



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 21 - Cosit

Data 28 de agosto de 2013

Origem SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 10ª REGIÃO FISCAL (SRRF10) / DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO (DISIT)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Havendo outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, a restituição de valores relativos a tributos administrados pela RFB não recebidos em vida pelo titular far-se-á na forma e condições do alvará judicial expedido pela autoridade judicial ou da escritura pública expedida no processo de inventário.

Na hipótese de inexistência de outros bens ou direitos sujeitos a inventário ou arrolamento, a restituição poderá ser paga aos dependentes do contribuinte falecido habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, independentemente de alvará judicial para esse fim.

Não havendo bens ou direitos sujeitos a inventário ou arrolamento nem dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, a restituição somente poderá ser paga por alvará judicial ou escritura pública, não sendo exigido processo de inventário.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.858, de 1980; Lei nº 7.713, de 1988; Decreto-Lei nº 2.292, de 1986; Lei nº 10.406, de 2002 e Decreto nº 3.000, de 1999; IN RFB nº 1.300, de 2012; IN SRF nº 81, de 2001.

Relatório

e-Processo nº 11080.720836/2012-40

Trata a presente Solução de Consulta Interna (SCI) de questionamento, formalizado pela SRRF10/Disit em função de demanda oriunda do Serviço de Orientação e Análise Tributária (Seort) da Delegacia da Receita Federal (DRF)/Pelotas, acerca da restituição de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) não recebida em vida pelo titular nos casos em que: (i) não há bens ou direitos sujeitos a inventário ou arrolamento e (ii) não há dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares.

Documento assinado digitalmente por JORGE MOTA GONCALVES, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/08/2013 por JORDAO MOTA GONCALVES, Assinado digitalmente em 29/08/2013

por EDUARDO GABRIEL DE GOES VIEIRA FERREIRA FOGACA, Assinado digitalmente em 29/08/2013 por MIRZA

MENDES REIS, Assinado digitalmente em 29/08/2013 por FERNANDO MOMBELLI

Impresso em 30/08/2013 por TATIANA DORNELES DE SOUZA CAMPANHA SANTANA

2. A consulente afirma que não resta clara a revogação ou não dos dispositivos relativos ao tema que constam das Instruções Normativas n.º 81, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre as declarações de espólio, e a n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, que tratava então da restituição e compensação de tributos.

3. Como fundamentação legal são relacionados na Consulta Interna os seguintes dispositivos:

3.1 A Lei n.º 6.858, de 24 de novembro de 1980, que, ao dispor sobre restituições de IRPF não recebidas em vida pelos titulares, estabelece que elas serão pagas "em quotas iguais, aos dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, e, na sua falta, aos sucessores previstos na lei civil, indicados em alvará judicial, independentemente de inventário ou arrolamento".

3.2 A Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que estabelece em seu art. 34 a necessidade de alvará judicial quando haja outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento para a restituição. Já quando inexistam outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, a restituição pode ser feita ao cônjuge, filho e demais dependentes do contribuinte falecido, independentemente de alvará judicial.

3.3 O Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) -, repete em seu art. 897 o disposto no art. 34 da Lei n.º 7.713, de 1988.

Art. 897. Na inexistência de outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, os valores relativos ao imposto, bem como o resgate de quotas dos fundos fiscais criados pelos Decretos-Leis n.ºs 157, de 1967, e 880, de 1969, não recebidos em vida pelos respectivos titulares, poderão ser restituídos ao cônjuge, filho e demais dependentes do contribuinte falecido, inexigível a apresentação de alvará judicial.

Parágrafo único. Existindo outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, a restituição ao meeiro, herdeiros ou sucessores, far-se-á na forma e nas condições do alvará expedido pela autoridade judicial para essa finalidade (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 34, parágrafo único).

4. A partir disso, a consulente propõe o seguinte entendimento:

(a) havendo outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, é necessário alvará judicial e a restituição é feita nos seus termos (art. 34, parágrafo único, da Lei n.º 7.713, de 1988);

(b) não havendo outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, tem-se duas possibilidades:

(b.1) havendo dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, a restituição é paga a esses dependentes (art. 1º da Lei n.º 6.858, de 1980), não sendo necessário alvará judicial (art. 34, parte final do *caput*, da Lei n.º 7.713, de 1988);

(b.2) não havendo dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, a restituição é paga aos sucessores previstos na lei civil (art. 1º da Lei n.º 6.858, de 1980), não sendo necessário alvará judicial caso o destinatário do pagamento seja "o cônjuge, filho e demais dependentes do contribuinte falecido" (art. 34, parte final do *caput*, da Lei n.º 7.713, de 1988).

5. A consulente observa que a Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil (CC), trouxe alterações no que tange ao regime de bens entre os cônjuges e ao direito sucessório, entendendo que tais disposições revogam os dispositivos conflitantes das Leis n.ºs 6.858, de 1980, e 7.713, de 1988.

6. Afirma ainda que se as leis que tratam da matéria devem ser interpretadas sistematicamente, o mesmo deva ocorrer com as Instruções Normativas. Assim, não há revogação total dos dispositivos da norma anterior pela posterior, já que há uma zona de não intersecção entre elas.

7. Conclui que o art. 3.º, § 7.º, da IN RFB n.º 900, de 2008, não revogou tacitamente o art. 19 da IN SRF n.º 81, de 2001. A interpretação desses dispositivos deve ser feita de forma sistemática, resultando nas possibilidades acima expostas. Ainda, sugere a consolidação em uma única norma das disposições sobre a matéria, incorporando as alterações assinaladas do referido Código.

8. Na revisão feita pela SRRF01/Disit, ela apresentou as seguintes considerações:

- a) As disposições da Lei n.º 6.858, de 1980, não mais se aplicam à restituição de tributos administrados pela RFB, tendo em vista a derrogação operada pelo Decreto-Lei n.º 2.292, de 1986;
- b) Na hipótese de inexistência de outros bens ou direitos sujeitos a inventário ou arrolamento, os valores relativos a tributos administrados pela RFB, não recebidos em vida pelo titular, poderão ser restituídos ao cônjuge, filhos e demais dependentes do contribuinte falecido, independentemente de alvará judicial para esse fim (Lei n.º 7.713, de 1988, caput);
- c) Na hipótese de inexistência de outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, a restituição somente poderá ser efetuada a sucessores não relacionados no caput do art. 34 da Lei n.º 7.713, de 1988, na forma e condições estabelecidas em alvará judicial para esse fim (incidência, por analogia, do art. 34, parágrafo único, da Lei n.º 7.713, de 1988);
- d) Havendo outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, a restituição far-se-á na forma e condições do alvará judicial expedido pela autoridade judicial ou da escritura pública expedida no processo de inventário (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 34, parágrafo único, c/c CPC, art. 982); e
- e) A IN SRF n.º 81, de 2001, e a IN RFB n.º 900, de 2008, devem ser alteradas a fim de se adequarem ao disposto no art. 34 da Lei n.º 7.713, de 1988.

9. Encaminhada a consulta à Cosit, discorda-se parcialmente das soluções propostas, mais especificamente da conclusão b.2 (“não havendo dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, a restituição será paga aos sucessores previstos no Código Civil de 2002, não sendo necessário alvará judicial apenas no caso de o(s) destinatário(s) do pagamento ser(em) o cônjuge, o convivente ou os herdeiros”).

Fundamentos

10. A primeira lei a tratar do assunto (Lei n.º 6.858, de 1980) assim dispunha:

Art. 1.º - Os valores devidos pelos empregadores aos empregados e os montantes das contas individuais do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

e do Fundo de Participação PIS-PASEP, não recebidos em vida pelos respectivos titulares, serão pagos, em quotas iguais, aos dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, e, na sua falta, aos sucessores previstos na lei civil, indicados em alvará judicial, independentemente de inventário ou arrolamento.

10.1. Por essa lei, o primeiro critério para saber quem teria direito à restituição era a existência de dependentes habilitados perante a Previdência Social ou congênere. Apenas se não houvesse dependente, a restituição seria direcionada aos sucessores e sempre mediante alvará judicial, o qual não dependia necessariamente de inventário ou arrolamento (institutos que serão mais bem detalhados adiante).

10.2. Tal análise serve apenas para fins históricos, pois a Disit01 está correta ao aduzir que tal dispositivo foi derogado pelo art. 13 do Decreto-Lei nº 2.292, de 1986:

Art 13. As disposições da [Lei nº 6.858, de 24 de novembro de 1980](#), não se aplicam aos procedimentos para restituições, a dependentes ou sucessores de contribuintes falecidos, de valores relativos ao imposto de renda e outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, bem como de resgate de quotas de fundos fiscais criados pelos [Decretos-leis nºs 157, de 10 de fevereiro de 1967](#), e [880, de 18 de setembro de 1969](#), que não tenham sido recebidos em vida pelos respectivos titulares.

11. Atualmente o tema é tratado pelo art. 34 da Lei nº 7.713, de 1988, nos seguintes termos:

Art. 34. Na inexistência de outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, os valores relativos ao imposto de renda e outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, bem como o resgate de quotas dos fundos fiscais criados pelos [Decretos-Leis nºs 157, de 10 de fevereiro de 1967](#), e [880, de 18 de setembro de 1969](#), não recebidos em vida pelos respectivos titulares, poderão ser restituídos ao cônjuge, filho e demais dependentes do contribuinte falecido, inexigível a apresentação de alvará judicial.

Parágrafo único. Existindo outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, a restituição ao meeiro, herdeiros ou sucessores, far-se-á na forma e condições do alvará expedido pela autoridade judicial para essa finalidade

12. E qual foi a mudança promovida pela lei nova? Foi exatamente o critério a ser utilizado para a transmissão do direito que o contribuinte possuía.

12.1. Entendendo a restituição como um bem do “ativo” dessa pessoa, a sua transmissão deve se dar como qualquer outro bem que o *de cujus* possuía: por inventário. Caso se entenda que a restituição é parte integrante da verba alimentar que é repassado aos seus dependentes (assim como ocorre com a pensão), tal valor deve ser repassado a eles.

12.2. Ambas as leis não se posicionam sobre o que seria o valor dessa restituição. Muito pelo contrário: a depender da situação, a mesma lei ora considera a restituição como um bem (parágrafo único transcrito no item 11), ora como parte integrante da verba alimentar repassada ao dependente (art. 34, caput, também transcrito acima).

13. Para o deslinde da causa, pode-se visualizar quatro situações que um contribuinte falecido com direito à restituição de tributo possa estar: (i) possui dependente e

outros bens; (ii) possui outros bens, mas não dependente; (iii) não possui outros bens, mas possui dependente; e (iv) não possui outros bens nem dependentes.

13.1. Nas situações (ii) e (iii), não há maiores dúvidas. Como ambas as leis optaram pelo sincretismo no trato da questão, **na situação (ii) a restituição deve ser direcionada a quem o alvará judicial ou escritura pública proveniente do processo de inventário indicar, enquanto na (iii) ela deve ser direcionada ao(s) dependente(s)**. Mas ela não tratou exatamente qual dependente se trata. Note-se que nessas situações não houve alteração entre as Leis nºs 6.858/80 e 7.713/88.

13.2. Já na situação (i) a lei atual tratou de maneira distinta. Pela leitura da primeira lei (atualmente derogada) verificava-se primeiramente se o falecido possuía dependente; se houvesse, a restituição seria direcionada a ele, independentemente de ter ou não outros bens, herdeiros ou inventário. Na lei atual, a restituição é direcionada ao dependente apenas se não houver outros bens; caso os haja, o inventário e, conseqüentemente, os herdeiros do bem, prevalece. Essa foi a grande (e única) alteração existente entre as duas leis. Assim, atualmente **na situação (i) os bens devem seguir o alvará judicial ou escritura pública proveniente de inventário**.

13.3. Resta a análise da situação (iv), a qual não está clara na atual legislação. Enquanto na lei derogada sempre se exigia o alvará judicial, independentemente de haver ou não inventário, a lei atual não traz expressamente como tratar tal situação. Como essa é a situação que realmente demanda uma análise mais aprofundada, abrir-se-á um item específico a seguir.

14. Um ponto a ser destacado é a diferença entre alvará judicial e o inventário, pois pelas interpretações feitas até então verifica-se que partiram do pressuposto que tratam da mesma situação. Vide os conceitos de ambos os institutos feitos por De Plácido e Silva:

ALVARÁ (...) É a ordem escrita, emanada de uma autoridade, judicial ou administrativa, para que se cumpra um despacho ou se possa praticar determinado ato. Quando oriundo da autoridade judicial, o alvará tem a equivalência de *mandado judicial*. E assim se diz alvará para levantamento de um depósito, alvará de suprimimento de consentimento ou de outorga.

INVENTÁRIO (...) No sentido do Direito Civil e Direito Processual, inventário entende-se a ação especial, intentada para que se arrecadem todos os bens e direitos do *de cujus*, quer os que se encontravam em seu poder, quando de sua morte, ou em poder de outrem, desde que lhe pertençam, para que se forme o *balanço* acerca desses mesmos bens e das obrigações e encargos ao mesmo atribuídos. (DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 16ª ed. RJ: Forense, 1999, p. 59 e 450).

14.1. A Lei nº 6.858, de 1980, não exigia alvará judicial apenas na situação que houvesse dependente do falecido, para quem era repassado a restituição de tributo (independentemente de ter ou não outros bens, repita-se). Em situação distinta (inexistência de dependente), quando a restituição passava a ser devida aos sucessores, ela sempre exigiu alvará judicial. O que ela não exigia era que esse alvará proviesse de inventário. É claro que se houvesse outros bens esse alvará judicial decorreria do inventário. Mas isso não quer dizer que o alvará judicial não fosse devido, pois a restituição somente seria entregue aos sucessores **indicados em alvará judicial**.

14.2. A Lei vigente nº 7.713, de 1988 apresenta duas condições para que não seja apresentado um alvará judicial para a restituição de imposto: (i) inexistam outros bens e (ii) sejam restituídos ao cônjuge, filho e demais dependentes.

14.2.1. A interpretação dessa segunda parte pode gerar um equívoco. Uma interpretação literal dá a entender que na situação de inexistência de outros bens, o cônjuge ou filho, mesmo que não estejam na condição de dependente, mas sim de sucessor, poderiam ter a restituição deferida sem alvará judicial, ou seja, diretamente pela Administração.

14.2.2. Já uma interpretação lógica-sistêmica chega a outra conclusão: apenas se o filho ou cônjuge forem também dependentes é que se permite a restituição sem alvará judicial ou escritura pública. Isso por uma questão lógica: a lei não dá competência à Administração Pública para fazer um “procedimento administrativo extrajudicial de sucessão” (e aqui não se fala naquela feita por escritura pública feita por tabelião). Ela apenas permite a restituição sem alvará quando há um dado bastante claro e objetivo para a Administração pagar a restituição: quem é dependente e recebe a pensão do falecido. Em qualquer outra situação, exige-se o alvará judicial ou escritura pública, assim como ocorria com a lei antiga.

14.3. Desse modo, a correta interpretação do caput do art. 34 é ser inexigível o alvará judicial quando a restituição seja direcionada a dependentes, o que inclui, regra geral, cônjuge e filho.

14.4. Ademais, como já se falou anteriormente, a inexigência do alvará se dá somente quando a restituição se considera como verba alimentar a ser repassado ao dependente. Caso a restituição seja considerada como bem do ativo, mesmo que único (inexistência de outros bens), o alvará judicial é necessário. O que essa última hipótese não exige é o inventário.

14.5. Na praxe forense, é comum a existência de uma ação judicial denominada apenas “alvará judicial”, que possui como base a liberação de apenas um valor do de cujus quando ele não possuía outros bens. Enquanto a existência de outros bens enseja, em âmbito judicial, a abertura de ação de inventário, com base nos arts. 982 e seguintes do CPC, a ação de “alvará judicial” possui base nos arts. 1103 e seguintes do CPC (ação de jurisdição voluntária inominada). Mas repita-se: considerando o alvará judicial (ou escritura pública) como uma ordem, ela sempre é devida quando haja sucessão de bens, mesmo que a restituição seja o único existente.

14.6. Por fim, a criação do instituto do “inventário extrajudicial” feita por tabelião corrobora a posição da presente solução, pois atualmente a única forma de se proceder à sucessão de bens fora do âmbito judicial (independentemente de haver mais bens ou apenas um) é por intermédio do tabelião de notas de acordo com o procedimento constante da Resolução nº 35, de 2007 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

14.7. Desse modo, **na situação (iv) (falecido que não possuía outros bens nem dependente), é exigido alvará judicial ou escritura pública para a restituição dos tributos devidos pela RFB.**

15. Por tais motivos, além do fato de haver discrepância com o atual Código Civil, é inaplicável o disposto no art. 19 da IN SRF nº 81, de 2001, motivo pelo qual recomenda-se a sua derrogação expressa. Quanto ao art. 3º, § 7º da IN RFB nº 1300, de 2012, o dispositivo é cabível apenas nas situações que não haja outros bens e que haja dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, enquanto o inciso II do mesmo artigo exige alvará judicial ou escritura pública

quando o falecido deixou bens a inventariar. Contudo, mesmo que ele não tenha deixado bens é necessário alvará judicial ou escritura pública, não sendo necessário apenas o inventário. Por tal motivo, **recomenda-se a alteração do inciso I para deixar consignado que ele se aplica apenas quando não haja outros bens, e a inclusão de um inciso III para fazer constar que se o falecido não possuir outros bens nem dependentes, é exigível alvará judicial ou escritura pública em sentido amplo, não sendo necessário apenas a ação de inventário.**

Conclusão

16. De todo o exposto, conclui-se que:

- a) havendo outros bens sujeitos a inventário ou arrolamento, independentemente de haver ou não dependentes, a restituição de valores relativos a tributos administrados pela RFB, não recebidos em vida pelo titular, far-se-á na forma e condições do alvará judicial expedido pela autoridade judicial ou da escritura pública expedida no processo de inventário;
- b) na hipótese de inexistência de outros bens ou direitos sujeitos a inventário ou arrolamento, a restituição poderá ser paga aos dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares do falecido;
- c) não havendo bens ou direitos sujeitos a inventário ou arrolamento, nem dependentes habilitados perante a Previdência Social ou na forma da legislação específica dos servidores civis e militares, a restituição poderá ser paga apenas mediante alvará judicial expedido pela autoridade judicial ou escritura pública expedida no processo extrajudicial de inventário.

17. Tendo em vista o disposto na presente SCI, recomenda-se a derrogação expressa do art. 19 e Anexo II da IN SRF nº 81, de 11 de outubro de 2011 e a alteração do disposto no art. 3º, § 7º da IN RFB nº 1300, de 2012, com a alteração da redação do inciso I e a inclusão de um inciso III, conforme consta do item 15 supra.

À consideração superior.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
EDUARDO GABRIEL DE GÓES VIEIRA FERREIRA FOGAÇA
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Dinog

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Aprovo a Solução de Consulta Interna. Divulgue-se, conforme art. 7º, § 2º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2013.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit