



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 12 - Cosit

Data 27 de outubro de 2017

Origem DISIT/SRRF03

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO. REVISÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

Depois de extinto o crédito tributário lançado de ofício ou confessado, seja por meio de pagamento ou por meio de compensação, não há que se cogitar em revisão de ofício do lançamento (ressalvados os casos de inexatidões e erros materiais, erros de cálculo) ou da declaração (seja a de obrigação acessória como a DCTF, seja a de compensação), mas sim a análise de pedido de restituição formulado nos termos dos arts. 165 e 168 do CTN.

Dispositivos Legais: arts. 145, 149, 156, 165 e 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); arts. 15 e 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999; Parecer Normativo Cosit nº 8, de 3 de setembro de 2013.

e-processo 10166.722110/2014-09

Relatório

A Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 3ª Região Fiscal (Disit/SRRF03) encaminha a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) a Consulta Interna nº 1, de 28 de abril de 2011, em função de dúvidas suscitadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza (DRF/FOR) sobre a possibilidade de revisão de ofício de lançamento indevido de multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), quando o contribuinte, premido pela necessidade de uma Certidão Negativa de Débito efetua o pagamento da multa ou a sua compensação, solicitando, posteriormente, o seu cancelamento, apresentando, ou não, concomitante pedido de restituição.

2. Nas situações postas, o pedido de cancelamento, ou os pedidos cumulados de cancelamento da multa e restituição do valor indevidamente pago, foram

formalizados dentro do prazo de cinco anos contados da data do pagamento indevido de que trata o art. 168 do Código Tributário Nacional (CTN).

3. Conforme relatório da Disit/SRRF03, o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário (Secat) da DRF/FOR vem concluindo pela impossibilidade de revisão de ofício do lançamento da multa uma vez que o crédito tributário encontra-se extinto nos casos concretos descritos acima. Para tanto, baseou-se nas disposições do Parecer Cosit n.º 38, de 2003, e na Solução de Consulta Interna (SCI) n.º 32, de 2010. Todavia, inseguro quanto à legalidade das decisões tomadas, o Secat entendeu por bem submeter a matéria à apreciação da Disit/SRRF03.

4. Diante das situações acima detalhadas, a Disit/SRRF03 fez as seguintes considerações:

4.1. no caso de débito confessado em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), se o contribuinte verificar que o montante é maior que o devido, poderá apresentar declaração retificadora, reduzindo o débito, que irá acarretar um montante pago a maior. Este poderá ser objeto de pedido de restituição ou de declaração de compensação formalizados dentro do prazo de cinco anos da data do pagamento indevido ou a maior. Ultrapassado o prazo para retificar a declaração (em regra, cinco anos a contar da data do fato gerador), também já não caberá o pedido de restituição, vez que já terá transcorrido, via de regra, o prazo de cinco anos do pagamento indevido estabelecido no art. 168 do CTN. Então, extinto pelo pagamento, o débito declarado em DCTF não comporta retificação de ofício após prescrito o direito à restituição;

4.2. no caso do débito confessado ser extinto por meio de compensação, há que se levar em consideração a ocorrência da decisão administrativa respectiva. Se a Declaração de Compensação (Dcomp) se encontra pendente de decisão, a retificação do débito se dá pela transmissão da “cadeia” de declarações retificadoras, inclusive com a retificação da Dcomp, sempre demonstrada por meio de prova inequívoca de inexatidão material no preenchimento das declarações, quando exigida. Se já houve decisão administrativa (despacho decisório de não-homologação ou de homologação parcial), a retificação do débito confessado se dará no bojo dos recursos administrativos previstos (manifestação de inconformidade ou recurso), quando deverá ser demonstrada a inexatidão na apuração do débito.

4.3. no caso de lançamento de ofício, o contribuinte não dispõe da via de transmissão eletrônica das declarações para retificar o débito lançado. Se extinto (por pagamento ou compensação), caberá apenas o pedido de restituição dentro do prazo do art. 168 do CTN caso o contribuinte considere o lançamento indevido. Este é o entendimento da SCI Cosit n.º 32, de 2010, e do Parecer Cosit n.º 38, de 2003;

4.4. a orientação contida nestes atos normativos possivelmente decorre de incorreta interpretação do disposto no parágrafo único do art. 149 do CTN, segundo o qual: “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”. O termo “extinto” deste dispositivo trata da extinção do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento do crédito complementar, o que é diferente da extinção de que trata o art. 156 do CTN, que cuida da extinção do crédito tributário.

4.5. o direito à restituição ou à compensação resulta, no caso ora discutido, de uma consequência da revisão de ofício do lançamento, e não o contrário. Se não revisto o lançamento indevido, não nasce o indébito; este sim passível de restituição ou compensação.

Na atual sistemática, com pedido de restituição eletrônico, por meio do PER, este não será deferido caso o lançamento não tenha sido previamente revisto, vez que não terá surgido pagamento a maior ou indevido que se pretende justificar.

5. De sua análise, a Disit/SRRF03 concluiu que em ambos os casos de procedimento espontâneo, a retificação das declarações para redução do débito precede a restituição. Em vista disso, indaga: Por que não seria igualmente adotada, no procedimento de ofício, a mesma ordem de procedimentos? Ou seja, por que não revisar de ofício o lançamento decorrente de procedimento fiscal antes do pleito de restituição, nos moldes do que ocorre no caso de retificação das declarações onde foram confessados débitos.

6. No seu entender, o pedido de restituição é consequente da revisão de ofício do lançamento ou da retificação da declaração, diferentemente da posição esposada nos atos normativos antes mencionados, que consideram que o pedido de restituição é que dá causa à revisão de ofício do lançamento ou à retificação da declaração.

7. Como solução ao problema posto, a Disit/SRRF03 propõe que as orientações contidas no Parecer Cosit n.º 38, de 2003, bem como na SCI Cosit n.º 32, de 2010, sejam revistas, a fim de considerarem que a revisão de ofício de lançamento ou a retificação de ofício de declaração que imponham crédito tributário indevido, quando extinto este, pode ser efetuada dentro do prazo de cinco anos a contar da data do pagamento ou da compensação indevida (enfim, da sua extinção). Assim, revisto o lançamento ou retificada a declaração, e, por conseguinte, anulado o crédito tributário total ou parcialmente, caberá ao contribuinte decidir o que fazer com o indébito assim como cabe em relação a todos os demais indébitos

Fundamentos

8. A Consulta Interna da Disit/SRRF03 representa dúvida sobre a aplicação da SCI Cosit n.º 32, de 2010 e do Parecer Cosit n.º 38, de 2003, a um caso concreto, quando de seu exame pela DRF/Fortaleza.

9. Assim sendo, passa-se a examinar as disposições da SCI Cosit n.º 32, de 2010 e do Parecer Cosit n.º 38, de 2003.

10. Veja-se o que dispõe o Parecer Cosit n.º 38, de 2003, a respeito da possibilidade de revisão de ofício de lançamento ou de retificação de ofício de declaração (de confissão de débitos):

CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO OU DE RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO DA DECLARAÇÃO.

Uma vez extinto o crédito tributário lançado ou declarado, não mais se mostra cabível a revisão de ofício do lançamento ou a retificação de ofício da declaração com vista a eximir o sujeito passivo total ou parcialmente do crédito tributário, devendo ser observado, nesse caso, o art. 168 do Código Tributário Nacional, que condiciona a correção do erro praticado e a devolução do valor recolhido indevidamente aos cofres públicos à apresentação pelo contribuinte de

pedido de restituição antes de transcorrido o prazo fixado no referido dispositivo legal.

11. No mesmo sentido o entendimento esposado pela SCI Cosit n.º 32, de 2010, o que resta demonstrado pela transcrição do seu parágrafo 32 (quando trata de revisão de ofício de lançamento regularmente notificado):

32. Diante destas considerações, poder-se-ia considerar que não há limite temporal para que o lançamento regularmente notificado seja revisado de ofício para eximir o sujeito passivo total ou parcialmente do crédito tributário. Entretanto, a extinção do crédito tributário nos termos do art. 156 do CTN é este limite, não se mostrando mais razoável, a partir deste momento, falar-se em revisão de ofício do lançamento para afastar o crédito tributário constituído.

12. A despeito de a SCI Cosit n.º 32, de 2010, ter sido cancelada pelo Parecer Normativo Cosit n.º 8, de 3 de setembro de 2014, permanece o entendimento de não caber revisão de ofício de lançamento na hipótese de o débito se encontrar extinto (independente da forma como se procedeu a extinção), podendo o contribuinte, no prazo do art. 168 do CTN, formalizar pedido de restituição se entender haver erro de fato na determinação dos débitos:

35. Na linha do Parecer Cosit n.º 38, de 12 de setembro de 2003, calcado nos “princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência administrativa que regem a Administração Pública, evitando dar continuidade à cobrança de crédito tributário sabidamente indevido”, deve-se considerar que não há limite temporal para que o lançamento regularmente notificado seja revisado de ofício para eximir o sujeito passivo total ou parcialmente do crédito tributário não extinto e indevido. Para os casos em que o crédito tributário já se encontre extinto, “deve ser observado, nesse caso, o art. 168 do CTN, que condiciona a correção do erro praticado e a devolução do valor recolhido indevidamente aos cofres públicos à apresentação pelo contribuinte de pedido de restituição antes de transcorrido o prazo fixado no referido dispositivo legal.”. Frise-se que o vocábulo “protesto” contido no art. 165 do CTN não tem o significado leigo de “reclamação” ou “solicitação”, mas de protesto judicial (STJ. Resp 1.329.901, DJe DATA: 29/04/2013).

36. No caso específico de “pedido” de revisão de ofício (art. 302, I, do RIRFB) que envolva débito compensado de ofício (arts. 61 a 66 da IN RFB n.º 1.300, de 2012), aquele deve ser tomado como pleito de restituição de que trata o art. 165 do CTN, de modo a viabilizar a revisão de ofício do débito, que, necessariamente, também deve observar as hipóteses do art. 149 do CTN (tanto assim que o parágrafo único do art. 156 do CTN traz este artigo como de observância obrigatória para a lei que vier a ser editada para dispor quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito tributário constituído irregularmente). No caso de utilização do saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) para fins de compensação de ofício, há que se registrar já ter sido deferido o pedido de restituição contido na DIRPF, sendo este valor o utilizado para compensação de ofício, após aquiescência (expressa ou tácita) do contribuinte. Assim, caso o débito compensado não seja devido, terá ocorrido, no momento da compensação de ofício, o equivalente a um pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior. Atente-se que a falta da aquiescência retrocitada torna nula a compensação, cujo procedimento deve ser desfeito a fim de que possa ser realizado novamente com obediência ao devido processo legal.

13. Apresentadas as considerações dos atos normativos antes referidos que são fundamentadamente contestadas pela Disit/SRRF03, passa-se à apreciação das considerações desse órgão regional.

14. De início é devido registrar que o entendimento apresentado naqueles atos não decorreu de interpretação equivocada do disposto no parágrafo único do art. 149 do CTN; hipótese levantada pela Disit/SRRF03. Conforme se verifica no item 35 do Parecer Normativo Cosit n.º 8, de 2014, transcrito acima, este aspecto já havia sido esclarecido no sentido de que tal dispositivo é aplicável apenas aos casos de revisão de ofício de crédito tributário não extinto, uma vez que para os extintos, há que se observar o art. 168 do CTN.

15. Todas as considerações efetuadas pela Disit/SRRF03 que conduziram à solução por ela proposta gravitam em torno do seguinte questionamento: nas situações de débitos extintos, por que é necessário formalizar pedido de restituição previamente para poder rever débito lançado de ofício indevidamente, enquanto que nos procedimentos de retificação espontânea de débitos confessados em declaração, a revisão do débito confessado precede o pedido de restituição? Ou seja, entende que a orientação para os lançamentos de ofício não está em consonância com os procedimentos espontâneos, embora, ao fim, a seu ver, as situações sejam semelhantes, pois tratam de revisão de débitos indevidamente apurados, seja por lançamento de ofício, seja por confissão.

16. Na hipótese dos débitos confessados em declarações, tais como DCTF, DIRPF e outras, a precedência da revisão do débito decorre da previsão legal de retificação de declaração de que trata o art. 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. Note-se, porém, que esta retificação será somente “nas hipóteses em que admitida”, de modo que esta retificação espontânea somente é admissível antes de qualquer procedimento de fiscalização (art. 138 do CTN. Vide, ainda, Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 2015).

17. Na hipótese de débitos apurados em lançamento de ofício, é possível a revisão de ofício do lançamento enquanto estiver não extinto o débito. A partir do momento em que este é extinto, a revisão não é mais possível. Registre-se que o lançamento de ofício pressupõe procedimento fiscal (ainda que sumário ou eletrônico).

18. Em ambas as situações, seja lançamento de ofício, seja débito confessado em declaração e já iniciado o procedimento fiscal, não há mais possibilidade de iniciativa espontânea do contribuinte. Não há, portanto, qualquer incompatibilidade entre o disposto na SCI n.º 32, de 2010, e o Parecer Cosit n.º 38, de 2003, com o procedimento adotado pelo contribuinte em situação de espontaneidade, pois somente se pode procurar isonomia de tratamento e procedimentos entre situações semelhantes. O tratamento dado pelos atos questionados aos débitos apurados em lançamento de ofício e aos confessados em declaração é o mesmo, a partir do momento em que as situações se tornam equivalentes, ou seja, quando não há mais espontaneidade do contribuinte: a revisão de ofício ou a retificação de ofício não podem ser efetuadas quando o débito está extinto.

19. Superadas as considerações quanto ao entendimento do parágrafo único do art. 149 do CTN e quanto à incompatibilidade das conclusões dos atos da Cosit com os procedimentos em que há retificação espontânea dos débitos confessados, cabe detalhar como se alcançou a conclusão destes atos no sentido de não caber revisão de ofício de lançamento ou retificação de ofício de débito confessado quando extinto o crédito tributário constituído, podendo o contribuinte formalizar pedido de restituição no prazo fixado no art. 168 do CTN.

20. Na linha do PN Cosit n.º 8, de 2014 (item 35, já citado), extinto o crédito tributário não há mais falar em revisão de ofício de lançamento, sendo necessária a formalização de pedido de restituição em caso de haver erro de fato no lançamento. O pagamento ou a compensação do objeto da prestação pelo sujeito passivo representa a sua concordância com o seu dever jurídico, ou seja, com a existência da relação jurídica obrigacional entre ele e o sujeito ativo (Estado), bem assim com o lançamento realizado, responsável pela quantificação do objeto da relação. Tais atos ensejam a extinção da relação obrigacional e, por consequência, incabível, em princípio, revisão de ofício do lançamento.

21. Todavia, a incorporação ao patrimônio pelo sujeito ativo de valor a que não fazia jus como portador do direito subjetivo de sua percepção, ou seja, de tributo indevido, representaria uma violação ao princípio que veda o locupletamento sem causa, e permite nascer uma nova relação obrigacional, mas agora com os pólos invertidos. Em vista disso, o legislador introduziu no CTN o art. 165, que autoriza a restituição da importância paga indevidamente pelo sujeito passivo. Nesse sentido, posicionamento de Luciano Amaro :

O direito à restituição do indébito encontra fundamento no princípio que veda o locupletamento sem causa, à semelhança do que ocorre no direito privado.

22. Este pagamento de tributo indevido pode ter advindo de ato espontâneo do sujeito passivo, que recolheu valor superior ao objeto da relação obrigacional devido, ou de pagamento/compensação exatamente no montante do tributo lançado (cobrado), mas cuja quantificação foi feita de forma irregular. É o que se depreende dos incisos I e II do art. 165 do CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

23. A hipótese de interesse do estudo aqui efetuado é a do pagamento indevido de tributo em virtude de erro na quantificação do crédito tributário, ou seja, de erro no lançamento.

24. Logo, a formalização de pedido de restituição, desde que no prazo de cinco anos estabelecido no art. 168 do CTN, com interpretação dada pelo art. 3º da Lei Complementar n.º 118, de 09 de fevereiro de 2005, é o caminho legal para que o sujeito passivo possa demonstrar a existência de erro no lançamento após a extinção do crédito tributário:

CTN

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

LC n.º 118, de 09/02/2005

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1o do art. 150 da referida Lei.

25. Uma revisão do débito (e não do lançamento) decorrerá de provocação do contribuinte. Caso a postulação seja apenas para fins de cancelamento de um débito já quitado, sem expressamente requerer a restituição do valor pago, ainda assim deve ser aplicada a analogia para fazer incidir o art. 168 do CTN para se promover a revisão do débito e seu cancelamento, na linha do item 36 do PN Cosit n.º 8, de 2014 (já transcrito), e os valores antes alocados ao débito cancelado poderão, a partir daí, ser utilizados pelo sujeito passivo – quer seja para pleitear restituição ou para quitar outros débitos, p.ex., por meio de declaração de compensação, ou mesmo compensação de ofício –, atentando-se que o prazo que alude o art. 168 do CTN remete, no caso, à data da extinção do crédito tributário, ou seja, do pagamento indevido (e não da data do cancelamento do débito).

26. Não foi estabelecida pelo CTN a necessidade de prévia alteração do lançamento efetuado de forma irregular para que o sujeito passivo possa pleitear e ter deferida a devolução do valor pago a maior ou indevidamente, ainda que seja necessária a utilização do elemento quantitativo ali contido para aferição dos cálculos e fins operacionais.

Conclusão

27. Com base no exposto, conclui-se que depois de extinto o crédito tributário lançado de ofício ou confessado, seja por meio de pagamento ou por meio de compensação, não há que se cogitar em revisão de ofício do lançamento (ressalvados os casos de inexatidões e erros materiais, erros de cálculo) ou da declaração (seja a de obrigação acessória como a DCTF, seja a de compensação), mas sim a análise de pedido de restituição formulado nos termos dos arts. 165 e 168 do CTN.

Assinado digitalmente

SÉRGIO AUGUSTO TAUFICK

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

MAIRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ

Chefe da Divisão de Normas Gerais – Dinog

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente

MIRZA MENDES REIS

Coordenadora da Copen

Aprovo. Providenciem-se a Publicação na internet nos termos do art.8º, inciso I, da OS Cosit nº 1, de 2015.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 27/10/2017 12:08:00.

Documento autenticado digitalmente por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 27/10/2017.

Documento assinado digitalmente por: MAIRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ em 08/01/2018, FERNANDO MOMBELLI em 29/12/2017, MIRZA MENDES REIS em 29/12/2017 e SERGIO AUGUSTO TAUFICK em 27/10/2017.

Esta cópia / impressão foi realizada por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA em 08/01/2018.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP08.0118.15457.DVDJ

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:

885D50EF2B116B64A176CBC96F78729C9F52E26EFCFD3B82CE0631D2E0859CD0