



PARECER SEI N° 2164/2019/ME

Parecer Público.

Outras formas de constituição do crédito tributário. Compensação. Prescrição. Decadência. IRPJ. CSLL. Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa. Aplicação da sistemática da declaração de compensação. Opção pelo pagamento à vista prevista na Lei nº 11.941/2009 e na Medida Provisória nº 470/2009. Interrupção da prescrição pelo oferecimento do pleito de compensação. Utilização dos créditos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa para pagamento à vista. Extinção do crédito tributário sob condição resolutória de posterior homologação. Utilização de créditos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa para quitação dos parcelamentos previstos na Lei nº 11.941/2009 e Medida Provisória nº 470/2009. Contagem do prazo prescricional a partir da data do fato que deu causa à rescisão do parcelamento (rescisão material). Parcelamento quitado antes da análise da compensação. Prazo prescricional contado a partir da data do indeferimento definitivo da compensação. Prazo para homologação da compensação de créditos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa. Cinco anos. Aplicação analógica do art. 74, § 7º da Lei nº 9.430/1996 e art. 33, § 7º da Lei nº 13.043/2014. Prazo prescricional das dívidas tributárias abrangidas pelo art. 33 da Lei nº 13.043/2014. Indeferimento da compensação com créditos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa. Termo inicial da prescrição. Data do fato que deu causa à rescisão do parcelamento (rescisão material).

Processo SEI nº 10951.103308/2018-58

I

1. A Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União – CDA/PGFN encaminha a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT/PGFN por intermédio do Memorando nº 4.563/2016 (doc. SEI 0837433) a Consulta Interna nº 08/2016 (doc. SEI 0837441).

2. Informa-se na consulta que a matéria objeto desta análise, essencialmente relacionada com a contagem do prazo prescricional para a cobrança de créditos tributários, na hipótese em que a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa não foi homologada pela Receita Federal do Brasil, possui vinculação com a análise entabulada no Parecer PGFN/CAT nº 1447/2016, que examinou a cobrança de créditos tributários, a partir do Programa da Redução de Litígios Tributários (PRORELIT), criado pela Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, e convertida na Lei nº 13.302, de 31 de dezembro de 2015.

3. O objeto dessa consulta, por sua vez, diz respeito à matéria similar, contudo, instituída por outros diplomas legislativos, quais sejam, Leis nº 11.941/2009, 12.865/2013, 12.973/2014, 12.996/2014, Medida Provisória nº 470/2009 e a Medida Provisória nº 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014. Assim sendo, questiona-se a respeito do prazo prescricional para a cobrança dos créditos tributários que restam inadimplidos pelo contribuinte em virtude da não homologação de requerimento de compensação de utilização de créditos oriundos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa previstos nas referidas leis.

4. Assim expôs a consulta sob análise:

"3. A questão vertida na Consulta CDA nº 2, de 2015, refere-se ao termo *a quo* do prazo prescricional para cobrança dos débitos tributários confessados e, portanto, já constituídos contra o sujeito passivo, cuja compensação com PF/BCN sobejou, porém, não homologada pela RFB. O Parecer PGFN/CAT nº 1447, de 2016, esclareceu que os prazos para lançamento, homologação de compensação e de prescrição não se confundem. E, em paralelo com a Declaração de Compensação (DCOMP) da Lei nº 9.430, de 1996, placitou que o prazo prescricional para cobrança dos débitos tributários já constituídos por meio do Requerimento de Quitação de Débitos Tributários em Discussão (RDQ), ou por outro meio, flui a partir do indeferimento definitivo do RDQ.

4. Firmada a contagem do prazo prescricional relativa à não homologação do RDQ do PRORELIT, é de se observar que há outros diplomas legais que, semelhantemente à Lei nº 13.202, de 2015, autorizam a utilização de PF/BCN para quitação de débitos perante a Administração Tributária, tais como a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, as Leis nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, 12.973, de 13 de maio de 2014, a Lei nº 12.996, de 18 de julho de 2014, a Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009 e a Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Tendo o opinativo, na linha do questionamento então encaminhado, analisado tão-somente a sistemática de compensação de débitos tributários com PF/BCN do PRORELIT, exsurge dúvida de o entendimento se estenderia para os demais mecanismos de extinção de débitos tributários com utilização de PF/BCN. (...)"

5. A consulta estrutura os questionamentos a partir dos seguintes diplomas legais: a) parcelamentos e pagamentos à vista com benefícios das Leis nº 11.941/2009, 12.865/2014, 12.973/2014 e 12.996/2014; b) Medida Provisória nº 470/2009 e c) Medida Provisória nº 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014.

6. Em complemento, diferencia as situações conforme a existência de parcelamento ou pagamento à vista quando da utilização dos créditos oriundos de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa: a) quitação antecipada de débitos parcelados prevista na Lei nº 13.043/2014; b) parcelamento de acordo com a Medida Provisória nº 470/2009, da Lei nº 11.941/2009 e suas reaberturas; e c) regimes de pagamento à vista previstos na Medida Provisória nº 470/2009, e das Leis nº 11.941/2009, 12.865/2014, 12.973/2014, e 12.996/2014. Além disso, propõe no último parágrafo soluções para os referidos questionamentos.

7. É o relatório. Segue o opinativo, nos termos do art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e do art. 23 do Regimento Interno da PGFN, Portaria MF nº 36, de 2014.

II

8. Antes de analisar a contagem do prazo prescricional, cumpre empreender uma breve incursão nos institutos do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, à luz das principais regras previstas no ordenamento jurídico vigente, para compreender melhor a sistemática de seu aproveitamento criada pelas normas citadas acima.

9. A previsão legal do prejuízo fiscal, a ser considerado na apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, consta da Lei nº 8.981/1995, enquanto a base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido aparece na Lei nº 9.065/1995, reproduzidos a seguir:

Lei nº 8.981/1995

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Lei nº 9.065/1995

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos

10. Tratando das figuras em questão, Ricardo Mariz de Oliveira traz a seguinte conceituação:

"O prejuízo fiscal é o resultado negativo a que se chega após os ajustes feitos no lucro contábil para apuração do lucro real, ou seja, é o lucro real negativo apurado ao final de qualquer período-base da pessoa jurídica, o qual, segundo a lei, pode ser compensado com os lucros tributáveis dos períodos-base subsequentes".[\[1\]](#)

11. O mesmo autor deixa claro que a possibilidade de redução da base de cálculo por meio de prejuízos de exercício anteriores insere-se na discricionariedade do legislador ordinário, em virtude da segmentação da atividade empresarial em exercícios sociais:

"Daí a compensação de prejuízos ser matéria de lei ordinária, que pode dá-la ou não, para frente ("carry-forward") ou para trás ("carry-back"), com ou sem prazo, com ou sem limite de valor, com ou sem outras condições, apenas devendo ser observadas as exigências constitucionais quanto à vigência da lei, assim como os demais preceitos constitucionais aplicáveis".[\[2\]](#)

12. Importante ressaltar que o STF reconheceu a constitucionalidade da "compensação gradual de prejuízos", conforme se pode ver na ementa do RE 591350/SP:

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional. 2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL. (RE 591340, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-019 DIVULG 31-01-2020 PUBLIC 03-02-2020)

13. O legislador entendeu por bem transformar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa em meio de quitação de créditos tributários específicos, incluídos em programas especiais criados por lei. Nesse cenário jurídico, o prejuízo fiscal deixou de ser um elemento negativo da formação do lucro real para se transformar em modalidade de quitação de crédito tributário[3].

14. Assim foi que a Lei nº 11.941/2009 permitiu aos contribuintes que optassem pelo pagamento ou parcelamento de parte de seus débitos inseridos no programa de parcelamento, mediante a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para liquidação de valores de multa de mora ou de ofício, juros moratórios, doravante PF/BFN inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa:

Art. 1º (...)

§ 7º As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar **os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios**, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios.

§ 8º Na hipótese do §7º deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente. (Sem destaque no texto original)

15. A possibilidade acima foi renovada quando das reaberturas do parcelamento especial pelas Leis nº 12.865/2014 e 12.973/2014, assim como no parcelamento criado pela Lei nº 12.996/2014.

16. Já a Medida Provisória nº 470/2009 instituiu, em seu art. 3º, parcelamento de débitos decorrentes do aproveitamento indevido do incentivo fiscal setorial criado pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, e os oriundos da aquisição de matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários, permitindo que as pessoas jurídicas ingressantes no regime liquidassem os valores correspondentes aos débitos, inclusive multa e juros, com utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa. A norma assim dispõe:

Art. 3º Poderão ser pagos ou parcelados, até 30 de novembro de 2009, os débitos decorrentes do aproveitamento indevido do incentivo fiscal setorial instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, e os 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 zero ou como não tributados - NT.

§ 1º Os débitos de que trata o caput deste artigo poderão ser pagos ou parcelados em até doze prestações mensais com redução de cem por cento das multas de mora e de ofício, de noventa por cento das multas isoladas, de noventa por cento dos juros de mora e de cem por cento do valor do encargo legal.

§ 2º **As pessoas jurídicas que optarem pelo pagamento ou parcelamento nos**

termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes aos débitos, inclusive multas e juros, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido próprios, passíveis de compensação, na forma da legislação vigente, relativos aos períodos de apuração encerrados até a publicação desta Medida Provisória, devidamente declarados à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 3º Na hipótese do § 2º deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de vinte e cinco por cento e nove por cento, respectivamente.

§ 4º A opção pela extinção do crédito tributário na forma deste artigo não exclui a possibilidade de adesão ao parcelamento previsto na Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009. (sem destaque no texto original)

17. A referida Medida Provisória não foi convertida em lei, tendo o seu prazo de vigência se encerrado no dia 23 de março de 2010, conforme se vê do Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso nacional nº 11, de 30 de março de 2010. Contudo, tal medida provisória continua a regular os parcelamentos originados no período de sua vigência, como determina o art. 62 da CRFB[4].

18. Depreende-se da redação do art. 1º, § 7º da Lei nº 11.941/2009 e do art. 3º, § 2º da Medida Provisória nº 470/2009 a explicitude quanto à natureza de compensação do procedimento em que o contribuinte utiliza créditos de PF/BCN para quitar os seus débitos perante a Secretaria da Receita Federal ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

19. Analisando o mecanismo da utilização do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa como meio de quitação de dívidas tributárias do contribuinte abrangidas pelos programas de parcelamento ou pagamento anteriormente citados, percebe-se que o contribuinte deveria declarar os débitos eventualmente não declarados ou reconhecer débitos já declarados e constituídos (confissão de dívida).

20. Em relação a tais débitos reconhecidos formalmente quando da adesão ao programa de parcelamento ou pagamento à vista, o contribuinte poderia proceder à sua liquidação valendo-se de seu prejuízo fiscal e de sua base de cálculo negativa.

21. Essa previsão de utilização do novo crédito de PF/BCN conferido pelo legislador funciona de maneira particularmente similar à compensação entre créditos e débitos do contribuinte em relação ao Fisco, regulada na esfera federal pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 9.430/96

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.

§ 1º **A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração** na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º **A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.**

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10 Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11 A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (sem destaque no texto original).

22. Na quitação mediante utilização de PF/BCN, tem-se um crédito (PF/BCN) sendo utilizado para quitação de dívidas que o contribuinte possui, do mesmo modo que ocorre em relação à compensação regulada pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96.

23. Diante da identidade de procedimento e efeitos jurídicos, parece natural a conclusão de que a quitação de dívidas mediante a utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa equipara-se em seus efeitos à declaração de compensação disciplinada no art. 74 da Lei nº 9.430/96.

24. Verifica-se nos dois casos: a) a utilização de um crédito; b) para pagamento de uma dívida tributária do contribuinte; c) em um procedimento de encontro de contas; d) iniciado mediante uma declaração do contribuinte que importa em confissão de dívida.

25. Outras semelhanças poderiam ser citadas, mas os traços elencados acima já são suficientes para se constatar a identidade entre os dois procedimentos.

26. A mesma orientação foi adotada no Parecer PGFN/CAT nº 1447/2016:

"16. Acontece que a declaração apresentada pelo contribuinte, a ser homologada, expressa ou tacitamente pela Administração, pode ser veiculada por uma declaração pura (caso da DCTF e da GFIP), acompanhada de comprovante do pagamento dos tributos declarados, ou informação de parcelamento ou de suspensão de exigibilidade, ou pode ser veiculada por uma declaração de dívida que, ao mesmo tempo, solicite o reconhecimento de crédito do contribuinte perante a União, a denominada Declaração de Compensação, ou DCOMP.

17. Com efeito, a DCOMP também constitui o crédito tributário e também o extingue sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º da Lei Nº 9.430, de 1996).

...

40. De fato, a sistemática de adimplemento do PRORELIT em tudo se assemelha ao trâmite de uma DCOMP. Aliás, é possível dizer que o PRORELIT é uma forma de compensação, porque permite que tributos sejam extintos pelo contribuinte em troca de apresentação de prejuízos ou bases negativas acumuladas pelo contribuinte".

27. Pela linha de abordagem efetuada, parece **que a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, instituídos pela Lei nº 11.941/2009 e respectivas reaberturas (Leis 12.865/2014, 12.973/2014 e 12.996/2014), bem como na Medida Provisória nº 470/2009, assemelha-se à natureza do instituto da compensação prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96.**

28. A contagem do prazo prescricional aplicável no art. 74 da Lei nº 9.430/96, a ser analisada adiante, deve, desse modo, ser aplicada à **quitação** com PF/BCN prevista na legislação citada anteriormente, observando-se as considerações a serem feitas oportunamente.

29. Atente-se, então, de acordo com a divisão proposta na consulta, ao regramento pertinente da Medida Provisória nº 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014.

30. Assim dispôs o art. 33 da Lei nº 13.043/2014:

Do Aproveitamento de Créditos Fiscais no Pagamento de Débitos e Demais Disposições sobre Parcelamentos

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 indireta, ou entre empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2013, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação antecipada. (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

§ 2º Poderão ainda ser utilizados pelo contribuinte a que se refere o caput os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL do responsável ou corresponsável pelo crédito tributário que deu origem ao parcelamento.

§ 3º Os créditos das empresas de que tratam os §§ 1º e 2º somente poderão ser utilizados após a utilização total dos créditos próprios.

§ 4º A opção de que trata o caput deverá ser feita mediante requerimento apresentado em até 15 (quinze) dias após a publicação desta Lei, 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.

§ 5º Para fins de aplicação deste artigo, o valor do crédito a ser utilizado para a quitação de que trata o inciso II do § 4º será determinado mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 25% (vinte e cinco por cento) sobre o montante do prejuízo fiscal;

II - 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e

III - 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das demais pessoas jurídicas.

§ 6º O requerimento de que trata o § 4º suspende a exigibilidade das parcelas até ulterior análise dos créditos utilizados.

§ 7º A RFB dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para análise dos créditos indicados para a quitação.

§ 8º Na hipótese de indeferimento dos créditos, no todo ou em parte, será concedido o prazo de 30 (trinta) dias para o contribuinte, o responsável ou o corresponsável promover o pagamento em espécie do saldo remanescente do parcelamento.

§ 9º A falta do pagamento de que trata o § 8º implicará rescisão do parcelamento e prosseguimento da cobrança dos débitos remanescentes.

§ 10. Aos débitos parcelados de acordo com as regras descritas nos arts. 1º a 13 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, o disposto nos §§ 1º a 3º do art. 7º daquela Lei somente é aplicável para os valores pagos em espécie, nos termos do inciso I do § 4º deste artigo.

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

§ 12. Para os fins do disposto no § 1º, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por

cento), desde que existente acordo de acionistas que assegure de modo permanente a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, assim como o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores. (sem destaque no texto original)

31. Observe-se antes de tudo que o *caput* do art. 33 deixa claro uma diferença em relação aos dispositivos anteriormente analisados: aqui temos o aproveitamento de créditos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa para a quitação de débitos **que já se encontravam parcelados**.

32. Enquanto os dois regimes anteriormente expostos diziam respeito a normas que instituíam parcelamento, o art. 33 da Lei 13.043/2014 trata de uma hipótese de quitação antecipada de débitos já previamente parcelados.

33. O art. 33 da Lei 13.043/2014 trouxe uma disciplina mais detalhada do aproveitamento de PF/BCN, prevendo até mesmo o aproveitamento dos créditos de empresa controlada pela controladora.

34. Manteve, contudo, as características básicas que permitem sua equiparação com a declaração de compensação do art. 74 da Lei 9.430/96. Assim é que no *caput* do art. 33 da Lei 13.043/2014 há previsão expressa de que o contribuinte utilizará créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para quitar débitos de natureza tributária. Novamente, a legislação prevê um típico encontro de contas. Uma compensação.

35. Utilizando o raciocínio já exposto anteriormente, verifica-se no caso do art. 33 da Lei nº 13.043/2014: a) a utilização de um crédito; b) para pagamento de uma dívida tributária do contribuinte; c) em um procedimento de encontro de contas; d) iniciado mediante uma declaração do contribuinte que importa em confissão de dívida.

36. E essa constatação autoriza a conclusão de que **o procedimento de quitação de débitos do contribuinte com créditos oriundos de PF/BCN instituído pela Lei nº 13.043/2014 deve ser equiparado ao procedimento da declaração de compensação (DCOMP) disciplinada no art. 74 da Lei nº 9.430/96**.

37. Sintetizando, **todos os diplomas normativos analisados acima (Lei nº 11.941/2009 e reaberturas, MP nº 470/2009 e Lei nº 13.043/2014), ao trazerem a possibilidade de aproveitamento de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para pagamento ou parcelamento de débitos tributários, trouxeram genuínos procedimentos de compensação, muito semelhantes ao previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96**.

38. Será analisado adiante a prescrição e sua aplicação à consulta formulada.

39. A prescrição pode ser definida como a perda da pretensão de se exercer um direito, após o decurso de um prazo definido. Contrapõe-se à decadência, que representa a perda do próprio direito.

40. No Direito tributário, o art. 156, V, trata tanto a prescrição quanto a decadência como hipóteses de extinção do crédito tributário.

41. Enquanto a decadência diz respeito ao direito do Fisco de constituir o crédito tributário^[5] (rigorosamente, a decadência ocorre antes mesmo de o crédito tributário existir), a prescrição diz respeito ao prazo para que se exerça a cobrança judicial do crédito tributário.

42. Além dessa diferença fundamental, Misabel Derzi procede a outras diferenciações:

"a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação supõe uma violação do direito de crédito da Fazenda, já formalizada pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar que não foi exercido pela inércia da Fazenda Pública, enquanto a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição

atinge, assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) em regra, o prazo decadencial é definitivo e, uma vez iniciado, corre sem suspensão ou interrupção, exceção feita à hipótese do art. 173, II; entretanto o prazo prescricional sujeita-se a causas de suspensão ou de interrupção (art. 174)".[\[6\]](#)

43. No art. 174, o Código Tributário Nacional regula o prazo prescricional das dívidas tributárias e traz as hipóteses em que a prescrição é interrompida:

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

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

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

44. Como se vê do *caput* acima transcrito, o termo inicial do prazo prescricional é a data da constituição definitiva do crédito tributário.

45. Mesmo após a fluência do prazo prescricional, este pode ser interrompido diante de algumas hipóteses previstas no dispositivo, como a ocorrência de qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (art. 174, IV).

46. Para se compreender como se dá a contagem do prazo prescricional dos débitos tributários que restam inadimplidos quando do indeferimento do requerimento de **quitação** mediante aproveitamento de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, é necessário observar a contagem do prazo prescricional da dívida tributária confessada na declaração de compensação (DCOMP) prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96.

47. Isso porque, como já demonstrado acima, o procedimento de compensação previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96 e o procedimento de quitação de dívidas tributárias mediante a utilização de PF/BCN inserido nos diplomas legislativos estudados anteriormente possuem as mesmas características, sendo a última uma hipótese especial de compensação.

48. Cumpre, desse modo, investigar como se dá a contagem do prazo prescricional para a cobrança das dívidas tributárias que restam inadimplidas após a rejeição do pleito de compensação do contribuinte.

49. Para se chegar a qualquer conclusão, deve-se estabelecer primeiramente que a prescrição só corre se: a) for possível ao titular do direito exercer a pretensão a seu favor; b) não obstante essa possibilidade, o titular se mantiver inerte.

50. Em outras palavras, não basta a inércia para que se admita o transcurso do prazo prescricional. É necessário também que não se verifique qualquer impedimento para o titular do direito buscar sua satisfação.

51. Além de a prescrição não atingir aqueles que não se quedam inertes, também não penaliza aqueles que sequer podem exercer qualquer pretensão em busca da efetivação de seu direito [\[7\]](#).

52. Dessa premissa, conclui-se que durante a análise do pedido de compensação apresentado pelo contribuinte não corre nenhum prazo prescricional, desde que respeitado o prazo de 5 anos [\[8\]](#), pois durante esse prazo o Fisco está impossibilitado de exercer qualquer ato tendente a satisfazer o seu crédito.

53. Para um melhor esclarecimento, transcrevemos trechos do Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1499/2005:

"XIII – PRAZO PRESCRICIONAL PARA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECLARADO PELO SUJEITO PASSIVO MEDIANTE A ENTREGA DA DCOMP

127. Outra questão de grande importância diz respeito ao **prazo prescricional para cobrança do crédito tributário declarado pelo sujeito passivo mediante a entrega da declaração de compensação – DCOMP, quando o encontro de contas haja sido não homologado.**

128. Como é sabido, a prescrição não é instituto peculiar ao Direito Tributário, tendo seu fundamento último na necessidade social de que o exercício das ações não seja por tempo indefinido (princípio da segurança das relações jurídicas).

129. No CTN, a prescrição é uma das modalidades de extinção do próprio crédito tributário (art. 156, V), não se limitando a fulminar a sua exigibilidade (pretensão).

130. O prazo prescribente para a cobrança, no Direito Tributário, é contado da data da constituição definitiva do crédito tributário (art. 174, *caput*, do CTN).

131. **No caso de crédito declarado via DCOMP, este, tanto pode já ter sido constituído anteriormente (por exemplo, pela entrega de DCTF, ou através de lançamento de ofício, casos em que a prescrição já teve seu curso iniciado), como pode sê-lo com o ato de entrega da declaração de compensação.**

132. A partir de então, cumpre dispor sobre a disciplina do prazo prescricional, tendo em conta os efeitos decorrentes da entrega da declaração de compensação tributária, na forma prevista pela Lei nº 9.430/96.

133. Com efeito, a COSIT da RFB, através da Solução de Consulta Interna nº 27, de 05 de outubro de 2004, já se pronunciou acerca da presente questão. Dito isso, e tendo em vista a excelência do raciocínio expandido por aquela douta Coordenação-Geral, passa-se a reproduzir os principais trechos da referida Solução de Consulta Interna, intercalados pelas observações que se fazem necessárias:

'3. O prazo de prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário e as hipóteses de interrupção do referido prazo prescricional foram estabelecidos pelo art. 174 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), o qual dispõe o seguinte:

...'

134. Como dito, a constituição tanto pode ser prévia à apresentação da DCOMP, caso em que o prazo prescricional já começou a fluir, como pode se dar com a apresentação daquela declaração, nos termos do art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/96 (*vide*, a respeito, Tópico VIII).

'4. Conforme acima verificado, o inciso IV do parágrafo único do art. 174 do CTN estabelece que a prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário se interrompe por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

5. Esse, pois, é o caso do crédito tributário compensado pelo sujeito passivo mediante a entrega da declaração de compensação prevista no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996, com a redação determinada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pelo art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o qual dispõe o seguinte:

(...)

6. Conforme se pode verificar, o § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuiu o caráter de confissão de dívida à declaração de compensação, atribuição legal bastante acertada, haja vista que o contribuinte só compensa o crédito tributário que ele considere ser devido.

7. Em face disso e tendo em vista o disposto no inciso IV do parágrafo único do art. 174 do CTN, conclui-se que a entrega da declaração de compensação interrompe a prescrição da ação para a cobrança do crédito tributário, ao mesmo tempo em que extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação da compensação, conforme disposto no § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

8. O prazo para a Fazenda Pública homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo, conforme previsto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, é de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação'.

135. Vê-se que a entrega da DCOMP, além de, em alguns casos, constituir o

crédito tributário (quando o mesmo ainda não o tenha sido e desde que apresentada após a entrada em vigor da MP nº 135/03), produz mais dois efeitos: interromper o prazo prescricional (nos casos em que este já estava em curso) e extinguir o crédito sob condição resolutória, consubstanciada na não homologação da compensação.

136. Com relação à prescrição, esta, a despeito de interrompida, não volta a correr imediatamente, já que o crédito restou extinto sob condição resolutória de ulterior não homologação.

137. Em outras palavras, **durante o período de que a Administração dispõe para homologar ou não a compensação efetuada, não se há de falar em prescrição. Afinal, enquanto não expressar sua discordância com o encontro de contas realizado pelo sujeito passivo, resta impossível o exercício do direito de ação, pois não há crédito a ser cobrado.**

138. Ora, se o Estado não pode, *ex vi legis*, exercitar a ação para a cobrança do crédito, enquanto este permanecer extinto, não se há de falar em prescrição. Isto porque, são pressupostos lógicos da prescrição a possibilidade de exercício de um direito (no caso, direito de crédito) e a inércia por certo lapso de tempo. Extinto o próprio crédito, não há como cogitar sua cobrança, não havendo sequer direito a ser exercitado.

139. Por outro lado, **uma vez não homologada a compensação, tem-se que o crédito tributário, outrora extinto, é restabelecido. O mesmo ocorre com o prazo prescricional, que foi interrompido ou não teve sua contagem iniciada, mas que (re)começa a fluir, pelas razões já expostas, tão-somente a partir da não homologação.**

140. Destaque-se que o raciocínio ora adotado decorre da própria natureza dos institutos envolvidos, à luz da Teoria Geral do Direito, tendo em vista a aptidão que tem a DCOMP para extinguir o crédito tributário envolvido, que pode ser restabelecido, desde que implementada a condição resolutória legalmente prevista: a não homologação da compensação.

9. Uma vez não-homologada a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal (SRF), é facultada ao sujeito passivo a apresentação de manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação (no prazo de trinta dias da ciência da não-homologação), assim como a apresentação de recurso ao Conselho de Contribuintes contra o acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que manteve a não-homologação da compensação (no prazo de trinta dias da ciência do acórdão), conforme previsão dos §§ 7º a 10 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

10. Como ambos (manifestação de inconformidade e recurso) tem efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, haja vista o disposto no § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, constata-se que o prazo prescricional de cobrança do crédito tributário confessado mediante a entrega da declaração de compensação, interrompido com a apresentação da declaração de compensação à SRF, somente tem sua contagem iniciada (prazo de cinco anos reiniciado) na data em que a não-homologação da compensação torna-se definitiva na esfera administrativa".(sem destaque no texto original).

54. Como bem observado anteriormente, no caso da declaração de compensação, há duas causas possíveis de interrupção e suspensão do prazo prescricional: a) uma referente à própria apresentação da declaração de compensação, que é classificada como um ato inequívoco que importa em reconhecimento de dívida (interrupção prevista no CTN, art. 174, parágrafo único, IV); b) e outra referente à instauração de discussão administrativa instaurada com a manifestação de inconformidade do contribuinte diante do indeferimento da compensação (suspensão prevista no art. 151, III, do CTN).

55. Especificamente no caso do crédito tributário constituído pela própria declaração de compensação, aplicam-se as considerações expostas no Parecer PGFN/CAT 1447/2016:

"25. Portanto, embora não interfira no prazo decadencial, a DCOMP susta o curso do

prazo prescricional. Como assentado pelo Parecer transcrito acima, se a DCOMP for o primeiro ato a constituir o crédito tributário, tal prazo de prescrição fica automaticamente paralisado, ou seja, sequer começa a correr, por força do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com art. 174, parágrafo único, inciso IV, do CTN:

.....

26. Nessas circunstâncias, o prazo de prescrição somente começará a ser contado após o indeferimento definitivo da DCOMP, isto é, após a decisão definitiva de não homologação da DCOMP, em virtude do disposto no § 6º e no § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Esse momento – indeferimento definitivo da DCOMP ou início de contagem da prescrição em âmbito de compensação – foi especificamente tratado pela Nota PGFN/CAT nº 85, de 2014".

56. Como se pode ver, o crédito tributário objeto de declaração de compensação terá o prazo prescricional interrompido quando da apresentação da respectiva declaração, independentemente de ser constituído na própria declaração de compensação ou já se encontrar definitivamente constituído nessa oportunidade. O prazo prescricional voltará a correr apenas quando do indeferimento definitivo do pleito de compensação.

57. O indeferimento definitivo, por sua vez, pode ocorrer das seguintes maneiras: a) notificação da última decisão administrativa que julgou improcedente eventual manifestação de inconformidade apresentada; b) fim do término do prazo previsto para apresentação de manifestação de inconformidade, quando esta não é apresentada e c) notificação da decisão administrativa que indefere o pleito de compensação, quando não prevista pela legislação a oportunidade de apresentação de manifestação de inconformidade.

58. Tais conclusões aplicam-se igualmente, **na hipótese de opção pelo pagamento à vista**, à compensação pretendida com a utilização de créditos oriundos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa criada pelos diplomas normativos analisados nesse parecer (Leis nº 11.941/2009, 12.865/2013, 12.973/2014, 12.996/2014 e Medida Provisória nº 470/2009, por tudo o quanto já exposto em relação à identidade de regime jurídico que deve haver entre tais compensações e a prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96.

59. A apresentação da declaração de compensação para pagamento à vista configura ato inequívoco que importa em reconhecimento do débito pelo devedor, nos termos do art. 174, parágrafo único, IV do CTN.

60. Como nesse caso existe um pagamento à vista e não um parcelamento, deve ser aplicado o regime previsto nos casos idênticos de declaração do contribuinte com pagamento, já conhecido em todos os tributos sujeitos a lançamento por homologação: o pagamento extingue o crédito tributário sob a condição resolutória de ulterior homologação da compensação.

61. Confirmando esse pensamento, a regulamentação do PRORELIT prevê exatamente essa disciplina, como se vê do art. 6º da Lei nº 13.202/2015 e do art. 7º, *caput*, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1.037, de 28 de julho de 2015:

Lei 13.202/2015

Art. 1º Fica instituído o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, na forma desta Lei.

§ 1º O sujeito passivo com débitos de natureza tributária, vencidos até 30 de junho de 2015 e em discussão administrativa ou judicial perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, mediante requerimento, desistir do respectivo contencioso e utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2015, para a quitação dos débitos em contencioso administrativo ou judicial.

§ 2º Os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL poderão ser utilizados, nos termos do *caput*, entre pessoas jurídicas controladora e controlada, de

forma direta ou indireta, ou entre pessoas jurídicas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2014, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

§ 3º Poderão ainda ser utilizados pela pessoa jurídica a que se refere o § 1º os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL do responsável tributário ou corresponsável pelo crédito tributário em contencioso administrativo ou judicial.

§ 4º Para os fins do disposto no § 2º, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento), desde que existente acordo de acionistas que assegure de modo permanente à sociedade controladora a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, assim como o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

§ 5º Os créditos das pessoas jurídicas de que tratam os §§ 2º e 3º somente poderão ser utilizados após a utilização total dos créditos próprios.

...

Art. 6º A quitação na forma disciplinada nos arts. 1º a 5º extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispõem do prazo de cinco anos, contado da data de apresentação do requerimento, para análise da quitação na forma do art. 2º.

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1.037/2015

Art. 5º. Os valores de que trata o art. 4º, informados para liquidação dos débitos, somente serão confirmados depois da aferição, pela RFB, da existência de montantes acumulados de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, suficientes para atender à totalidade da solicitação efetuada.

...

Art. 7º. A quitação na forma disciplinada nesta Portaria Conjunta extingue o débito sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Sem destaque no texto original)

62. A mesma regra deve ser aplicada aos pagamentos à vista da Medida Provisória nº 470/2009, Lei nº 11.941/2009 e as respectivas reaberturas de parcelamento, seja pela subsunção ao art. 150, § 1º do CTN[9], seja por aplicação analógica do art. 6º da Lei nº 13.202/2015.

63. Assim, enquanto não se dá a homologação/indeferimento pela Receita Federal no prazo previsto no art. 6º da lei anteriormente citada, não há possibilidade jurídica de se cobrar qualquer crédito tributário objeto do pleito de compensação, não correndo o prazo de prescrição.

64. Algumas observações adicionais são necessárias para o enfrentamento completo da matéria.

65. Uma primeira observação deve ser feita em relação à compensação com utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa dos débitos objeto de parcelamento da Lei nº 11.941/2009 e respectivas reaberturas, bem como da Medida Provisória nº 470/2009.

66. É que neste caso pode haver o indeferimento da compensação com os créditos de PF/BCN sem que haja a exclusão imediata dos débitos inadimplidos do parcelamento.

67. Nessa hipótese, enquanto não houver a rescisão material do parcelamento, há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão da incidência do art. 151, VI, do CTN[10]. Somente após a ocorrência de um fato que dá ensejo à rescisão do parcelamento é que o prazo prescricional volta a correr contra o Fisco (rescisão material). Nesse sentido traz-se à colação excertos do Parecer PGFN/CDA nº 496/2009, *mutatis mutandis* pode ser aplicado ao caso em comento:

"12. Vale destacar que, no âmbito dos parcelamentos concedidos pelo Estado, antes do débito ter a sua exigibilidade suspensa pelo início de um parcelamento, o prazo prescricional para sua cobrança é interrompido pela confissão da dívida que necessariamente acompanha o pedido de adesão apresentado pelo contribuinte (artigo

202, inciso VI, Código Civil, e art. 174, inc. IV, do CTN).

13. Dessa forma, ao se parcelar um débito, o prazo prescricional para sua cobrança fica suspenso enquanto durar o acordo. Mas, caso o devedor deixe de cumprir suas obrigações, qual deve ser considerado o *dies ad quem* do acordo, a partir de quando o credor poderá voltar a cobrar a sua dívida (ou o restante dela)?

14. A realização de todo contrato tem por finalidade o cumprimento de obrigações pelas partes. O conteúdo acordado pelos participantes se torna lei entre eles (*pacta sunt servanda*). No parcelamento, as principais incumbências recaem sobre o devedor, o qual, dentre outras obrigações, deverá observar o pagamento das parcelas nos termos firmados. Assim, a suspensão da pretensão de cobrança em razão de um parcelamento decorre da nova relação jurídica que é estabelecida entre credor e devedor, em detrimento de uma anterior que não pode ser respeitada.

15. Contudo, a possibilidade de se exigir a dívida retorna automaticamente quando o devedor descumpre as obrigações assumidas perante o credor. Em razão da natureza consensual do parcelamento, e da sua força vinculante entre as partes, a inobservância das suas regras pelo devedor viola o direito do credor de ter seu crédito pago, restaurando a mora e tornando a dívida imediatamente exigível, tal como ocorre quando uma dívida não é paga dentro do prazo estabelecido. A partir do descumprimento, o credor pode, a qualquer momento, cobrar o débito do devedor.

16. O vínculo obrigatório entre a exigibilidade da dívida e o descumprimento do acordo decorre da própria natureza jurídica do parcelamento: contrato de repactuação do prazo e forma do pagamento de uma dívida. Da mesma forma que é vedada às partes de um contrato alterar os prazos prescricionais (artigo 192 do Código Civil), é inconcebível que elas disponham sobre o marco inicial e final da exigibilidade de um direito. A contagem da prescrição deve sempre observar a resistência oposta à pretensão de um direito: sempre que a resistência ao direito do credor de ver pago o seu crédito existir, o prazo prescricional em face do devedor deverá ser contado.

17. Por oportuno, cabe explicitar que, nos parcelamentos concedidos pelo Estado, o descumprimento do acordo que enseja a sua rescisão, e a retomada imediata da exigibilidade do débito, se dá quando o sujeito passivo incorre em uma das hipóteses em que a lei prevê a rescisão do parcelamento. Por exemplo, no caso do REFIS, quando o contribuinte deixa de pagar uma ou duas parcelas, em que pese o pagamento do parcelamento estar irregular, o acordo continua válido e suspendendo a exigibilidade do débito, pois somente o descumprimento na forma prevista no artigo 5º, inciso II, da Lei nº 9.964/2000 – três parcelas consecutivas ou seis alternadas, o que ocorrer primeiro – justifica a rescisão do parcelamento e retorno da exigibilidade do débito.

18. Nesse diapasão, a exigibilidade, ou não, de uma dívida parcelada se encontra intrinsecamente atrelada ao cumprimento do acordo, sendo independente do seu reconhecimento por uma das partes. Mesmo quando o contrato, ou a lei que cria um parcelamento, estipula que a rescisão se dará em momento posterior ao descumprimento do acordo pelo devedor (mediante um ato específico de uma das partes), isso não afeta a exigibilidade da dívida envolvida, pois essa necessariamente retorna com o descumprimento. O fim formal do parcelamento pode até ocorrer em momento posterior, mas o seu fim material (com o retorno da exigibilidade), se dá imediatamente à concretização das hipóteses legais de rescisão do acordo.

19. Assim, quando a lei do REFIS e a Lei nº 10.684/2003 estabelecem literalmente que a rescisão somente produzirá efeitos após a intimação do contribuinte do ato de exclusão, tais normas, na verdade, criaram uma mera formalidade para a rescisão do parcelamento. O Comitê Gestor do REFIS e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao emanarem um ato de exclusão de um sujeito passivo, formalizam o fim do parcelamento e declaram (reconhecem) o seu descumprimento e o retorno da exigibilidade ocorrido anteriormente (ocorrência de uma das hipóteses legais de rescisão do parcelamento – situação jurídica preexistente).

20. O ato de exclusão estabelecido pelas normas supracitadas traduz dois diferentes atos implícitos: rescisão formal do parcelamento e o reconhecimento do

descumprimento do acordo e retorno da exigibilidade do crédito já ocorrido (rescisão material). Segundo a detalhada classificação dos atos administrativos apresentada por Hely Lopes Meirelles, esse ato de exclusão possui conteúdo e efeito mistos. O primeiro ato implícito (rescisão formal do parcelamento) é um ato de conteúdo extintivo com efeitos desconstitutivos. Já o segundo (reconhecimento do descumprimento do acordo e retorno da exigibilidade do crédito já ocorrido – rescisão material) é um ato com conteúdo declaratório e efeito de constatação. ...

21. Nesse diapasão, há certa atecnia jurídica quando os já citados artigos 5º da Lei nº 9.964/2000 e 16 da Lei nº 10.684/2003 estabelecem que a exclusão do devedor implicará o retorno imediato da exigibilidade do débito. Como já dito, tal consequência decorre do descumprimento do acordo, o qual por sua vez, se dá com a ocorrência de uma das hipóteses de rescisão do parcelamento. A retomada da exigibilidade do débito independe do seu reconhecimento pela Administração, quando ela formalmente for rescindir o parcelamento. A aplicação literal dos referidos dispositivos somente é possível nas hipóteses em que a rescisão do parcelamento ocorre de maneira automática ao descumprimento do acordo, não sendo cabível, no entanto, quando esses dois eventos não coincidem.

22. Segundo a lógica exposta, os artigos 5º da Lei nº 9.964/2000 e 16 da Lei nº 10.684/2003 devem ser interpretados sistematicamente, respeitando-se sempre o preceito de que o descumprimento do acordo (ocorrência de uma das hipóteses de rescisão do parcelamento) enseja o retorno da exigibilidade do débito, independentemente do momento em que for reconhecido por uma das partes. Propõe-se, assim, a seguinte forma de interpretação: 1º) quandoos artigos mencionam que “a exclusão implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito”, eles, na realidade, querem dizer que a ocorrência de uma das hipóteses de exclusão implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito; 2º) ao vincularem os efeitos da rescisão para depois da cientificação do contribuinte, eles tratam especificamente dos efeitos da rescisão formal do parcelamento, mas não dos efeitos da rescisão material, dentre os quais se encontra o retorno da exigibilidade do débito (pois essa matéria é indisponível).

23. A mesma forma de interpretação deve ser aplicada quando a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3/2004 determina efeito suspensivo ao recurso apresentado pelo contribuinte em face da decisão que o excluiu do parcelamento concedido pelo artigo 13 da Lei nº 10.684/2003. Tal efeito suspensivo não deve ser aplicado à exigibilidade do débito, mas sim à própria rescisão formal do parcelamento, não afetando, assim, a contagem prescricional do débito.

...

25. Assim, inobstante a data em que se der a rescisão formal do parcelamento, esse ato administrativo não vincula o retorno da exigibilidade do débito, ele apenas põe fim formalmente ao acordo com base na confirmação da existência desse efeito desde o seu descumprimento (rescisão material). A partir da ocorrência da irregularidade prevista na lei, o Estado já se encontra apto a iniciar seus atos de cobrança contra o sujeito passivo.

26. A instauração pelo Estado do processo administrativo de rescisão de um parcelamento, que culmina com a intimação do contribuinte da decisão administrativa irrecurável, deve ser visto como um verdadeiro ato de cobrança, o qual somente poderia ocorrer mediante o retorno da exigibilidade do débito. Ao longo dele, a Administração Fazendária, já ciente do descumprimento do acordo pelo contribuinte, efetivamente cobra o débito, pois pode, inclusive, lançar mão de diligências fiscalizatórias junto ao devedor.

27. Contudo, os atos de cobrança praticados até a rescisão formal do parcelamento devem se ater ao desfecho desse acordo administrativo, não precipitando os futuros atos que exigem o fim formal do parcelamento para serem praticados. Quando a lei impõe ao Estado a necessidade de intimação do contribuinte acerca de sua exclusão para a efetiva rescisão formal do parcelamento, ela determina o momento em que a Administração deve reconhecer o acordo como rescindido. Por exemplo, apesar da

exigibilidade do débito retornar desde o descumprimento do acordo, a sua cobrança judicial somente poderá ser proposta, ou reiniciada, após a rescisão formal do parcelamento, nunca antes, pois é inconcebível que o credor promova a execução judicial se ele reconhece a existência de um parcelamento com o devedor.

28. Caso se entenda a contrário sensu, onde a exigibilidade do débito parcelado somente voltaria com a rescisão formal do parcelamento, com o fim do processo administrativo correspondente, estar-se-ia diante de uma situação onde o credor poderia estender indefinidamente a possibilidade de cobrança da dívida.

29. Em que pese o Estado, como um todo (Poder Executivo, Legislativo e Judiciário), procurar desenvolver suas atividades de forma célere, as peculiaridades de suas ações impedem a concretude desse objetivo. Então, ainda que a lei não reconheça tal delonga, a ausência de prazo preestabelecido para a Administração por fim ao processo de rescisão do parcelamento, com a intimação do contribuinte, pode dar ensejo a um lapso de tempo superior ao prazo prescricional estipulado no artigo 174 do Código Tributário Nacional.

30. A vedação à extensão indefinida do prazo prescricional fora citada no julgamento dos REs nº 560626, 556664, 559882 e 559943, o qual originou a Súmula Vinculante nº 8. Nesse julgado, o Supremo Tribunal Federal, por meio do voto do Ministro Gilmar Mendes, ao analisar a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977, além da reserva de lei complementar sobre a matéria, destacou a vedação à imprescritibilidade dos direitos patrimoniais, pela qual o referido dispositivo fora declarado inconstitucional por permitir que a Fazenda Nacional suspendesse a cobrança judicial de débitos de comprovada inexecutabilidade e de reduzido valor, sem que corresse o prazo prescricional. Merece registro o seguinte trecho:

Além disso, a suspensão do curso do prazo prescricional, ainda que tivesse sido expressamente contemplada em lei complementar, não poderia conduzir à imprescritibilidade do crédito fiscal, como reconhecido nesta Corte, ao examinar a constitucionalidade do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (RE 106.217/SP, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJ 12.9.1986).

Apenas a Constituição poderia fazê-lo.

No entanto, assim como o art. 40 da Lei 6.830/80 previu a suspensão da prescrição enquanto não encontrados o devedor ou bens penhoráveis, o § 5º do Decreto-lei 1569/77, previu a suspensão do prazo enquanto o crédito não alcançar valor suficiente, a justificar os ônus financeiros do prosseguimento da execução.

Trata-se de suspensão indefinida do fluxo prescricional, em um e outro caso, podendo levar, sim, à imprescritibilidade.

...

A situação sequer é de suspensão da exigibilidade do crédito, porque não impede a Fazenda nacional de empreender outros esforços, menos onerosos, na busca do respectivo pagamento. (grifo nosso)

31. Dessa forma, aplicando o mesmo raciocínio posto no julgado do Supremo Tribunal Federal, entende-se que, nos parcelamentos do REFIS e do artigo 13 da Lei nº 10.684/2003, a necessidade de intimação do contribuinte acerca de sua exclusão não impede que a Administração empreenda, desde a ocorrência do descumprimento do acordo, atos de cobrança visando a rescisão formal do parcelamento. Em suma, o débito voltou a ser exigível desde o descumprimento do acordo, inobstante a lei exigir futura intimação do contribuinte da rescisão".

68. Por razões lógicas, **caso o parcelamento tenha sido quitado anteriormente à análise da compensação pela Administração Tributária, o prazo prescricional só volta a ser contado após o indeferimento definitivo da compensação**, pois enquanto a Receita Federal analisa o pleito de compensação não há possibilidade jurídica de cobrança do crédito tributário.

69. Outra observação deve ser feita em relação à ausência de prazo para homologação da compensação de créditos de PF/BCN (seja mediante parcelamento, seja mediante opção por pagamento à vista) na Medida Provisória nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, bem como nas reaberturas desse parcelamento.

70. Em relação à compensação utilizada como parâmetro, prevista no art. 74 da Lei 9.430/96, há o prazo de cinco anos, como se vê do § 7º desse dispositivo[11].
71. A mesma previsão de um prazo de cinco anos para a homologação da compensação, verifica-se na compensação de créditos de PF/BCN trazida pela Lei nº 13.043/2014[12].
72. A omissão quanto ao prazo para a homologação na Medida Provisória nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, bem como nas reaberturas desse parcelamento deve ser sanada pelas previsões do art. 74, § 7º da Lei nº 9.430/96 e art. 33, § 7º da Lei nº 13.043/2014.
73. Parece clara a identidade dos casos tratados tanto pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96 e art. 33 da Lei nº 13.043/14 e as compensações na Medida Provisória nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, bem como nas sucessivas reaberturas desse parcelamento. Presente a semelhança das situações reguladas e das situações omissas.
74. Resta então a análise do prazo prescricional para a compensação de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa prevista no art. 33 da Lei nº 13.043/2014, objeto da conversão da MP 651/2014.
75. Como já apontado, referido dispositivo trata de utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para quitação antecipada de parcelamentos já anteriormente existentes.
76. Perceba-se que já havia a causa da suspensão da exigibilidade consistente no parcelamento. Com o enquadramento do contribuinte no art. 33 da Lei nº 13.043/2014, as parcelas do parcelamento têm a exigibilidade suspensa.
77. Nessa hipótese, o indeferimento do pleito de compensação não implica rescisão imediata do parcelamento já firmado, mas apenas a perda do benefício fiscal da quitação antecipada com os créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa.
78. Por isso, enquanto os parcelamentos estiverem em vigor e, desde que não se verifique a rescisão material, penderá a causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151, VI do CTN.
79. Consequentemente, **o prazo prescricional das dívidas tributárias abrangidas pelo art. 33 da Lei nº 13.043/2014, quando o contribuinte teve seu pedido de compensação com créditos de PF/BCN indeferido, só voltará a ser contado após a ocorrência de um fato que repercuta na rescisão material dos respectivos parcelamentos, em virtude dos efeitos do art. 151, VI do CTN, conforme já exposto no parágrafo setenta deste opinativo.**

III

80. E, diante disso, identifica-se concordância com a solução proposta na Consulta Interna nº 8, de 2016, nos termos do item 27, alíneas (a), (b) e (c), acrescidos dos seguintes apontamentos:
- a. as compensações de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa trazidas pela Lei nº 11.941/2009 (e reaberturas desse parcelamento nas Leis nº 12.865/2013, 12.973/2014 e 12.996/2014), pela Medida Provisória nº 470/2009 e pela Medida Provisória nº 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014, equiparam-se à compensação prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/96, o que justifica a aplicação do seu regime jurídico, no que for compatível;
 - b. diante de tal equiparação, nas hipóteses de opção pelo **pagamento à vista** previstas na Lei nº 11.941/2009 (e reaberturas desse parcelamento nas Leis nº 12.865/2013, 12.973/2014 e 12.996/2014) e na Medida Provisória nº 470/2009 com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, o prazo prescricional é interrompido com o pedido de compensação do contribuinte (ato inequívoco que importa em reconhecimento de dívida, nos termos do art. 174, parágrafo único, IV do CTN) e volta a ser contado ou inicia, a depender do caso, após o indeferimento definitivo da compensação pela Receita Federal.
 - c. a utilização dos créditos de PF/BCN para **pagamento à vista** nos moldes da Lei nº 11.941/2009 e da Medida Provisória 470/2009 importa em extinção do crédito tributário sob

condição resolutória de ulterior homologação da compensação, por força do art. 150, § 1º do CTN, §2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 e art. 6º da Lei nº 13.202/2015;

- d. na utilização de créditos de PF/BCN para **quitação de parcelamentos** previstos na Lei nº 11.941/2009 (e respectivas reaberturas) e na Medida Provisória 470/2009, o prazo prescricional só voltará a ser contado após a ocorrência de fato que dê causa à rescisão material parcelamento (Parecer PGFN/CDA nº 496/2009), aplicando-se o art. 151, VI do CTN;
- e. ainda em relação ao item anterior, é possível que o parcelamento seja quitado antes da análise do pleito de compensação; nesse caso, o prazo prescricional só voltará a correr após o indeferimento definitivo, tendo em vista que enquanto a análise da compensação não é concluída, o crédito tributário não pode ser cobrado;
- f. o prazo para homologação da compensação de créditos de PF/BCN (seja mediante parcelamento, seja mediante opção por pagamento à vista) na Medida Provisória nº 470/2009 e na Lei nº 11.941/2009, bem como nas reaberturas desse parcelamento é de cinco anos, por conta da aplicação analógica do art. 74, § 7º da Lei nº 9.430/96 e art. 33, § 7º da Lei nº 13.043/2014 e
- g. o prazo prescricional das dívidas tributárias abrangidas pelo art. 33 da Lei nº 13.043/2014, quando o contribuinte teve seu pleito de compensação com créditos de PF/BCN indeferido, só voltará a ser contado do início após a rescisão material dos respectivos parcelamentos (Parecer PGFN/CDA nº 496/2009), em virtude dos efeitos do art. 151, VI do CTN; o indeferimento da compensação não impede a produção dos efeitos da suspensão da exigibilidade do parcelamento em relação às dívidas não quitadas antecipadamente que continuam parceladas, desde que não haja rescisão material.

À consideração superior [\[13\]](#).

ANTÔNIO AUGUSTO SOUZA DIAS JÚNIOR

Procurador da Fazenda Nacional

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 2164/2019/ME
2. Encaminhe-se à consideração superior, com sugestão de restituição do expediente à Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União (PGDAU), em prosseguimento.

FERNANDA SCHIMITT MENEGATTI

Chefe de Divisão da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

1. De acordo com o Parecer SEI nº 2164/2019/ME.
2. Submeto à consideração do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário, com posterior encaminhamento a PGDAU, conforme sugestão.

ADRIANO CHIARI DA SILVA

1. Aprovo o Parecer SEI nº 2164/2019/ME.
2. À Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, conforme proposto.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Procurador- Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

[1] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 859.

[2] *Op. cit.*, p. 898.

[3] Entendemos que a transformação do prejuízo fiscal em meio de quitação por lei posterior gera uma receita tributável, tendo em vista a vantagem patrimonial conferida ao contribuinte. O professor Luís Eduardo Schoueri, em tom não conclusivo, tece o raciocínio da seguinte forma: “Agora aquilo que não era um direito, que não era um crédito, vai ser utilizado para redução de um passivo que existe. Afinal de contas, eu devo Cofins, por hipótese, e está lançado. E, de repente, vem uma lei, que é um fato posterior aquela contabilização, que me autoriza a reduzir a minha obrigação por conta de eu abrir mão da possibilidade de vir a compensar prejuízo da base de cálculo do Imposto de Renda. Agora mudou, agora eu passei a ter algo que eu queria discutir, permitam-me, qual é a natureza jurídica, agora, deste prejuízo, que se tornou ‘moeda’? Pus uma interrogação. É uma moeda que eu vou reduzir meu passivo?”. Parece-nos que a resposta é positiva. Nessa linha, João Francisco Bianco: “Agora, por outro lado, de repente vem uma lei que muda esse regime. Ela concede alguma coisa nova, aí eu tenho uma coisa diferente, agora eu tenho um direito, eu tenho um crédito efetivo, até do ponto de vista jurídico. O quê que eu posso fazer com esse crédito? Eu posso pagar imposto, eu posso ceder para terceiro, eu posso fazer um monte de coisa. Então, agora eu tenho um crédito passível de ser cedido inclusive, exercido para mim mesmo para pagar imposto ou para ceder para terceiro. Então, aqui eu acho que não há mais expectativa de direito, há um direito que foi adquirido em função dessa nova lei. Então agora eu recebi um presente. No momento que eu recebi esse presente, aí eu sou obrigado a lançar um ativo porque eu tenho um crédito. Antes, essa provisão de Imposto de Renda diferido, eu podia fazer, podia não fazer, se eu não fizesse não acontecia nada. Os contadores recomendam, mas se eu não fizer não acontece nada. Agora que eu ganhei presente, eu sou obrigado a lançar no meu ativo um presente e a contrapartida disso é receita.” (ambas as colocações em ata da mesa de debates do Instituto de Direito Tributário realizada em 09.02.2017; disponível em: http://ibdt.org.br/material/arquivos/Atas/Integra_09022017.pdf. Acesso em 11.04.18). Tomamos como base o conceito de renda de Roberto Quiroga Mosquera: “independentemente da origem da fonte patrimonial, se própria ou de terceiros, todo e qualquer acréscimo de elementos patrimoniais é passível de tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.” (MOSQUERA, Roberto Quiroga, Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 135).

[4] Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

(...)

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

(...)

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

[5] Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

[6] DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de Atualização a BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.335.

[7] “Enquanto o titular do direito não tem ação para defendê-lo, vale dizer, para obrigar o devedor a satisfazê-lo, não se inicia o prazo de prescrição. Por isso a doutrina fala do princípio da actio nata, segundo o qual a prescrição nasce quando

nasce a ação a que se refere.” (MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). Curso de Direito Tributário. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 229).

[8] Art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96: O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

[9] CTN, 150, § 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

[10] CTN, art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) VI – o parcelamento.

[11] Lei nº 9.430/96, art.74, § 7º: A RFB dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para análise dos créditos indicados para a quitação.

[12] Lei nº 13.043, art. 33, § 7º A RFB dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para análise dos créditos indicados para a quitação.

[13] Indexação por matéria: 6.1.2 Outras formas de constituição do crédito tributário; 6.3.2 Compensação; 6.2.3. Parcelamento; 6.2.5 Pedido de compensação; 6.3.2 Compensação; 6.3.5 Prescrição; 6.3.6 Decadência; 8.1.3.1.1 IRPJ e 8.2.2.5 CSLL:



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 20/04/2021, às 19:43, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Fernanda Schmitt Menegatti, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 20/04/2021, às 19:44, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 20/04/2021, às 19:44, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 20/04/2021, às 19:49, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Antônio Augusto Souza Dias Júnior, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 22/04/2021, às 12:29, conforme horário oficial de Brasília, com o emprego de certificado digital emitido no âmbito da ICP-Brasil, com fundamento no art. 6º, caput, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).

Nº de Série do Certificado: 17385684



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 **4403346** e o código CRC **9BA8F0D2**.