



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 36624.000679/2006-41  
**Recurso n°** 002.993 Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-002.993 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD  
**Recorrente** BANCO J. P. MORGAN S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

DILIGÊNCIA. INFORMAÇÃO FISCAL COM NATUREZA DE RÉPLICA. PRAZO PARA MANIFESTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. DEZ DIAS. ART. 44 DA LEI Nº 9.784/99.

A lei tributária apenas prevê a devolução de prazo ao sujeito passivo para impugnação quando, e tão somente quando, em razão de exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões das quais resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exação lançada, hipóteses em será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, contemplando tal agravamento da exigência, se for o caso, reabrindo-se o prazo de impugnação no concernente à matéria agravada.

Inexistindo em razão da diligência qualquer agravamento, inovação ou alteração da fundamentação legal do tributo lançado, em atenção ao princípio constitucional da transparência, da informação fiscal deve ser dada ciência ao sujeito passivo, assinalando-se o prazo de dez dias para se manifestar nos autos, a teor do art. 44 da Lei nº 9.784/99.

GPS. RETIFICAÇÃO. DESDOBRAMENTO EM DOIS DOCUMENTOS OU ALTERAÇÃO DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

Serão indeferidos pedidos de retificação que versem sobre desdobramento de GPS em dois ou mais documentos ou sobre alteração de campos de GPS referentes a competências incluídas em débito lançado de ofício, cujo pagamento tenha ocorrido em data anterior à constituição do débito, a teor do art. 4º da IN RFB nº 1.265/2012.

**RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS. RELATÓRIO OBRIGATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL.**

A inclusão dos sócios na Relação de Corresponsáveis - CORESP não tem o condão de os inserir no polo passivo da relação jurídica tributária. Presta-se apenas como subsídio à Procuradoria, caso se configure a responsabilidade pessoal de terceiros, na hipótese encartada no inciso III do art. 135 do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para excluir do valor do Principal lançado, a importância recolhida tempestivamente a título de 13º salário nas GPS da competência 12/2002, devendo os juros e multa moratórios incidir, tão somente, sobre o saldo devedor do Principal, na forma fixada nos artigos 34 e 35, II e §4º, ambos da Lei nº 8.212/91, na redação dada pelas leis nº 9.528/97 e 9.876/99, respectivamente, em atenção ao constante do art. 144 do CTN.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

Data da lavratura da NFLD: 29/12/2005.

Data da Ciência da NFLD: 29/12/2005.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias a cargo do empregador, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a outras entidades e fundos, incidentes sobre o décimo terceiro salário de segurados empregados – competência 13/2002 -, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 26/27.

Informa a Autoridade Lançadora que, em atenção ao programa de metas do ano de 2006, a ação fiscal desenvolvida na empresa observou rito próprio e caráter célere, razão pela qual não foram examinados demais elementos além dos atos constitutivos da empresa, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, guias de recolhimento da Previdência Social - GPS e folha de pagamento de 13/2005.

Irresignada com o supracitado lançamento tributário, a notificada apresentou impugnação a fls. 37/43.

A Delegacia da Receita Previdenciária São Paulo – Oeste baixou o feito em diligência para que aos fiscais autuantes se pronunciassem a respeito da alegação de extinção pelo pagamento e analisassem os documentos acostados com a Defesa, conforme despacho a fl. 144.

Informação Fiscal a fl. 145, na qual a fiscalização informa que não consta no banco de dados da Previdência recolhimentos relativos ao 13º salário para a matriz e a filial.

A fiscalização constatou que a empresa efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias referentes às competências 12/2002 e 13/2002 em documento único, qual seja, a GPS referente à competência 12/2002. Aduz que, como nestas situações de erro da empresa, não há a possibilidade de serem efetuadas as devidas averbações no sistema da Previdência, os valores levantados na NFLD em debate devem ser mantidos.

Devidamente notificada acerca da informação fiscal acima citada, a Notificada apresentou, a fls. 156/161, aditivo à impugnação administrativa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 163/171, julgando procedente o lançamento fiscal em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 15 de fevereiro de 2008, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 174.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 177/191, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Cerceamento do direito de defesa, em razão de haver sido assinalado ao Recorrente o prazo de 10 dias para se pronunciar sobre a informação fiscal quando o correto seria de 30 dias;
- Que as contribuições referentes ao 13º salário de 2002 foram integralmente recolhidas;
- Que a Auditoria Fiscal, arbitrária e ilegalmente, imputou responsabilidade solidária aos diretores da Recorrente para o pagamento do suposto crédito tributário;
- Que a utilização da taxa Selic como juros moratórios é descabida;

Ao fim, requer a declaração de improcedência do lançamento.

O Julgamento do Recurso Voluntário houve-se por convertido em Diligência para que a fiscalização, analisando com olhar mais clínico a documentação completa da empresa em tela, se pronunciasse de maneira conclusiva sobre os valores efetivamente devidos pelo Recorrente a título de contribuição previdenciária a cargo dos segurados e a cargo da empresa destinadas ao custeio da seguridade social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e segurados contribuintes individuais relativas às competências dezembro/2002 e 13º salário/2002, individualizadamente, assim como os recolhimentos efetuados pelo Recorrente nessas competências, conforme Resolução nº 2302-00.172, de 19 de junho de 2012, a fls. 221/225.

Fruto do incidente processual acima referido, foi emitido o Relatório de Diligência Fiscal a fls. 424/425.

Promovida a ciência do referido Relatório de Diligência Fiscal ao Sujeito Passivo, fl. 464, este se manifestou a fls. 466/476.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arelindo da Costa e Silva, Relator.

### 1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 15/02/2008. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 18 de março do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

#### 1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

Afirma o Recorrente que a utilização da taxa Selic como juros moratórios é descabida

Tal alegação, todavia, não poderá ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que a matéria nela aventada não foi oferecida à apreciação da Corte de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando as peças de Defesa à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em julgamento, verificamos que a alegação acima postada inova o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tal matéria não foi, nem mesmo indiretamente, aventada pelo Impugnante em sede de impugnação administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

#### **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;  
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)*

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

#### **Código de Processo Civil**

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de

energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior.

Não se mostra despidendo frisar, eis que pertinente, que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, a matéria abordada no primeiro parágrafo deste tópico, não poderá ser conhecida por este Colegiado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

## **2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES**

### **2.1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA.**

Sustenta o Recorrente que se houve por cerceado o direito de defesa, em razão de lhe haver sido assinalado o prazo de 10 dias para se pronunciar sobre a informação fiscal quando o correto seria de 30 dias.

Razão não lhe assiste.

Ao contrário do que afirma o Recorrente, a Informação Fiscal a fl. 145 não se configura, de forma alguma, retificação de lançamento fiscal.

De fato, o pronunciamento da Autoridade Lançadora a fl. 145 possui natureza de réplica à alegação erguida pelo Impugnante de que o crédito tributário objeto do lançamento já se encontrava extinto pelo pagamento, conforme consta expressamente consignado no último parágrafo do pedido de diligência requerida pela Delegacia da Receita Previdenciária São Paulo – Oeste a fl. 144.

Sem engano. Da perfunctória análise do processo ora em apreciação constata-se que, na fase de instrução, foram coligidos pela fiscalização aos autos todos os relatórios e documentos exigidos pela legislação tributária para a constituição do crédito previdenciário em questão, sendo a empresa devidamente notificada do procedimento administrativo em formação, abrindo-se-lhe o prazo normativo para o oferecimento de impugnação ao lançamento.

No prazo assentado, o Notificado, exercendo o seu direito de defesa e instaurando a fase litigiosa do procedimento, apresentou ao órgão fazendário impugnação à exigência fiscal, instruindo o seu instrumento de defesa com os motivos de fato e de direito em que se fundamentavam suas alegações, os pontos de discordância e as razões e provas que possuía, passando a se considerar como não impugnadas as matérias não expressamente contestadas pelo sujeito passivo.

Ocorre que, ao tratar do julgamento em 1ª instância, prevê o Decreto nº 70.235/72 a faculdade do órgão julgador de determinar, *ex officio*, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias.

**Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)*

*§2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)*

*§3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)*

Há que se registrar que, conforme expressamente consignado no §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, a lei tributária apenas prevê a devolução de prazo ao sujeito passivo para impugnação quando, e tão somente quando, em razão de exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões das quais resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exação lançada. Nestas hipóteses, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, contemplando tal agravamento da exigência, se for o caso, reabrindo-se o prazo de impugnação no concernente à matéria agravada.

A todo ver, no caso presente, o Processo Administrativo Fiscal em análise encontrava-se quase que perfeitamente instruído, apenas requerendo o Órgão Julgador de 1ª Instância, para a formação de sua livre convicção, o pronunciamento do agente fiscal notificante sobre um determinado argumento de defesa levantado pelo Notificado em sede de impugnação administrativa.

Com efeito, mediante a diligência requerida não foram apuradas quaisquer incorreções, omissões ou inexatidões, tampouco dela resultou qualquer agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal do tributo lançado, não havendo que se falar, portanto, em devolução do prazo para impugnação.

Ocorre, todavia, que o art. 38 da Portaria RFB nº 10.875/2007 prevê a aplicação subsidiária da Lei nº 9.784/99 nos casos de omissão da legislação previdenciária.

**Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007**

*Art. 38. Aos casos não tratados nesta Portaria, aplicam-se subsidiária e sucessivamente as disposições do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil.*

Assim, havendo a fiscalização se manifestado em réplica sobre os argumentos de defesa, mesmo que de tal manifestação não haja resultado qualquer agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal do tributo lançado, ante a inexistência de previsão expressa na legislação tributária, restando então encerrada a instrução do processo, pautou por bem a administração tributária, em atenção ao princípio constitucional da transparência e com espeque no art. 44 da Lei nº 9.784/99, aplicado subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal, dar ciência ao sujeito passivo do inteiro teor do resultado da diligência realizada, assinalando-lhe o prazo de dez dias para se manifestar nos autos.

**Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**

*Art. 44. Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado.*

Não merece reparo, portanto, o desfecho da demanda proferido pela autoridade de 1ª Instância, o qual reproduzimos *in totum* a seguir:

*“Portanto, no caso dos autos, não há que se falar em reabertura do prazo de defesa, já que não houve qualquer vício ou inexatidão no lançamento, a concessão de prazo se deu apenas para a manifestação da Impugnante sobre a informação fiscal para atender ao princípio da audiência jurídica, uma vez que, no processo, há duas pessoas com interesses conflitantes, sendo óbvio que ambas devem ser ouvidas. Ademais, no prazo de dez dias concedido, a Impugnante apresentou adendo à Impugnação, no qual contestou o mérito da diligência, não houve qualquer prejuízo processual, portanto não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa, já que a Notificada apresentou adendo contestando a informação fiscal e o mérito do lançamento”.*

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra *ab initio* assentar que não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as questões já decididas pelo órgão Julgador de 1ª instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela parte.

#### **3.1. DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS.**

Pondera o Recorrente que as contribuições referentes ao 13º salário de 2002 foram integralmente recolhidas.

Malgrado tal circunstância possa transparecer verdadeira, ela não tem o condão de ilidir o presente lançamento tributário.

Não é bem isso o que se extrai das provas dos autos.

Muito embora extremamente difundido pelos causídicos militantes do Direito Tributário, a busca sem mesuras da verdade material, nesse ramo do Direito, não passa de um mito, que não consegue vencer, nem por instantes, as expressas determinações inseridas nas leis tributárias que reclamam todas pelo formalismo exacerbado.

Não resta dúvida que a verdade material se configura na meta colimada pelo julgador de qualquer ordem, seja nas diversas instâncias judiciais, seja nas variadas áreas administrativas. O que varia, com certeza, é o âmbito de perquirição da verdade material o qual, de regra, se circunscreve às provas acostadas aos autos.

No ramo do Direito Tributário, ao contrário do prisma pelo qual enxerga o Recorrente, a legislação impõe a observância de um formalismo hercúleo, o qual, muita vez, suplanta a própria verdade material demonstrada nos autos, como sói ocorrer nas hipóteses de

retenção de contribuições previdenciárias de que tratam os artigos 30, I, 'a' e 31 da Lei nº 8.212/91, este, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, e art. 4º da Lei nº 10.666/2003. Nesses casos, mesmo que reste demonstrado que a empresa obrigada não efetuou a retenção das respectivas contribuições previdenciárias (verdade material), estas sempre se presumirão feitas, oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. Dessarte, nessas e em outras hipóteses, de nenhuma valia será a verdade material eis que a lei expressamente a desconsidera.

O ramo do direito tributário se configura, quiçá, como aquele mais agrilhado pelos imperativos do formalismo, tanto no âmbito do direito material quanto na parte processual, o qual não pode ser desprezado pelo operador do direito, circunstância que caracterizaria negativa de vigência à norma tributária impositiva e eficaz.

Nessa perspectiva, avulta que negligenciada não pode ser a forma dos atos jurídicos, quando a legislação tributária assim o exige, sob pena de nulidade. Da áurea pena da Ministra Carmen Lúcia Antunes Rocha colhemos o ensinamento que reza: *"A civilização é formal. As formas desempenham um papel essencial na convivência civilizada dos homens; elas delimitam espaços de ação e modos inteligíveis de comportamento para que a surpresa permanente não seja um elemento de tensão constante do homem em seu contato com o outro em sua busca de equilíbrio na vivência com o outro e, inclusive, consigo mesmo"*.

Não por acaso já prelecionava Ihering: *"Inimiga jurada do arbítrio, a forma é a irmã gêmea da liberdade"*.

Vencidas estas breves, mas necessárias digressões, verificamos que, formalmente, o Recorrente efetuou em 20 de dezembro de 2002, recolhimento no valor global de R\$ 926.083,93 em favor da pessoa jurídica identificada pelo CNPJ nº 33.172.537/0001-98 e R\$ 64.792,64 em favor da pessoa jurídica identificada pelo CNPJ nº 33.172.537/0009-45, ambas referentes à competência 12/2002, mas nenhum recolhimento se houve por efetuado em relação à competência 13/2002 por nenhuma das pessoas jurídicas acima identificadas.

Malgrado existam indícios de que, nos valores acima indicados, tenham sido englobadas contribuições previdenciárias referentes às competências 12/2002 e 13/2002, formalmente, os recolhimentos aludidos contemplaram, tão somente, a competência 12/2002. Esta é a verdade formal.

O Manual de Preenchimento da Guia da Previdência Social - GPS, aprovado pela Ordem de Serviço nº 205, de 10 de março de 1999, é claro ao dispor que as contribuições previdenciárias relativas ao décimo terceiro salário devem ser recolhidas em documento individualizado, até o dia 20 de dezembro de cada ano, fazendo-se constar no *campo 4: competência (mês/ano)*, a inscrição "13/xxxx", onde "xxxx" refere-se ao ano/calendário, *in casu*, "13/2002".

No caso em apreço, ao não observar os formalismos exigidos pela fiscalização, promovendo a empresa, ao que sugerem os indícios, o recolhimento das contribuições previdenciárias referentes a 12/2002 e 13/2002 em uma única GPS e esta referenciada à competência 12/2002, fez o sujeito passivo em foco destinar a esta competência todo o montante assim recolhido e nada à outra, permanecendo esta outra a descoberto. Assim, para todos os fins de direito, os recolhimentos acima assinalados referem-se, única e exclusivamente, à competência 12/2002. Em nada à competência 13/2002.

Ora, aquele que, por iniciativa própria, mesmo que em razão de negligência, imprudência ou imperícia, deu causa ao erro carrega o fardo de sua eficaz reparação.

O Órgão Julgador de 1ª Instância enfrentou com clareza a questão ora em trato, deixando bem claro ao Recorrente que “No caso dos autos, a Impugnante recolheu erroneamente as contribuições do décimo terceiro salário na competência 12. Ocorre que, conforme informação fiscal, tal erro não pode ser corrigido, uma vez que deveria a Notificada ter recolhido estes valores na competência 13. Ao recolher na competência 12, não tem como se considerar o recolhimento da competência 12, como competência 12 e 13, já que efetuado na mesma guia. Se tivesse a Impugnante recolhido em guias separadas, mesmo que na competência 12, seria possível a alteração da guia para apropriação na competência 13. Recolhimento feito em guia única, não há como se fracionar tais valores. Portanto, deve a empresa no caso requerer a restituição do valor pago a maior erroneamente e solicitar a operação concomitante”.

Adite-se que a impossibilidade de correção do recolhimento efetuado pelo Recorrente não dessai de qualquer desídia da autoridade julgadora. Antes, tem assento legislativo no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.265/2012, a qual estabelece procedimentos para retificação de erros no preenchimento de Guia da Previdência Social (GPS), nos termos que se vos seguem:

**Instrução Normativa RFB nº 1.265, de 30 de março de 2012**

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

***I - desdobramento de GPS em 2 (dois) ou mais documentos;***  
(grifos nossos)

***II - alteração da informação constante no campo Identificador emitida no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) relativa a retenções ou pagamentos efetuados por órgãos ou entidades públicas;***

***III - conversão de GPS em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e vice-versa;***

***IV - conversão de GPS em Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) ou em Depósitos Judiciais e Extrajudiciais à Ordem e à Disposição da Autoridade Judicial ou Administrativa Competente (DJE) e vice-versa;***

***V - alteração do valor total do documento;*** (grifos nossos)

***VI - alteração da data do pagamento;***

***VII - alteração de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos;*** (grifos nossos)

***VIII - alteração de GPS que vise a sua alocação simultânea para quitação de débito declarado em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações da Previdência Social (GFIP) e débito sob controle de processo;***  
(grifos nossos)

***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;*** (grifos nossos)

***X - alteração de campos de GPS que já tenha sido utilizada em regularização de obra de construção civil com Certidão***

*Negativa de Débitos ou com Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa liberada;*

*XI - alteração de código de pagamento do Simples Federal ou Nacional para empresa em geral e vice-versa, para recolhimentos efetuados a partir de 4 janeiro de 2010;*

*XII - alteração de campos de GPS alocada a débito que se encontre liquidado, ressalvados os casos em que o erro tenha sido causado pela RFB;*

*XIII - erro não comprovado.*

*Parágrafo único. Na hipótese do inciso III, poderá ser solicitada a conversão de documentos na forma do art. 16-A da Instrução Normativa SRF nº 672, de 30 de agosto de 2006.*

Nesse contexto, aponto a legislação tributária vedação expressa à correção das GPS recolhidas com erro pelo Recorrente, outra alternativa a este não se abriria que não a formulação de pedido de restituição dos valores recolhidos a maior na competência 12/2002 e operação concomitante, se outro empecilho de cunho legal, tal como eventual prescrição, não se opor como impedimento para tais operações, como nesse sentido alertou o Julgador *a quo*, conforme abaixo transcrito:

*“9.14. Alerta-se ao contribuinte, portanto, que, sendo do seu interesse e preenchidas todas as formalidades legais - Lei nº 8.212/91 (art. 31, §2º e art. 89), Decreto nº 3.048/99 (art. 219, §9º e art. 247 a art. 250) e normativas - Instrução Normativa nº 03/2005 (art. 205 a art. 211), dirija-se à Unidade de Atendimento da Receita Federal do Brasil circunscricionante de seu domicílio tributário, para formalizar o pedido de restituição dos créditos previdenciários existentes, o que certamente demandará exame da documentação pertinente. A Empresa poderá, na hipótese do pedido de restituição, fazer acompanhar de solicitação de operação concomitante, na forma disciplinada, abaixo:*

*9.15. Portanto, confirma a Impugnante que realmente não recolheu corretamente as contribuições previdenciárias do decimo terceiro salário de 2002, lançamento procedente. Cabe a ela solicitar eventual restituição e operação concomitante com este débito”.*

Nesse contexto, havendo a fiscalização constatado a ocorrência de pagamentos a título de 13º salário, e inexistindo o correspondente recolhimento das contribuições previdenciárias relativas a tais remunerações, houve-se por lavrada o presente lançamento tributário, por dever de ofício e em razão da natureza plenamente vinculada de suas atribuições, em atenção aos ditames assentados no art. 37 da Lei nº 8.212/91.

Não se pode, todavia, fechar os olhos à realidade dos fatos. Nessa perspectiva, o julgamento do feito houve-se por convertido em Diligência Fiscal para que a fiscalização,

analisando com olhar mais clínico a documentação completa da empresa em tela, se pronunciasse, de maneira conclusiva, sobre os valores efetivamente devidos pelo Recorrente a título de contribuição previdenciária a cargo dos segurados e a cargo da empresa destinadas ao custeio da seguridade social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a outras entidades e fundos, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e segurados contribuintes individuais relativas às competências dezembro/2002 e 13º salário/2002, individualizadamente, assim como os recolhimentos efetuados pelo Recorrente nessas competências.

Fruto de tal incidente processual, a Fiscalização informou a fls. 421/425 os seguintes dados relativos a recolhimentos e valores devidos pelo Sujeito Passivo em tela, nas competências dezembro e 13º de 2002:

| MATRIZ<br>33.172.537/0001-98     | COMPETÊNCIA<br>dez/02 |                           | COMPETÊNCIA<br>dez/02 |
|----------------------------------|-----------------------|---------------------------|-----------------------|
| <b>SEGURADOS EMPREGADOS</b>      |                       |                           |                       |
|                                  |                       | <b>VALORES RECOLHIDOS</b> |                       |
| Salário de Contribuição          | 1.881.260,47          | GPS 1 (campo 6)           | 918.977,64            |
| SEGURADOS                        | 41.858,15             | GPS 2 (campo 6)           | 1.202,39              |
| EMPRESA (22,5%)                  | 423.283,61            | GPS 3 (campo 6)           | 1.374,16              |
| SAT (1%)                         | 18.812,60             |                           |                       |
| SAL. MATERNIDADE                 | -1.967,74             | sub-total                 | 921.554,19            |
| INCRA (0,2%)                     | 3.762,52              | GPS (campo 9)             | 7.106,33              |
| <b>SUB-TOTAL</b>                 | <b>485.749,14</b>     | <b>SUB-TOTAL</b>          | <b>928.660,52</b>     |
| <b>CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS</b> |                       |                           |                       |
|                                  |                       | <b>VALORES RECOLHIDOS</b> |                       |
| Salário de Contribuição          | 46.739,03             |                           |                       |
| EMPRESA (22,5%)                  | 10.516,28             | GPS (campo 6)             | 10.516,28             |
| <b>SUB-TOTAL</b>                 | <b>10.516,28</b>      | <b>SUB-TOTAL</b>          | <b>10.516,28</b>      |
| <b>TOTAL DEVIDO (dez/2002)</b>   | <b>496.265,42</b>     | <b>TOTAL RECOLHIDO</b>    | <b>939.176,80</b>     |

| MATRIZ<br>33.172.537/0001-98 | COMPETÊNCIA<br>13º/2002 |                           | COMPETÊNCIA<br>13º/2002 |
|------------------------------|-------------------------|---------------------------|-------------------------|
| <b>SEGURADOS EMPREGADOS</b>  |                         |                           |                         |
|                              |                         | <b>VALORES RECOLHIDOS</b> |                         |
| Salário de Contribuição      | 1.746.610,45            | GPS 1 (campo 6)           | NÃO HÁ                  |
| SEGURADOS                    | 41.954,14               |                           |                         |
| EMPRESA (22,5%)              | 392.987,35              |                           |                         |

|                  |                   |                  |          |
|------------------|-------------------|------------------|----------|
| SAT (1%)         | 17.466,10         |                  |          |
| INCRA (0,2%)     | 3.493,22          | GPS (campo 9)    | NÃO HÁ   |
| <b>SUB-TOTAL</b> | <b>455.900,81</b> | <b>SUB-TOTAL</b> | <b>-</b> |

|                              |                                 |                 |                                |
|------------------------------|---------------------------------|-----------------|--------------------------------|
| MATRIZ<br>33.172.537/0001-98 | COMPETÊNCIAS<br>(12 + 13º)/2002 |                 | COMPETÊNCIA<br>(12 + 13º)/2002 |
| TOTAL DEVIDO (13º salário)   | 952.166,23                      | TOTAL RECOLHIDO | 939.176,80                     |
| DIFERENÇA A RECOLHER         | 12.989,43                       |                 |                                |

|                              |                       |                    |                       |
|------------------------------|-----------------------|--------------------|-----------------------|
| FILIAL<br>33.172.537/0009-45 | COMPETÊNCIA<br>dez/02 |                    | COMPETÊNCIA<br>dez/02 |
| SEGURADOS EMPREGADOS         |                       | VALORES RECOLHIDOS |                       |
| Salário de Contribuição      | 135.299,60            | GPS (campo 6)      | 64.277,76             |
| SEGURADOS                    | 1.889,47              |                    |                       |
| EMPRESA (22,5%)              | 30.464,91             |                    |                       |
| SAT (1%)                     | 1.354,00              | sub-total          | 64.277,76             |
| INCRA (0,2%)                 | 270,80                | GPS (campo 9)      | 514,88                |
| <b>SUB-TOTAL</b>             | <b>33.979,18</b>      | <b>SUB-TOTAL</b>   | <b>64.792,64</b>      |

|                              |                         |                    |                         |
|------------------------------|-------------------------|--------------------|-------------------------|
| FILIAL<br>33.172.537/0009-45 | COMPETÊNCIA<br>13º/2002 |                    | COMPETÊNCIA<br>13º/2002 |
| SEGURADOS EMPREGADOS         |                         | VALORES RECOLHIDOS |                         |
| Salário de Contribuição      | 122.042,20              | GPS 1 (campo 6)    | NÃO HÁ                  |
| SEGURADOS                    | 1.889,47                |                    |                         |
| EMPRESA (22,5%)              | 27.459,50               |                    |                         |
| SAT (1%)                     | 1.220,42                |                    |                         |
| INCRA (0,2%)                 | 244,08                  | GPS (campo 9)      | NÃO HÁ                  |
| <b>SUB-TOTAL</b>             | <b>30.813,47</b>        | <b>SUB-TOTAL</b>   | <b>-</b>                |

|        |              |  |             |
|--------|--------------|--|-------------|
| FILIAL | COMPETÊNCIAS |  | COMPETÊNCIA |
|--------|--------------|--|-------------|

|                       |                 |                 |                 |
|-----------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| 33.172.537/0009-45    | (12 + 13º)/2002 |                 | (12 + 13º)/2002 |
| TOTAL DEVIDO (FILIAL) | 64.792,65       | TOTAL RECOLHIDO | 64.792,64       |
| DIFERENÇA A RECOLHER  | 0,01            |                 |                 |

Da Informação Fiscal a fls. 421/425 extraímos, então, os seguintes valores relativos à matriz e à filial:

| MATRIZ + FILIAL             | dez/02       | 13º/2002   | TOTAL        |
|-----------------------------|--------------|------------|--------------|
| VALOR DEVIDO (MATRIZ)       | 496.265,42   | 455.900,81 | 952.166,23   |
| VALOR DEVIDO (FILIAL)       | 33.979,18    | 30.813,47  | 64.792,65    |
| TOTAL (MATRIZ + FILIAL)     | 530.244,60   | 486.714,28 | 1.016.958,88 |
| VALOR RECOLHIDO (MATRIZ)    | 939.176,80   | 0,00       | 939.176,80   |
| VALOR RECOLHIDO (FILIAL)    | 64.792,64    | 0,00       | 64.792,64    |
| TOTAL (MATRIZ + FILIAL)     | 1.003.969,44 | 0,00       | 1.003.969,44 |
| DIFERENÇA (MATRIZ + FILIAL) | -473.724,84  | 486.714,28 | 12.989,44    |

Valor devido ao INSS na competência 12/2002 = R\$ 530,244,60

Valor recolhido na competência 12/2002 = R\$ 1.003.969,44

Valor recolhido a maior na competência 12/2002 = R\$ 473.724,84

Valor devido ao INSS na competência 13º/2002 = R\$ 486.714,28

Valor recolhido na competência 13º/2002 = R\$ 0,00

Valor devido na competência 13º/2002 = R\$ 486.714,28

Dos dados coletados nos autos, avulta que o valor global recolhido ao INSS mediante as GPS acima especificadas (R\$ 1.003.969,44) é consideravelmente superior ao montante devido à autarquia previdenciária em foco exclusivamente na competência dezembro/2002 (R\$ 530.244,60), mas, também, se revela insuficiente para cobrir o crédito previdenciário devido pela empresa referente às competências 12/2002 e 13º salário/2002 em conjunto (R\$ 1.016.958,88), restando a descoberto uma importância de, pelo menos, R\$ 12.989,44.

Muito embora o formalismo dos documentos em realce conduzam exclusivamente à competência dezembro/2002 a totalidade dos recolhimentos efetuados pela empresa em foco (R\$ 1.003.969,44), as evidências plasmadas nos autos revelam o *animus*

*solvendi* do Sujeito Passivo dirigido às competências 12/2002 e 13/2002, circunstância que não pode ser desprezada por este colegiado.

Nesse contexto:

- Considerando que os pagamentos efetuados pelo Sujeito Passivo foram apropriados pela autarquia previdenciária para cobrir o crédito tributário referente à competência 12/2002, conforme indicado no Campo 4 das GPS recolhidas;
- Considerando que houve um recolhimento a maior na competência 12/2002 na ordem de R\$ 473.724,84;
- Considerando a intenção do Sujeito Passivo de recolher as contribuições previdenciárias relativas ao 13º salário/2002 juntamente com a competência 12/2002;
- Considerando que os recolhimentos em relevo houveram-se por realizados em 20/12/2002, data de vencimento das obrigações relativas ao 13º salário de 2002;
- Considerando que as contribuições previdenciárias devidas pela empresa referentes ao 13º salário/2002 somam a importância de R\$ 486.714,28 , conforme informação fiscal a 421/425;
- Considerando que o valor recolhido a maior na competência 12/2002 (R\$ 473.724,84) são insuficientes para cobrir o valor devido pela empresa na competência 13º salário/2002 (R\$ 486.714,28), restando um débito a descoberto de R\$ 12.989,44.

Considerando tudo o mais que dos autos consta, pugnamos pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, para excluir do valor do Principal (R\$ 486.714,28) da presente NFLD a importância de R\$ 473.724,84 (quatrocentos e setenta e três mil, setecentos e vinte e quatro reais e oitenta e quatro centavos) recolhida tempestivamente a título de 13º salário nas GPS da competência 12/2002, devendo os juros e multa moratórios incidir, tão somente, sobre o saldo devedor do Principal (R\$ 12.989,44), na forma fixada, respectivamente, nos artigos 34 e 35, II e §4º, ambos da Lei nº 8.212/91, na redação dada pelas leis nº 9.528/97 e 9.876/99, respectivamente, em atenção ao princípio *tempus regit actum* encartado no art. 144 do CTN.

### 3.2. DO RELATÓRIO DE CORRESPONSÁVEIS

Alega o Recorrente que a Auditoria Fiscal, arbitrária e ilegalmente, imputou responsabilidade solidária aos seus diretores para o pagamento do suposto crédito tributário.

O apelo clamado não merece seguimento.

Cumpra neste comenos esclarecer que a responsabilidade pelas obrigações decorrentes da vertente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é da empresa, não dos diretores arrolados no relatório intitulado "CO-RESPONSÁVEIS", não integrando estes o polo passivo da autuação.

O anexo "Relação de Co-responsáveis -CORESP", a fls. 14/15, possui apenas caráter informativo, prestando-se como mero subsídio à Procuradoria, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a preclusão do contencioso administrativo, nas estritas hipóteses em que vingue configurada a responsabilidade pessoal de terceiros pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos estatuídos no inciso III do art. 135 do CTN.

Tal entendimento encontra-se consolidado no Verbete da Súmula CARF nº 88, conforme se vos segue:

**Súmula CARF nº 88:**

*A "Relação de Co-Responsáveis – CORESP", o "Relatório de Representantes Legais – RepLeg" e a "Relação de Vínculos – VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.*

Nesse sentido, o art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, dispõe que, a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações elencadas a seguir:

- I -excesso de poderes;
- II -infração à lei;
- III -infração ao contrato social ou estatuto;
- IV -dissolução irregular da pessoa jurídica.

Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios, com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

De acordo com a citada Portaria, para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 -Código Tributário Nacional - entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Cumpra ressaltar, por relevante, que a atividade fiscal tem caráter plenamente vinculado, característica que impinge ao Auditor Fiscal a atenção aos procedimentos de

fiscalização fixados na legislação tributária. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, vigente por ocasião da lavratura do Auto de Infração em tela, assim dispõe:

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:*

*(..)*

*X -Relação de Co-Responsáveis -CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação";*

Avulta, portanto, que a atuação do auditor fiscal notificante, no que tange à constituição da Relação de Corresponsáveis – CORESP, não se encontra impregnada de qualquer arbitrariedade nem, tampouco, ilegalidade. Ela decorre, pura e simplesmente, da natureza vinculada do seu atuar de ofício.

**4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do valor do Principal (R\$ 486.714,28) da presente NFLD a importância de R\$ 473.724,84 (quatrocentos e setenta e três mil, setecentos e vinte e quatro reais e oitenta e quatro centavos) recolhida tempestivamente a título de 13º salário nas GPS da competência 12/2002, devendo os juros e multa moratórios incidir, tão somente, sobre o saldo devedor do Principal (R\$ 12.989,44), na forma fixada, respectivamente, nos artigos 34 e 35, II e §4º, ambos da Lei nº 8.212/91, na redação dada pelas leis nº 9.528/97 e 9.876/99, respectivamente, em atenção ao princípio *tempus regit actum* encartado no art. 144 do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

CÓPIA