



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11845.000126/2010-49
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-009.095 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de novembro de 2020
Recorrente MARIA TEREZA SANTOS DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO DE FUNDAMENTAÇÃO VINCULADA. NÃO CABIMENTO FORA DAS HIPÓTESES TAXATIVAMENTE PREVISTAS EM LEI.

Os Embargos de Declaração se trata de recurso de fundamentação vinculada, isto é, somente pode ser interposto nos casos taxativamente previstos em lei, de modo que o recurso não é cabível se a situação concreta não se encaixar nas hipóteses descritas no art. 1022 do CPC/2015 (art. 535 do antigo CPC /73) e no art. 65 do RICARF vigente (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/15).

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. EXCEPCIONALIDADE. CONSEQUÊNCIA DO PROVIMENTO DO RECURSO E DA CORREÇÃO DO VÍCIO DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E/OU OBSCURIDADE.

Os embargos de declaração podem ter, excepcionalmente, caráter infringente, quando utilizados para correção de erro material, suprimimento de omissão ou extirpação de contradição e/ou obscuridade. A infringência do julgado pode ser apenas a consequência do provimento dos embargos de declaração, mas não o seu pedido principal. Nesse sentido é o entendimento da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça.

ESPONTANEIDADE. PAGAMENTO. APRESENTAÇÃO DE GPS.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e correlatos às infrações evidenciadas e configuradas no lançamento fiscal.

A Guia de Recolhimento da Previdência Social - GPS, apresentada pela contribuinte, que confirme o seu adimplemento parcial, deve ser apropriada no lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para anular o acórdão recorrido (Acórdão nº 03-54.317) e restabelecer o Acórdão nº 03.46.356, determinando-se à Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, responsável pelo cumprimento do julgado, que proceda à apropriação da Guia de Recolhimento da Previdência Social (GPS) de fls. 33, da maneira que entender mais adequada, inclusive mediante alocação manual dos respectivos valores, se for necessário, dadas as dificuldades técnicas e normativas relatadas. Vencido o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que negou provimento ao recurso, porém, reconheceu o direito à restituição ou compensação do valor recolhido, caso a sua apropriação no crédito lançado não fosse possível. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcio Augusto Sekeff Sallem.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregorio Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Luis Henrique Dias Lima, Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos até o julgamento em primeira instância, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo abaixo:

Trata-se de crédito previdenciário - AIOP - **DEBCAD nº 37.301.891-6** lançado em nome da proprietária da obra de construção civil em epígrafe, cujo montante consolidado em 27/08/2010 é de **R\$ 4.250,33**(quatro mil duzentos e cinquenta reais e trinta e três centavos), na competência 06/2009, referente às contribuições devidas à Previdência Social, correspondentes à parte dos **segurados**, incidente sobre o valor da mão-de-obra arbitrado empregada na construção da obra de construção civil – Matrícula CEI nº 70.000.46374/61.

De acordo com o Relatório Fiscal, às fls. 11/15, o auto foi apurado com base no Custo Unitário Básico - CUB - tabela elaborada pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil – SINDUSCON/TO e ARO - Aviso para Regularização de Obra, originário de informações contidas na DISO – Declaração e Informação Sobre a Obra, a favor da RFB, relativos às parcelas devidas pela empresa referente às contribuições devidas pelo construtor pessoa física, quando da construção do imóvel sito à ASR SE 15, Conj. 06, Rua SR 03, Lote 09, Centro, Palmas - TO.

Registra ainda que a contribuinte espontaneamente solicitou a regularização da obra, mediante protocolização da Declaração e Informação sobre Obra - DISO (fl. 21/22), na Unidade de Atendimento da RFB em Palmas/TO, onde foram prestadas as informações que possibilitaram a emissão do Aviso de Regularização de Obras - ARO, de fls.

23/24.

Registra que neste caso o lançamento do crédito é feito por arbitramento e assim por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF foram solicitados e apresentados à fiscalização os seguintes documentos:

- comprovante de residência do responsável pessoa física;

- cópia da ART/CREA dos engenheiros responsável pela obra;
- cópia da GPS que comprova o recolhimento efetuado após o início do procedimento fiscal, do valor originário do débito, juros de mora e multa de mora;
- cópia do projeto arquitetônico da obra

Esclarece que em relação ao recolhimento, nos termos do art. 138, parágrafo único do CTN e o art. 7º, inciso I e § 1º do Decreto nº 70.235/72, a contribuinte não se encontrava espontânea, uma vez que o pagamento foi efetuado em 16/08/2010, após o início do procedimento fiscal.

Esclarece ainda que o valor pago em GPS pode ser aproveitado para compensar os débitos da impugnante e informa os procedimentos para se efetuar a compensação ou restituição desse crédito.

DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte apresentou, às fls. 42/48, impugnação tempestiva, alegando que, compulsando o processo de constituição do presente crédito tributário, constata-se que a autoridade fiscal deixou de apresentar à impugnante o Mandado de Procedimento Fiscal, agindo em desacordo com o disposto no art. 2º do Decreto nº 3.724/2001, c/c o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, como também com o art. 4º da Portaria RFB n. 4.066/2007.

Desse modo, o erro quanto à forma na constituição do crédito tributário torna o ato imprestável para o fim almejado, razão pela qual deverá ser anulado.

Esclarece que, em 12/06/2009, a impugnante procurou a Delegacia da Receita Federal do Brasil para regularizar a situação da obra de matrícula CEI nº 70.000.46374/61, de sua responsabilidade e que foi informada da existência do valor de R\$10.594,72 (dez mil quinhentos e noventa e quatro reais e setenta e dois centavos), pendente de regularização, que, consoante ARO, refere-se ao percentual de 36,8% da mão de obra empregada, auferida de forma indireta.

Que, por motivos alheios a sua vontade, não pode efetuar o pagamento dentro do prazo legal, vindo somente a fazê-lo no dia 16/08/2010, com os devidos acréscimos legais, totalizando R\$ 13.724,39 (treze mil setecentos e vinte quatro reais e trinta e nove centavos), conforme GPS já acostada aos autos e apresentada ao agente fiscal por ocasião da entrega dos demais documentos solicitados no TIFP.

Ressalta que os valores relativos à parte principal e aos juros, cobrados no lançamento fiscal, são exatamente iguais aos valores pagos em GPS, havendo divergência apenas quanto ao valor da multa paga e a cobrada. Assim, como informado, a impugnante efetuou o pagamento dos valores devidos à Previdência Social antes da lavratura do auto de infração, com as devidas atualizações, inclusive com o pagamento de multa moratória de 20%.

Entretanto, no presente lançamento foi aplicada, equivocadamente, multa de ofício de 75%, que conforme dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, somente deve ser aplicado em caso de lançamento de ofício.

Salienta que o agente fiscal, mesmo tendo ciência de que o valor exigido já havia sido integralmente quitado, lavrou o auto de infração, no qual não só exige a integralidade do débito já pago, como também multa em percentual acima do que era devido.

Ante o exposto, requer a nulidade do presente auto de infração por erro formal, e na hipótese do não acatamento, que seja desconstituído o valor integral do suposto débito, visto que já foi integralmente quitado.

DA DECISÃO

Submetido a julgamento esta DRJ por meio do acórdão nº 03.46.356/5ª Turma de Julgamento, por unanimidade julgou procedente em parte a impugnação, considerando que a contribuinte efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias em comento, sem o correto cálculo da multa de ofício, visto já ter ocorrida a perda da

espontaneidade, determinando a apropriação da GPS recolhida no valor de R\$ 13.724,39, para três processos distintos, quais sejam AIOP relativos a parte dos segurado e de terceiros.

Observando a impossibilidade técnica de se implementar a decisão constante no citado Acórdão no sistema interno de cadastramento de débitos da Receita Federal do Brasil - PLENUS/SICOB, o setor responsável pelo cadastramento - SECOJ/DRJ/BSB/DF, devolveu os autos à DRF/Palmas/TO para apropriação da citada GPS.

DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Em 18 de junho de 2013 a Seção de Controle e Acompanhamento da DRF/Palmas/TO, apresentou, às fls 68/69, Embargos de Declaração, relativamente ao ACÓRDÃO 03.46.356, conforme abaixo transcrito:

“Para que seja efetuada a referida apropriação da GPS recolhida no valor total de R\$ 13.724,39, faz-se necessário a emissão de título para o débito em questão no sistema PLENUS/SICOB, seguida da retificação do campo “identificador” da GPS para o número do título emitido.

No entanto a Instrução Normativa RFB nº 1.265, de 30/03/2012, veda a retificação de GPS referente a competências incluídas em débito lançado de ofício, cujo pagamento tenha ocorrido em data anterior à constituição deste débito, conforme segue:

“Art. 4º Serão indeferidos pedidos de retificação que versem sobre:

(...)

IX - alteração de campos de GPS referentes a competências incluídas em débito lançado de ofício, cujo pagamento tenha ocorrido em data anterior à constituição deste débito;”

Informa que verificou-se ainda que o débito referente às contribuições previdenciárias da obra de construção civil foi consolidado em três documentos de débito diferentes (AIOP), e foi efetuado pela contribuinte o recolhimento de apenas uma GPS.

Desta forma, mesmo que não houvesse o impedimento citado no parágrafo anterior, somente poderia ser apropriada a GPS a apenas um dos três débitos (AIOP), em virtude do impedimento preceituado no art. 4º, inciso I, da IN nº 1.265, de 30/03/2012, conforme texto abaixo, o que restaria prejudicado o cumprimento das outras duas decisões de idêntico teor, proferidas nos processos nº 11845.000126/2010-49 e 11845.000127/2010-93:

“Art. 4º Serão indeferidos pedidos de retificação que versem sobre:

I - desdobramento de GPS em 2 (dois) ou mais documentos;”

Além das vedações normativas citadas, não há possibilidade técnica, nos sistemas da RFB, de se apropriar uma única GPS para mais de um débito.

Considerando ainda a hipótese de retificação do débito visando a adequação à decisão proferida, esbarramos em mais uma impossibilidade técnica, visto que na GPS foi efetuado o recolhimento integral do valor principal (contribuição previdenciária), faltando apenas o recolhimento de parte dos valores referentes a multa de ofício/juros.

Assim, caso fosse retificado o débito, o valor do principal seria zerado, e por conseguinte, a multa e juros seriam automaticamente zerados pelo sistema, visto que na retificação de débitos previdenciários o sistema permite apenas a alteração de valores do principal, não permitindo a alteração dos campos multa/juros, os quais são calculados automaticamente em função do valor do principal. Portanto, zerando-se o valor do principal, zeram-se os valores de juros/multa.”

A DRJ/BSB conheceu e deu provimento aos embargos de declaração em questão para substituir o dispositivo do acórdão embargado, qual seja:

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar **PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO**, retificando o crédito tributário exigido.

Pelo texto seguinte:

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, revisar o Acórdão nº 03-46.355, de 09 dezembro de 2011, considerando **IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO**, mantendo o crédito tributário lançado.

Mencionada decisão está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/06/2008

AIOP DEBCAD nº 37.301.891-6

REVISÃO DO ACÓRDÃO 03.46.356 - 5ª TURMA DA DRJ/BSB. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Constatada inexatidão do resultado do julgamento, sem alteração do mérito, acolhem-se os embargos de declaração para repará-lo.

Cabem os Embargos de Declaração apenas nas hipóteses de haver, no acórdão, obscuridade ou contradição e de ser omitido ponto sobre o qual devia o julgador pronunciar-se. Não se acolhem os Embargos relativamente à alegação de necessidade de distribuição do processo por dependência ou de sobrestar sua análise, para aguardar a decisão definitiva acerca da confirmação ou não da exclusão do Simples.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL DE RESPONSABILIDADE DE PESSOA FÍSICA. AFERIÇÃO INDIRETA.

Na aferição indireta, para a apuração do valor da mão de obra empregada na execução de obra de construção civil, em se tratando de edificação, serão utilizadas as tabelas do Custo Unitário Básico (CUB), divulgadas, mensalmente, na Internet ou na imprensa de circulação regular, pelos Sindicatos da Indústria da Construção Civil (SINDUSCON).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF.

A ciência pelo sujeito passivo do MPF, e suas prorrogações, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

ESPONTANEIDADE. PAGAMENTO. APRESENTAÇÃO DE GPS.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e correlatos às infrações evidenciadas e configuradas no lançamento fiscal.

A Guia de Recolhimento da Previdência Social - GPS, apresentada pela contribuinte, confirma o seu adimplemento parcial e deve ser apropriada no lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada dessa decisão aos 15/10/13 (fls. 92), a contribuinte interpôs recurso voluntário as 02/11/13 (fls. 88 ss.).

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra **Acórdão de nº 03-54.317**, da 5ª Turma da DRJ/BSB, que conheceu e deu provimento a Embargos de Declaração da Seção de Controle e Acompanhamento da DRF Palmas/TO, opostos contra o **Acórdão de nº 03.46.356**, que houvera sido proferido por aquele mesmo colegiado aos 09/12/2011 no julgamento da impugnação apresentada pela ora recorrente, então impugnante, para retificar o texto do respectivo dispositivo de “considerar PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, retificando o crédito tributário exigido” em razão do recolhimento parcial do crédito lançado, para “IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo integralmente o crédito tributário lançado”.

Notificada dessa decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual esclarece que aos 12/06/09, compareceu espontaneamente à DRF Palmas/TO para regularizar a situação da obra de construção civil matriculada sob o nº 70.000.46374/61, de sua propriedade, quando foi informada da existência de um débito no valor de R\$ 10.594,72, constante de ARO – Aviso de Regularização de Obra referente ao percentual de 36,8% da mão-de-obra empregada, aferido de forma indireta.

Esclarece que “por motivos alheios à sua vontade”, não providenciou o recolhimento na época aprazada, o que fez aos **16/08/10** com a devida atualização e **multa moratória de 20% (vinte por cento)**, perfazendo o valor total de R\$ 13.724,39, conforme GPS anexada aos autos e apresentada à autoridade fiscal juntamente com os demais documentos que lhe houveram sido solicitados aos 16/08/10, quais sejam cópia da ART/CREA, cópia do comprovante de recolhimento (GPS) das contribuições, comprovante de residência e cópia do projeto arquitetônico.

Afirma que mesmo tendo plena ciência do pagamento do débito em questão, a autoridade fiscal lavrou os autos de infração de nºs **37.295.360-3** (relativo à parte patronal e GILLRAT), **37.301.891-6**, ora tratado (parte dos segurados) e **37.301.892-4** (terceiros), exigindo não somente a integralidade do débito já pago, como também o pagamento de **multa de ofício de 75%**.

Notificada do lançamento, a recorrente apresentou impugnação, julgada aos 09/12/2011 por meio do aludido **Acórdão nº 03-46.356**, que reconheceu a existência do débito, mas somente em relação à diferença do percentual da multa aplicada, confirmando o adimplemento parcial do débito e determinando a apropriação, pelo órgão competente da DRF, como crédito, no presente auto de infração, do valor recolhido, uma vez que a diferença diz respeito apenas à multa aplicada, “não passível e alteração pela DRJ”.

Informa a recorrente que dessa decisão, que “não apresenta nenhuma falha que justifique qualquer medida que não a do seu imediato cumprimento”, a DRF/Palmas apresentou Embargos de Declaração, nos quais “pontua apenas as dificuldades técnicas para o cumprimento

do Acórdão referido”. Alega que o esperado era que esse recurso sequer fosse conhecido, uma vez que nosso ordenamento jurídico apenas admite Embargos de Declaração quando o acórdão recorrido contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos (CPC/73 535, NCPC 1022, RICARF 65) e, mesmo assim, dentro do prazo de 5 dias de ciência da decisão.

Diz que, no entanto, esse recurso não somente foi conhecido, como provido, “em total afronta aos direitos da contribuinte”, pois a 5ª Turma da DRJ/BSB revisou a decisão anterior e proferiu **novo Acórdão, de nº 03-54.317**, aos 27/08/2013, mantendo a constituição integral do débito, sem observar o prazo legal e com fundamento apenas nas dificuldades técnicas operacionais da DRF no cumprimento do acórdão embargado, colacionando acórdãos de nossos Tribunais que em nada se aplicam ao presente caso, visto que o primeiro acórdão proferido e revisado não apresenta nenhum erro material.

Alega que toda a celeuma foi provocada pela própria autoridade fiscal, que mesmo tendo ciência de que a recorrente já houvera procedido ao pagamento do débito com os acréscimos legais que entendia devidos, lavrou 03 (três) Autos de Infração exigindo a **integralidade** da dívida já quitada, ao invés de lançar apenas o valor da diferença que entendia devida pela recorrente, qual seja diferença entre a multa recolhida (multa de 20%) e a multa de ofício de 75% lançada, conforme se extrai do art. 33, § 7º da Lei nº 8212/91, e acrescenta que a exigência de créditos indevidos ou sua cobrança de modo mais gravoso não apenas é injusto, imoral e ilegal, mas constitui crime de excesso de exação tipificado no art. 316, § 1º do Código Penal.

Por fim, afirma que espontaneamente declarou à RFB a existência da dívida por meio de DISO – Declaração e Informação sobre Obra de Construção Civil, que possibilitou a emissão do ARO – Aviso de Regularização de Obra e, com isso, o início do procedimento fiscalizatório, o que impossibilita a aplicação da multa de ofício. Cita doutrina e precedente deste tribunal no sentido de que “as Multas de ofício são aquelas aplicadas pela própria autoridade através de auto de infração quando apurado tributo devido que não apenas não tenha sido pago pelo contribuinte, mas que sequer tenha sido declarado ou confessado pelo mesmo”¹, concluindo que, portanto, o débito objeto deste processo jamais poderia ter sido lançado, razão pela qual requer o provimento do recurso para que seja desconstituído, já que o débito foi integralmente pago ou, subsidiariamente, que o acórdão recorrido seja tornado insubsistente e seja determinado à DRF/Palmas que proceda à apropriação do valor pago por meio da GPS anexada aos autos, emitindo-se novo documento de cobrança contendo apenas o valor do débito remanescente.

Pois bem.

Anote-se, inicialmente, que em seu recurso voluntário a recorrente impugna apenas **(i)** o conhecimento e provimento pelo julgador de primeira instância dos embargos de declaração opostos pela DRF Palmas/TO do acórdão de nº 03.46.356, proferido pela 5ª Turma da DRJ/BSB aos 09/12/2011 no julgamento de sua impugnação, que teve por objetivo a alteração do resultado ali proferido de procedente em parte em relação ao crédito tributário exigido, determinando a apropriação da GPS recolhida, para improcedente e **(ii)** a aplicação de multa de ofício sobre o valor lançado.

Desse modo, os demais temas debatidos na impugnação que não foram trazidos à apreciação deste tribunal no recurso voluntário trata-se de matéria preclusa.

¹ Paulsen, Leandro. Direito. Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 11ª Edição 2009, pag.110.

Dos Embargos de Declaração. Da apropriação da GPS

No julgamento de sua impugnação, aos 09/12/2011, a 5ª Turma da DRJ/BSB proferiu o acórdão de nº 03-46.356 do qual consta expressamente o seguinte:

...por ser razão de direito, reconheço a cópia da Guia de Recolhimento da Previdência Social – GPS (fls. 33), no valor de R\$ 13.724,39, e recolhida no dia 16/08/2010, trazida aos autos pela contribuinte e confirmada pela autoridade fiscal (item 12 RF), que confirmam o seu adimplemento parcial, após o início do procedimento fiscal, a qual deverá ser apropriada pelo órgão competente da DRF, como crédito, no presente Auto de Infração, uma vez que a diferença será apenas com relação à multa aplicada, não passível de alteração pela DRJ.

Assim há de se concluir que o presente Auto de Infração se encontra revestido das formalidades legais e foi lavrado de acordo com os dispositivos legais que disciplinam o assunto, consoante disposto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, restando caracterizada a hipótese de incidência tributária, bem como a subsistência dos créditos constituídos, devendo os autos serem encaminhados à DRF para apropriação da Guia de Recolhimento da Previdência Social – GPS de fl. 33.

Ante o exposto e considerando tudo mais que dos autos consta,

CONCLUSÃO

Ante o exposto, VOTO no sentido de julgar PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, em razão do recolhimento parcial do crédito lançado.

Dessa decisão, a DRF/Palmas opôs Embargos de Declaração argumentando que por **questões técnicas e normativas**, a apropriação ao débito lançado da GPS recolhida pela recorrente, no valor total de R\$ 13.724,39, não seria possível e, após explicitar todas as razões impeditivas nesse sentido (tais como, por exemplo, impossibilidade de proceder à necessária emissão de título para o débito no sistema PLENUS/SICOB, seguida da retificação do campo “identificador” da GPS para o número do título emitido, vedação da Instrução Normativa RFB nº 1265, de 30/03/2012, de retificação de GPS referente a competências incluídas em débito lançado de ofício cujo pagamento tenha ocorrido em data anterior à respectiva constituição, dentre outras semelhantes), concluiu que:

Diante das limitações técnicas citadas, e considerando que o recolhimento da GPS foi efetuado após o início da ação fiscal e antes da constituição dos débitos, uma possível solução seria o pagamento ou parcelamento integral dos débitos lavrados (AIOP's) no procedimento fiscal, e a solicitação pela contribuinte da restituição dos valores correspondentes à GPS paga.

No julgamento desse recurso, a 5ª Turma da DRJ/BSB proferiu o **acórdão de nº 03-54.317**, por meio do qual **revisou o acórdão de nº 03-46.356**, de 09/12/2011, considerando improcedente a impugnação e mantendo o crédito tributário lançado.

O dispositivo do **acórdão de nº 03-54.317** tem a seguinte redação:

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, revisar Acórdão nº 03-46.355, de 09 dezembro de 2011, considerando **IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO E MANTENDO** crédito tributário lançado. (Destaques originais)

Observe-se que a relatora do voto condutor do acórdão, após transcrever o art. 535 do CPC/73, dispositivo legal vigente à época, que disciplinava as hipóteses de cabimento dos Embargos de Declaração, atualmente reproduzidas no art. 1022 do CPC/2015, assim se manifestou expressamente:

Extraí-se do artigo 535 da Lei n.º 5.869/73(CPC), acima transcrito, que cabem os Embargos de Declaração **apenas nas hipóteses de haver, no acórdão, obscuridade ou contradição e de ser omitido ponto sobre o qual devia o julgador pronunciar-se.**

No caso em questão, embora não se trate das situações acima descritas, verifica-se ser inegável o acolhimento dos embargos de declaração com a força e o efeito de modificar o julgamento anterior, sob pena de ser impossível declará-lo, em razão das ponderações contidas neste, quanto à impossibilidade de proceder à devida apropriação da GPS.

Pois em que pese a afirmação de parte da doutrina que defende que os Embargos de Declaração prestam-se, tão somente, à declaração ou interpretação da sentença, cujo dispositivo não pode, por via deles, ser alterado, rejeitado, a possibilidade de serem recebidos em seu efeito infringente ou modificativo, vem consolidando-se junto aos Tribunais Superiores como uma verdadeira possibilidade e necessidade.

Ou seja, **embora reconhecendo expressamente que não se trata, no caso, de nenhuma das hipóteses previstas em lei de cabimento de Embargos de Declaração, entendeu o julgador de primeira instância “ser inegável” o “acolhimento” desse recurso no presente caso e, mais, “com a força e o efeito de modificar o julgamento anterior” “sob pena de ser impossível declará-lo” em razão das impossibilidades técnicas e normativas de se proceder à apropriação da GPS paga pela recorrente ao débito lançado.**

Data maxima venia, não tem razão o julgador de primeira instância neste ponto.

Com efeito, os Embargos de Declaração **“trata-se de recurso com fundamentação vinculada, i.e., só pode ser interposto se a situação concreta se encaixar nas hipóteses de cabimento previstas na lei”**², qual seja o art. 1022 do CPC/2015, que dispõe que:

Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:

I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;

II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;

III - corrigir erro material.

Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que:

I - deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento;

II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º.

O art. 65 do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/15), por sua vez, dispõe que:

Art. 65. Cabem embargos de declaração **quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.**

(...).

Assim, **não há hipótese de cabimento de Embargos de Declaração fora dos casos taxativamente previstos no art. 1022 do CPC/2015 e no art. 65 do RICARF, o que a própria relatora admite no voto condutor do acórdão ao afirmar textualmente que “cabem os Embargos de Declaração apenas nas hipóteses de haver, no acórdão, obscuridade ou contradição e de ser omitido ponto sobre o qual devia o julgador pronunciar-se”.**

² WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lucia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogério Licastro Torres de. PRIMEIROS COMENTÁRIOS AO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ARTIGO POR ARTIGO. São Paulo: RT, 2015, p. 1466.

Dificuldades técnicas, operacionais, normativas ou quaisquer outras que tais **não se equiparam a nenhuma das hipóteses previstas no art. 1022 do CPC/2015 ou no art. 65 do RICARF** e, portanto, **não autorizam a oposição de Embargos de Declaração, que, desse modo, não são cabíveis** neste caso concreto e, portanto, jamais poderiam ter sido admitidos e acolhidos.

A r. julgadora “a quo” entendeu, ainda, como dito, que o aludido recurso deveria ser acolhido **“com a força e o efeito de modificar o julgamento anterior, sob pena de ser impossível declará-lo”**, citando, como fundamento desse seu entendimento, precedente do Superior Tribunal de Justiça e afirmando que a jurisprudência dos Tribunais Superiores vem se consolidando no sentido da possibilidade os Embargos de Declaração serem recebidos em seu efeito infringente ou modificativo.

Com todo o respeito, esse entendimento é absolutamente equivocado.

De fato, **“os EDcl podem ter, excepcionalmente, caráter infringente, quando utilizados para: a) correção de erro material manifesto; b) suprimimento de omissão; c) extirpação de contradição. A infringência do julgado pode ser apenas a consequência do provimento dos EDcl, mas não o seu pedido principal, pois isso caracterizaria pedido de reconsideração, finalidade estranha aos EDcl**. Em outras palavras, o embargante não pode deduzir, como *pretensão* recursal dos EDcl, pedido de infringência do julgado, isto é, de *reforma* da decisão embargada. A infringência poderá ocorrer quando for *consequência necessária* do provimento dos embargos. (...) Assim, o *objetivo* e a *finalidade* dos embargos não podem ser a infringência; **esta encontra-se em momento posterior ao do julgamento do mérito dos embargos: na consequência decorrente daquilo que já foi julgado (complemento da decisão porque se supriu a omissão; aclaramento da decisão porque se resolveu a obscuridade e/ou a contradição)”**³ (Destaquei).

Nesse mesmo sentido:

Os embargos de declaração não têm a *vocação* de levar à alteração da decisão impugnada. Corrigidas contradições, esclarecidas obscuridades e feitas as necessárias complementações, tem-se a decisão como deveria ter sido originariamente proferida. O mesmo ocorre quando se corrige o erro material ou se conhece de matéria de ordem pública: *isto deveria ter sido feito antes*.

(...)

Podem os embargos de declaração em nosso sentir ter efeito modificativo ou infringente em três circunstâncias:

1. Quando este efeito decorrer das hipóteses “normais” de cabimento deste recurso, como efeito secundário. O caso mais comum é o suprimimento da lacuna na decisão, cujo preenchimento torne inviável a subsistência do resto do julgado;
2. Quando houver correção de erro material;
3. Quando se tratar de decretar de ofício ou a requerimento das partes, formulado nos próprios embargos declaratórios, nulidade absoluta. [Portanto, matéria de ordem pública]

Em qualquer dos casos, deve haver, necessariamente, contraditório à luz da nova lei, e à luz da orientação que já prevalece.⁴

³ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL - NOVO CPC - Lei nº 13.105/2015. São Paulo: RT, 2015, p. 2122

⁴ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lucia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogério Licastro Torres de. PRIMEIROS COMENTÁRIOS AO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ARTITO POR ARTIGO. São Paulo: RT, 2015, p. 1476/1477

No mesmo sentido é o entendimento da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, conforme precedentes abaixo⁵:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO COM EFEITOS MODIFICATIVOS. POSSIBILIDADE. OFENSA AO ART. 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO. NÃO CARACTERIZADA. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA DESPROVIDO.

1. Infere-se que, a par da pacífica orientação acerca da natureza recursal dos Declaratórios, estes não se prestam ao reexame da lide, mediante o reexame de matéria já decidida, mas apenas à elucidação ou ao aperfeiçoamento do decisum em casos de obscuridade, contradição ou omissão. Não têm, pois, de regra, caráter substitutivo ou modificativo, ou seja, o condão de alterar, livre e substancialmente o decisório em seu dispositivo, mas, sim, aclarar ou integrar.

2. Por outro lado, a jurisprudência desta Corte Superior firmou-se no sentido de que a atribuição de efeitos infringentes aos Embargos de Declaração é possível, em hipóteses excepcionais, para corrigir premissa equivocada no julgamento, bem como nos casos em que, sanada a omissão, a contradição ou a obscuridade, a alteração da decisão surja como consequência necessária.

3. Hipótese em que não há que se falar em violação do art. 535 do Código de Processo, porquanto o Tribunal de origem, acolhendo os Embargos de Declaração da Fazenda nos quais se alegava omissão em relação ao disposto em artigos da Constituição Federal e de leis federais, entendeu por atribuir a eles efeitos modificativos para negar provimento à Apelação da parte ora recorrente. 4. Agravo Interno da Empresa desprovido.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CARÁTER INFRINGENTE. POSSIBILIDADE. EXCEPCIONALIDADE. CABIMENTO. AGRAVO INTERNO PROVIDO. 1. A atribuição de efeitos infringentes aos embargos de declaração é possível, em hipóteses excepcionais, para corrigir premissa equivocada no julgamento, bem como nos casos em que, sanada a omissão, a contradição ou a obscuridade, a alteração da decisão surja como consequência necessária.

2. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar provimento ao agravo interno e determinar a reatuação do agravo como recurso especial.⁶

E também nesse sentido é o próprio precedente do Supremo Tribunal Federal (RE nº 59.040) citado pela julgadora “a quo” para fundamentar o seu entendimento neste caso:

..."embora os embargos declaratórios não se destinem normalmente a modificar o julgado, constituem um recurso que visa a corrigir obscuridade, omissão ou contradição anterior. A correção há de ser feita para tornar claro o que estava obscuro, para preencher uma lacuna do julgado, ou para tornar coerente o que ficou contraditório. No caso, a decisão só ficará coerente se houver a alteração do dispositivo, a fim de que este se conforme com a fundamentação. Temos admitido que os embargos declaratórios, embora, em princípio, não tenham efeito modificativo, podem, contudo, em caso de erro material ou em circunstâncias excepcionais, ser acolhidos para alterar o resultado anteriormente proclamado".

⁵ AgInt no AREsp 383047/SP, Primeira Turma, rel. min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 18/11/19, DJe 21/11/19.

⁶ EDcl nos EDcl no AgInt no AREsp 933935/MG, Terceira Turma, rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, j. 06/02/18, DJe 09/02/18.

Igualmente nesse mesmo sentido: EDcl no AgInt no AREsp 678430/PR, EDcl no AREsp 1583988/RJ, EDcl no AgInt no REsp 1715903/RS, EDcl no AgRg no HC 517050/SP, EDcl no AgRg no AREsp 660307/RS, EDcl no MS 22157/DF

Assim, em primeiro lugar, há que se verificar se o recurso de embargos de declaração é cabível. Sendo cabível, da análise do mérito do recurso é que poderá resultar, eventualmente, o caráter infringente do julgado embargado. Mas jamais se pode pretender opor embargos de declaração fora das hipóteses legais e **com finalidade única de modificar a decisão embargada**, como ocorreu no presente caso concreto, **em que os embargos foram opostos, como já demonstrado, com fundamento na impossibilidade técnica e normativa dos sistemas da RFB de apropriar a GPS recolhida pela recorrente ao débito lançado**.

Observe-se, por fim, que o provimento dos embargos de declaração resultou não apenas na alteração do resultado do julgamento da decisão embargada de “PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO” para “**IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO**” mas, também, na determinação por parte da decisão recorrida no sentido de que “diante da citada vedação normativa e considerando que o recolhimento da GPS foi efetuado após o início da ação fiscal e antes da constituição dos débitos, **deverá a contribuinte efetuar o pagamento ou parcelamento integral dos débitos lavrados no procedimento fiscal e a solicitar a restituição dos valores correspondentes à GPS recolhida**”, determinação esta, com todo o respeito, absolutamente despropositada, para não dizer, abusiva, e com a qual não se pode concordar. (Destaquei)

Com efeito, não é razoável que a contribuinte seja compelida a pagar o que não deve e a confessar dívida que não têm para equacionar um problema dos sistemas da Receita Federal do Brasil, que não são capazes de apropriar o pagamento parcial já efetivado ao crédito tributário lançado. Convenhamos: é a Receita Federal do Brasil que deve encontrar a solução mais adequada para essa situação, inclusive a alocação manual dos valores recolhidos, se necessário.

Por todo o exposto, entendo que tem razão a recorrente e que **o recurso de embargos de declaração não é cabível no presente caso concreto, devendo ser anulada a decisão recorrida e restabelecido o acórdão embargado, determinando-se à SRF Palmas/TO responsável pelo cumprimento do julgado que proceda à apropriação da Guia de Recolhimento da Previdência Social – GPS de fls. 33 da maneira que entender mais adequada, inclusive mediante alocação manual dos respectivos valores, dadas as dificuldades técnicas e normativas relatadas**.

Da multa de ofício

A esse respeito, a recorrente alega entender que a aplicação da multa de ofício é indevida, pois espontaneamente declarou à RFB a existência da dívida por meio de DISO - Declaração e Informação sobre Obra de Construção Civil, o que possibilitou a emissão do ARO - Aviso de Regularização de Obras e, com isso, o início do procedimento fiscalizatório, pois segundo a doutrina, as multas de ofício são aquelas aplicadas por meio de auto de infração quando apurado tributo devido que não apenas não tenha sido pago pelo contribuinte, mas que sequer tenha sido por este declarado ou confessado.

Neste ponto, entendo que a recorrente não tem razão.

Com efeito, como ela mesmo esclarece em seu recurso voluntário, embora tenha comparecido à DRF Palmas/TO aos 12/06/09 para regularizar a situação da obra de construção civil matriculada sob o nº 70.000.46374/61, de sua propriedade, **naquela oportunidade já foi informada da existência de um débito no valor de R\$ 10.594,72, constante de ARO – Aviso de Regularização de Obra referente ao percentual de 36,8% da mão-de-obra empregada, aferido de forma indireta**.

Esclarece, ainda, em seu recurso, que “por motivos alheios a sua vontade não providenciou o recolhimento do valor levantado na época aprazada, só vindo a fazê-lo no dia 16/08/2010, conforme GPS anexada ao processo”.

Ocorre que entre a data em que a recorrente compareceu à RFB para regularizar a situação da obra e apresentou a respectiva DISO, qual seja 12/06/09, e a data em que efetivou o pagamento do débito, aos 16/08/2010, teve início ação a fiscal, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 16/17, **do qual a recorrente foi cientificada aos 04/08/2010**, conforme AR de fls. 18.

Portanto, o pagamento do débito foi efetivado após o início da ação fiscal e nos termos do art. 138 do CTN, não se considera espontânea a denúncia apresentada pelo contribuinte nessas condições. E ainda que assim se considerasse (o que, como dito, não é o caso), nos termos desse mesmo dispositivo legal, a responsabilidade pela infração somente seria excluída se a denúncia espontânea fosse acompanhada do pagamento do tributo devido, o que, como a própria recorrente admite, não ocorreu.

Assim, quanto a este aspecto de seu recurso, a recorrente não razão.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso voluntário para **anular o acórdão recorrido, de nº 03.54.317, e estabelecer o acórdão de nº 03.46.356, de 09/12/2011, determinando-se à SRF Palmas/TO responsável pelo cumprimento do julgado que proceda à apropriação da Guia de Recolhimento da Previdência Social – GPS de fls. 33 da maneira que entender mais adequada, inclusive mediante alocação manual dos respectivos valores.**

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini