



Solução de Consulta Interna nº 3 - Cosit

Data 12 de março de 2015

Origem DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM CORONEL FABRICIANO-MG

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PARCELAMENTO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. PRESTAÇÕES VENCIDAS E VINCENDAS. ORDEM DE APROPRIAÇÃO. Havendo dois ou mais parcelamentos de modalidades distintas em curso, com prestações vencidas e vincendas, a compensação de ofício deve ser feita, sucessivamente, elegendo-se o parcelamento pela ordem de preferência estabelecida no art. 64 da IN RFB nº 1.300, de 2012, cujas prestações devem ser totalmente compensadas pelo critério de apropriação previsto no art. 66 do mesmo normativo, antes de, na remanescência de crédito, passar-se à compensação das prestações de parcelamento de uma próxima modalidade.

Dispositivos Legais: Arts. 151 e 174 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN); art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986; art. 73 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 61 a 64 e 66 Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

Relatório

e-Processo nº 13629.721183/2012-15

Trata-se de solucionar a Consulta Interna (CI) nº 1, de 30 de maio de 2012, oriunda da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Coronel Fabriciano-MG, sobre dúvida de interpretação dos artigos 52 a 54 da então vigente Instrução Normativa (IN) RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008¹, que tratam da compensação de ofício de parcelas vencidas e vincendas de parcelamentos com créditos passíveis de restituição ou ressarcimento a que faz jus o sujeito passivo.

2. A Consulente, após reproduzir a sistemática de compensação de ofício prevista nos referidos dispositivos da IN RFB nº 900, de 2008, reconhece que a premissa básica é preservar a extinção por compensação prioritariamente dos débitos que apresentem maior risco de prescrição.

¹ Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

3. Entende, com base em interpretação literal do artigo 52 da IN acima referida, que não se permite que um débito parcelado na forma da Lei nº 10.684, de 2003 (Parcelamento Especial- PAES), por exemplo, seja objeto de compensação de ofício antes de um débito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis). Contudo, adverte que a interpretação sistemática da norma, com observância da razoabilidade e do interesse público, impõe que se utilize a compensação de ofício para extinguir parcelas em atraso de quaisquer parcelamentos, para somente depois serem extintas as parcelas vincendas, o que teria respaldo no art. 54 da citada norma.

4. Ainda de acordo com a consultante, a posição mais razoável é a que sustenta que, primeiramente, deverão ser objeto de compensação de ofício as parcelas vencidas de quaisquer parcelamentos e somente na hipótese de sobrar saldo credor é que deverão ser extintas, por compensação de ofício, as parcelas vincendas desses parcelamentos, respeitando-se, em ambas as hipóteses, de forma individual, a ordem expressa nos incisos do art. 52.

5. Em cumprimento ao disposto no § 2º do art. 5º da Portaria RFB nº 3.222, de 8 de agosto de 2011², a matéria foi analisada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 6ª Região Fiscal (Disit/SRRF06), que expediu a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 9, de 20 de agosto de 2012, conclusiva no sentido de que, para fins de compensação de ofício, havendo dois ou mais parcelamentos da mesma modalidade ou de modalidade distinta, com prestações vencidas e vincendas, a compensação de ofício deve ser, primeiramente, das prestações vencidas de todos os parcelamentos para, posteriormente, serem compensadas as parcelas vincendas.

6. Em seguida, a SCI Disit/SRRF06 nº 9, de 2012, foi revista pela SRRF da 8ª Região Fiscal, resultando na elaboração da SCI Disit/SRRF08 nº 6, de 16 de janeiro de 2013. O entendimento exarado foi o de que, para fins de compensação de ofício, e diante da concomitância entre dois ou mais parcelamentos de modalidades distintas, com prestações vencidas e vincendas, a compensação de ofício deve ser feita, sucessivamente, elegendo-se a modalidade de parcelamento pela ordem de preferência estabelecida no art. 64 da vigente IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, cujas prestações devem ser totalmente compensadas pelo critério de apropriação previsto no art. 66 do mesmo normativo, antes de, na remanescência de crédito, passar-se à compensação das prestações de uma próxima modalidade de parcelamento.

7. Tendo em vista o então disposto no § 4º do art. 5º da Portaria RFB nº 3.222, de 2011, atualmente revogada pela Portaria RFB nº 2.217, de 19 de dezembro de 2014, esta Cosit procede à solução de consulta interna.

Fundamentos

8. A presente consulta preenche os requisitos para ser considerada eficaz, nos termos do art. 3º da Portaria RFB nº 2.217, de 2014, e passa-se a apreciá-la.

² Revogada pela Portaria RFB nº 2.217, de 19 de dezembro de 2014.

9. O Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, prevê, com relação à compensação de ofício, a inadmissibilidade de que o sujeito passivo detentor de débitos perante a Fazenda Nacional receba a restituição ou o ressarcimento a que faça jus, qualificando expressamente a compensação de ofício como ato vinculado:

*Art. 7º A Receita Federal do Brasil, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de tributos, deverá verificar se o contribuinte é **devedor** à Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1º **Existindo débito em nome do contribuinte**, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

§ 2º Existindo, nos termos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, débito em nome do contribuinte, em relação às contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou às contribuições instituídas a título de substituição e em relação à Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifou-se)

10. A compensação de ofício opera-se se sempre que verificada a existência de débitos em nome do contribuinte. Opera-se, portanto, a compensação de ofício independentemente de estar o débito com a exigibilidade suspensa; exigindo-se, para efetivar a compensação de ofício, que haja certeza e liquidez.

11. A liquidez e certeza são requisitos também para a compensação na esfera tributária, que hoje é efetuada pelo próprio contribuinte; o mesmo se adota para a compensação de ofício. Nesse sentido, transcreve-se o teor do art. 170 do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

12. Assim, sendo o débito parcelado definitivamente constituído e, portanto, líquido e certo, procede-se à sua quitação. Cumpre esclarecer que não se pode confundir a natureza do débito do parcelamento, que é de débito vencido, com a natureza de suas parcelas, essas sim vencidas ou vincendas. Em um parcelamento, o débito vencido é consolidado, sendo, então, concedido novo prazo para pagamento. Esse novo prazo para pagamento não tem o condão de alterar a liquidez e a certeza da dívida parcelada.

13. O art. 73 e parágrafo único da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, traz expressamente previsão nesse sentido:

Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos [...] (grifou-se)

14. Conforme se vê, tal qual o Decreto-Lei nº 2.287, de 1986, o art. 73 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê que o Fisco, antes de proceder à restituição ou ao ressarcimento de importâncias pagas a título de tributo, deve compensar eventuais débitos formalizados em nome do sujeito passivo titular do crédito. A partir da redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, preservado o interesse público, a lei excepcionou do procedimento os débitos parcelados com garantia, mantida a compensação de ofício dos débitos parcelados sem garantia.

15. Atualmente, a IN RFB nº 1.300, de 2012, que revogou a IN RFB nº 900, de 2008, disciplina, no âmbito da RFB, a compensação de ofício, conforme se depreende da leitura dos seus artigos 61 a 64 e 66, com redação dada pela IN RFB nº 1.425, de 19 de dezembro de 2013 (correspondentes ao artigos 49 a 52 e 54 da IN RFB nº 900, de 2008):

Art. 61. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela RFB ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela RFB será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.425, de 19 de dezembro de 2013)

§1º Existindo débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.

§ 1º-A A compensação de ofício de débito parcelado restringe-se aos parcelamentos não garantidos. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.425, de 19 de dezembro de 2013)

§2º Previamente à compensação de ofício, deverá ser solicitado ao sujeito passivo que se manifeste quanto ao procedimento no prazo de 15 (quinze) dias, contados do recebimento de comunicação formal enviada pela RFB, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

§3º Na hipótese de o sujeito passivo discordar da compensação de ofício, a autoridade da RFB competente para efetuar a compensação reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

§4º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, quanto à compensação, esta será efetuada.

§5º O crédito em favor do sujeito passivo que remanescer do procedimento de ofício de que trata o § 4º ser-lhe-á restituído ou ressarcido.

§6º Quando se tratar de pessoa jurídica, a verificação da existência de débito deverá ser efetuada em relação a todos os seus estabelecimentos, inclusive obras de construção civil.

§7º O disposto ~~no~~caput não se aplica ao reembolso.

§8º A compensação de ofício com créditos provenientes de precatórios de que tratam os §§ 9º e 10 do art. 100 da Constituição Federal sujeita-se a atos normativos que tratam especificamente da matéria.

Art. 62 .Na hipótese de restituição das contribuições de que tratam os incisos I e II do parágrafo único do art. 1º, arrecadadas em GPS, a compensação de ofício será realizada em 1º (primeiro) lugar com débitos dessas contribuições, observando-se a seguinte ordem:

I- débitos cuja exigibilidade não esteja suspensa, na ordem crescente dos prazos de prescrição;

II- parcelas vencidas e vincendas relativas ao acordo de parcelamento, nos termos do art. 66, ressalvado o parcelamento de que tratam os arts. 1º a 3º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Parágrafo único. Remanescendo crédito a restituir e existindo outros débitos no âmbito da RFB e PGFN, o valor será utilizado na forma dos arts. 63 e 64.

Art. 63 . Na hipótese de restituição ou ressarcimento dos demais créditos ou do saldo remanescente de que trata o parágrafo único do art. 62, existindo no âmbito da RFB e da PGFN débitos tributários vencidos e exigíveis do sujeito passivo, exceto débitos de contribuições de que tratam os incisos I e II do parágrafo único do art. 1º, será observado, na compensação de ofício, sucessivamente:

I-em 1º (primeiro) lugar, os débitos por obrigação própria e, em 2º (segundo) lugar, os decorrentes de responsabilidade tributária;

II- primeiramente, as contribuições de melhoria, depois as taxas, em seguida, os impostos ou as contribuições sociais;

III-na ordem crescente dos prazos de prescrição; e IV-na ordem decrescente dos montantes devidos.

Parágrafo único. A prioridade de compensação entre os débitos tributários relativos a juros e multas exigidos de ofício isoladamente, inclusive as multas decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias acessórias, bem como entre referidos débitos e os valores devidos a título de tributo, será determinada pela ordem crescente dos prazos de prescrição.

Art. 64. O crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional que remanescer da compensação de que trata o art. 63 deverá ser compensado de ofício com os seguintes débitos do sujeito passivo, na ordem a seguir apresentada:

I- o débito consolidado no âmbito do Refis ou do parcelamento alternativo ao Refis;

II-o débito junto à RFB e à PGFN objeto do parcelamento especial de que trata a Lei nº 10.684, de 2003;

III-o débito junto à RFB e à PGFN objeto do parcelamento excepcional de que trata a Medida Provisória nº 303, de 2006;

IV- o débito que tenha sido objeto da opção pelo pagamento à vista com utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou o débito objeto de parcelamento concedido pela RFB ou pela PGFN nas modalidades de que tratam os arts. 1º a 3º da Lei nº 11.941, de 2009;

V- o débito tributário objeto de parcelamento concedido pela RFB ou pela PGFN que não se enquadre nas hipóteses previstas nos incisos I a IV e VI;

VI- o débito das contribuições de que tratam os incisos I e II do parágrafo único do art. 1º, na ordem estabelecida no art. 62; e VII- o débito de natureza não tributária.

(...)

Art. 66. A compensação de ofício de débito objeto de parcelamento será efetuada, sucessivamente:

I- na ordem crescente da data de vencimento das prestações vencidas; e II- na ordem decrescente da data de vencimento das prestações vincendas.

(grifou-se)

16. Com a exceção do tratamento dispensado aos créditos de contribuições previdenciárias, cujas compensações de ofício devem ser realizadas, em primeiro lugar, com débitos de mesma natureza tributária, conforme determina o art. 62 da IN RFB nº 1.300, de 2012, a RFB estabeleceu uma ordem de preferência, para fins de apropriação em procedimento de compensação de ofício, *aos créditos tributários líquidos e certos e que não se acham com exigibilidade suspensa*, nos termos do comando contido no art. 63 do mesmo ato normativo.

17. **Na hipótese de remanescer créditos após a compensação dos débitos acima referidos**, o art. 64 da norma prevê a ordem de parcelamentos para a compensação de ofício:

Art. 64. O crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional que remanescer da compensação de que trata o art. 63 deverá ser compensado de ofício com os seguintes débitos do sujeito passivo, na ordem a seguir apresentada:

I - o débito consolidado no âmbito do Refis ou do parcelamento alternativo ao Refis;

II - o débito junto à RFB e à PGFN objeto do parcelamento especial de que trata a Lei nº 10.684, de 2003;

III - o débito junto à RFB e à PGFN objeto do parcelamento excepcional de que trata a Medida Provisória nº 303, de 2006;

IV - o débito que tenha sido objeto da opção pelo pagamento à vista com utilização de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou o débito objeto de parcelamento concedido pela RFB ou pela PGFN nas modalidades de que tratam os arts. 1º a 3º da Lei nº 11.941, de 2009;

V - o débito tributário objeto de parcelamento concedido pela RFB ou pela PGFN que não se enquadre nas hipóteses previstas nos incisos I a IV e VI;

VI - o débito das contribuições de que tratam os incisos I e II do parágrafo único do art. 1º, na ordem estabelecida no art. 62; e VII - o débito de natureza não tributária.

18. O art. 66 da IN RFB nº 1.300, de 2012, por sua vez, trata do critério a ser utilizado para apropriação das prestações mensais dos parcelamentos, tendo estabelecido que as parcelas vencidas de um parcelamento serão apropriadas na ordem crescente da data de

vencimento, ao passo que as parcelas vincendas serão apropriadas na ordem decrescente da referida data.

19. O objeto da presente consulta consiste em se saber como deve ser feita a compensação de ofício quando estiverem em curso mais de um parcelamento. Em outras palavras, questiona-se se a apropriação de que tratava o art. 54 da IN RFB nº 900, de 2008, correspondente ao art. 66 da IN RFB nº 1.300, de 2012, atualmente vigente, dar-se-á tomando-se cada parcelamento individualmente, ou se serão apropriadas, na compensação, as parcelas vencidas de todos os parcelamentos para, posteriormente, serem apropriadas as parcelas vincendas.

20. Esta Cosit vem corroborar a solução proposta pela Disit/SRRF08 (revisora), por meio da SCI Disit nº 6, de 2013, pelas razões que serão a seguir expostas.

20.1 Preliminarmente, extrai-se da leitura natural do texto da IN RFB nº 1.300, de 2012, considerando a ordem dispositiva em que as regras foram enunciadas, a percepção imediata de que o comando contido no art. 64 fosse primeiramente atendido para, somente então, ser aplicado o art. 66.

20.2 Desse modo, na existência de crédito do sujeito passivo remanescente da compensação de ofício de que trata o art. 63, este deve ser utilizado na compensação de ofício de débitos consolidados em acordos de pagamento firmados com a Fazenda Pública, na ordem estabelecida pelo art. 64.

20.3 O regramento trazido pelo art. 66 deve ser observado apenas como forma de compensar as prestações dentro de cada parcelamento tratado, após este já ter sido eleito pelo critério estabelecido no art. 64, uma vez que as suas parcelas vencidas e vincendas terão de ser totalmente liquidadas antes de se passar a compensar débitos contidos em outro acordo de pagamento.

20.4 Se prevalecesse a interpretação equivocada de que o previsto no art. 66 deveria ser aplicado como norma geral de compensação de ofício e anteriormente ao estabelecido no art. 64, compensando-se de ofício prioritariamente as prestações vencidas, em ordem crescente da data de vencimento, independentemente do acordo de parcelamento a que se referissem, para somente então compensar as prestações vincendas, em ordem decrescente da data de vencimento, a exigência posterior do cumprimento do art. 64 não teria sentido, pois a aplicação do critério insculpido no art. 66, por si só, já seria suficiente para determinar a forma como as prestações dos parcelamentos deveriam ser compensadas.

21. Esclareça-se que em virtude de o parcelamento, por implicar também a confissão do débito, **interromper** a contagem prescricional (vide legislação e entendimento do STJ, abaixo), não é relevante para a Fazenda Pública que seja dado tratamento prioritário a todas as prestações vencidas, em ordem crescente da data de vencimento, independentemente da modalidade de parcelamento em andamento a que se referirem, na consecução das compensações de ofício.

22. Estando o débito confessado, na hipótese de haver a exclusão do contribuinte do regime de parcelamento por inadimplência, a contagem do prazo prescricional para a cobrança dos débitos parcelados deve ser reiniciada.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

(...)

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. (grifou-se)

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. PARCELAMENTO.

1. Não prospera o entendimento de que o pedido de parcelamento da dívida tributária não interrompe a prescrição.

2. Certo o convencimento no sentido de que o pedido de parcelamento interrompe o prazo prescricional, que recomeça a ser contado por inteiro da data em que há a rescisão do negócio jurídico celebrado em questão por descumprimento da liquidação das parcelas ajustadas no vencimento.

3. Recurso especial conhecido e não-provido. [REsp 945.956/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, 1ª Turma/STJ, julgado em 04/12/2007, DJ 19/12/2007] TRIBUTÁRIO – PEDIDO DE PARCELAMENTO – ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO IV, DO CTN – INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO – PRECEDENTES.

Os casos em que se interrompe o prazo prescricional para a ação de cobrança do crédito tributário estão previstos no art. 174 do CTN, entre os quais, no seu parágrafo único, inciso IV, o pedido de parcelamento, que consubstancia o reconhecimento do débito pelo devedor, ocorrente no presente caso.

Agravo regimental improvido. [AI-AgRg 1.222.567/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, 2ª Turma/STJ, julgado em 04/03/2010, DJ 12/03/2010]

23. Além do mais, é indubitoso que a preocupação em regularizar prestações vencidas de parcelamentos avançados com a Fazenda Pública deveria ser precipuamente do optante, sob o risco de, não o fazendo, vir a ser excluído do regime.

Conclusão

24. Diante do exposto, conclui-se que a ordem em que devem ser compensados os débitos incluídos em parcelamentos quando houver mais de um acordo de parcelamento em andamento é, primeiramente, a ordem em que sucessivamente os regimes de parcelamentos foram criados, de acordo com o art. 64 da IN RFB nº 1.300, de 2012. Somente após ser definida a ordem em que os acordos de parcelamento deverão ser tratados, aplicar-se-á o critério de apropriação das prestações vencidas e vincendas, previsto no art. 66 da referida IN, a cada parcelamento que deve ser trabalhado até a sua total liquidação antes de se utilizar eventual crédito remanescente na compensação das prestações de um próximo parcelamento.

À consideração superior.

Assinado Digitalmente
MAÍRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração da Coordenadora da Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação (Copen).

Assinado Digitalmente

EDUARDO GABRIEL DE GOES VIEIRA FERREIRA FOGAÇA
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Divisão de Normas Gerais do Direito Tributário (Dinog)

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação (Cosit).

Assinado Digitalmente

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

Aprovo a Solução de Consulta. Encaminhe-se o e-processo à consulente e divulgue-se na forma dos arts. 4º e 7º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2013.

Assinado Digitalmente

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