



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

PARECER PGFN/CAT/Nº 136/2018

Parecer público. Ausência de hipóteses que justifiquem sigilo. LAI – Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Decreto nº 7.724, de 2012.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PARCELAMENTOS. DECLARAÇÕES E GUIAS – DCOMP / DCTF / DARF / DIPJ. MULTAS.

Multa isolada. Art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991. Natureza jurídica. Penalidade por ilícito tributário. Declaração falsa. Dever jurídico de declarar corretamente os créditos de contribuições sociais para fins de restituição ou compensação. Obrigação acessória prevista no interesse da arrecadação e fiscalização das contribuições previdenciárias das alíneas *a, b e c* do parágrafo único do art. 11, da Lei nº 8.212, de 1991.

I

A Coordenação-Geral de Dívida Ativa da União (CDA/PGFN) encaminhou a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGFN), por intermédio do Memorando nº 002466/2017, a NOTA PGFN/CDA Nº 717/2017 no bojo da qual suscita manifestação sobre a natureza jurídica da multa isolada do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991.

2. A CDA explica na NOTA PGFN/CDA Nº 717/2017 a origem da dúvida, valendo a pena transcrever o seguinte trecho:

“5. A MPv nº 778, de 2017, autorizou o parcelamento, em 200 (duzentas parcelas), de débitos junto à RFB e à PGFN de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas, relativos às contribuições sociais de que cuidam as alíneas “a” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, inclusive os decorrentes de obrigações acessórias, vencidos até 30 de abril de 2017, e os de contribuições incidentes sobre o décimo terceiro salário, constituídos ou não em Dívida Ativa da União, ainda que em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior não integralmente quitado.

[...]

7. A MPv 778, de 2017, foi regulamentada, no âmbito da RFB, pela IN RFB nº 1710, de 2017, e, no âmbito da PGFN, pela Portaria PGFN nº 654, de 2017.

8. A IN RFB nº 1710, de 2017, ao explicitar a abrangência do objeto do parcelamento, restringiu a possibilidade de inclusão no acordo de débitos provenientes da multa isolada descrita no art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, qual seja, multa infligida em decorrência de falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo ao pleitear restituição ou compensação de valores pagos ou recolhidos indevidamente.

[...]

9. Por sua vez, a Portaria PGFN nº 685, de 2017, não estabeleceu restrições à inclusão de multas isoladas no parcelamento.

[...]

11. Tendo a regra geral da MPv nº 778, de 2017, somente autorizado o parcelamento de (a) contribuições sociais de que cuidam as alíneas “a” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, e de (b) obrigações acessórias relativas a tais contribuições, ao permitir sua redução (art. 2º, II, a), as multas fundamentadas no art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991, por não se tratarem de contribuições sociais propriamente ditas, somente poderão ser parceladas se corresponderem a créditos derivados de obrigações acessórias relativas às contribuições sociais alíneas “a” e “c” da Lei nº 8.212, de 1991. Em sendo créditos derivados de obrigações acessórias desvinculadas das contribuições sociais referidas, deverão ter sua inclusão no parcelamento vedada, tal qual prescrito pela IN RFB nº 1710, de 2017.

[...]

13. Resta saber, então, se a multa isolada do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991, amolda-se à categoria de créditos derivados de “obrigações acessórias” referentes às contribuições sociais das alíneas “a” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, ou se se trata de crédito atinente a obrigação acessória estranha às contribuições sociais cujo parcelamento foi autorizado.”



3. Há de se ressaltar que a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários tem responsabilidade pela análise de aspectos de direito tributário, que guardem pertinência com as matérias de sua competência regimental, nos termos dos artigos 22 e seguintes do Regimento Interno da PGFN, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014¹.
4. Destaca-se que o ponto central de dúvida envolve análise de aspectos de direito tributário, vez que diz respeito ao enquadramento jurídico da multa isolada infligida em face da apresentação de declaração falsa por sujeito passivo ao pleitear restituição ou compensação de valores pagos ou recolhidos indevidamente, nos termos do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991, analisando especialmente sua correlação com as obrigações acessórias referentes às contribuições sociais do art. 11, parágrafo único, da Lei nº 8.212, de 1991.
5. É o breve relatório. Passa-se à análise jurídica da matéria, nos termos dos artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

II

6. Como dito, a consulta trata sobre o art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991, cuja dicção transcreve-se:

“Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.”

7. Na hipótese *sub examine*, a exegese do texto normativo permite extrair a prescrição normativa consistente na proibição da conduta de prestar declaração falsa no

¹ Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria MF Nº36, de 24 de janeiro de 2014: “Art. 23. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários compete coordenar o exame e a apreciação das matérias jurídicas pertinentes a assuntos tributários, aduaneiros e à dívida ativa no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

intuito de ser restituído ou obter compensação de valores pagos ou recolhidos indevidamente a título de contribuições sociais. Contudo, sabe-se que “toda norma de conduta se desdobra em duas outras que se conjugam e se complementam. Há, com outras palavras, a conjugação de duas proposições hipotéticas que se integram numa só; e também há em ambas a articulação lógica de dois elementos, ou seja, uma hipótese e uma consequência”². Uma delas enuncia um dever, impõe uma conduta; enquanto a outra, prevê uma sanção como consequência para a violação do dever.

8. No caso específico do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991, verifica-se que não traz expressamente a conduta exigida, mas, de forma implícita, a ser inferida por raciocínio. Interpretando-se o texto, deduz-se que a conduta exigida pela legislação tributária através da norma em comento é a de declarar corretamente os créditos de contribuições sociais para fins de restituição ou compensação. Esse o dever jurídico – “ato que, não cumprido, perfaz o antecedente de uma sanção”³ - que se extrai da proibição contida no art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991.

9. Por outro lado, também se infere do comando legal que a situação descrita como causa para aplicação da multa pela autoridade tributária é integralmente autônoma e desvinculada de qualquer tributo específico. Basta que o sujeito pratique o comportamento nele vedado para que dê causa à constituição da multa por lançamento de ofício, não tendo qualquer importância para esse efeito a apuração de crédito tributário a ser pago pelo sujeito passivo que prestou a declaração ao Fisco.

10. É essa particularidade que, segundo a classificação tradicional consagrada pela doutrina, permite qualificá-la no grupo das multas tributárias ditas “isoladas”. A propósito, esta Coordenação de Assuntos Tributários já teve a oportunidade de esclarecer, no Parecer PGFN/CAT nº 984/2010, que o caráter isolado dessas multas diz respeito a sua hipótese de incidência ser autônoma e desvinculada de tributo, de modo que a sua exigibilidade e lançamento independem de qualquer outra obrigação principal.

11. Dita conclusão também tem respaldo na lição de Leandro Paulsen, o qual define as multas isoladas como sendo aquelas que “são aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias ou por outras infrações que independem de ser ou não devido

² BETIOLI, Antônio Bento. Introdução ao direito: lições de propedêutica jurídica tridimensional. 11ª Ed. Rev. Atual. São Paulo: Saraiva, 2011, pg. 178.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pg. 288.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

determinado tributo”⁴. Seguindo esse conceito, haveria, então, duas categorias de multas isoladas, as que decorrem (a) do descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação no interesse de determinado tributo ou (b) do descumprimento de outras obrigações acessórias sem relação com qualquer tributo. De qualquer forma, a despeito da subdivisão que propõe, remanesce um ponto comum entre as multas isoladas que é o fato de serem sanções pelo descumprimento de obrigações acessórias, que consubstanciam um dever jurídico (fazer, não fazer ou tolerar) imposto no interesse da Administração Tributária.

12. Referido entendimento também encontra escora na jurisprudência pátria, v.g. os seguintes acórdãos:

“EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA JURÍDICA. MULTA ISOLADA.

1. A multa isolada diz respeito à não observância de obrigação tributária acessória, podendo ser aplicada independentemente de uma dívida fiscal.

[...]

(TRF4, AC 5027731-62.2014.4.04.7107, SEGUNDA TURMA, Relator SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, juntado aos autos em 18/09/2017)”

“TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. LEI 12.810/13. MULTA ISOLADA. INCLUSÃO. POSSIBILIDADE.

[...]

3. Deve-se averiguar a natureza da multa isolada. Esta decorre da inobservância de obrigação acessória, convertendo-se em obrigação principal (CTN, art. 113, § 3º), de modo que segue a natureza jurídica do tributo.

[...]

5. Agravo de instrumento improvido.

(TRF 3ª Região, PRIMEIRA TURMA, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 534653 - 0015794-51.2014.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ STEFANINI, julgado em 25/11/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:03/12/2014)” (grifei)

13. Considerando que as multas isoladas têm por hipótese de incidência o descumprimento de uma obrigação acessória, é certo dizer que a multa isolada aplicada pela infração à norma do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991 está relacionada ao descumprimento do dever jurídico que dela se extraí, o de declarar corretamente os créditos

⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. pg. 223.



tributários para fins de restituição ou compensação. Nessa ordem de ideias, custa afirmar ser irrelevante, para fins de análise da natureza jurídica dessa multa, discutir se fornecer declaração de compensação é uma faculdade do sujeito passivo, sendo ou não uma obrigação acessória. Isso porque essa penalidade não objetiva punir o comportamento de deixar de entregar a declaração de compensação (situação em que seria relevante discutir sobre a faculdade do exercício desse direito), mas sim a conduta infringente do dever jurídico de declarar corretamente os créditos de contribuições sociais para fins de restituição ou compensação.

14. Nada obstante o conceito de multa isolada cunhado pela doutrina e os precedentes colacionados já lançarem alguma luz sobre a controvérsia da natureza jurídica da multa isolada do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991, tem-se que o mesmo raciocínio pode ser reafirmado a partir da análise das relações jurídicas que se originam da incidência das normas tributárias e pela interpretação sistemática da forma que o Código Tributário Nacional estruturou as obrigações tributárias *lato sensu*. Senão vejamos.

15. Não é novidade alguma dizer que os enunciados normativos prescritos na legislação tributária, são guiados pelo objetivo central de propiciar a arrecadação de tributos. São estabelecidas, assim, distintas relações jurídicas, que, de acordo com abalizada doutrina⁵, podem ser resumidas em três espécies: (a) obrigação com natureza contributiva, que encontra suporte no dever fundamental de pagar tributos (diz respeito às obrigações principais), (b) obrigação com natureza de colaboração, calcadas no dever de colaboração de qualquer pessoa com a Administração Tributária (relaciona-se com as obrigações acessórias) e (c) “relações de natureza punitiva (ou sancionadora), que têm como pressuposto de fato o cometimento de infrações à legislação tributária”, tanto pelo descumprimento de obrigações contributivas (pagar tributos), como de colaboração com a Administração Tributária, de que é exemplo o descumprimento de obrigação acessória. Essas últimas, por natureza, estão relacionadas ao cometimento de infrações à legislação tributária, cuja resposta é dada pelo próprio ordenamento, através da imposição de sanções, dentre as quais a mais corrente é a pecuniária, a multa.

16. Com base nesse raciocínio é que Paulo de Barros Carvalho conclui que, “tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir da não prestação do tributo (da

⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. pgs. 187 e 188.



importância pecuniária), ou do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais”⁶. Logo, se a relação jurídica de natureza punitiva que decorre do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991 não diz respeito ao descumprimento do dever de pagar prestação pecuniária (obrigação principal), fatalmente, por lógica de exclusão, é sanção imposta pelo descumprimento de uma obrigação acessória, isto é, pela prática de conduta infringente de um dever jurídico instrumental.

17. Idêntica conclusão dimana da interpretação sistemática do Sistema Tributário Nacional tendo por escopo o tratamento conferido pelo Código Tributário Nacional às obrigações tributárias, estruturando-as em obrigação tributária *stricto sensu* (obrigação tributária principal), como também no conjunto de deveres instrumentais ou formais (positivos ou negativos) que a viabilizam (obrigação tributária acessória). É o que se depreende do art. 113 do CTN:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

18. O critério classificatório adotado pelo Código é o objeto da obrigação tributária, como bem se extrai da redação do art. 113. Sobre o assunto, segue a lição de Hugo de Brito Machado:

“A obrigação principal, no dizer do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º). Tem sempre conteúdo patrimonial. Já a obrigação acessória, segundo o CTN, decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, §2º)”⁷.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pgs. 281 e 282.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2010. pg. 129.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

19. Especificamente quanto às obrigações acessórias, estas “objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar submetido”⁸. Em poucas palavras, são condutas (positivas ou negativas) exigidas pela legislação tributária com a finalidade de fornecer à Administração Tributária os meios necessários a consecução de sua atividade fiscalizatória e ao bom funcionamento do sistema arrecadatório.

20. Não é por outra razão que o professor Paulo de Barros Carvalho prefere utilizar o termo “deveres instrumentais ou formais”. A propósito, esclarece:

“Ladeando a obrigação tributária, que realiza os anseios do Estado, enquanto entidade tributante, dispõe a ordem jurídica sobre comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes num fazer ou não fazer, que não se explicam em si mesmos, preordenados que estão a facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo.

[...] São liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas.

[...]

Esses deveres são, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária”⁹.

21. Toda essa análise a respeito do que se compreende por obrigações acessórias só confirma que o dever de declarar corretamente os créditos de contribuições sociais para fins de restituição ou compensação que se extrai do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991 constitui obrigação acessória, porquanto se refira a um “fazer” exigido pelo ente tributante tendo como

⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. pg. 167.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pgs. 281 e 282.



base a legitimidade decorrente do interesse público na arrecadação e na fiscalização de tributos. Por certo, é inequívoco o interesse da fiscalização tributária que os dados fornecidos na declaração prestada para fins de restituição ou compensação sejam legítimos e corretos, de forma a facilitar sua apreciação pela autoridade competente e, conseqüentemente, tornar a máquina fiscal mais eficiente pela redução dos custos e por permitir que os serviços sejam prestados com celeridade, presteza e rendimento funcional.

22. Mas não é só. O Código Tributário Nacional após classificar as obrigações tributárias a partir de seu objeto em principais e acessórias (art. 113), definiu as hipóteses de incidência de tais obrigações nos seguintes termos:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

23. Pelo que se vê, a técnica de que se serviu o legislador para traçar a hipótese de incidência da obrigação tributária principal e da acessória é claramente distinta. Enquanto para a primeira (obrigação tributária principal), optou por esclarecer quais seriam as situações jurídicas que, uma vez perfectibilizadas no plano dos fatos, configuram obrigação tributária principal; para a segunda (obrigação tributária acessória) preferiu o caráter subsidiário, estabelecendo como hipótese de incidência toda e qualquer ação ou omissão que, exigida pela legislação tributária, não caracterize obrigação tributária principal.

24. A respeito do assunto, são precisas as palavras do professor Luciano Amaro na seguinte passagem de sua obra:

“[...] diante da ‘necessidade’ de classificar – que é outra das exageradas preocupações formais do Código -, as obrigações tributárias (gênero com o qual o diploma pretendeu abranger todos os deveres legais dos destinatários das normas tributárias, até mesmo o dever de satisfazer a exigência de multa por infração à lei!) foram segregadas nos dois referidos grupos: a) principais, compreendendo os deveres legais que tenham por objeto o pagamento de tributo (prestação pecuniária de natureza não sancionatória) e o pagamento de penalidade pecuniária (que, como se sabe, é sanção e não tributo); e b) acessórias, que abrangem os demais deveres estabelecidos nas leis tributárias, que não tenham conteúdo pecuniário.

[...]



O conceito de fato gerador da obrigação acessória é dado por exclusão: toda situação que dê origem a um dever que não tenha por objeto uma prestação pecuniária (tributo ou penalidade), por exemplo, a situação que faz surgir o dever de escriturar livros, de imitar notas fiscais etc. ou seja, se o ato que a legislação impõe, à vista de certa situação, não é recolher uma quantia em dinheiro, ou se a lei impõe uma omissão, trata-se de fato gerador de obrigação acessória”.¹⁰

25. Com efeito, se o legislador (bem ou mal) decidiu por limitar as prescrições normativas em matéria tributária em duas categorias (principal ou acessória), cabe ao intérprete do texto normativo tributário tão somente dizer em qual delas se amolda a situação sob análise. O Código não deixa espaço para classificar tal ou qual prescrição normativa prevista na legislação tributária em uma terceira categoria. Isso por causa do alcance da hipótese de incidência das obrigações tributárias acessórias, na redação do citado art. 115, à qual se subsume “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

26. Jungido que está o intérprete à classificação legal das obrigações tributárias *lato sensu* nessas duas categorias, a obrigação de declarar corretamente os créditos de contribuições sociais para fins de compensação (dever jurídico que, descumprido, dá causa à multa isolada do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991) só pode ser entendida como hipótese de incidência de uma obrigação tributária acessória.

27. Do âmbito jurisprudencial, corroborando essa linha de entendimento, traz-se à baila precedente recentemente proferido pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região, veja-se:

“TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR. CONVERSÃO EM AÇÃO ORDINÁRIA. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE. PERDA PARCIAL DO OBJETO. INOCORRÊNCIA. MULTA ISOLADA. FRAUDE DOLOSA. ART. 89, PARÁGRAFO 10 da Lei nº 8.212/92. PEDIDO DE INCLUSÃO EM PARCELAMENTO. LEI Nº 12.810/13. CABIMENTO.

[...]

6. O pleito da parte credora consiste no indeferimento do parcelamento em relação ao débito enfeixado no DEBCAD nº 37.193.587-3, no caso, desmembrado para o DEBCAD nº 37.435.294-

¹⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. pgs. 171 e 172.



1, por se tratar de multa isolada, com fulcro no art. 89, parágrafo 10 da Lei nº 8.212/92, que reputa fraudulenta em decorrência de informação de compensação, prestada pelo sujeito passivo, sem a devida comprovação da origem dos créditos, o que, segundo as razões recursais, impedem o benefício do parcelamento.

[...]

8. Ademais, **o débito a que se recusa o parcelamento, multa isolada, decorre de inobservância de obrigação acessória que se converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, ex-vido artigo 113, parágrafo 3º, do Código Tributário Nacional.**

9. "A obrigação acessória, quando inobservada, nos termos do arts. 113, parágrafos 2º e 3º e 115 do CTN, torna-se obrigação principal, em relação à multa pecuniária, seguindo a natureza jurídica dos tributos e sujeita aos mesmos dispositivos aplicáveis. (...) 4. As multas aplicadas pela Receita Federal do Brasil, decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, detém caráter tributário e são incluídas nos programas de parcelamentos de débitos fiscais. Inteligência dos arts. 113, parágrafos 2º e 3º e 115 do CTN." (STJ. REsp 837949/RS, min. Luiz Fux, julgado em 28 de abril de 2009, publicado em 27 de maio de 2009).

10. Apelação improvida.

(PROCESSO: 08000379820154058404, AC/RN, DESEMBARGADOR FEDERAL LEONARDO CARVALHO, 2ª Turma, JULGAMENTO: 31/08/2017)" (grifei)

28. Por outro ponto de vista, malgrado tenha se firmado a irrelevância para a controvérsia tratada nesta consulta de se averiguar se a declaração de compensação constitui uma faculdade a cargo do contribuinte, sendo ou não obrigação acessória¹¹, convém sedimentar, à guisa de esclarecimento, ser improcedente a tese de que a declaração fornecida para fins de compensação é facultativa. Bem pensado, não é a entrega da declaração, em si, que é facultativa, mas sim o requerimento de compensação que por meio dela o sujeito passivo transmite ao Fisco.

29. Na realidade, porquanto distintas, é preciso separar as duas situações: a primeira, diz respeito à compensação, instituto de direito material tributário que importa na extinção do crédito tributário compensado, sob condição resolutória de posterior

¹¹ Pela natureza jurídica de obrigação acessória da DCOMP, vide: MARTINS, Iágaro Jung. Obrigações Acessórias: livros e declarações. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006. Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

homologação, e que, de acordo com o art. 170 do CTN¹², só pode ser autorizada mediante lei, e, mesmo assim, sob as condições e garantias que forem estipuladas, ou cuja estipulação em cada caso a lei atribuir à autoridade administrativa; a segunda é a entrega da declaração de compensação, ato jurídico exigido previamente ao pedido de compensação pela Administração Tributária no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

30. O direito à compensação tributária, preenchidas as condições legalmente fixadas, pode ser requerido pelo contribuinte que porventura tenha crédito em face da Fazenda Pública. Como tal, pode ou não ser exercido, dependendo exclusivamente da manifestação válida de vontade do seu titular. É facultativo, pois.

31. Todavia, logo seja de interesse do credor fazendário exercer o seu direito de promover o encontro de contas, a legislação tributária não lhe dá outra alternativa a não ser entregar declaração específica como condição para o exercício de seu direito (PER/DCOMP), a teor dos arts. 7º e 65, da IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. Cuida-se, portanto, de uma obrigação acessória, enquanto exigência de um dever fazer no interesse da fiscalização e da arrecadação de tributos.

32. É equívoco, à luz dessas premissas, afirmar que a entrega da declaração para fins de compensação não é obrigação acessória por ser facultado ao contribuinte requerer ou não o encontro de contas. Explica-se melhor.

33. De efeito, o exame acerca da existência de um dever jurídico (fazer ou não fazer) estabelecido no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos (obrigação acessória) não pode ter por perspectiva de análise o conjunto indiscriminado de todos os contribuintes. É necessário perquirir a configuração dessa obrigatoriedade em face daqueles que, segundo o critério escolhido pela legislação tributária, estão impelidos a proceder ou se abster de determinada forma.

34. Tanto é assim que, a título de exemplo, nem toda e qualquer pessoa está obrigada a apresentar anualmente a declaração referente ao ITR – Imposto Territorial Rural (DITR). Contudo, para aqueles que se enquadram no critério definido pela lei (ser proprietário

¹² Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.



de propriedade rural), subsiste a imposição de fornecer a declaração ao Fisco, constituindo o dever jurídico uma obrigação acessória. O mesmo se diga quanto à necessidade de inscrição em cadastros de contribuintes, tal qual o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e congêneres¹³.

35. Na mesma medida, a análise quanto à natureza da conduta de entregar declaração de compensação não pode ter como perspectiva todos aqueles que, em tese, podem requerer o encontro de contas, já que, a princípio, qualquer um o pode fazer como manifestação do direito constitucional de petição. Mas sim os que de fato pretendem obter o abatimento de débitos em face dos créditos líquidos e certos que possuem em face da Fazenda Pública. Para esses, como bem esclarecido, não há qualquer faculdade, a legislação tributária impõe a entrega de uma declaração específica (PER/DCOMP).

36. Tal constatação fica ainda mais clara quando se identifica que a entrega da declaração para fins de compensação, por si só, não traduz essencialmente um interesse do sujeito passivo que possui direito creditório em face da Fazenda Pública. Seu interesse, a bem da verdade, é dar ensejo ao ajuste de contas pela compensação, sendo irrelevante se isso se dará por mero requerimento, despido de maiores formalidades, ou por declaração eletrônica, acompanhada da documentação comprobatória exigida.

37. Conclui-se, a partir desse ângulo, que a quem de fato interessa a formalização do procedimento de compensação através da entrega de uma declaração específica é à Administração Tributária, que a impôs com base no poder de que dispõe para instituir obrigações, aos contribuintes, que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem guarnecer o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos, forte na legitimidade decorrente do interesse público na arrecadação e na fiscalização de tributos (artigo 113, do CTN)¹⁴.

38. Essa obrigação tributária de natureza acessória está dentro do âmbito de conformação deferido pelo legislador no art. 16 da Lei nº 9.779, de 2003¹⁵, bem como no art.

¹³ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, pg. 1.632.

¹⁴ AgRg no Ag 1138833/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 06/10/2009

¹⁵ Art. 16 da Lei nº 9.779, de 2003. “Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

170 do CTN, ao prever que a compensação em direito tributário, diferentemente do que ocorre na seara civil, está condicionada ao atendimento das condições e garantias dispostas em lei, de modo que "... o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar. Fora disso, quando a lei o permite, se aceitar as condições específicas que a autoridade investida de poder discricionário, nos limites legais, para fixá-las, estipular, julgando da conveniência e da oportunidade de aceitar ou recusar o encontro dos débitos"¹⁶.

39. Sobreleva destacar, nesse contexto, a relevância da imposição de condições desse jaez para o exercício do direito de compensação, na medida em que, como destacado no Parecer PGFN nº 1.240/2011, elas são previstas na legislação tributária "não só com a finalidade de verificar se os créditos de que um contribuinte se diz titular são líquidos e certos e aptos a liquidar os respectivos débitos, mas também com o desejável objetivo de controlar os créditos tributários extintos por compensação, impedindo a dispensa dos referidos créditos tributários fora dos casos admitidos em lei". Daí que se extrai o dever jurídico de informar os débitos, assim como os créditos e sua origem, permitindo ao fisco verificar a exatidão acerca das informações prestadas.

40. Nesse sentido, são esclarecedoras as palavras de Iágaro Jung Martins, veja-se:

"...para que a Administração Tributária exerça a competência de arrecadar tributos é necessária a instituição de mecanismos de controle das atividades exercidas pelos diversos contribuintes. Tais mecanismos objetivam permitir à Administração Tributária, sem a necessidade de instauração de procedimento administrativo para o lançamento de ofício, colher informações do sujeito passivo ou de terceiros. O tratamento inteligente e informatizado dessa grande massa de dados que são obtidos a partir das declarações entregues à Receita Federal é elemento fundamental ao exercício da competência tributária, ao passo que desempenha importante papel como mecanismo garantidor do cumprimento da obrigação principal, a partir do aumento do sentimento de risco por parte dos contribuintes e responsáveis".¹⁷

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2000, pág. 898.

¹⁷ MARTINS, Iágaro Jung. Obrigações Acessórias: livros e declarações. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006. Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1.



41. Definido que a multa isolada do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991 decorre do descumprimento de uma obrigação acessória, cabe analisar se tal dever imposto pela legislação tributária está ou não correlacionado às contribuições sociais do art. 11, parágrafo único, da Lei nº 8.212, de 1991. Há que se perquirir, então, se há referibilidade entre a obrigação acessória cuja infração é reprimida com a citada multa isolada e o interesse na arrecadação e fiscalização das contribuições sociais referidas no *caput* do mencionado art. 89.

42. Já foi explicitado anteriormente que as obrigações acessórias são, em verdade, instrumentos de que se vale a Administração Tributária para permitir a arrecadação de tributos, objetivo último das normas tributárias em geral. No caso específico, a multa isolada prevista no art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991 está relacionada à obrigação acessória de declarar corretamente os créditos para fins de restituição ou compensação, conduta que é exigida no interesse da fiscalização e da arrecadação de tributos no procedimento de restituição ou compensação tributária.

43. Sucede que, em relação a multa isolada de que trata o art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991, subsiste a particularidade de ser prevista no texto normativo que cuida dos pedidos de restituição e compensação dos valores pagos ou recolhidos indevidamente a título das contribuições sociais das alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991.

44. Com efeito, o regime geral do requerimento de restituição ou compensação quanto aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil é o do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a seguinte redação:

“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. [...]”

45. Entretanto, esse regime de restituição e compensação não é extensível às contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, que continuam regidas por disciplina normativa própria constante da mesma Lei (art. 89), por força do art. 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457, de 2007, veja-se:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

“Art. 26. O valor correspondente à compensação de débitos relativos às contribuições de que trata o art. 2º desta Lei será repassado ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social no máximo 2 (dois) dias úteis após a data em que ela for promovida de ofício ou em que for deferido o respectivo requerimento.

Parágrafo único. O disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não se aplica às contribuições sociais a que se refere o art. 2º desta Lei”.

46. Cotejando os dispositivos, forçosamente se conclui que subsistem dois procedimentos de restituição e compensação em matéria tributária, o das contribuições sociais das alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, disciplinado pelo art. 89 da mesma Lei, e o dos demais tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, regido pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

47. Partindo dessa análise, tendo em vista que a multa isolada do art. 89, §10, da Lei nº 8.212, de 1991 está inserta na disciplina normativa do procedimento de restituição e compensação das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11, da Lei nº 8.212, de 1991, cumpre arrematar que a penalidade aplicada por infração ao art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991 configura penalidade cuja hipótese de incidência é o descumprimento de uma obrigação acessória prevista no interesse da arrecadação e fiscalização das contribuições previdenciárias de que cuida o seu *caput*, as previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11, da Lei nº 8.212, de 1991, estando a elas relacionada, portanto. Tanto que há previsão de multa congênere na Lei 9.430, de 1996 para a hipótese de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo ao pleitear restituição ou compensação de valores pagos ou recolhidos indevidamente (art. 44, §1º).

48. Registre-se, por fim, que os débitos decorrentes de autos de infração lavrados por conta do descumprimento à proibição do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991 são geridos administrativamente pela Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional através do sistema de dados denominado PLENUS, exclusivo para as contribuições previdenciárias. Demais disso, do ponto de vista prático, à luz do art. 27 da Lei nº 8.212, de 1991, verifica-se que o produto da arrecadação dessas multas é destinado, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social (art. 167, XI, da Constituição Federal), o que só se justifica se a multa isolada tiver por hipótese de incidência alguma obrigação acessória atrelada às contribuições sociais. No caso específico,



verifica-se que são as previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11, da Lei nº 8.212, de 1991.

III

49. Por todo o exposto, conclui-se que a natureza jurídica da multa isolada cominada por infração à norma do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991 é de penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar corretamente os créditos de contribuições sociais para fins de restituição ou compensação, prevista no interesse da arrecadação e fiscalização das contribuições sociais das alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11, da Lei nº 8.212, de 1991.


Submeto à apreciação superior¹⁸.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 09 de abril de 2018.


SEVERINO WENDELL PEREIRA CAMPOS
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária, com sugestão de envio à CDA/PGFN, por intermédio de seu Adjunto, em resposta à consulta formulada.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 25 de abril de 2018.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

¹⁸ Indexação por Matéria – Lista Consultas. 5.5.2 Descumprimento de obrigações acessórias / 6.2.3 Parcelamentos / 7.9 Declarações e guias – DCOMP / DCTF / DARF / DIPJ / 22.1 Multas.
Texto chave: Natureza jurídica da multa isolada do art. 89, § 10, da Lei nº 8.212, de 1991 de penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar corretamente os créditos de contribuições sociais para fins de restituição ou compensação.



DESPACHO

Processo nº 10951.102159/2018-18

APROVO o Parecer PGFN/CAT n. 136/2018 (SEI n. 0590114).

Encaminhe-se à CDA/PGFN por intermédio do Exmo. Sr. Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, cf. sugerido pela Ilma. Sr. Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários.

Brasília, 30 de abril de 2018.

Documento assinado eletronicamente

JOSÉ LEVI MELLO DO AMARAL JÚNIOR

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária



Documento assinado eletronicamente por **Jose Levi Mello do Amaral Junior**, **Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 30/04/2018, às 19:15, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0604995** e o código CRC **90899F1A**.