



Solução de Consulta Interna nº 4 - Cosit

Data 25 de junho de 2019

Origem COORDENAÇÃO-GERAL DE ARRECADAÇÃO E COBRANÇA - CODAC

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

RET/INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. PARCELAMENTO. LEI Nº 10.522/2002, ART. 14-C. LEI Nº 12.996/2014, ART. 2º. POSSIBILIDADE.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, admite-se a inclusão dos débitos tributários vinculados ao RET/Incorporação Imobiliária no parcelamento simplificado previsto no art. 14-C da Lei nº 10.522/2002 ou no parcelamento especial previsto no art. 2º da Lei nº 12.996/2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.996/2014, art. 2º; Lei nº 11.941/2009, arts. 1º, *caput*, e 13; Lei nº 10.931/2004, arts. 1º, 4º e 6º; Lei nº 10.522/2002, art. 10, 14, X, e 14-C.

Relatório

Trata-se de consulta interna sobre a interpretação da legislação tributária federal, formulada pela Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança – Codac, que indaga sobre a possibilidade de incluir débitos relativos ao Regime Especial de Tributação do Patrimônio de Afetação (RET/Incorporação Imobiliária), criado pelos arts. 1º a 10 da Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, no parcelamento simplificado previsto no art. 14-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, ou no parcelamento especial previsto no art. 2º da Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014.

2. A consulente entende que o disposto no art. 6º da Lei nº 10.931/2004 conflitaria com o teor da Lei nº 10.522/2004, art. 14, X, *c/c* art. 14-C, parágrafo único, bem como com o disposto na Lei nº 12.996, art. 2º, *c/c* Lei nº 11.941/2009, arts. 1º e 13, e essa antinomia deveria ser resolvida pelo critério da especialidade, impedindo, assim, que os referidos débitos fossem objeto dos parcelamentos simplificado e especial previstos nestes dispositivos jurídicos.

Fundamentos

3. Preliminarmente, convém transcrever alguns dispositivos relevantes para a compreensão da presente consulta, ressaltando que os grifos assinalados não constam dos originais:

[Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002]

Art. 10. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até sessenta parcelas mensais, a exclusivo critério da autoridade fazendária, na forma e condições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 10.637/2002)

Parágrafo único. (Revogado pela Lei n.º 11.941/2009)

(...)

Art. 14. É vedada a concessão de parcelamento de débitos relativos a:

(...)

X – créditos tributários devidos na forma do art. 4º da Lei n.º 10.931, de 2 de agosto de 2004, pela incorporadora optante do Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação. (Incluído pela Lei n.º 11.941/2009)

(...)

Art. 14-A. Observadas as condições previstas neste artigo, será admitido reparcelamento de débitos constantes de parcelamento em andamento ou que tenha sido rescindido. (Incluído pela Lei n.º 11.941/2009)

§ 1º No reparcelamento de que trata o caput deste artigo poderão ser incluídos novos débitos. (Incluído pela Lei n.º 11.941/2009)

(...)

*Art. 14-C. Poderá ser concedido, de ofício ou a pedido, **parcelamento simplificado**, importando o pagamento da primeira prestação em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. (Incluído pela Lei n.º 11.941/2009)*

Parágrafo único. Ao parcelamento de que trata o caput deste artigo não se aplicam as vedações estabelecidas no art. 14 desta Lei. (Incluído pela Lei n.º 11.941/2009)

[Lei n.º 10.931, de 2 de agosto de 2004]

Art. 1º Fica instituído o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irretroatável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.

(...)

Art. 4º Para cada incorporação submetida ao regime especial de tributação, a incorporadora ficará sujeita ao pagamento equivalente a 4% (quatro por cento) da receita mensal recebida, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado do seguinte imposto e contribuições: (Redação dada pela Lei nº 12.844/2013)

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;

II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; e

IV - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

(...)

Art. 6º Os créditos tributários devidos pela incorporadora na forma do disposto no art. 4º não poderão ser objeto de parcelamento.

[Lei nº 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-tributados.

(...)

§ 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, poderão ser pagas ou parceladas as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento, assim considerados:

I – os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II – os débitos relativos ao aproveitamento indevido de crédito de IPI referido no caput deste artigo;

III – os débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

IV – os demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 13. Aplicam-se, subsidiariamente, aos parcelamentos previstos nos arts. 1.º, 2.º e 3.º desta Lei as disposições do § 1.º do art. 14-A da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, não se lhes aplicando o disposto no art. 14 da mesma Lei.

[Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 15, de 15 de dezembro de 2009]

Art. 27. É vedada a concessão de parcelamentos relativos a:

(...)

X - créditos tributários devidos na forma do art. 4.º da Lei n.º 10.931, de 2 de agosto de 2004, pela incorporadora optante pelo Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação.

(...)

Art. 31. Ao parcelamento simplificado aplicam-se as disposições previstas nesta Portaria, exceto as vedações contidas no art. 27.

[Lei n.º 12.996, de 12 de junho de 2014]

Art. 2.º Fica reaberto, até o 15.º (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. 1.º e no art. 7.º 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 13.043/2014)

§ 1.º Poderão ser pagas ou parceladas na forma deste artigo as dívidas de que tratam o § 2.º do art. 1.º da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, e o § 2.º do art. 65 da Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010, vencidas até 31 de dezembro de 2013.

(...)

4. A consulente afirma existir uma contradição entre esses dispositivos legais, uma vez que:

a) na Lei n.º 10.931/2004, o art. 6.º veda o parcelamento dos débitos tributários referentes ao RET/Incorporação Imobiliária; mas

b) na Lei n.º 10.522/2002, o art. 14-C, parágrafo único, determina que a vedação ao parcelamento de créditos referentes ao RET/Incorporação Imobiliária prevista no art. 14, X, não se aplica ao parcelamento previsto no *caput* daquele mesmo art. 14-C; e

c) na Lei n.º 11.941/2009, o art. 13 estabelece que os parcelamentos previstos no art. 1º, cujo prazo de adesão foi reaberto pela Lei n.º 12.996/2014, art. 2º, não se sujeitam às limitações previstas na Lei n.º 10.522/2002, art. 14, X.

4.1 Ainda segundo a consultante, essa contradição poderia ser solucionada pelos critérios da hierarquia, da cronologia e da especialidade, e, no presente caso, prevaleceria este último, resultando na incompatibilidade dos débitos tributários vinculados ao RET/Incorporação Imobiliária com os parcelamentos previstos no art. 14-C da Lei n.º 10.522/2002 e no art. 2º da Lei n.º 12.996/2014.

5. Pois bem. Na situação descrita na consulta, o critério da hierarquia é inconclusivo, porque todas as normas em questão são veiculadas por leis ordinárias.

6. Na mesma situação, o critério cronológico dá prevalência ao parágrafo único do art. 14-C da Lei n.º 10.522/2002, que foi acrescentado a essa lei pela Medida Provisória n.º 449/ de 2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, e ao art. 13 da própria Lei n.º 11.941/2009, pois ambos são posteriores ao art. 6º da Lei n.º 10.931/2004.

6.1. Dito de outra forma, a inclusão concomitante na Lei n.º 10.522/2002 do parcelamento débitos vinculados ao RET/Incorporação Imobiliária no rol das vedações do seu art. 14; da criação do parcelamento simplificado (art. 14-C, caput); e da determinação de não aplicação das vedações do art. 14 à essa novel espécie de parcelamento, permitem concluir que a Lei n.º 11.941, de 2009, posterior, não só considerou a vedação ao parcelamento ordinário de débitos afetos ao RET já prevista no art. 6º da Lei 10.931/2004, como propositadamente pretendeu lhe incluir nas hipóteses de parcelamento simplificado.

6.2. Portanto, pelo critério cronológico, os débitos tributários vinculados ao RET/Incorporação Imobiliária podem ser incluídos no parcelamento simplificado previsto no art. 14-C da Lei n.º 10.522/2002 e no parcelamento especial reaberto pelo art. 2º da Lei n.º 12.996/2014.

7. Resta verificar o critério da especialidade.

7.1 Existem diversas categorias de parcelamento – o parcelamento ordinário (genérico), o parcelamento simplificado e os parcelamentos especiais previstos em leis específicas. Na Lei n.º 10.522/2002, o art. 14 trata das vedações ao parcelamento ordinário, enquanto o art. 14-C rege o parcelamento simplificado. Cada alínea do art. 14 combinada com o parágrafo único do art. 14-C fundamenta uma norma que determina a não aplicação da vedação determinada nessa alínea ao parcelamento simplificado. Assim, essa norma determina a compatibilidade entre um **parcelamento específico** (o parcelamento simplificado) e débitos de natureza específica (vinculados ao RET/Incorporação Imobiliária), sendo muito mais específica que a norma posta pelo art. 6º da Lei n.º 10.931/2004, que se refere genericamente à incompatibilidade dos referidos débitos com **todo e qualquer parcelamento, sem nenhuma exceção**.

7.2 O mesmo ocorre com a combinação do art. 13 da Lei n.º 11.941/2009 com a alínea X do art. 14 da Lei n.º 10.522/2002.

7.3 Consequentemente, também o critério da especialidade privilegia o art. 14-C, parágrafo único, da Lei n.º 10.522/2002 e o art. 13 da Lei n.º 11.941/2009, em detrimento do art. 6º da Lei n.º 10.931/2004.

8. Assim, ao contrário do que acredita a consulente, a interpretação das normas vinculadas aos dispositivos legais em questão revela que, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, os débitos tributários vinculados ao RET/Incorporação Imobiliária podem ser incluídos no parcelamento simplificado previsto no art. 14-C da Lei nº 10.522/2002 ou no parcelamento especial previsto no art. 2º da Lei nº 12.996/2014.

9. Note-se que, caso as normas vinculadas ao 6º da Lei nº 10.931/2004 e ao art. 14, X, da Lei nº 10.522/2002 prevalecessem sobre as normas vinculadas ao art. 14-C, parágrafo único, da Lei nº 10.522/2002 e ao art. 13 da Lei nº 11.941/2009, o legislador teria cometido um erro flagrante, uma vez que, nessa hipótese, um mesmo ato (a Lei nº 11.941/2009) conteria dispositivos legais incompatíveis entre si (seu art. 13 e os referidos arts. 14, X, e 14-C da Lei nº 10.522/2002, cujas redações foram dadas por seu art. 35). Nessa linha errática, os arts. 14-C, parágrafo único, da Lei nº 10.522/2002, e o art. 13 Lei nº 11.941/2009 seriam incapazes de produzir qualquer efeito.

10. Outra forma de resolver a questão apresentada pela consulente é a hermenêutica jurídica baseada nos quatro elementos de interpretação reconhecidos pela doutrina: lógico-gramatical, histórico, sistemático e teleológico.

11. No presente caso, o elemento histórico é de especial importância, como se verá a seguir.

12. No passado, a única referência legal a parcelamentos de débitos tributários vinculados ao RET/Incorporação Imobiliária era o art. 6º da Lei nº 10.931/2004, que vedava expressamente essa possibilidade.

13. A publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, modificou essa situação, pois:

a) ao incluir o inciso X no art. 14 da Lei nº 10.522/2002, reforçou a vedação de **parcelamentos ordinários** dos débitos tributários referentes ao RET/Incorporação Imobiliária;

b) em seu art. 13, excepcionou das vedações a parcelamentos ordinários contidas no art. 14 da Lei nº 10.522/2002 os **parcelamentos especiais** criados pelos arts 1º e 2º da própria Medida Provisória nº 449/2008, e

c) ao acrescentar o art. 14-C na Lei nº 10.522/2002, criou uma **nova categoria de parcelamento** (simplificado) e, ao mesmo tempo, no parágrafo único desse art. 14-C, excluiu essa categoria das restrições contidas no art. 14 da mesma lei.

14. Como a Lei nº 11.941/2009, resultante da conversão da Medida Provisória nº 449/2009, contém todas essas inovações legislativas, esses dois diplomas jurídicos mantiveram a vedação à inclusão dos débitos tributários vinculados ao RET/Incorporação Imobiliária nos parcelamentos ordinários da Lei nº 10.522/2002, mas excluíram dessa restrição o parcelamento simplificado do art. 14-C da Lei nº 10.522/2002 e os parcelamentos especiais da Lei nº 11.941/2009.

15. Quanto ao art. 2º da Lei nº 12.996/2014, ele referencia o art. 1º da Lei nº 11.941/2009 e, conseqüentemente, os parcelamentos fundamentados nesse art. 2º abrangem os débitos tributários vinculados ao RET/Incorporação Imobiliária, da mesma forma que ocorre com os parcelamentos baseados no referido art. 1º.

16. Sendo assim, as duas análises dessa solução de consulta interna levam ao mesmo resultado, que deve ser o entendimento adotado pela Receita Federal.

Conclusão

17. Com base no exposto, conclui-se que, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, admite-se a inclusão dos débitos tributários vinculados ao RET/Incorporação Imobiliária no parcelamento simplificado previsto no art. 14-C da Lei nº 10.522/2002 ou no parcelamento especial previsto no art. 2º da Lei nº 12.996/2014.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Copen

Assinado digitalmente
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

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

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen

Aprovo. Providenciem-se divulgação interna e posterior publicação na forma da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

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