



NOTA PGFN/CRJ/Nº 1013/2016

SIGILO - Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII.

Descumprimento de obrigação acessória e negativa de CND ou CPD-EN.

Súmula 18 da AGU. Recursos Especiais nº 1123557/RS, 1143094/SP e 1042585/RJ submetidos à sistemática do artigo 543-C do CPC/73.

Necessidade de manifestação da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT.

I

Chegou ao conhecimento desta Coordenação-Geral de Representação Judicial – CRJ questionamento quanto à aplicação do inciso I, do art. 4º, da Portaria RFB/PGFN nº 1751, de 2 de outubro de 2014, especificamente quanto à negativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil em emitir Certidão Negativa de Débitos (CND) ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPD-EN) se pendente a apresentação de declaração pelo sujeito passivo.

Art. 4º A Certidão Negativa de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CND) será emitida quando não existirem pendências em nome do sujeito passivo:

I - perante a RFB, relativas a débitos, a dados cadastrais **e a apresentação de declarações**; e
(grifou-se)

2. Nas considerações que seguem será analisado o conteúdo dos acórdãos proferidos nos Recursos Especiais nº 1123557/RS, 1143094/SP e 1042585/RJ, submetidos à



sistemática do artigo 543-C do CPC/73, a fim de identificar o posicionamento do STJ sobre o tema descumprimento de obrigação acessória e negativa de CND ou CPD-EN a contribuinte.

3. Importante destacar que a questão também resvala sobre o conteúdo da súmula 18 da AGU¹, igualmente considerada na presente análise.

II

4. O STJ, na sessão de 25/11/2009, concluiu o julgamento do Recurso Especial nº 1123557/RS, afetado como representativo da controvérsia (CPC/73, art. 543-C), em acórdão da lavra do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADO E NÃO PAGO PELO CONTRIBUINTE. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF - constitui o crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência, habilitando-a ajuizar a execução fiscal.

2. **Conseqüentemente, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário nasce, por força de lei, com o fato gerador, e sua exigibilidade não se condiciona a ato prévio levado a efeito pela autoridade fazendária, perfazendo-se com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, razão pela qual, em caso do não-pagamento do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa.** (Precedentes: AgRg no REsp 1070969/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 25/05/2009; REsp 1131051/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/03/2008, DJe 04/03/2009; REsp 1050947/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 21/05/2008; REsp 603.448/PE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 04/12/2006; REsp 651.985/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 16/05/2005)

¹ “Da decisão judicial que determinar a concessão de Certidão Negativa de Débito (CND), em face da inexistência de crédito tributário constituído, não se interporá recurso”.



3. Ao revés, declarado o débito e efetuado o pagamento, ainda que a menor, não se afigura legítima a recusa de expedição de CND antes da apuração prévia, pela autoridade fazendária, do montante a ser recolhido. Isto porque, conforme dispõe a legislação tributária, o valor remanescente, não declarado nem pago pelo contribuinte, deve ser objeto de lançamento supletivo de ofício.

4. Outrossim, quando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, em razão da pendência de recurso administrativo contestando os débitos lançados, também não resta caracterizada causa impeditiva à emissão da Certidão de Regularidade Fiscal, porquanto somente quando do exaurimento da instância administrativa é que se configura a constituição definitiva do crédito fiscal.

5. In casu, em que apresentada a DCTF ao Fisco, por parte do contribuinte, confessando a existência de débito, e não tendo sido efetuado o correspondente pagamento, interdita-se legitimamente a expedição da Certidão pleiteada.

Sob esse enfoque, correto o voto condutor do acórdão recorrido, in verbis: "No caso dos autos, há referências de que existem créditos tributários impagos a justificar a negativa da Certidão (fls. 329/376). O débito decorreria de diferenças apontadas entre os valores declarados pela impetrante na DCTF e os valores por ela recolhidos, justificando, portanto, a recusa da Fazenda em expedir a CND." 6. Recurso Especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1123557/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009) Grifou-se

5. No Recurso Especial nº 1143094/SP (em 9/12/2009), igualmente da relatoria do Ministro Luiz Fux e julgado na sistemática dos recursos repetitivos, o tema voltou a ser analisado pelo STJ:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS ENTRE VALORES DECLARADOS NA GFIP E VALORES RECOLHIDOS (PAGAMENTO A MENOR). TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA). DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLETIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (DECLARAÇÃO). RECUSA AO FORNECIMENTO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA (CPEN). POSSIBILIDADE.

1. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).



2. A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) foi definida pelo Decreto 2.803/98 (revogado pelo Decreto 3.048/99), consistindo em declaração que compreende os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido a título de FGTS. As informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS.

3. **Portanto, a GFIP é um dos modos de constituição dos créditos devidos à Seguridade Social, consoante se deduz da leitura do artigo 33, § 7º, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.528/97), segundo o qual "o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte".**

4. **Deveras, a relação jurídica tributária inaugura-se com a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo certo que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exigibilidade do crédito tributário se perfectibiliza com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, não se condicionando a ato prévio de lançamento administrativo, razão pela qual, em caso de não-pagamento ou pagamento parcial do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.123.557/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009).**

5. **Doutrina abalizada preleciona que: "- GFIP. Apresentada declaração sobre as contribuições previdenciárias devidas, resta formalizada a existência do crédito tributário, não tendo mais, o contribuinte inadimplente, direito à certidão negativa.**

- Divergências de GFIP. Ocorre a chamada 'divergência de GFIP/GPS' quando o montante pago através de GPS não corresponde ao montante declarado na GFIP. Valores declarados como devidos nas GFIPs e impagos ou pagos apenas parcialmente, ensejam a certificação da existência do débito quanto ao saldo. Há o que certificar. Efetivamente, remanescendo saldo devedor, considera-se-o em aberto, impedindo a obtenção de certidão negativa de débito.

- Em tendo ocorrido compensação de valores retidos em notas fiscais, impende que o contribuinte faça constar tal informação da GFIP, que tem campo próprio para retenção sobre nota fiscal/fatura. Não informando, o débito estará declarado e em aberto, não ensejando a obtenção de certidão negativa. (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 10ª ed., 2008, Porto Alegre, pág. 1.264).

6. In casu, restou assente, no Tribunal de origem, que: No caso dos autos, a negativa da autoridade coatora decorreu da existência de divergência de GFIP's, o que, ao contrário do afirmado pela impetrante, caracteriza a existência de crédito tributário da Fazenda Pública, fator impeditivo à expedição da Certidão Negativa de Débitos.

(...) **Nessa esteira, depreende-se que o crédito tributário derivado de documento declaratório prescinde de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte para que se considere constituído, uma vez que a declaração do sujeito passivo equivale ao**



lançamento, tornando o crédito tributário formalizado e imediatamente exigível.

A Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP é documento fiscal declaratório, do qual devem constar todos os dados essenciais à identificação do valor do tributo relativo ao exercício competente.

Assim, a GFIP é suficiente à constituição do crédito tributário e, na hipótese de ausência de pagamento do tributo declarado ou pagamento a menor, enseja a inscrição em dívida ativa, independentemente de prévia notificação ou instauração de procedimento administrativo fiscal.

(...) Também não faz jus o apelado à Certidão Positiva de Débito com efeitos de Negativa prevista no artigo 206 do CTN, considerando que embora cabível nos casos em que há crédito tributário constituído e exigível, este deverá estar com a exigibilidade suspensa de acordo com qualquer das hipóteses elencadas nos artigos 151 e 155 do CTN, ou em cobrança executiva, devidamente garantido por penhora, o que não restou demonstrado no presente caso."

7. Consequentemente, revela-se legítima a recusa da autoridade impetrada em expedir certidão negativa de débito (CND) ou de certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN) quando a autoridade tributária verifica a ocorrência de pagamento a menor, em virtude da existência de divergências entre os valores declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e os valores efetivamente recolhidos mediante guia de pagamento (GP) (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 1.179.233/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 03.11.2009, DJe 13.11.2009; AgRg no REsp 1.070.969/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 12.05.2009, DJe 25.05.2009; REsp 842.444/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09.09.2008, DJe 07.10.2008; AgRg no Ag 937.706/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06.03.2008, DJe 04.03.2009; e AgRg nos EAg 670.326/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 14.06.2006, DJ 01.08.2006).

8. Hipótese que não se identifica com a alegação de mero descumprimento da obrigação acessória de informar, mensalmente, ao INSS, dados relacionados aos fatos geradores da contribuição previdenciária (artigo 32, IV e § 10, da Lei 8.212/91).

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1143094/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010) Grifou-se

6. Conforme se depreende dos julgados acima, a entrega da declaração é suficiente à constituição o crédito tributário, e, se desacompanhado do efetivo pagamento, autoriza a negativa de CND ou CPD-EN ao contribuinte. Valores declarados e não pagos ou pagos a menor permitem a inscrição do débito em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal.



7. Os Recursos Especiais nº 1123557/RS e 1143094/SP refletem a regra geral de que a entrega da declaração constitui o crédito tributário, não sendo necessária qualquer outra atuação fazendária à sua efetivação.
8. A questão concernente ao descumprimento da obrigação acessória (entrega da declaração), não foi analisada enquanto questão principal² nos Recursos Especiais nº 1123557/RS e 1143094/SP, muito embora seja possível vislumbrar, a partir dos argumentos trazidos nos citados julgados, a orientação do STJ sobre o tema.
9. Especificamente no REsp 1123557/RS, verificamos, em *obiter dictum*³, a ideia de que “o valor remanescente, não declarado nem pago pelo contribuinte, deve ser objeto de lançamento supletivo de ofício”.
10. Tal ideia, a nosso ver, resulta da interpretação a *contrario sensu* da regra geral disposta nos Recursos Especiais nº 1123557/RS e 1143094/SP. Considerando que os créditos sujeitos a lançamento por homologação se encontram constituídos a partir da entrega da declaração pelo contribuinte (que, se desacompanhada do efetivo pagamento, é suficiente à negativa de CND ou CPD-EN), de igual modo, não apresentada a declaração, não haverá crédito constituído apto a que se negue, legitimamente, tais certidões.

² Conforme se verifica das decisões de afetação de ambos os recursos, não era objeto do julgado o descumprimento da obrigação acessória e a expedição de CND, mas sim o momento de constituição do crédito sujeito a lançamento por homologação e a possibilidade de se negar CND a créditos declarados e não pagos ou pagos a menor.

“Legitimidade da recusa de expedição de certidão positiva com efeito de negativa, na hipótese de existência de declaração de tributo sujeito ao lançamento por homologação (DCTF) sem a antecipação do respectivo pagamento” (tema 256 de recursos repetitivos – REsp nº 1123557-RS)

“Legitimidade da recusa do fornecimento, pelo Fisco, de certidão de regularidade fiscal (Certidão Negativa de Débitos – CND), em virtude da existência, por si só, de apontada irregularidade em Guias de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP’s), a despeito da ausência de lançamento de ofício da suposta diferença constatada” (tema 402 de recursos repetitivos – REsp nº 1143094-SP).

³ O *obiter dictum* (*obiter dicta*, no plural), ou simplesmente *dictum*, é o argumento jurídico, consideração, comentário exposto apenas de passagem na motivação da decisão, que se convola em juízo normativo acessório, provisório, secundário, impressão ou qualquer outro elemento jurídico-hermenêutico que não tenha influência relevante e substancial para a decisão (“prescindível para o deslinde da controvérsia).

Trata-se de colocação ou opinião jurídica adicional, paralela e dispensável para a fundamentação e conclusão da decisão. É mencionada pelo juiz “incidentalmente” ou “a propósito” (“by the way”), mas pode representar um suporte ainda que não essencial e prescindível para a construção da motivação e do raciocínio ali exposto.

Normalmente é definido de forma negativa: é *obiter dictum* a proposição ou regra jurídica que não compuser a *ratio decidendi*. (DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 10 ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015, v. 2, p. 444-445).



11. Tal conclusão encontra amparo nos artigos 205 e 206 do Código Tributário Nacional, que preveem a expedição de CND ou CPD-EN como **prova de quitação de tributo**:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

12. Aliás, esse é o entendimento da súmula 18 da AGU, de caráter vinculante para os órgãos jurídicos da Advocacia-Geral da União⁴ e suficiente a impedir a remessa necessária de decisões proferidas em desfavor da União (art. 496, §4º, inciso IV, do novo Código de Processo Civil⁵):

Da decisão judicial que determinar a concessão de Certidão Negativa de Débito (CND), em face da inexistência de crédito tributário constituído, não se interporá recurso.

13. Em obra coletiva dedicada à análise do conteúdo das súmulas da AGU⁶, Cláudia Akemi Owada, teceu as seguintes considerações a respeito da súmula 18:

⁴ Art. 4º - São atribuições do Advogado-Geral da União:

(...)

XII - editar enunciados de súmula administrativa, resultantes de jurisprudência iterativa dos Tribunais;

(...)

Art. 28. Além das proibições decorrentes do exercício de cargo público, aos membros efetivos da Advocacia-Geral da União é vedado:

(...)

II - contrariar súmula, parecer normativo ou orientação técnica adotada pelo Advogado-Geral da União;

⁵ Art. 496. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

(...)

§ 4º Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em:

(...)

IV - entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa.

⁶ FATIN, Adriana Aghinoni; ABE, Nilma de Castro (Org). **Súmulas da AGU comentadas**. 2 ed. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2015, p.172-174.



Atualmente, a maioria dos tributos exige o cumprimento de obrigações acessórias, tais como a apresentação de Declaração de Imposto de Renda na Fonte (DIRF), Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), Declaração de Ajuste do Simples (DAS), Declaração de Contribuição e Tributos Federais (DCTF), Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIRPJ) etc.

Por sua vez, a apresentação de declaração é mera obrigação acessória, cuja omissão faz nascer uma obrigação principal (a multa), nos casos mencionados é imperioso destacar que o cumprimento da obrigação traz em si como consequência a constituição do crédito tributário, tratando-se de hipótese de tributo sujeito ao pagamento por homologação.

(...)

A prova da quitação de tributo e de multa aplicada supõe crédito tributário constituído, ou seja, submetido ao lançamento tributário. Por óbvio que se não há lançamento, não há crédito tributário constituído, restando claro o direito do contribuinte à certidão negativa por inexistência de débitos tributários.

Na doutrina de Mizabel Derzi, o ato de recusa de certidão negativa sem que exista débito constituído é ato ilegal, pois a resistência e omissão da autoridade administrativa fiscal configuram nitidamente abuso de autoridade, afrontando diretamente as garantias e direitos constitucionais.

Configura ilegalidade, portanto, a recusa de emissão de certidão negativa de regularidade fiscal sem que exista débito, com nítido caráter de compelir indevidamente o contribuinte ao pagamento de tributo não lançado, ou seja, não exigível porque ainda não constituído.

Nesse sentido, a jurisprudência reconhece o direito do contribuinte à expedição de certidão de regularidade fiscal declarando que é impossível a recusa da expedição de Certidão Negativa de Débitos se inexistente crédito devidamente lançado, ainda que se trate de lançamento por homologação.

As obrigações tributárias acessórias exigidas nas hipóteses em que se consubstanciam suporte ao lançamento por homologação (autolancamento), uma vez descumpridas, não podem ser exigidas sem lançamento de ofício, pois tal procedimento administrativo é pressuposto necessário e inicial para constituição do crédito.

(...)

Adotando-se, como premissa, o descumprimento de dever tributário acessório, o crédito tributário deverá ser constituído por meio de lançamento de ofício. Sem essa providência imprescindível, ainda que iniciado ou pendente procedimento fiscalizatório, ou sabido o descumprimento da obrigação acessória, mas não convalidada em principal (multa), será considerado inexistente o crédito tributário, portanto indubitoso o direito do contribuinte à certidão negativa de débitos, sob pena de incorrer em ilegalidade e arbitrariedade a autoridade administrativa que negar esse direito.

14. Analisando-se os julgados que lastream a edição da citada súmula (EREsp's nº 180.771/PR e 202.830/RS, AGREsp nº 303.357/RS e 255.749/RS), também nesses casos o descumprimento da obrigação acessória não foi o objeto dos julgados, mas sim o momento da constituição do crédito sujeito a lançamento por homologação.



EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - FORNECIMENTO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO - POSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

1. Em sendo por meio do lançamento que o crédito tributário é constituído, sem ele não há falar em débito, uma vez que, antes do lançamento, existe tão-somente uma obrigação fiscal, despida de exigibilidade.

2. Inexistindo o crédito tributário constituído, o contribuinte tem direito à certidão negativa de débito.

3. Precedentes das Primeira e Segunda Turmas e da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

4. Embargos de Divergência acolhidos. Decisão unânime.

(EREsp 180.771/PR, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 02/10/2000, DJ 04/12/2000, p. 51)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO - RECUSA À EXPEDIÇÃO - ILEGALIDADE - DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL SUPERADO - SÚMULA 168/STJ - PRECEDENTES.

- Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, inexistente este, não há que se falar em crédito constituído e vencido, o que torna ilegítima a recusa da autoridade coatora em expedir a CND.

- Dissídio jurisprudencial superado (Súmula 168/STJ) - Embargos de divergência não conhecidos.

(EREsp 202.830/RS, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/02/2000, DJ 02/04/2001, p. 251)

TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL - EXPEDIÇÃO DE CND – COMPENSAÇÃO – LANÇAMENTO NÃO REALIZADO.

A certidão negativa de débito (CND) só pode ser negada se houver crédito definitivamente constituído, ou seja, com o lançamento devidamente realizado.

Ainda que na esfera administrativa esteja em discussão se o contribuinte tem ou não direito à compensação, a certidão deve ser expedida.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 303.357/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2001, DJ 22/10/2001, p. 271)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL - CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO - PRECEDENTES.

1. Decisão monocrática em consonância com a jurisprudência dominante desta Corte.

2. Não pode ser negada ao contribuinte a expedição de Certidão Negativa de Débito – CND, enquanto não constituído o crédito tributário, regra que não se excepciona aos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação.

3. Agravo regimental improvido.



(AgRg no REsp 255.749/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/09/2000, DJ 23/04/2001, p. 133)

15. Ao tempo em que proferidas tais decisões, entendia-se que os tributos sujeitos a lançamento por homologação somente se consideravam constituídos depois de efetivada a atividade complementar pela administração fazendária. A virada da jurisprudência nesse particular – admitindo a entrega da declaração como suficiente à constituição do crédito – não prejudica o conteúdo da súmula em questão, a afirmar que a existência de crédito constituído e exigível é pressuposto à negativa de CND ou CPD-EN ao contribuinte.

16. Assim, a não apresentação de declaração pelo sujeito passivo não impede a emissão de CND ou CPD-EN, pois a situação reclama a realização do lançamento tributário de ofício. Não havendo crédito tributário constituído em desfavor do contribuinte, não há como se lhe negar certidão negativa de débitos. Muito embora a inobservância da obrigação acessória enseje sua conversão em obrigação principal, concernente à penalidade pecuniária (art. 113, §3º, do CTN), tal fato não permite que seja negada CND ou CPD-EN antes que realizado o lançamento de ofício.

17. De se destacar que o STJ assim já se pronunciou expressamente em julgado não submetido à sistemática dos repetitivos, sendo que os Tribunais Regionais Federais vêm se posicionando em igual sentido:

PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ERRO DE FATO. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO DOS ACLARATÓRIOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO. DIREITO À CND. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO.

1. Cuida-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional contra acórdão que negou provimento agravo regimental para manter decisão monocrática que aplicou a Súmula 284 do STF, ao entendimento de que o apelo especial é deficiente por não terem sido indicados os dispositivos de lei federal que foram violados pelo julgado regional.

2. É possível, em sede de embargos de declaração, a correção de erro de fato, especialmente, se o provimento embargado partir de premissas distantes da realidade delineada no processado. Na espécie, a decisão singular, confirmada pelo Colegiado da Primeira Turma, fundamentou-se em premissa fática equivocada, pois, efetivamente, nas razões do recurso especial de fls. 179/184, a recorrente apresentou de forma específica os dispositivos de lei federal que



afirma violados pelo acórdão do TRF da 4ª Região. Ante tal constatação, deve-se afastar o óbice da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. O acórdão regional apresentou os seguintes fundamentos: a) de acordo com a inteligência do art. 205 do CTN, somente a partir da formalização do crédito tributário é que a autoridade fiscal poderá recusar-se ao fornecimento de certidão negativa de débitos; e b) na espécie, o simples descumprimento de obrigação acessória (entrega de DCTF e DIPJ) não caracteriza óbice à expedição da CND vindicada.

4. É entendimento deste Tribunal de a mera alegação de descumprimento de obrigação acessória, no caso, entrega de DCTF e DIPJ, não legitima a recusa ao fornecimento de certidão de regularidade fiscal (CND), mormente se não constatada a existência de débito vencido em favor da Fazenda, devidamente constituído. Precedentes: (REsp 831.975/SP, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5/11/2008, REsp 944.744/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 7/8/2008, Edcl No AgRg no Ag 449.559/SC, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24/06/2008, REsp 1.074.307/RS, Desta Relatoria, DJ de 5/3/2009).

5. Embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional acolhidos para afastar a aplicação da Súmula 284 do STF e, na sequência, negar provimento ao recurso especial.

(EDAGRESP 200800499411, BENEDITO GONÇALVES, STJ - RIMEIRA TURMA, DJE DATA:03/12/2009. DTPB:) Grifou-se

TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - CND -
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (DCTF e DIPJ) -
INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO CONSTITUÍDO - SENTENÇA
CONCESSIVA - REMESSA OFICIAL NÃO PROVIDA.

1. A negativa de CND somente tem ambiência em situações em que não constituído o crédito tributário (art. 205 do CTN). A omissão fiscal da impetrante é justa causa para o lançamento ex officio do tributo, nos termos do art. 149, II, do CTN. Indefensável, todavia, a negativa de CND, à míngua de qualquer lançamento.

2. Ausente crédito tributário definitivamente constituído, ilegítima é a recusa da autoridade fiscal em expedir a CND.

3. Remessa Oficial não provida. 4. Peças liberadas pelo Relator, em 29/06/2010, para publicação do acórdão.

(TRF-1 - REOMS: 12066 MG 0012066-83.2006.4.01.3800, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, Data de Julgamento: 29/06/2010, SÉTIMA TURMA, Data de Publicação: e-DJF1 p.270 de 09/07/2010) Grifou-se

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CND.
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. POSSIBILIDADE
DE EXPEDIÇÃO.

1. A ausência de declaração apontada como óbice à expedição da certidão requerida configura-se como descumprimento de obrigação acessória, o que não evidencia a falta de recolhimento de tributo.

2. Nos termos do art. 113 do CTN, o inadimplemento de obrigação acessória faz surgir para o fisco tão-somente o direito de constituir o crédito tributário, sendo ilegítimo o impedimento de expedição de CND ou CPD-EM por esta razão.



3. Para que uma obrigação acessória se torne obrigação principal, é necessário que seja feita a sua conversão mediante constituição do crédito tributário, através de lançamento administrativo.

4. Não tendo havido lançamento, não há débito do contribuinte que impeça a expedição da certidão requerida.

5. Agravo retido de que não se conhece, ante o descumprimento do *caput* do art. 523 do CPC, na forma do disposto no §1º deste mesmo artigo.

6. Apelação e remessa oficial a que se nega provimento.

(TRF-3 – AMS: 24492 SP 0024492-60.2006.4.03.6100, Relatora DESEMBARGADORA FEDERAL CECÍLIA MARCONDES, Data de Julgamento: 05/03/2009, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 2 DATA:17/03/2009 PÁGINA: 252) Grifou-se

TRIBUTÁRIO. CERTIFICADO DE REGULARIDADE FISCAL. AUSÊNCIA DE DCTF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO. EXPEDIÇÃO DE CND. CABIMENTO.

1. Abstraindo-se da legalidade ou não da exclusão da contribuinte do SIMPLES, nessa hipótese, surge ao Fisco o direito de constituir o crédito tributário relativo à penalidade pecuniária correspondente, nos termos do art. 113, § 3º, do CTN.

2. O mero descumprimento de obrigação acessória não desincumbe o Fisco de realizar a formalização do respectivo crédito tributário.3. Inexistindo o lançamento do débito tributário, é ilegítima a recusa ao fornecimento da certidão de regularidade fiscal.

(TRF-4 - AMS: 12834 RS 2006.71.00.012834-5, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 30/05/2007, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 12/06/2007) Grifou-se

TRIBUTÁRIO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA DCTF. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. ARTIGO 205 DO CTN. POSSIBILIDADE.

1. O lançamento constitui o crédito tributário e lhe confere exigibilidade. Antes de materializar-se, inexistente o débito do contribuinte perante o ente tributante e, nesta hipótese, afigura-se cabível a extração da certidão negativa de débito de que trata o art. 205 do CTN.

2. O registro de existência de descumprimento da obrigação acessória de apresentar a DCTF (declaração de débitos e créditos tributários federais) não impede a certificação de regularidade, enquanto não lançada a penalidade pecuniária decorrente de aludido descumprimento. Inteligência do disposto no artigo 113, §§ 2º e 3º, do CTN.3. Remessa oficial desprovida.

(TRF-4 - REO: 5861 PR 2003.70.05.005861-0, Relator: WELLINGTON MENDES DE ALMEIDA, Data de Julgamento: 09/03/2005, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 04/05/2005 PÁGINA: 530) Grifou-se



18. A regra de que o descumprimento de obrigação acessória não é suficiente à negativa de CND ou CPD-EN encontra uma ressalva, concernente à não apresentação de Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social – GFIP, em razão de regramento específico disciplinado no art. 32, inciso IV, §10, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional.

19. Considerando a peculiaridade do dispositivo acima transcrito, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1042585/RJ, em 12/5/2010, também da relatoria do Ministro Luiz Fux e julgado na sistemática do art. 543-C do CPC/73, considerou que a não apresentação de GFIP é causa suficiente à negativa de CND ou CPD-EN ao contribuinte:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ENTREGA DA GFIP (LEI 8.212/91). ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ALEGAÇÃO DE DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES DECLARADOS E OS EFETIVAMENTE RECOLHIDOS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBJETO DE DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE. RECUSA NO FORNECIMENTO DE CND. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO C. STF.

1. A Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97, determina que o descumprimento da obrigação acessória de informar, mensalmente, ao INSS, dados relacionados aos fatos geradores da contribuição previdenciária, é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito (artigo 32, IV e § 10).

2. A Lei 8.212/91, acaso afastada, implicaria violação da Súmula Vinculante 10 do STF: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte." 3. A divergência entre os valores declarados



nas GFIP's 04/2002, 06/2002, 07/2002, 08/2002, 09/2002, 10/2002, 11/2003, 12/2003 e 01/2003 (fls. 121) e os efetivamente recolhidos também impede a concessão da pretendida certidão de regularidade fiscal, porquanto já constituídos os créditos tributários, bastando que sejam encaminhados para a inscrição em dívida ativa.

4. A existência de saldo devedor remanescente, consignada pelo Juízo a quo, faz exsurgir o óbice inserto na Súmula 7/STJ, impedindo o reexame do contexto fático probatório dos autos capaz, eventualmente, de ensejar a reforma do julgado regional.

5. O requisito do prequestionamento é indispensável, por isso que inviável a apreciação, em sede de recurso especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o Tribunal de origem, incidindo, por analogia, o óbice das Súmulas 282 e 356 do STF.

6 In casu, a questão relativa à impenhorabilidade dos bens da recorrente, viabilizando a expedição de certidão de regularidade fiscal não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido, nem sequer foram opostos embargos declaratórios com a finalidade de prequestiona-la, razão pela qual impõe-se óbice intransponível ao conhecimento do recurso nesse ponto.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1042585/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010) Grifou-se

20. Por oportuno, ressalta-se o posicionamento divergente do STJ no REsp nº 944744⁷, julgado em 23/11/2010, que não implica revisão da tese, já que a jurisprudência daquela corte vem aplicando reiteradamente o posicionamento do REsp nº 1042585/RJ aos casos de não apresentação de GFIP (AgRg no REsp 1539733/RS, AgRg no REsp 1452786/PR, AgRg no REsp 1252945/PE, AgRg nos Edcl no AgRg no REsp 1253941/RJ e REsp 1236805/CE).

21. A situação acima retratada é específica para a GFIP e não substitui a regra geral deduzida dos Recursos Especiais nº 1123557/RS e 1143094/SP, apenas complementando-a.

⁷ No citado julgado, proferido após o REsp 1042585/RJ, o STJ entendeu que em casos de não apresentação de GFIP também seria necessário lançamento complementar:

“6. De acordo com o aludido decisor, o acontecimento do mundo social descrito na norma jurídica só se torna fato jurídico quando vertido em linguagem competente (linguagem das provas, prescrita pelo direito positivo, apta a constituir o fato jurídico). Assim, ausente a prova jurídica do fato (auto de infração jurisdicizando o inadimplemento do dever instrumental, constituindo o contribuinte em mora com o Fisco), não há que se falar em incidência da norma jurídica (que impede a expedição de certidão de regularidade fiscal).

(...)

9. Ademais, o artigo 32-A, da Lei 8.212/91, enumera as multas a que será sujeito o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV, do artigo 32, no prazo fixado, o que corrobora a exegese da necessidade de auto de infração constituindo o contribuinte em mora por descumprimento da obrigação acessória para que se dê a incidência da norma que restringe a expedição de certidão de regularidade fiscal.”



Poderíamos, assim, traçar as seguintes conclusões a partir da leitura conjunta dos Recursos Especiais nº 1123557/RS, 1143094/SP e 1042585/RJ:

- a) a apresentação de declaração pelo contribuinte é suficiente à constituição do crédito tributário, autorizando a negativa de CND ou CPD-EN àquele que declara e não paga ou paga a menor;
- b) não apresentada declaração, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil proceder ao lançamento de ofício (do tributo e da multa);
- c) a não apresentação de declaração (ou o descumprimento de qualquer outra obrigação acessória) não é obstáculo, por si só, à emissão de CND ou CPD-EN em favor do contribuinte; e
- d) tratando-se de GFIP, aplica-se a regra excepcional do art. 32, inciso IV, §10, da Lei nº 8.212, de 1991, a autorizar a negativa de CND ou CPD-EM, em caso de não apresentação da declaração.

22. Ocorre que a conclusão constante do item “c” não constitui a *ratio decidendi* dos citados acórdãos, uma vez que tratada em *obiter dictum*. Nesse contexto, apesar de sinalizar o posicionamento daquela corte sobre o tema, não tem o condão de produzir efeitos obrigatórios para a RFB, nos termos do art. 19, inciso V, da Lei nº 10.522, de 2002.

23. Em sendo assim, não há vinculação da Receita Federal do Brasil ao disposto em *obiter dictum* nos Recursos Especiais 1123557/RS e 1143094/SP, a justificar a alteração, com base tão-somente na jurisprudência do STJ, do disposto no art. 4º, inciso I, da Portaria RFB/PGFN nº 1751, de 2014.

24. Tal fato cria uma discrepância indesejada entre a atuação da RFB e PGFN, já que os Procuradores da Fazenda Nacional estão dispensados de contestar e recorrer da matéria por força da súmula nº 18 da AGU.

25. Nesse contexto, parece-nos que a matéria merece ser analisada pela Coordenação-Geral da Assuntos Tributários – CAT, que, no âmbito de suas atribuições, melhor poderá verificar a legalidade do art. 4º, inciso I, da Portaria RFB/PGFN nº 1751, de 2014, manifestando-se especificamente a respeito da possibilidade de negativa de CND ou CPD-EN



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

em razão do mero descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte, tratando, inclusive, da peculiaridade da GFIP.

III

26. Feitas as considerações acima, sugere-se a remessa do presente expediente à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, através da respectiva Adjuntoria, assim como a divulgação da presente nota à carreira de Procurador da Fazenda Nacional e à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

27. É a manifestação.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 19 de outubro de 2016.

ANDREIA MACHADO CUNHA
Procuradora da Fazenda Nacional

Registro nº 00350860/2016



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

DESPACHO PGFN/CRJ/ S/N /2016

Documento: Registro nº 350860/2016

Interessado: PGFN/CRJ

SIGILO - Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII

Descumprimento de obrigação acessória e negativa de CND ou CPD-EN.

Súmula 18 da AGU. Recursos Especiais nº 1123557/RS, 1143094/SP e 1042585/RJ submetidos à sistemática do artigo 543-C do CPC/73.

Necessidade de manifestação da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT.

Trata-se da NOTA PGFN/CRJ/Nº 1013/2016, da lavra da Procuradora ANDREIA MACHADO CUNHA, com a qual manifesto minha concordância.

À Consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 21 de outubro de 2016.

FILIPPE AGUIAR DE BARROS
Coordenador-Geral da Representação Judicial
da Fazenda Nacional Substituto

Aprovo. Encaminhe-se o presente expediente à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários-CAT, através da respectiva Adjuntoria, e à Secretaria da Receita Federal do Brasil e divulgue-se à carreira.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 21 de outubro de 2016.

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário