

Instrução Normativa nº 1.717/2017: o uso de créditos do contribuinte na compensação indevida de débitos inexigíveis continua.

Por Filipe Portela Oliveira

Em 18.07.2017, foi publicada a Instrução Normativa nº 1.717/2017, veiculando normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso de tributos no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). A nova norma revogou a Instrução Normativa nº 1.300/2012 (IN nº 1.300/12), que disciplinava a matéria até então.

O presente estudo não se presta a discutir os impactos decorrentes das modificações e inovações implementadas, que serão analisados em uma outra oportunidade, mas sim das alterações necessárias que se deixou de promover. Trata-se aqui, especificamente, da manutenção da previsão de utilização de créditos apurados em favor do contribuinte na compensação de ofício de débitos cuja exigibilidade se encontra suspensa. É uma prática que já encontrava previsão em instruções normativas anteriores, mas que, conforme restará demonstrado, não encontra legitimidade no ordenamento jurídico brasileiro e, conseqüentemente, deveria ter sido extirpada da redação do novo regulamento.

O artigo 170 do Código Tributário Nacional¹ afirma que a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Entende-se que “certa” é a obrigação de cuja existência não se tem dúvida, “líquida” é a obrigação certa quanto a sua existência e determinada quanto ao seu objeto e “vencida” é a obrigação que já pode ser exigida, ou seja, “exigível”.

Em regra, portanto, a compensação somente pode ocorrer entre dívidas certas, líquidas e exigíveis. Diz-se “em regra” porque o legislador complementar dispensou a exigibilidade somente em se tratando de crédito do contribuinte, ao permitir que ele compensasse crédito vincendo na forma do parágrafo único do art. 170, mas a exigibilidade não foi

¹ *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.*

dispensada para os créditos tributários (devidos pelo contribuinte), que, repita-se, deverão ser sempre certos, líquidos e exigíveis para serem compensados.

Como visto, o artigo 170 do CTN outorgou à lei a possibilidade de instituir regras de compensação. O exercício de tal faculdade legislativa pela União ocorreu, pela primeira vez, com a edição do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, que, em seu artigo 7º, instituiu a chamada compensação de ofício. Tal dispositivo foi alterado pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, passando a ter a seguinte redação:

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.

§ 1º Existindo débito em nome do contribuinte, o valor da restituição ou ressarcimento será compensado, total ou parcialmente, com o valor do débito.

§ 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.

§ 3º Ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e da Previdência Social estabelecerá as normas e procedimentos necessários à aplicação do disposto neste artigo.

O art. 73 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em sua redação original², assim como o Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997³, também disciplinavam a chamada

² Art. 73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.

3 *Art. 1º É admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.*

Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte ou de ofício, mediante procedimento interno, observado o disposto neste Decreto.

Art. 2º O sujeito passivo, que pleitear a restituição ou ressarcimento de tributos ou contribuições, pode requerer que a Secretaria da Receita Federal efetue a compensação do valor do seu crédito com débito de sua responsabilidade.

Art. 3º A Secretaria da Receita Federal, ao reconhecer o direito de crédito do sujeito passivo para restituição ou ressarcimento de tributo ou contribuição, mediante exames fiscais para cada caso, se verificar a existência de débito do requerente, compensará os dois valores.

Parágrafo único. Na compensação será observado o seguinte:

a) o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição respectiva;

b) o montante utilizado para a quitação de débitos será creditado à conta do tributo ou da contribuição devida.

Art. 4º Quando o montante da restituição ou do ressarcimento for superior ao do débito, a Secretaria da Receita Federal efetuará o pagamento da diferença ao sujeito passivo.

Parágrafo único. Caso a quantia a ser restituída ou ressarcida seja inferior aos valores dos débitos, o correspondente crédito tributário é extinto no montante equivalente à compensação, cabendo à Secretaria da Receita Federal adotar as providências cabíveis para a cobrança do saldo remanescente.

Art. 5º A unidade da SRF que efetuar a compensação observará o seguinte:

I - certificará:

a) no processo de restituição ou ressarcimento, qual o valor utilizado na quitação de débitos e, se for o caso, o valor do saldo a ser restituído ou ressarcido;

b) no processo de cobrança, qual o montante do crédito tributário extinto pela compensação e, sendo o caso, o valor do saldo remanescente do débito;

II - emitirá documento comprobatório de compensação, que indicará todos os dados relativos ao sujeito passivo e aos tributos e contribuições objeto da compensação necessários para o registro do crédito e do débito de que trata o parágrafo único do artigo 3º;

III - expedirá ordem bancária, na hipótese de saldo a restituir ou ressarcir, ou aviso de cobrança, no caso de saldo do débito;

IV - efetuará os ajustes necessários nos dados e informações dos controles internos do contribuinte.

Art. 6º A compensação poderá ser efetuada de ofício, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração.

§ 1º A compensação de ofício será precedida de notificação ao sujeito passivo para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

compensação de ofício e uma série de instruções normativas da Receita Federal foram editadas para regulamentar a matéria no âmbito federal.

Ocorre, todavia, que tais instruções normativas sempre previram a possibilidade de compensação em procedimento de ofício de débitos parcelados, extrapolando de maneira flagrante o exercício do Poder Regulamentar. Trata-se de hipótese que não possui previsão legal e, mais ainda, vai de encontro ao que determina o Código Tributário Nacional.

Isto porque, nos termos do inciso VI do art. 151 do Código Tributário Nacional, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário e, como visto acima, a exigibilidade é um dos requisitos para que se opere a compensação de débitos do contribuinte, conforme art. 170 do CTN.

Não à toa que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.213.082/PR⁴, fixou tese, sob rito dos recursos repetitivos de controvérsia, no sentido de que "o art. 6º e

§ 2º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, a Unidade da Secretaria da Receita Federal efetuará a compensação, com observância do procedimento estabelecido no art. 5º.

§ 3º No caso de discordância do sujeito passivo, a Unidade da Secretaria da Receita Federal reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

Art. 7º O Secretário da Receita Federal baixará as normas necessárias à execução deste Decreto.

Art. 8º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

4 *PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). ART. 535, DO CPC, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO PREVISTA NO ART. 73, DA LEI N. 9.430/96 E NO ART. 7º, DO DECRETO-LEI N. 2.287/86. CONCORDÂNCIA TÁCITA E RETENÇÃO DE VALOR A SER RESTITUÍDO OU RESSARCIDO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. LEGALIDADE DO ART. 6º E PARÁGRAFOS DO DECRETO N. 2.138/97. ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO APENAS QUANDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO A SER LIQUIDADO SE ENCONTRAR COM EXIGIBILIDADE SUSPensa (ART. 151, DO CTN). 1. Não macula o art. 535, do CPC, o acórdão da Corte de Origem suficientemente fundamentado. 2. O art. 6º e parágrafos, do Decreto n. 2.138/97, bem como as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que regulamentam a compensação de ofício no âmbito da Administração Tributária Federal (arts. 6º, 8º e 12, da IN SRF 21/1997; art. 24, da IN SRF 210/2002; art. 34, da IN SRF 460/2004; art. 34, da IN SRF 600/2005; e art. 49, da IN SRF 900/2008), extrapolaram o art. 7º, do Decreto-Lei n. 2.287/86, tanto em sua redação original quanto na redação atual dada pelo art. 114, da Lei n. 11.196, de 2005, somente no que diz respeito à imposição da compensação de ofício aos débitos do sujeito passivo que se encontram com*

parágrafos, do Decreto n. 2.138/97, bem como as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que regulamentam a compensação de ofício no âmbito da Administração Tributária Federal (...), extrapolaram o art. 7º, do Decreto-Lei n. 2.287/86, tanto em sua redação original quanto na redação atual dada pelo art. 114, da Lei n. 11.196, de 2005, somente no que diz respeito à imposição da compensação de ofício aos débitos do sujeito passivo que se encontram com exigibilidade suspensa, na forma do art. 151, do CTN (v.g. débitos inclusos no REFIS, PAES, PAEX, etc.)”.

De forma irretocável, o posicionamento do STJ estabeleceu que, não sendo exigível, o débito não está vencido. Não estando vencido, o débito não pode ser cobrado. Não podendo ser cobrado, o débito não pode ser objeto de compensação forçada.

Contudo, na tentativa de contornar a tese firmada no julgamento do REsp nº 1.213.082/PR, foi editada a Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, que incluiu o parágrafo único no artigo 73 da Lei 9.430/96⁵. A sua redação trouxe a possibilidade de o Fisco, na

exigibilidade suspensa, na forma do art. 151, do CTN (v.g. débitos inclusos no REFIS, PAES, PAEX, etc.). Fora dos casos previstos no art. 151, do CTN, a compensação de ofício é ato vinculado da Fazenda Pública Federal a que deve se submeter o sujeito passivo, inclusive sendo lícitos os procedimentos de concordância tácita e retenção previstos nos §§ 1º e 3º, do art. 6º, do Decreto n. 2.138/97. Precedentes: REsp. Nº 542.938 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 18.08.2005; REsp. Nº 665.953 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 5.12.2006; REsp. Nº 1.167.820 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.08.2010; REsp. Nº 997.397 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, julgado em 04.03.2008; REsp. Nº 873.799 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.8.2008; REsp. n. 491342 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 18.05.2006; REsp. Nº 1.130.680 - RS Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 19.10.2010. 3. No caso concreto, trata-se de restituição de valores indevidamente pagos a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ com a imputação de ofício em débitos do mesmo sujeito passivo para os quais não há informação de suspensão na forma do art. 151, do CTN. Impõe-se a obediência ao art. 6º e parágrafos do Decreto n. 2.138/97 e normativos próprios. 4. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. (REsp 1213082/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/08/2011, DJe 18/08/2011)

⁵ 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

ocasião da restituição ou do ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, proceder à compensação de ofício com débitos não parcelados ou parcelados sem garantia.

Vale destacar, desde logo, que a fundamentação adotada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.213.082/PR não se limitou à ausência de previsão legal expressa para a compensação de ofício no caso de dívidas fiscais parceladas, mas se baseou, sobretudo, na inoponibilidade da pretensão fiscal ao artigo 151 do CTN, enfatizando a exigibilidade dos valores a serem quitados como condicionante do procedimento.

Isto porque, como sabido, o art. 146, III, "b", da Constituição Federal outorgou à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. No ordenamento jurídico brasileiro, o Código Tributário Nacional foi introduzido pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que, por dispor sobre normas gerais em matéria tributária, foi recepcionada pela Constituição Federal com *status* de lei complementar.

Assim, se a vedação à compensação forçada de débitos parcelados decorre dos artigos 151, VI, e 170 do Código Tributário Nacional, que veiculam normas gerais relativas à suspensão e extinção do crédito tributário, ela não poderia ser subjugada através de lei ordinária. Pode-se afirmar, portanto, que o parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013, é inconstitucional, na medida em que viola diretamente a regra de competência fixada no art. 146, III, "b", da

ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

II – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

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, observado o seguinte: (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo.

Constituição Federal e, por conseguinte, que a tese firmada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.213.082/PR permanece atual.

No entanto, a Receita Federal, alheia ao que reza o Direito e tomada por sua típica sede arrecadatória, optou por desconsiderar as regras constitucionais de competência e os posicionamentos reiterados dos tribunais pátrios a respeito do tema em discussão, inclusive em sede de recurso repetitivo de controvérsia. Deliberadamente, continua promovendo compensações indevidas de débitos parcelados e, pasmem, até mesmo de débitos compensados através requerimento de quitação antecipada.

Ora, se os débitos sob parcelamento não poderiam ser compensados de ofício por lhes faltar exigibilidade, o que falar de débitos que foram quitados objeto de quitação antecipada? O art. 33 da Medida Provisória nº 651⁶, de 9 de julho de 2014, que foi

6 Art. 33. O contribuinte com parcelamento que contenha débitos de natureza tributária, vencidos até 31 de dezembro de 2013, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN poderá, mediante requerimento, utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2014, para a quitação antecipada dos débitos parcelados.

§ 1º Os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL poderão ser utilizados, nos termos do caput, entre empresas controladora e controlada, de forma direta, ou entre empresas que sejam controladas diretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2011, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação antecipada.

§ 2º A opção de que trata o caput deverá ser feita até 30 de novembro de 2014, observadas as seguintes condições:

I - pagamento em espécie equivalente a, no mínimo, 30% (trinta por cento) do saldo do parcelamento; e

II - quitação integral do saldo remanescente mediante a utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 3º O requerimento do contribuinte suspende a exigibilidade das parcelas até ulterior análise dos créditos pleiteados.

§ 4º A RFB ou a PGFN dispõe do prazo de cinco anos para análise dos créditos indicados para a quitação.

convertida na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, trouxe a possibilidade de utilização de créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL para fins de quitação antecipada de débitos de natureza tributária. Como o próprio nome diz, a norma prevê uma hipótese de quitação antecipada de débitos parcelados, ou seja, cria uma forma de extinção do crédito tributário sob condição resolutória.⁷ A lei exige o pagamento, em espécie, de pelo menos 30% do saldo remanescente dos débitos parcelados e autoriza a compensação do restante com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

A primeira conclusão a que se chega, portanto, é a de que, se os débitos são extintos através de quitação antecipada, ainda que utilizando-se de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, ele não pode ser objeto de compensação forçada, posto que, assim como os débitos parcelados, ele não é exigível.

Em segundo lugar, ainda que se admita que a quitação antecipada não tem o condão de extinguir o débito tributário antes de transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos de que a Fazenda Pública dispõe para analisar os créditos de prejuízo fiscal indicados pelo contribuinte, é notório que a mera formalização do requerimento de quitação acarreta a suspensão da exigibilidade do mesmo.

Ante o exposto, em que pese a inclusão do parágrafo único no art. 73 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013, é possível concluir que a hipótese de compensação em procedimento de ofício pela Fazenda Pública de débitos inexigíveis, seja por estarem regularmente parcelados ou por terem sido objeto de quitação antecipada com prejuízo fiscal, não encontra guarida no ordenamento jurídico brasileiro, razão pela qual o art. 89 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 merecem reforma.

§ 5º Na hipótese de indeferimento dos créditos, no todo ou em parte, será concedido o prazo de trinta dias para o contribuinte promover o pagamento em espécie do saldo remanescente do parcelamento.

§ 6º A falta do pagamento de que trata o § 5º implicará rescisão do parcelamento e prosseguimento da cobrança dos débitos remanescentes.

§ 7º A RFB e a PGFN editarão os atos necessários à execução dos procedimentos de que trata este artigo.

7 *Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; [...]*

