



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo
Tributário
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

PARECER SEI Nº 9351/2022/ME

Parecer em consulta. Documento Público. Ausência de hipótese da Lei nº 12.257, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI), que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo.

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. EQUIPARAÇÃO ENTRE PAGAMENTO E COMPENSAÇÃO.

Consulta formulada pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 2ª Região (PRFN2), encaminhada à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) pela Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ), que trata de discussão acerca da possibilidade de restituição de valores compensados a maior nos termos dos artigos 150, §1º, 156, I e II, e 165, I, do Código Tributário Nacional.

Configurada na espécie a competência regimental da CAT para apreciação, sob a ótica jurídico-tributária, da matéria em consulta.

Conclusões:

- a) em respeito ao princípio constitucional da legalidade tributária e ao princípio geral e universal do Direito que veda o enriquecimento sem causa, seja em função de interpretação sistêmica e ampliativa, seja por analogia, havendo compensação de crédito com tributo cobrado indevidamente ou a maior do que o devido em face da legislação tributária, nasce para o contribuinte o direito à restituição total ou parcial do seu crédito, pelo que as figuras do pagamento e da compensação, previstas, respectivamente, nos incisos I e II do artigo 156 do CTN, equiparam-se para os fins do artigo 165 do referido Código;
- b) não se deve confundir a relação jurídica antecedente, que se extingue com a

efetivação da compensação realizada dentro do prazo prescricional próprio que lhe for aplicável, com aquela de repetição de indébito que se estabelece entre o contribuinte e o Fisco imediatamente na sequência da compensação, em se constatando ter sido essa indevida; nessa senda, a circunstância de o direito creditório utilizado na compensação indevida ter sido constituído há mais de 5 (cinco) anos da data do pedido de ressarcimento pela compensação indevida não prejudica o direito à restituição do valor indevidamente compensado;

c) esse direito à restituição do valor indevidamente compensado, porém, tem por termo inicial de exercício a data da entrega, pelo sujeito passivo, da declaração com as informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, por se tratar do momento em que se efetiva a compensação indevida com a extinção do suposto crédito tributário (ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação), passando a correr daí o prazo prescricional quinquenal do inciso I do artigo 168 do CTN para recuperação do crédito indevidamente compensado, via restituição ou pelo reaproveitamento dele em nova operação compensatória;

d) em relação aos créditos do contribuinte que decorram de créditos contábeis (escriturais, básicos, presumidos ou oriundos de outros benefícios fiscais ou de reembolsos previdenciários), todavia, alinhando-se com a jurisprudência consolidada do STJ, o exercício do direito do contribuinte à recuperação do crédito contábil indevidamente compensado, via restituição ou pelo reaproveitamento dele em nova operação compensatória, rege-se pelo prazo prescricional quinquenal do Decreto nº 20.910, de 1932, não se aplicando no caso as disposições do CTN. Revogação da alínea "a" do item 65 do Parecer PGFN/CAT nº 2370/2012

Processo SEI nº 19726.102676/2022-01

I

1. Trata-se de consulta formulada pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 2ª Região (PRFN2), encaminhada pela Coordenação de Consultoria Judicial da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (25528703), que, em suma, tem por objeto discussão acerca da possibilidade de restituição de valores compensados a maior nos termos dos artigos 150, §1º, e 165, I, do Código Tributário Nacional (CTN).

2. Precisamente, conforme descrito na Consulta Interna nº 01/2022/PRFN2 (25435896):

1. DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO:

Em decorrência de provocação do Dr. Gustavo Raposo (PFN-ES), por solicitação do Auditor Fiscal Paulo Sérgio Ramos Nicolao (RFB - Mat. 1.127.817- DRF-Vitória-ES), em caso concreto, envolvendo a empresa CEDAE, foi indagado sobre a existência de orientação/posição formal da PGFN sobre situação que vem se repetindo em novos processos, a maioria, na via administrativa, por enquanto. Com a vitória obtida quanto ao TEMA 69/STF, e, com o consequente direito à compensação dos valores pagos a esse título, não seria surpresa que a questão viesse a se tornar recorrente no âmbito judicial. Daí a importância de termos orientação e posicionamento firme sobre o assunto.

Trata-se de definir como será tratada a pretensão dos contribuintes de solicitar restituição de valores compensados “a maior”. Em outras palavras, cuida-se de se definir quanto à suposta existência desse direito, baseado na alegada previsão legal para a restituição de valores supostamente compensados a maior, nos termos dos art. 150, §1º, e 165, I, do CTN.

Questionamentos levantados: 1. É possível postular restituição de crédito tributário compensado? 2. Em caso afirmativo, pagamento e compensação se equiparam para os fins do art. 165 do CTN? 3. Essa restituição é possível mesmo quando o direito creditório utilizado na compensação é anterior há cinco anos da data do pedido de restituição?

3. Por força do disposto no artigo 23 do Anexo da Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014 (Regimento Interno da PGFN), e no artigo 28 do Decreto nº 9.745, de 8 de abril de 2019, vieram os autos para exame desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT).

4. É o breve relato.

II

5. Inicialmente, cumpre lembrar que, de acordo com o disposto no inciso III do artigo 23 do Regimento Interno da PGFN, compete à CAT assistir o Procurador-Geral da Fazenda Nacional em matéria jurídico-tributária, relacionada a consultas formuladas pelo Ministro de Estado da Fazenda ou colegiados por ele presididos, bem assim pelas unidades centrais dos órgãos do Ministério da Fazenda. Nesse sentido, nota-se que as atribuições desta Coordenação-Geral são de natureza estritamente jurídica e voltadas em específico à matéria finalística tributária, não lhe competindo, por conseguinte, a apreciação dos aspectos das consultas que lhe são submetidas que digam respeito a questões de conveniência e oportunidade ou que sejam de ordem técnica.

6. Dito isso, passando-se de imediato ao mérito da análise em apreço, cuida-se, consoante já salientado, de consulta oriunda da PRFN2, que, em apertada síntese, tem por objeto os seguintes questionamentos:

1. É possível postular restituição de crédito tributário compensado?
2. Em caso afirmativo, pagamento e compensação se equiparam para os fins do art. 165 do CTN?
3. Essa restituição é possível mesmo quando o direito creditório utilizado na compensação é anterior a cinco anos da data do pedido de restituição?

7. Acerca do *pagamento indevido* e do conseqüente direito do contribuinte à restituição de indébito tributário, assim dispõe o artigo 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;
- III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

8. Quanto aos fundamentos da restituição de indébito tributário, em comentários ao dispositivo do CTN em questão, esclarece Fernanda Schmitt Menegatti o que segue:

O direito à restituição de indébito encontra fundamento de validade no princípio que veda o locupletamento sem causa, que, apesar de considerado signo do direito civil, tem o seu significado e alcance extensível a qualquer ramo do direito, seja público ou privado.

(...)

Em uma relação jurídica tributária, é a lei que determina o comportamento do contribuinte, de modo que inexistente a voluntariedade no ato de recolher valores aos cofres públicos, por definição expressa do art. 3º do CTN. Por conta disso, Paulsen alega que, efetuado o pagamento indevido, surge o direito ao ressarcimento, pois em matéria tributária, ninguém age por liberalidade, mas estritamente por força de lei, sendo que o pagamento indevido implica enriquecimento sem causa do suposto credor em detrimento do suposto devedor.

Na seara tributária haverá enriquecimento sem causa jurídica sempre que o Estado receber quantia a título de obrigação tributária destituída de fundamento legal. E isso ocorre nas hipóteses em que a cobrança do tributo desborda do princípio da legalidade ou da tipicidade tributária, assim como quando houver o recolhimento espontâneo e equivocado de crédito tributário dissociado de fato impositivo.

No nascedouro de uma ação de restituição de indébito está uma relação jurídica tributária, ainda que posteriormente tenha se descortinado inexistente ou parcialmente insubsistente, de sorte que tal circunstância

repercute na natureza jurídica do indébito, que mantém os mesmos caracteres da relação que lhe deu razão de existir.^[1]

9. Nessa mesma linha, ao analisar o instituto jurídico da repetição de indébito tributário, em especial quanto à sua natureza jurídica, a CAT deixou consignado no Parecer/PGFN/CAT nº 2093/2011 o seguinte:

(...)

12. Ora, em âmbito tributário, haverá enriquecimento sem causa jurídica sempre que o Estado receber quantia a título de obrigação tributária destituída de fundamento legal. Ocorrerá, assim, quando a cobrança do tributo desbordar do princípio da legalidade ou tipicidade tributária, como também ocorrerá quando houver recolhimento espontâneo e equivocado a título de tributo existente e válido, porém dissociado de fato impositivo.

13. Sucede que a natureza jurídica da relação de indébito tributário não é determinada pelo tipo de falha ou de vício de que se eivou o pagamento. Para a determinação da natureza jurídica dessa relação, pouco importa se o indébito se originou de ilegalidade e inconstitucionalidade ou de erro de fato ou de direito do contribuinte.

14. Na verdade, o evento que deu origem ao pagamento, cuja devolução se pleiteia, é o critério determinante da natureza jurídica dessa relação. E isso se retira do próprio CTN, que agrupa na mesma disciplina todas as relações de indébito provenientes do pagamento de tributo, sem discriminar o motivo que conferiu caráter indevido a esse pagamento:

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;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

15. Dizendo de outra forma, o fato de a relação antecedente ter sido realizada por força de uma obrigação tributária (ainda que suposta) é razão suficiente para atrair a conseqüente relação jurídica de indébito ao direito tributário.

(...)

18. A despeito de a relação jurídica de repetição de indébito não ter por objeto uma obrigação de pagar tributo, mas, sim, de devolvê-lo, ela não perde sua nota tributária. A relação de indébito tributário tem por objeto uma obrigação de dar dinheiro, atribuída à Administração em favor do contribuinte, em virtude do pagamento de uma obrigação tributária, que não deveria ter sido cumprida nem exigida.

(...)

10. Dessa forma, observa-se que não se deve confundir a relação jurídica antecedente, que se extingue com a efetivação do pagamento realizado dentro

do prazo prescricional próprio que lhe for aplicável, com aquela de repetição de indébito que se estabelece entre o contribuinte e o Fisco imediatamente na sequência desse pagamento, em se constatando ter sido este indevido. Outrossim, tem-se ser de índole jurídico-tributária a natureza jurídica da restituição de indébito e bem se vê que esse instituto jurídico é corolário direto do princípio da legalidade tributária, consagrado no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que dispõe que, *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*, contemplando ainda um princípio geral do Direito, de base ética universal, segundo o qual não se tolera locupletamento indevido com alheia jactura^[2], que, em última instância, encontra amparo no ordenamento constitucional pátrio no direito de propriedade do inciso XXII do artigo 5º da CF/88 e, nos casos envolvendo a Administração Pública, também na moralidade administrativa estipulada no *caput* do artigo 37 do texto constitucional.

11. O princípio da reserva legal tributária, assim, impede que o Fisco, na sua relação com os cidadãos-contribuintes, obrigue estes a pagar tributos ou a cumprir deveres acessórios sem base em lei, tendo o Ministro Celso de Mello assinalado a respeito dele no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.296/MC^[3] que:

A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal à *rule of law*. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária.

12. Nesse sentido, o princípio constitucional da legalidade tributária aplica-se tanto à produção da legislação tributária, demandando que os tributos sejam instituídos, modificados e extintos por lei (reserva de lei), quanto à aplicação das leis no exercício, pela Administração, das atividades administrativas tributárias, de forma que ao Fisco é exigido que regulamente, fiscalize, lance e cobre os tributos com estrita observância das balizas legais (legalidade administrativa).

13. E essa contextualização da restituição de indébito tributário no plano constitucional e na ordem dos princípios gerais do Direito é de suma importância para a tarefa de bem interpretar as disposições do CTN que versam sobre ela.

14. Com efeito, é verdade que, ao tratar da extinção do crédito tributário na Seção I do seu Capítulo IV, o CTN, no artigo 156, diferenciou o pagamento da compensação:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do

artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

15. Outrossim, ao dispor sobre a compensação, o CTN limitou-se a enunciar que: a) 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 (artigo 170); b) é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial (artigo 170-A).

16. Esses fatos, aliados à circunstância da localização topológica da restituição de indébito tributário no CTN^[4], vêm dando azo ao entendimento de que a lei não respaldaria a possibilidade de restituição tributária de valores compensados indevidamente ou a maior, justamente sob o argumento de que, nos termos do CTN, embora pagamento e compensação sejam ambas formas de extinção do crédito tributário, são no mais institutos jurídicos distintos, não se aplicando à compensação as disposições do artigo 165 do CTN, porquanto estas diriam respeito exclusivamente ao pagamento. Numa frase, a figura da "compensação indevida" não existiria de acordo com as regras do CTN.

17. Porém, com o devido respeito, esta linha interpretativa não parece a mais adequada, precisamente por se tratar a restituição de indébito tributário, como visto, de expressão do princípio constitucional da legalidade tributária e do princípio geral e universal do Direito que veda o enriquecimento sem causa. Pois, se porventura o sujeito passivo realiza a compensação de eventual crédito que possua perante o Fisco com tributo cobrado indevidamente ou a maior do que o devido em face da legislação tributária aplicável, não parece ser possível negar a ele o direito à restituição total ou parcial do seu crédito sem ofender os princípios em questão, sob o singelo argumento de que o CTN, ou legislação correlata, não prevê expressamente disposição a respeito.

18. Ressalta-se que o próprio CTN estabelece, no seu artigo 108, I, ser a analogia o primeiro elemento de integração da legislação tributária em caso de ausência de disposição expressa, sendo que, por sua vez, não elenca a extinção do crédito tributário dentre as matérias nas hipóteses do seu artigo 111, que determina a interpretação literal da legislação tributária nos casos em que especifica.

19. Diante desse quadro, no que toca ao direito à restituição do indébito do artigo 165, do CTN, parece mais adequada à espécie a lição de Luciano Amaro no sentido de que:

O preceito refere-se a pagamento, sob qualquer modalidade, mas nem só de pagamento indevido vive a restituição do indébito tributário, entendido aí o pagamento no sentido estrito que decorre do item I do art. 156, em cotejo com as demais formas de extinção do crédito tributário. Outras formas extintivas, equivalentes ao pagamento, podem

ensejar o direito a restituição, como a compensação ou a conversão de depósito em renda, feita ao término de um procedimento administrativo no qual o dito "sujeito passivo" não tenha logrado êxito.^[5]

20. Veja-se, por sinal, que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por sua 1ª Turma, também já se manifestou nessa linha no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.122.131, colhendo-se do voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho o seguinte excerto, *verbis*:

2. Com efeito, é usual tratar a compensação como uma espécie de pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma plethora de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate, a exemplo dos seguintes:

PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DECORRENTES DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS E CRÉDITOS CONSTANTES DE PRECATÓRIO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

(...).

2. Nos termos da jurisprudência do STJ, permitir a compensação de crédito contra a Fazenda Nacional de qualquer valor com o débito dela própria revela violação ao sistema do precatório, por essa razão a compensação é modalidade de pagamento e, uma vez expedido o precatório, impõe-se cumprir a ordem de preferência constitucional. (...)

3. Agravo Regimental improvido (AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. IMPOSSIBILIDADE DE SE EXCLUIR DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL O VALOR CORRESPONDENTE A 1/3 (UM TERÇO) DA COFINS EFETIVAMENTE PAGA. LEGALIDADE DO ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT 23/99. INTERPRETAÇÃO DO ART. 8º., §§ 1º. E 4º. DA LEI 9.718/98; ART. 1º. DA LEI 9.316/96, ART. 44, IV, DA LEI 4.506/64 E ART. 249, PARÁGRAFO ÚNICO, XI DO RIR/99.

(...).

2. Com o advento do art. 8º. da Lei 9.718/98, o valor correspondente a 1/3 (um terço) da COFINS efetivamente paga, a ser utilizado para pagamento via compensação da CSLL devida, constitui crédito a ser contabilizado como Receita Bruta do contribuinte, a título de subvenção para custeio, na forma do art. 44, IV da Lei 4.506/64.

(...).

7. Recurso Especial não provido (REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013).

RECURSO ESPECIAL. EM APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA DA COMPENSAÇÃO NA VIGÊNCIA DA REDAÇÃO ORIGINAL DO ART. 74, DA LEI 9.430/96 E INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 21/97. CRÉDITO DO CONTRIBUINTE RECONHECIDO EM "PEDIDO DE RESTITUIÇÃO". "PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO" PROTOCOLADOS ANTES DE 1º.10.2002 (DATA DA PRODUÇÃO DE EFEITOS DA LEI 10.637/2002 E DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 210/2002). EFETIVIDADE DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ COM A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO DÉBITO DO CONTRIBUINTE A SER PAGO VIA COMPENSAÇÃO. ELEIÇÃO DA DATA UTILIZADA COMO

PARÂMETRO PARA O ENCONTRO DE CONTAS. ILEGALIDADE DO ART. 13, "G" E "N", DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 21/97.

(...).

4. Desse modo, o art. 13, alíneas "g" e "n", da Instrução Normativa SRF 21/97 não está de acordo com o art. 74 da Lei 9.430/96, em sua redação original na interpretação que lhe tem dado este Tribunal, pois não atende ao "requerimento do contribuinte" (solicitação de pagamento via compensação), e também viola o art. 151, III do CTN, pois desconsidera a suspensão da exigibilidade dos débitos do contribuinte a serem compensados.

(...).

6. Recurso Especial parcialmente provido apenas para, dando maior efetividade à jurisprudência do STJ, reconhecer como parâmetro para o encontro de contas a data em que protocolado cada "Pedido de Compensação", tendo em vista que há uma multiplicidade deles atrelados a um só "Pedido de Restituição" e que cada "Pedido de Compensação" se refere a determinados débitos que podem estar cada qual em situações diversas no iter de cobrança (REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO DE HONORÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE. CONDENAÇÃO EM AÇÃO ANTERIOR. LITISPENDÊNCIA RECONHECIDA. REVISÃO DO ENTENDIMENTO. SÚMULA 7/STJ. CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS EM DUPLICIDADE. VEDAÇÃO.

1. Há litispendência quando a pretensão consistir na repetição de indébito de tributo idêntico, mas por modos de pagamentos distintos, ou seja, uma se pede a restituição via precatório e na outra, via compensação. Isso porque, nos termos do art. 66 da Lei 8.383/91, havendo sentença que condena a Fazenda Pública a devolver um tributo pago indevidamente, o contribuinte pode, em vez do precatório, preferir a compensação.

(...).

4. Agravo Regimental não provido (AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONTRA DECISÃO QUE INADMITIU RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE DÉBITO EM DCTF. PAGAMENTO VIA COMPENSAÇÃO. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA ACERCA DO PROCEDIMENTO. EXPEDIÇÃO DE CND. INSCRIÇÃO NO CADIN. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO, PARA DETERMINAR A SUBIDA DO RECURSO ESPECIAL, PARA MELHOR EXAME. Por estarem presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, e por não haver na 1a. Seção orientação assentada sobre as questões aí versadas, voto pelo provimento do Agravo Regimental, para dar provimento ao Agravo de Instrumento, determinando-se a subida do Recurso Especial, para melhor exame (AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005).

3. Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, não se distingue de um pagamento no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito). Por essa razão, mesmo a

interpretação positivista e normativista do art. 9º da MP 303/06, deve conduzir o intérprete a albergar, no sentido da expressão pagamento, a extinção da obrigação pela via compensatória, especialmente na modalidade *ex officio*, como se deu neste caso.

(...)

5. A interpretação das normas tributárias não deve conduzir ao ilogismo jurídico de afirmar a preponderância irrefreável do interesse do Fisco, porquanto as normas que integram a Legislação Tributária têm por escopo harmonizar as relações entre o poder tributante e os seus contribuintes, tradicional e historicamente tensas.^[6]

21. Da mesma forma, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), fazendo uma interpretação sistêmica e ampliativa do artigo 165 do CTN, assentou, ao decidir recentemente o Processo nº 11080.733146/2011-70, a equivalência da compensação ao pagamento para fins de pedido de restituição do indébito tributário^[7]. O respectivo acórdão restou desta forma ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2002

EQUIVALÊNCIA DA COMPENSAÇÃO DE DÉBITO, QUE OBTEVE A NATUREZA DE INDÉBITO, A PAGAMENTO INDEVIDO E A MAIOR POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO COM DÉBITOS APURADOS.

É possível a utilização de um crédito, originalmente, um débito compensado que se transformou em um indébito reconhecido, inclusive por decisão judicial, para se compensar com débitos apurados pelo sujeito passivo. Clarifica-se, assim, que, em respeito aos arts. 168, 165 e 156 do CTN, é de se considerar que, se após a compensação, uma das modalidades que extingue o débito tributário, se constatar pagamento a maior de débito tributário por ter sido conferido a ele, posteriormente, a natureza de indébito - após reconhecimento judicial, também seria o referido indébito, extinto anteriormente por compensação, passível de restituição; o que, por consequência, poderia ser utilizado como crédito em futuras compensações com débitos apurados pelo sujeito passivo, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.^[8]

22. A propósito, vale por em destaque trechos do voto da Conselheira Relatora do julgado em tela:

Com efeito, o valor considerado nesse momento como indébito tributário que foi indevidamente recolhido por compensação seria passível de restituição, conforme entende a própria autoridade fiscal, pois evidentemente não se tratou de débito tributário.

E, sendo passível de restituição, é de se aplicar o caput do art. 74 da Lei 9.430/96, viabilizando a compensação desse crédito com futuros débitos apurados pelo sujeito passivo. Eis (destaques meus):

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios

relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. [...]”

Perfeita, assim, a utilização de um crédito – originalmente, um débito compensado que se transformou em um indébito – para se compensar com débitos do sujeito passivo. Ora, caso obstaculizássemos essa compensação, a autoridade fiscal estaria apropriando indevidamente esse valor, restando em enriquecimento ilícito pela União, eis que não há dúvida sobre a liquidez e certeza desse crédito (indébito tributário) – inclusive, reconhecido por decisão judicial.

(...).

Reforçando tal fundamento, proveitoso trazer que o CTN reflete em seus arts. 165 e 156 (destaques meus):

“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;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação; [...]”

Percebe-se que o art. 165 do CTN traz em seu *caput* que o sujeito passivo tem direito à restituição total ou parcial, seja qual for a modalidade do seu pagamento. O termo “modalidade” não seria empregado para somente permitir a restituição do valor recolhido a maior com o pagamento indevido, pois reflete vários tipos de extinção/liquidação de suposto crédito tributário. O que reforça o entendimento de que o termo pagamento utilizado nesse diploma legal comporta o significado jurídico de extinção/liquidação – transpondo no enunciado como “seja qual for a modalidade de extinção/liquidação do crédito”.

Se a pretensão fosse somente abarcar a modalidade pagamento como forma de extinção de crédito tributário, não seria necessário dispor literalmente no art. 165 “seja qual for a modalidade do seu pagamento”. O que se quis dizer é “modalidades de extinção do crédito tributário”.

Nesse sentido, resta claro que se a extinção de um crédito tributário, atestado como indevido, que foi recolhido mediante compensação, seria uma das modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN), é de se considerá-lo como “passível de restituição, nos termos do art. 165. E, por conseguinte, sendo passível de restituição, cabe conceder a possibilidade de se compensar o valor recolhido a maior com futuros débitos tributários, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96. Recordar-se que tal dispositivo traz a possibilidade de o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, utilizá-lo na

compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Ex positis, é possível a utilização de um crédito, originalmente, um débito compensado que se transformou em um indébito reconhecido, inclusive por decisão judicial, para se compensar com débitos apurados pelo sujeito passivo. Clarifica-se, assim, que, em respeito aos arts. 168, 165 e 156 do CTN, é de se considerar que, se após a compensação, uma das modalidades que extingue o débito tributário, se constatar pagamento a maior de débito tributário por ter sido conferido a ele a natureza de indébito - após reconhecimento judicial, também seria o referido indébito, extinto anteriormente por compensação, passível de restituição; o que, por consequência, poderia ser utilizado como crédito em futuras compensações com débitos apurados pelo sujeito passivo, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

23. Destarte, devendo a restituição de indébito tributário respeito ao princípio constitucional da legalidade tributária e ao princípio geral e universal do Direito que veda o enriquecimento sem causa, seja em função de interpretação sistêmica e ampliativa do artigo 165, do CTN, seja por analogia, em havendo compensação de crédito com tributo cobrado indevidamente ou a maior do que o devido em face da legislação tributária aplicável, exsurge para o contribuinte o direito à restituição total ou parcial do seu crédito.

24. E esse direito, pois, em face do que dispõem o §1º do artigo 150 e o artigo 170 do CTN, e o artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, tem por termo inicial de exercício a data da entrega, pelo sujeito passivo, da declaração com as informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, por se tratar do momento em que se efetiva a compensação indevida com a extinção do suposto crédito tributário (ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação), passando a correr daí o prazo prescricional quinquenal do inciso I do artigo 168 do CTN para recuperação do crédito indevidamente compensado, via restituição ou pelo reaproveitamento dele em nova operação compensatória.

25. Não obstante, há que se destacar a particularidade dessa conclusão no que toca à prescrição em relação aos créditos do contribuinte que decorram de **créditos escriturais, básicos, presumidos ou oriundos de outros benefícios fiscais** (p. ex., Reintegra) **ou de reembolsos previdenciários** (antecipações do salário-família ou do salário-maternidade).

26. É que, em complemento ao Parecer/PGFN/CAT nº 2093/2011, a CAT editou o Parecer/PGFN/CAT nº 2370/2012, no qual, entre outras inferências, concluiu que *o prazo prescricional para a utilização dos créditos escriturais, básicos, presumidos, Reintegra, reembolsos, seja por compensação, seja por ressarcimento, deve ser contado nos termos do art. 168 e 169 do CTN, segundo sistemática exposta nos itens 98 a 101 do Parecer PGFN/CAT/Nº 2093, de 2011*. Logicamente, tendo em conta ainda a compreensão institucional pela natureza jurídico-tributária da restituição de indébito, seria natural entender-se que também no caso de compensação indevida de tais créditos aplicável seria o prazo prescricional do artigo 168 do CTN.

27. Acontece, no entanto, que a jurisprudência do STJ acabou se sedimentando em sentido diverso, na linha de que o exercício do direito de ressarcimento ou compensação^[9] dos créditos em comento estaria condicionado ao prazo prescricional de que cuida o Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, não se aplicando *in casu* o comando do artigo 168 do CTN. A título exemplificativo:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL. ORIGEM DOS CRÉDITOS. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA DO FISCO. TERMO A QUO. DECURSO DO PRAZO LEGAL DE RESPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO AOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO.

1. Não procede a suscitada contrariedade ao art. 535, II, do CPC/2015, tendo em vista que o Tribunal de origem decidiu, fundamentadamente, as questões essenciais à solução da controvérsia, concluindo de forma contrária à defendida pelos recorrentes, o que não configura omissão nem outra causa passível de exame mediante a oposição de embargos de declaração.

2. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça há muito firmou o entendimento de que o prazo prescricional para a propositura de ação em que se pleiteia o aproveitamento de créditos escriturais é de cinco anos contados do ato ou fato que originou o crédito, por incidência do Decreto n. 20.910/1932.

3. Na assentada do dia 22/2/2018, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça concluiu o julgamento dos EREsp 1.461.607/SC, consolidando o entendimento segundo o qual somente após decorrido o prazo de 360 dias previsto na Lei n. 11.457/2007, contado a partir do protocolo do pedido administrativo de ressarcimento, é que se pode considerar a demora injustificável a admitir a incidência de correção monetária dos créditos escriturais.

4. Impende consignar que, na vertente hipótese, a correção monetária pela taxa Selic deve ser contada a partir do fim do prazo de que dispõe a administração para apreciar o pedido do contribuinte, de acordo com a respectiva lei de regência, visto que os fatos remontam a período anterior à vigência do art. 24 da Lei n. 11.457/2007.

5. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.312.986/SC, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 22/6/2020, DJe de 29/6/2020.)

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL. DECRETO N. 20.910/1932. ART. 56-A DA LEI N. 12.350/2010. PUBLICAÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 517/2010. TERMO INICIAL.

1. Em se tratando de pedido de ressarcimento do direito a crédito escritural, no caso, ressarcimento de créditos presumidos de PIS/COFINS, aplica-se o prazo prescricional de que cuida o Decreto n. 20.910/1932, tendo em vista que a regra do art. 168 do CTN refere-se aos pedidos de restituição de tributos.

2. Segundo o art. 56-A da Lei n. 12.350/2010, com a redação da Medida Provisória n. 517/2010, convertida na Lei nº 12.431/2011, o saldo de créditos presumidos da Contribuição ao PIS e da COFINS, apurado a partir do ano-calendário de 2006, em conformidade com o § 3º do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, que disciplina a desoneração da cadeia produtiva da agroindústria, poderá ser ressarcido ou compensado relativamente a outros créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir de 1º/01/2011, e, do ano-calendário de 2009 até a publicação da lei, a partir de 1º/01/2012.

3. O Supremo Tribunal Federal, diante da força de lei conferida constitucionalmente às medidas provisórias, tem assegurado, em matéria tributária, a contagem de prazo desde a edição de mencionado ato normativo (RE 400.320/PE - AgR, Rel. Ministro CARLOS BRITTO, Primeira Turma, julgado em 28/11/2006, DJ 02-02-2007) 4. Hipótese

em que deve ser considerado como termo a quo o prazo estabelecido na MP convertida, qual seja, 1º/01/2011 para os créditos de 2006 a 2008, de modo que, quando do ajuizamento da ação ordinária, em 10/06/2016, essa parte do pedido estava prescrita, remanescendo tão somente direito ao período do ano-calendário de 2009 em diante.

5. Agravo interno parcialmente provido. Recurso especial provido em parte. Sentença restabelecida.

(AgInt nos EDcl no REsp n. 1.693.878/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 19/5/2020, DJe de 12/6/2020.)

28. Subjacente a esse entendimento está o raciocínio de que não é possível confundir a natureza (contábil) desses créditos com o crédito em favor do contribuinte oriundo de pagamento indevido. Pois, no caso dos créditos contábeis, por razões de política fiscal, instituiu-se mero benefício consistente em permitir ao contribuinte o direito de se creditar, na escrita contábil, de valores para abatimento do tributo por ele devido, como instrumento de diminuição da carga tributária nas atividades empresariais, sendo que o fato de o contribuinte optar, dentro das hipóteses previstas em lei, por se ressarcir em espécie, não transmudaria a natureza do seu crédito. Essa linha de pensar, inclusive, serviu de base para a decisão da Corte Superior na definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais (Tema Repetitivo nº 1003).

29. Nessa esteira, parece apropriado, sob a ótica da praticabilidade tributária, que se promova o alinhamento do tema em questão com a jurisprudência consolidada do STJ, pelo que se sugere a revogação da alínea "a" do item 65 do Parecer PGFN/CAT nº 2370/2012^[10], que encontra fundamento nos tópicos 6 a 37 daquele Parecer, de modo a se considerar que o exercício do direito do contribuinte à recuperação do crédito contábil indevidamente compensado, via restituição ou pelo reaproveitamento dele em nova operação compensatória, rege-se pelo prazo prescricional quinquenal do Decreto nº 20.910, de 1932, não se aplicando no caso as disposições do CTN.

30. Portanto, de forma sintética, o crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional por ele compensado com tributo indevido ou a maior do que o devido em face da legislação tributária aplicável, deve ser restituído, ressarcido ou disponibilizado para nova compensação pela Administração Tributária, observados, todavia, a depender da natureza do crédito, os prazos de prescrição previstos no inciso I do artigo 168 do CTN ou no artigo 1º do Decreto nº 20.910, de 1932. *Mutatis mutandis*, essa conclusão também pode ser extraída do que dispõe o artigo 68 da Instrução Normativa RFB nº 2055, de 6 de dezembro de 2021:

Art. 68. O crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional que exceder o total dos débitos por ele compensados mediante a entrega da declaração de compensação será restituído ou ressarcido pela RFB somente se requerido, pelo sujeito passivo, mediante:

I - pedido de restituição, formalizado no prazo previsto no art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN); ou

II - pedido de ressarcimento, formalizado no prazo previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932.

31. Pertinente que se registre, enfim, que a presente manifestação tem por objeto específico a equiparação do pagamento e da compensação para os fins do

artigo 165 do CTN, não se podendo, dessa forma, generalizar os fundamentos e as conclusões aqui consignados para outros contextos jurídicos envolvendo a equiparação desses institutos, como, por exemplo, para os fins da configuração da "denúncia espontânea", prevista no artigo 138 do CTN, dada a especificidade de cada situação jurídica.

III

32. Ante o exposto, em resposta às questões formuladas na consulta promovida pela PRFN2, tem-se que:

a) em respeito ao princípio constitucional da legalidade tributária e ao princípio geral e universal do Direito que veda o enriquecimento sem causa, seja em função de interpretação sistêmica e ampliativa, seja por analogia, havendo compensação de crédito com tributo cobrado indevidamente ou a maior do que o devido em face da legislação tributária, nasce para o contribuinte o direito à restituição total ou parcial do seu crédito, pelo que as figuras do pagamento e da compensação, previstas, respectivamente, nos incisos I e II do artigo 156 do CTN, equiparam-se para os fins do artigo 165 do referido Código;

b) não se deve confundir a relação jurídica antecedente, que se extingue com a efetivação da compensação realizada dentro do prazo prescricional próprio que lhe for aplicável, com aquela de repetição de indébito que se estabelece entre o contribuinte e o Fisco imediatamente na sequência da compensação, em se constatando ter sido essa indevida; nessa senda, a circunstância de o direito creditório utilizado na compensação indevida ter sido constituído há mais de 5 (cinco) anos da data do pedido de ressarcimento pela compensação indevida não prejudica o direito à restituição do valor indevidamente compensado;

c) esse direito à restituição do valor indevidamente compensado, porém, tem por termo inicial de exercício a data da entrega, pelo sujeito passivo, da declaração com as informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, por se tratar do momento em que se efetiva a compensação indevida com a extinção do suposto crédito tributário (ainda que sob condição resolutória de sua ulterior homologação), passando a correr daí o prazo prescricional quinquenal do inciso I do artigo 168 do CTN para recuperação do crédito indevidamente compensado, via restituição ou pelo reaproveitamento dele em nova operação compensatória;

d) em relação aos créditos do contribuinte que decorram de créditos contábeis (escriturais, básicos, presumidos ou oriundos de outros benefícios fiscais ou de reembolsos previdenciários), todavia, alinhando-se com a jurisprudência consolidada do STJ, o exercício do direito do contribuinte à recuperação do crédito contábil indevidamente compensado, via restituição ou pelo reaproveitamento dele em nova operação compensatória, rege-se pelo prazo prescricional quinquenal do Decreto nº 20.910, de 1932, não se aplicando no caso as disposições do CTN.

33. Por fim, de acordo com as considerações dispostas nos parágrafos 25 a 29 desta manifestação, sugere-se a revogação da alínea "a" do item 65 do Parecer PGFN/CAT nº 2370/2012, que encontra fundamento nos tópicos 6 a 37 daquele Parecer.

À consideração.

ATILA NEDI LEÃES SONEGO

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 9351/2022/ME.
2. Submeto à apreciação superior.

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários Substituto

1. Aprovo o Parecer SEI nº 9351/2022/ME.
2. Encaminhe-se o processo à Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional para ciência deste opinativo e medidas que entender pertinentes.

PAULO JOSÉ LEONESI MALUF

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

Indexação: 6.3. Extinção do Crédito Tributário. 6.3.1. Pagamento. 6.3.1.1. Repetição de Indébito. 6.3.2. Compensação.

[1] BARBOSA, Marcus Vinicius; *et al.* in SEEFELDER, Cláudio; CAMPOS, Rogério (Coord.). Constituição e Código Tributário comentados: sob a ótica da Fazenda Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 978-979.

[2] Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil): Art. 884. *Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários. Parágrafo único. Se o enriquecimento tiver por objeto coisa determinada, quem a recebeu é obrigado a restituí-la, e, se a coisa não mais subsistir, a restituição se fará pelo valor do bem na época em que foi exigido. Art. 885. A restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir.*

[3] <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur35618/false>

[4] Inserção do artigo 165 no tópico do Código Tributário nominado de "Pagamento Indevido" (Seção III do Capítulo IV), que foi disposto logo na sequência do item "pagamento" (Seção II do Capítulo IV).

[5] Direito tributário brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 421.

[6] [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1513514&num_registro=200900232472&data=20160602&formato=PDF)

componente=ITA&sequencial=1513514&num_registro=200900232472&data=20160602&formato=PDF

[7] Recurso Especial do Contribuinte; Acórdão nº 9303-013.147, julgado em 12 de abril de 2022.

[8] <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>

[9] Os créditos contábeis, em apertada síntese, são benefícios fiscais concedidos por lei, geralmente com função extrafiscal. Logo, não há direito subjetivo a utilizar crédito presumido para pagamento de tributos administrados pela RFB. A compensação está sob reserva legal e infralegal, não havendo direito subjetivo à criação de regras de compensação que melhor se amoldem ao caso concreto. Nessa senda, a possibilidade de utilização desses créditos para compensação (pagamento) de tributos somente estará franqueada ao contribuinte se houver ato normativo legal e infralegal que assim autorize, tal qual o faz a Instrução Normativa RFB nº 2055, de 06 de dezembro de 2021.

[10] Assim dispõe atualmente o item 65 do Parecer PGFN/CAT nº 2370/2012, *verbis*: a) o prazo prescricional para a utilização dos créditos escriturais, básicos, presumidos, Reintegra, reembolsos, seja por compensação, seja por ressarcimento, deve ser contado nos termos do art. 168 e 169 do CTN, segundo sistemática exposta nos itens 98 a 101 do Parecer PGFN/CAT/No 2093, de 2011.



Documento assinado eletronicamente por **Atila Nedi Leães Sonogo**,
Procurador(a) da Fazenda Nacional, em 08/07/2022, às 11:35, conforme



horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)-Geral Substituto(a)**, em 08/07/2022, às 11:44, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Paulo José Leonesi Maluf, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 08/07/2022, às 11:57, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **25633321** e o código CRC **01929029**.

Referência: Processo nº 19726.102676/2022-01

SEI nº 25633321