dois pontos a esclarecer: i) o que consiste em saber se lei que estabelece penalidades pela prática de infração à legislação tributária pode retroagir para alcançar acordo de parcelamento de débito celebrado antes de sua edição, cujo montante inclui penalidades mais severas do que as previstas na lei nova e, ii) considerando que a lei retroage, por ser mais benéfica para o contribuinte, que efeito teria essa retroação sobre as parcelas já pagas?

6. Sabe-se que, em regra, o crédito tributário regularmente constituído pelo lançamento é extinto pelo pagamento (CTN, art. 156, I). A extinção do crédito determina o exaurimento da relação jurídico-tributária, operando-se entre o contribuinte e o Fisco o efeito da preclusão quanto aquele crédito, salvo se resultante de prática ilegal por qualquer das partes. Assim, na ausência de ilegalidade, não há que falar em revisão de crédito que já tenha sido extinto pelo pagamento.

7. O art. 144 do CTN estabelece que o lançamento tributário deve observar a legislação vigente na data de ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação. Isso é determinante para elementos essenciais do tributo, como alíquota, fato gerador e base de cálculo. Assim, ocorrido o fato, estabelece-se entre o Fisco e o contribuinte uma relação jurídico-tributária, por força da qual recai sobre este a obrigação de pagar o tributo correspondente, e para o Fisco, o direito ao crédito, que estará ainda pendente de constituição.

8. Qualquer que seja a data em que o Fisco constitua esse crédito, o lançamento respectivo deve observar a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador daquela obrigação, “ainda que posteriormente modificada ou revogada” (CTN, art. 144). Trata-se de regra que visa, antes de tudo, a proteger as partes da relação jurídico-tributária, na presunção de que a lei tanto pode majorar como reduzir o valor do tributo. Portanto, em regra, a lei tributária não retroage.

9. Ao estabelecer o princípio da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, “a”), a Constituição refere-se às hipóteses de instituição ou aumento do tributo, não a penalidades por práticas irregulares a ele relativas. Se determinado fato ocorreu numa data em que não havia uma lei dizendo que aquele fato gerava a obrigação de pagar tributo, nada poderá ser exigido do sujeito que lhe deu causa. Porém, se já existia a lei, esta deverá ser aplicada, salvo se o Fisco decair de seu direito (CTN, art. 173, I).

10. Se a lei nova aumentar o valor de um tributo existente, esse aumento só poderá ser exigido no exercício seguinte ao de sua edição, e no mínimo noventa dias depois (Constituição Federal, art. 150, III, “b” e “c”). Se, em vez de aumentar, diminuir o valor do tributo, a lei nova aplica-se imediatamente à sua publicação, porém, sem alcançar fatos passados, por força do art. 144 do CTN. E se estabelecer penalidades menos severas do que as previstas na lei instituidora do tributo, impõe-se a retroatividade da lei nova, por ser mais benéfica para o contribuinte.

11. Deve-se considerar ainda a hipótese de lei nova que, ao mesmo tempo, aumenta o valor do tributo já existente, mediante majoração de suas alíquotas, porém impõe penalidades menos severas do que as da lei instituidora. A lei nova, nesse caso, só retroage em relação às penalidades, em observância ao princípio da retroatividade benigna. Ao lançamento do crédito e à apuração do seu montante aplica-se a lei antiga, vigente na data de ocorrência do fato gerador.

12. Observa-se, por fim, que uma vez configurada a condição legal favorável ao contribuinte, não cabe à autoridade administrativa decidir sobre a penalidade a ser aplicada, pois o art. 106, II, “c”, do CTN, impõe a aplicação retroativa da lei mais favorável ao contribuinte..

13. O inciso II do art. 106 do CTN refere-se a qualquer ato ou procedimento que o contribuinte tenha contestado - ou que seja passível de contestação - perante o Judiciário, e que não esteja definitivamente julgado. Assim, em relação a um crédito não extinto na RFB, ainda que esgotadas as instâncias administrativas, seu lançamento é considerado não definitivamente julgado para efeito de aplicação da retroatividade benigna. A aplicação desse conceito ao acordo de parcelamento é possível em relação às parcelas não pagas, pois em relação às pagas o crédito já terá sido extinto pelo pagamento, nos termos do art. 156, I, do CTN.

Conclusão

14. Com base no exposto, conclui-se:

14.1 lei nova que comine penalidade menos severa do que a aplicada a débito tributário objeto de parcelamento aplica-se a acordos celebrados antes de sua edição, por força do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

14.2 lei nova que comine penalidade menos severa do que a aplicada a débito tributário objeto de parcelamento não se aplica às parcelas já liquidadas, porquanto extinto, ainda que parcialmente, o crédito tributário a elas correspondente, por força do art. 156, I, do CTN.

RONAN DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen

SERGIO AUGUSTO TAUFICK
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Dinog

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen.

Despacho de Aprovação Cosit nº 16
Data: 5 de julho de 2012

Aprovo. Publique-se e encaminhe-se na forma do art. 6º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 5 de setembro de 2011.

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral de Tributação