



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720878/2020-23
ACÓRDÃO	9202-011.825 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	AA - ANESTESIOLOGISTAS ASSOCIADOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS. DIREITO ALHEIO. FALTA DE LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF Nº 172. NÃO CONHECIMENTO.

Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, conforme dispõe o art. 18 do CPC, aplicado de forma subsidiária em âmbito administrativo; e, nos termos do verbete sumular de nº 172 deste Conselho que “a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.”

RECURSO ESPECIAL DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. REQUISITOS. ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS. MATÉRIA NÃO APRECIADA PELA DECISÃO RECORRIDA. NÃO CONHECIMENTO.

Ausente a análise do motivo de atribuição de responsabilidade, em razão da decretação da intempestividade da impugnação e do não conhecimento do recurso voluntária, obstado o seguimento do recurso especial dos responsáveis solidários.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. PRÓ-LABORE. OBRIGATORIEDADE DE FIXAÇÃO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA. REVOLVIMENTO DO ARCABOUÇO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. FUNDAMENTO AUTÔNOMO. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma, o torna inapto para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

A pretensão de reexame dos fatos e provas obsta o conhecimento do recurso especial.

Merece não ser conhecido o recurso especial quando a decisão recorrida esteja assentada em mais de um fundamento suficiente e autônomo, não tendo sido devolvido à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais todos eles.

RECURSO ESPECIAL DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. PRELIMINAR. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. MATÉRIA EMINENTEMENTE JURÍDICA. SIMILITUDE, CONHECIMENTO.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

INTEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO. ANÁLISE RECURSAL ADSTRITA À TEMPESTIVIDADE.

Por se tratar de um dos requisitos de admissibilidade do recurso, a tempestividade é condição indispensável para o exame do mérito, não sendo superável, ainda que se trate de questão de ordem pública.

A apresentação intempestiva da impugnação faz com que não se instaure a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, restringindo o escopo de apreciação do recurso voluntário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial interposto por AA - ANESTESIOLOGISTAS ASSOCIADOS LTDA., e conhecer parcialmente do recurso especial interposto por FLÁVIO HULSE PEDERNEIRAS e LUIZ FERNANDO SOARES, apenas quanto à matéria “necessidade de enfrentamento da preliminar de ilegitimidade, ainda que intempestiva a impugnação”, para, na parte conhecida, negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (Suplente Convocado), Leonam Rocha de Medeiros, Cleberson Alex Friess (Suplente Convocado), Leonardo Nuñez Campos (Suplente Convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela AA - ANESTESIOLOGISTAS ASSOCIADOS LTDA., bem como pelos responsáveis solidários FLÁVIO HULSE PEDERNEIRAS, LUIZ FERNANDO SOARES e MARIANA MARTINS BRUNHANO, em face do acórdão nº 2201-010.345, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara desta eg. Segunda Seção de Julgamento que, por unanimidade de votos, negou provimento aos recursos voluntários apresentados.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

INTEMPESTIVIDADE.

A petição apresentada fora do prazo não caracteriza a impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário e não comporta julgamento de primeira instância.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE.

A produção de provas desenvolver-se-á de acordo com a necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora, a quem cabe indeferi-las quando se mostrarem desnecessárias.

PROCEDIMENTOS FISCAIS. FASE OFICIOSA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. OPORTUNIDADE.

Na fase oficiosa, os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são praticados pela fiscalização de forma unilateral, não havendo que se falar em processo, contraditório e ampla defesa, só se podendo falar na existência de litígio após a impugnação do lançamento.

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL SÓCIO QUOTISTA. REMUNERAÇÃO.

É seguro obrigatório da Previdência Social, na modalidade contribuinte individual, o sócio quotista que recebe remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural.

SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. REMUNERAÇÃO.

É de vinte por cento a contribuição a cargo da empresa, destinada a Seguridade Social, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REMUNERAÇÃO DE SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL .

O valor pago a título de distribuição de lucros, quando caracterizado como remuneração por serviços prestados pelo sócio, possui natureza remuneratória, sujeito à incidência de contribuição previdenciária devida pela empresa sobre a remuneração do segurado contribuinte individual. Para fins previdenciários, é vedado o pagamento apenas de distribuição de lucros ao sócio que presta serviços à empresa. Integra a remuneração do segurado contribuinte individual o valor total pago ao sócio, ainda que a título de antecipação de lucro, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

AFERIÇÃO INDIRETA.

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

SELIC. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA. APLICABILIDADE.

Os juros moratórios - calculados de acordo com a Taxa Selic - incidem sobre a multa, pois esta integra o crédito tributário lançado.

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO.

Presente nos autos a comprovação do evidente intuito de fraude, mediante comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública correta a aplicação da multa qualificada prevista na legislação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador. É de se manter a sujeição passiva solidária quando há nos autos comprovação de vínculo com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão. (f. 2.209/2.211)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos voluntários. (f. 2.211)

Por entender padecer o acórdão da mácula da omissão, o sujeito passivo apresentou aclaratórios (f. 2.246/2.259), alegando ser

vítima de um processo altamente predatório, manifestamente nulo e incompatível com a CRFB/88. Explica-se.

Primeiro, recebeu um Relatório Fiscal de 120 laudas, todas menosprezando sua organização empresarial, consignando se tratar de “empresa de fachada”, com “pretensos sócios” e “intuito puramente dissimulatório”. O Fisco não poupa esforços em bradar o quão repreensiva seria sua organização empresarial: “INTUITO PURAMENTE DISSIMULATÓRIO”; “BALBÚRDIA FINANCEIRA”; “UM DESRESPEITO GROTESCO”; “MÉTODO COMEZINHO DE SE APERFEIÇOAR DISSIMULAÇÃO”; “MANIPULADA”; “PÍFIA”; “DISSIMULADA”; “FRAGILIZADA AO EXTREMO”; “OS MÉTODOS DE PRODUÇÃO NÃO ESTÃO ALI”.

Asseverou que,

[n] caso concreto, restou comprovado que a Embargante impugnou, com êxito no mérito, pontos absolutamente centrais ao REFISC – que foram reiterados ao longo de dezenas de laudas. Nesse caso, não poderia o e.CARF simplesmente considerar que esses pontos eram de menor importância, que não eram os “principais motivos” da exação. Se era essa a razão preponderante no início ao

fim do REFISC, então no mínimo o lançamento merece ser desconstituído por falta de clareza e cerceamento de defesa. 2.15.

Pelo exposto, requer-se a **decretação de NULIDADE do julgamento, ante i) a inovação de fundamentos expressamente contrários aos do lançamento, em violação ao art. 146 do CTN; e ii) cerceamento de defesa mediante descarte, em fase contenciosa, dos fundamentos do REFISC, por serem supostamente irrelevantes.** (sublinhas deste voto)

Questionada ainda a competência desta eg. Seção, ao asseverar que

conclui-se haver três nulidades: **i)** usurpação da competência da 1ª Seção, ante à não distribuição dos reflexos para seu respectivo relator, conforme art. 6º, § 2º do RI/CARF; **ii)** usurpação da competência da 1ª Seção para julgar Contribuição Previdenciária decorrente dos mesmos fatos e provas que ensejaram autuação por IRPJ, conforme art. 2º, IV do RI/CARF; e, por último, **iii)** julgamento de processos acessórios antes do principal, em violação ao art. 6º, § 5º do RI/CARF.

Pedi

[p]el[a] integralização do julgamento para que se incursione no mérito do Capítulo 1.1 – “NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR MOTIVAÇÃO ULTERIOR”, abordando-se, também, os fundamentos objetivamente contraditórios apontados às fls. 54 e ss., bem assim o prejuízo de defesa na consideração de que fundamentos do REFISC são “irrelevantes.”

Disse ainda padecer a decisão recorrida das seguintes omissões:

A **primeira tese** omissa foi apresentada ao item 3.5 do Recurso Voluntário e 7.13 da Impugnação – qual seja, o entendimento do e.CARF de que até sociedades civis podem distribuir lucros de forma desproporcional (...).
(...)

Na **segunda tese**, não houve enfrentamento do critério de distribuição de lucros apresentado pelo Sr. Perito. Inclusive, de forma ainda mais omissa, a v.Decisão de 1º Grau fundamenta que “nunca se esclareceu o critério de distribuição de lucros”, o que só reforça a nulidade do v.Decisum, conforme item 3.6 do RV/item 10.1 da Impugnação (...).
(...)

A **terceira tese** olvidada impugnou a indevida punição da Embargante por lançar quantias irrisórias de lucro como se despesas fossem, eis que, pela lógica do Lucro Presumido, é tudo receita, ou seja, a base de cálculo não muda. Essa tese

constou ao item 3.7 da RV/itens 11.3 a 11.5 da Impugnação, e tampouco foi enfrentada (...).

Alegando contradição, afirmar existir

ponto de evidente discordância entre o e.CARF e o REFISC – embora o v.Acórdão não tenha reconhecido tal dissonância. Embora o fundamento supracitado especifique que nunca se duvidou da idoneidade da Embargante, o REFISC objetivamente assume direção contrária, acusando-lhe de “INTUITO PURAMENTE DISSIMULATÓRIO”; “BALBÚRDIA FINANCEIRA”; “UM DESRESPEITO GROTESCO”; “MÉTODO COMEZINHO DE SE APERFEIÇOAR DISSIMULAÇÃO”; “MANIPULADA”; “PÍFIA”; “DISSIMULADA”; “FRAGILIZADA AO EXTREMO”; “OS MÉTODOS DE PRODUÇÃO NÃO ESTÃO ALI”.

Aliado a esses excessos de linguagem, o REFISC deixa claríssima a impugnação ao enquadramento da Embargante pelo seguinte fundamento: “a sociedade AA – ANESTESIOLOGISTAS ASSOCIADOS é indubitavelmente uma sociedade de pessoas que se registrou indevidamente como sociedade empresária”.

Pelo exposto, **requer-se a integralização do julgamento para reconsiderar a nulidade por ausência de IDPJ, desta vez sob a ótica dos fundamentos do relatório fiscal, que cristalinamente e irretrucavelmente justificam a exação pela desconsideração da personalidade jurídica da Embargante.**

Acrescenta outras indigitadas omissões, dessa vez **(i)** quanto “à constatação, pelo REFISC, de que a Embargante não possui fatores de produção”; **(ii)** no tocante “ao fundamento de que a base de cálculo não deveria ter incluído todos os lucros e da constante alteração dos fundamentos da exação”; **(iii)** quanto à “desproporcionalidade na base de cálculo”; e, **(iv)** no que se refere à “ausência de enfrentamento do registro contábil por suposta irrelevância”, o que, ao seu sentir, levaria à “revogação tácita do lançamento fiscal.”

Os responsáveis solidários FLÁVIO HULSE PEDE RNEIRAS e LUIZ FERNANDO SOARES igualmente interpuseram embargos (f. 2.256/2.259), pretendendo

(I) seja apreciada a preliminar contida no Item 1 do Recurso Voluntário, que diz respeito à ausência de apreciação, pela 1ª Instância, de preliminar de tempestividade, reconhecendo por tanto a nulidade do julgamento de primeira instância e remetendo para novo julgamento, na forma literal do art. 56, §1º do RI/CARF, ademais **(II)** seja reconhecido a omissão do v.Acórdão ao deixar de incursionar acerca do art. 135 do CTN, bem como de massiva jurisprudência, de modo que merece ser integralizado.

Ao apreciar a existência das máculas apontadas tanto pelo sujeito passivo quanto pelos responsáveis, proferido despacho de admissibilidade negando-lhes seguimento – *vide* f. 2.338/2351.

Em **7 de dezembro de 2023** (f. 2.367) o sujeito passivo foi cientificado da negativa de seguimento dos embargos manejados e, **na mesma data** (f. 2.372), interpôs recurso especial (f. 2.317/2.321), afirmando haver dissidência interpretativa da legislação tributária com relação aos seguintes temas:

- a) nulidade do despacho que negou seguimento aos embargos de declaração [paradigmas nºs 2003-002.970 e 3402-006.674]
- b) inovação da DRJ quanto aos fundamentos do lançamento [paradigma nº 2402-004.895]
- c) obrigatoriedade de pagamento de pró labore aos sócios [paradigma nº 2301-006.321]
- d) qualificação da multa [paradigma nº 2301-006.321]
- e) responsabilização dos sócios [paradigma nº 2401-007.309]
- f) aplicação da retroatividade benigna (art. 106, II, c, do CTN), com redução da multa qualificada para 100% [ausente a indicação de acórdão paradigma]

Os responsáveis solidários FLÁVIO HULSE PEDERNEIRAS e LUIZ FERNANDO SOARES, intimados em **14 de dezembro** (f. 2.368) e **15 de dezembro de 2023** (f. 2.369), respectivamente, apresentaram *conjuntamente*, em **29 de dezembro de 2023** (f. 2.483), recurso especial (f. 2.579/2.611 e f. 2.345/2.367)¹, pretendendo a uniformização jurisprudencial quanto aos seguintes temas:

- a) nulidade do despacho que negou seguimento aos embargos de declaração [ausente a indicação de acórdão paradigma]
- b) necessidade de enfrentamento da preliminar de ilegitimidade, ainda que intempestiva [paradigma nº 2202-003.740]
- c) responsabilização dos sócios [paradigma nº 2401-007.309]
- d) aplicação da retroatividade benigna (art. 106, II, c, do CTN), com redução da multa qualificada para 100% [ausente a indicação de acórdão paradigma]

O despacho inaugural de admissibilidade, juntado às f. 2.685/2.698, houve por bem dar seguimento parcial dos recursos especiais, nos seguintes termos:

I) DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte, admitindo-se a rediscussão das matérias **(c) impossibilidade de pagamento apenas de**

¹ Apesar da apresentação conjunta do recurso, duas peças de igual teor foram protocolizadas.

dividendos aos sócios; (d) qualificação da multa e (e) responsabilização dos sócios.

II) DOU SEGUIMENTO PARCIAL aos recursos especiais dos codevedores FLÁVIO HULSE PEDERNEIRAS e LUIZ FERNANDO SOARES, admitindo-se a rediscussão das matérias **(b) necessidade de enfrentamento da preliminar de ilegitimidade, ainda que intempestiva e (c) responsabilização dos sócios;**

Irresignados com o seguimento parcial, o sujeito passivo e os responsáveis solidários FLÁVIO HULSE PEDERNEIRAS e LUIZ FERNANDO SOARES interpuseram agravo – *vide* f. 2.712/2.716, f. 2.719/2.723 e f. 2.726/2.730 –, mantendo-se o seguimento parcial, conforme consta no despacho que os apreciou conjuntamente, acostado às f. 2.733/2.737.

Contrarrazões apresentadas pedindo, *preliminarmente*, a negativa de seguimento dos recursos especiais; e, no mérito, a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos – *vide* f. 2.753/2.798.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

I – DO CONHECIMENTO

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos dos recursos especiais de divergência com relação a cada uma das quatro matérias devolvidas a esta eg. Instância Especial.

I.1 – RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS: MATÉRIA TRAZIDA NOS RECURSOS ESPECIAIS DO SUJEITO PASSIVO E DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Conforme relatado, em todas as duas peças recursais apresentadas – uma do sujeito passivo e a outra dos dois responsáveis solidários apresentada em conjunto – requerida a uniformização da interpretação da legislação tributária quanto os requisitos ensejadores da responsabilização dos sócios, com arrimo em um único e idêntico acórdão paradigmático – o de nº 2401-007.309.

Antes de passar ao cotejo das decisões recorrida e paradigma, noto falecer o sujeito passivo (AA - ANESTESIOLOGISTAS ASSOCIADOS LTDA.) de legitimidade para arguir matéria de defesa que beneficia exclusivamente terceiro. Confira-se a delimitação da insurgência ultimada na peça recursal:

Em síntese, **o acórdão fundamenta a responsabilidade dos administradores simplesmente pelo fato de que a companhia supostamente teria sido**

constituída para gerar economia dos tributos – sem apontar nenhuma conduta específica dos administradores (...):

(...)

Ademais, embora em diversos momentos **argumente genericamente que a conduta específica dos administradores teria sido comprovada pela fiscalização, cita trecho do relatório fiscal que simplesmente não individualiza a conduta dos administradores (...).**

O art. 18 do CPC é claro ao dispor que “[n]inguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio”, razão pela qual não pode o sujeito passivo (pessoa jurídica) se insurgir contra a atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas indicadas no Termo de Sujeição Passiva Solidária, sem que lhe houvessem sido outorgados poderes para tanto – *vide* às f. 2.750 a inexistência de procuração atribuída pelos responsáveis solidários aos patronos do sujeito passivo.

Neste sentido está o verbete sumular de nº 172 deste eg. Conselho, cuja observância é obrigatória, que dispõe que “a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.” **Deixo de conhecer, por esse motivo, do recurso especial do sujeito passivo quanto à matéria (responsabilização dos sócios).**

Os responsáveis solidários FLÁVIO HULSE PEDERNEIRAS, LUIZ FERNANDO SOARES e MARIANA MARTINS BRUNHANO, detendo, *em tese*, legitimidade para tanto, trazem à baila o mesmo paradigma, o acórdão nº 2401-007.309, afirmando pretender a uniformização da interpretação do disposto nos arts. 124 e 135 do CTN.

Registro que, por terem FLÁVIO HULSE PEDERNEIRAS e LUIZ FERNANDO SOARES apresentando peça impugnatória intempestiva, sequer conhecido o recurso por eles interposto. Sendo assim, nenhuma decisão sobre este ponto foi proferida, o que demonstra a carência de interesse. Com relação a eles, portanto, para que tenha alguma utilidade o recurso neste tocante é imprescindível que logrem êxito com relação a outro tema por eles arguido e admitido pelo despacho inaugural de admissibilidade, qual seja: a necessidade de enfrentamento da preliminar de ilegitimidade, ainda que intempestiva. **Deixo de conhecer, por esse motivo, do recurso especial do sujeito passivo quanto à matéria (responsabilização dos sócios).**

I.2 – QUALIFICAÇÃO DA MULTA: MATÉRIA TRAZIDA NOS RECURSOS ESPECIAIS DO SUJEITO PASSIVO

No recurso especial do sujeito passivo, dito que

[a]inda em relação a esse paradigma [acórdão nº 2301-006.321], também foi dada solução jurídica diversa à aplicação do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, visto que, em acusação idêntica à presente, foi afastada a aplicação da multa qualificada. (f. 2.385)

Passo ao confronto das situações supostamente assemelhadas com desfecho díspar:

RECORRIDO Nº 2201-010.365	PARADIGMA Nº 2301-006.321
EMENTA MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. CABIMENTO. <u>Presente nos autos a comprovação do evidente intuito de fraude, mediante comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública correta a aplicação da multa qualificada prevista na legislação.</u> VOTO <u>Apesar da recorrente argumentar que a decisão recorrida não ter sido específica em relação aos motivos que levaram à qualificação da multa, entendo que não assiste razão á recorrente, seja porque a decisão em debate remeteu argumentos às especificidades enumeradas pela autuação seja porque a mesma, além de explicitar os motivos legais pelos quais a multa deveria ser qualificada, rebateu fielmente os argumentos da recorrente no sentido da transferência da responsabilidade para o responsável pela contabilidade, pois, segundo a decisão recorrida, observa-se a responsabilidade na modalidade <i>in eligendo</i>, respondendo o sujeito passivo pelos atos praticados por aquele que escolheu para prestar-lhe os serviços em questão.</u> <u>Ainda, segundo a decisão recorrida, embora os pagamentos em questão tenham sido registrados na contabilidade da autuada, o foram de maneira incorreta, com a aparência de eventos diversos, não correspondendo a fatos geradores de contribuição previdenciária.</u> <u>Para reforçar os motivos que levaram à qualificação da multa de ofício pela fiscalização, basta que sejam analisados</u>	VOTO Ao menos essa acusação deveria ser mais clara do que foi posta, do contrário vira mera interpretação, tanto negativa quanto positiva. Deve haver uma consciência entre quem está pretendendo simular com aquele que estaria simulando, no caso a recorrente. Não nos parece razoável essa afirmação, em razão das circunstâncias dos autos. <u>Por outro lado, conforme já citado, esse colegiado já teria afastado a acusação de simulação, dolo, conluio ou fraude em razão da mesma ação fiscal, julgando a acusação no processo que exigiu a incidência do IR (processo 11070.720224/201781), nos termos do voto proferido pelo respeitado Conselheiro Marcelo, em trecho assim transcrito:</u> (...) Como mencionado, não é possível identificar que a recorrente agiu com má-fé em razão de fraude ou conluio por ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do tributo devido, uma vez que esse compreendia a informação integral dos impostos a serem recolhidos, de forma transparente por seus sócios. <u>Ainda, a contabilidade da empresa não foi “desconfigurada” pela fiscalização no relatório fiscal, e não foram indicados elementos que pudessem dar suporte à acusação formulada, a não ser por meros indicativos de interpretação de redução da carga tributária, o que por si só não permite num conjunto de análise fraudulenta, imputar a multa por dolo ou simulação.</u> Assim, tendo em vista não ser possível concluir pela aplicabilidade dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, e não existindo elementos suficientes para aplicar o dispositivo referente à prática de "simulação" ou conluio", afasto, por consequência, a multa aplicada de 150%, para 75%.

os diversos motivos e procedimentos eleitos pelo relatório fiscal, onde o mesmo discorreu especificamente as várias atitudes adotadas pela contribuinte no sentido de que fosse caracterizado o intuito fraudulento, com a respectiva subtração de contribuições previdenciárias. Senão, veja-se a seguir transcritos, trechos do relatório fiscal, onde é demonstrado claramente o referido intuito da contribuinte de fraudar a fiscalização tributária:

Por ser a qualificação da multa matéria de natureza eminentemente fática, vislumbro carecer as decisões de similaridade para que seja possível afirmar, com segurança, que, caso fosse a controvérsia apreciada pela Turma prolatora da decisão paradigmática, outro seria o desfecho.

Assim como ocorrera no tópico precedente, além de não vislumbrar a similitude necessária, para elidir as conclusões alcançadas pela decisão recorrida, mister o revolvimento do acervo fático-probatório, vedado nesta instância especial – aplicável, *mutatis mutandis*, o verbete sumular de nº 7 do STJ. Por esses motivos, **o juízo de admissibilidade há de ser negativo.**

I.3 – DA OBRIGATORIEDADE DE PAGAMENTO DE PRÓ LABORE AOS SÓCIOS: MATÉRIA TRAZIDA EXCLUSIVAMENTE NO RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

Apenas o sujeito passivo devolve o tema a esta eg. Câmara, com arrimo no paradigma de nº 2301-006.321. Inicia afirmando que

[o] voto condutor é fundamentado especialmente nos trechos do acórdão da DRJ, em que se dispõe que teria praticado fraude o contribuinte que deixa de pagar pró-labore aos sócios e, por conseguinte, deixa de incluí-los no RGPS:

29.1. O sócio da sociedade civil de prestação de serviços profissionais que presta serviço à sociedade da qual é sócio é segurado obrigatório na categoria de contribuinte individual, conforme o alínea "f, inciso V, art.12 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo obrigatória a discriminação entre a parcela da distribuição de lucro e aquela paga pelo trabalho, com fundamento o inciso III, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, e o inciso II, parágrafo 59 do Decreto nº 3.048, de 1999, de modo que, para fins previdenciários, não é possível considerar todo o montante pago a este sócio como distribuição de lucros, uma vez que pelo menos parte dos valores pagos terá necessariamente natureza jurídica de retribuição pelo trabalho, sujeita à incidência de contribuição previdenciária. (...) 67. **Assim, verifica-se que a conduta de denominar todo o valor recebido pelo sócio que presta serviço à sociedade com sendo a título de lucro, ficando o trabalhador sem amparo do**

RGPS ou pretendendo sua filiação como segurado facultativo, com incidência menor de contribuição, não pode ser considerada uma forma regular de reduzir incidência de tributo, ao contrário, caracteriza-se uma conduta ilegal.

O cotejo analítico é apresentado nas folhas subsequentes, as quais peço licença para, no que importa, replicar:

3.2.1. Acórdão nº 2301-006.321: divergência quanto à obrigatoriedade do pagamento de pró-labore aos sócios (art. 22, III, e art. 28, § 9º, j, da Lei 8.212/91) e quanto à qualificação da multa (art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96).

Quanto ao segundo paradigma, cabe salientar a similitude fática entre os casos: ambos os processos tratam de sociedades prestadoras de serviços médicos nas quais houve acusação de fraude, por pagamento de seus sócios exclusivamente mediante distribuição de dividendos ou adiantamento de lucros, e consequente cobrança de contribuições previdenciárias sobre os valores recebidos a título de dividendos. Vejam-se os trechos dos acórdãos em comparação:

(...)

Entretanto, no acórdão paradigma, foi afastada alegação de fraude e garantida aos contribuintes a não incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas distribuídas a título de distribuição de lucros a seus sócios, na medida em que não há como se entender que a mera qualificação de todos os pagamentos como dividendos poderia fundamentar a cobrança dos tributos como se tais recebimentos fossem remuneração do trabalho.

Por outro lado, no acórdão recorrido, os contribuintes foram autuados – com aplicação de multa qualificada – sob o fundamento de que a sociedade teria sido constituída com o intuito de reduzir o montante de tributos a serem pagos e que a conduta de distribuir lucros por meio de dividendos – sem o pagamento de pró-labore aos sócios – seria fundamento para desconsiderar completamente a qualificação dada pela companhia aos pagamentos e cobrar contribuição previdenciária sobre a totalidade dos valores.

Veja-se a comparação entre a solução jurídica dada ao caso e aquela deduzida no acórdão paradigma: (...) (f. 2.383/2.384; sublinhas deste voto)

Em suma, a narrativa apresentada pela parte ora recorrente é a de que o “fundamento para desconsiderar completamente a qualificação dada pela companhia aos pagamentos e cobrar contribuição previdenciária sobre a totalidade dos valores” foi “a conduta de distribuir lucros por meio de dividendos – sem o pagamento de pró-labore aos sócios.”

Colaciono excertos do relatório da fiscalização, trazidos na decisão recorrida, para melhor compreensão dos motivos determinantes para a lavratura da autuação:

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância:

(...)

Após discorrer a respeito da inexistência na legislação brasileira de tributação dos lucros distribuídos aos sócios de pessoas jurídicas, **a fiscalização afirma que a constituição da autuada não é fruto do que se deveria esperar na criação de uma sociedade, ou seja, a congregação de esforços para consecução de um objetivo comum.**

Diferente disso, entende que a autuada foi constituída em decorrência de um planejamento tributário abusivo, com a finalidade de remunerar profissionais liberais da área da saúde pelos trabalhos desenvolvidos, mediante pagamentos sob a forma de distribuição de lucros que não sofrem a incidência de tributos, contribuição previdenciária no caso específico. Prossegue narrando a forma como se dá a distribuição de lucros em questão, sendo os respectivos valores quantificados de acordo com os serviços prestados por cada sócio e não na proporção da quota societária correspondente a cada um deles. Reporta à prática da autuada de realizar antecipações de dividendos em curtos intervalos de tempo, periodicidade típica do pagamento de remuneração em razão do trabalho e não da percepção de lucro pelo capital investido em atividade empresarial.

Adiante, **esclarece que as distribuições feitas em curtos intervalos de tempo (realizadas mais de uma vez por mês a cada sócio, chegando a se verificar 04 e até um caso de 05 distribuições mensais a um único sócio) não foram precedidas das apurações contábeis necessárias e atenderam não ao desempenho societário, mas às necessidades dos sócios, seguindo, portanto, a lógica das remunerações dos profissionais pelas atividades desenvolvidas e não pelo capital social investido. Também por tal razão, observa-se pagamentos a título de distribuição de lucros em números redondos, conforme descrito em quadro apresentado pela fiscalização, já que os pagamentos eram realizados sem a indispensável apuração de resultados.**

Discorre a respeito da possibilidade de os lucros serem distribuídos de forma diversa do que na proporção das participações societárias (Artigo 1.007 do Código Civil) mas que no caso presente verifica-se a ausência de previsão em contrato social ou atas de assembleias regularmente subscritas e levadas a registro público, de quais seriam tais regras diferenciadas de distribuição dos lucros. Tal situação permitiu, na prática,

a livre convenção dos sócios a respeito (desde que aceitas de forma unânime).

Informa as dificuldades enfrentadas durante o procedimento fiscal para a obtenção dos esclarecimentos e documentos necessários, mencionando que a conduta da autuada deu ensejo à lavratura de autuações por descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Apresenta análise das disparidades entre os lucros distribuídos e as participações societárias, revelando tratar-se de procedimento utilizado para pagar remuneração por trabalhos prestados e não para distribuir lucros, não representando critério válido, inclusive por ofender ao disposto no artigo 1.008 do Código Civil, pois abre a possibilidade de que o sócio não participe dos lucros auferidos, caso não preste serviços em determinado período.

O conceito de lucro estabelecido no artigo 187 da Lei 6.404/76 impõe que as remunerações pagas pelos serviços prestados sejam consideradas despesas. Procedendo de forma diversa, a autuada aumenta de forma irreal seus lucros, distribuindo os valores indevidamente apurados a esse título em substituição às remunerações pelos serviços prestados.

(...)

Citando a Resolução 1.374/2011 do Conselho Federal de Contabilidade, aponta irregularidades na escrituração contábil, consistentes não apenas na ausência de registro como remuneração dos valores pagos a título de distribuição de lucros em desproporção com as quotas societárias.

Observou-se, também, o registro incorreto na "conta caixa" de pagamentos com históricos sem detalhamento das operações, realizados no interesse pessoal de determinados sócios ou de outras empresas a eles vinculadas (Opus Serviços de Anestesia Ltda - CNPJ 04.244.123/0001-29 e Hospital da Plástica de Santa Catarina Ltda - CNPJ 10.853.021/0001-03), cujos valores - segundo alegado, mas não demonstrado - eram posteriormente ajustados descontando-se tais pagamentos dos valores totais de lucros que esses sócios tinham direito a receber, evidenciando também sob esse aspecto, a inexistência do interesse societário nas atividades da autuada. **Enfatiza que a utilização inadequada da "conta caixa" em tal procedimento teve como objetivo ocultar tais operações, pois, caso fosse criada uma conta específica para essa finalidade, a irregularidade praticada se tornaria evidente.**

(...)

Também relata a utilização irregular da "conta caixa" para ajustar pagamentos por serviços prestados a sócio de fato (Márcio Joaquim Losso), no período anterior a seu ingresso formal no quadro societário. A autuada tentou ajustar os pagamentos a partir da "conta caixa" como distribuição de lucros em período posterior, quando tal profissional já participava formalmente da sociedade.

Adiante, narra situação envolvendo o próprio Sr. Márcio e outros médicos que receberam antecipações de lucros sem pertencerem ao quadro da autuada, cujos pagamentos sequer foram disfarçados mediante utilização da "conta caixa".

Relata a prática da autuada de repassar valores recebidos diretamente aos beneficiários que eram os sócios responsáveis pelos serviços prestados e que geraram aqueles pagamentos, não havendo qualquer apuração para que tais valores pudessem ser considerados como lucros distribuídos.

Negligenciando todos os motivos acima transcritos que embasam a autuação – que vão desde constituição de uma sociedade sem a congregação de esforços para consecução de um objetivo comum, passando pelos vícios na contabilidade, ausência de apuração de lucros e distribuição de lucros em diversas vezes num único mês sem qualquer critério para tanto – pretende reduzir a autuação à mera ausência de pagamento de pró-labore. Tal narrativa veio a ser expressamente rechaçada pela decisão recorrida, nos seguintes termos:

Inicialmente **discordo da afirmação da recorrente quando a mesma informa que a decisão acaba por reconhecer que a AA atua dentro da legalidade, e que supostamente pecou apenas quando deixou de arbitrar pro labore, pois, conforme vastamente demonstrado nos autos e neste acórdão, apesar da aparente legalidade das transações empreendedoras do grupo empresarial, com os respectivos lançamentos contábeis, foi observado que a contribuinte deixou de atender a alguns princípios contábeis, em especial em alguns lançamentos no tocante a distribuição de lucros, a mesma não efetuou os registros contábeis demonstrando a verdade real da operações efetuadas e, por conta disso, é que foi demonstrado pela fiscalização, que haveria um intuito fraudulento em algumas operações, que de alguma forma, geraria subtração de tributos e em especial, de contribuições previdenciárias.** (sublinhas deste voto)

A despeito do esforço argumentativo perpetrado, fica patente, pela mera leitura da decisão recorrida, que não foi a ausência de distribuição de pró-labore o único fundamento da lavratura da autuação.

O verbete sumular de nº 283 do STF, aplicável aqui *mutatis mutandis*, dispõe ser “inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assente em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.” Exibe redação quase idêntica a

súmula nº 126 do STJ, porquanto “inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.”

Todas as três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste eg. Conselho se manifestam acerca da impossibilidade do conhecimento de recurso especial de divergência em situações como a descortinada nos presentes autos, em que patente a carência de interesse recursal:

1ª TURMA DA CSRF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Para fins de admissibilidade, a fundamentação trazida em recurso especial deve ser apta a contrapor, específica ou conjuntamente, todos os fundamentos trazidos pelo voto condutor do acórdão recorrido. Não se conhece do Recurso Especial que não questiona um dos fundamentos jurídicos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.²

2ª TURMA DA CSRF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PARADIGMA QUE CONTRARIA DECISÃO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. NÃO UTILIDADE. SUPERVENIENTE FALTA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso que, mesmo provido, não ensejará qualquer proveito no deslinde da controvérsia, quando já mantido outro fundamento autônomo para o lançamento.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada nos termos do art. 89, §10, da Lei no 8.212/1991.

² **CARF.** Acórdão nº 9101-005.727, Cons. Rel. CAIO CESAR NADER QUINTELA, Redatora Designada LIVIA DE CARLI GERMANDO, sessão de 1º de setembro de 2021.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10 da lei 8212/91, o dolo mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade imputada à compensação indevida, mostrando-se apenas necessária a demonstração de que o contribuinte utilizou-se de créditos não líquidos e certos.³

3ª TURMA DA CSRF

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/06/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece do recurso especial quando a decisão recorrida utilizou mais de um fundamento independente e suficiente para a sua fundamentação, enquanto o recurso somente ataca um desses fundamentos.

Hipótese em que, na decisão recorrida, o crédito extemporâneo não foi reconhecido por não ter havido retificação da DACON nem prova inequívoca de não aproveitamento desse crédito em outro período de apuração, enquanto o recurso apenas atacou a necessidade de retificação da DACON, pois o paradigma convergiu com o recorrido quanto à necessidade de prova do não aproveitamento do crédito em outro período.⁴

Pelas razões elencadas, **há de ser o juízo de admissibilidade negativo.**

Para robustecer a negativa de seguimento, acrescento que a tese contida no único paradigma trazido à baila – o de nº 2301-006.321 –, colide com a pretensão da própria recorrente. Isso porque, conforme aclarado alhures, um dos motivos da autuação é a ausência de contabilidade hígida, o que ensejou, inclusive, a aferição indireta da base de cálculo. A ementa da decisão paradigmática, de clareza solar, traz que

[a]s remunerações feitas por meio de pró labore e participação nos resultados (lucros) **devem restar cabalmente discriminadas**, de maneira a evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre o total dos valores pagos aos sócios à luz do disposto no inciso II do §5º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social.

A dessemelhança fática resta ainda evidenciada a partir do seguinte excerto extraído do acórdão paradigma nº 2301-006.321:

Ocorre que, no presente caso a **fiscalização não descaracterizou a contabilidade da recorrente** e somente entendeu que haveria remuneração direta da sociedade aos seus sócios ou associados, disfarçando a distribuição de lucros e desconsiderando o pró-labore, tendente a atrair o fato gerador do tributo. (sublinhas deste voto)

³ CARF. Acórdão nº 9292-009.483, Cons. Rel. MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI, sessão de 27 de abril de 2021.

⁴ CARF. Acórdão nº 9303-012.732, Cons. Rel. RODRIGO MINEIRO FERNANDES, sessão de 9 de dez. 2021.

Naquele caso, diferentemente do ora em apreço, a contabilidade foi considerada hígida, razão pela qual, existente discrepâncias de ordem fática, não é de se espantar que sejam os desfechos díspares.

Seja pela discrepância das situações descortinadas nos acórdãos recorrido e paradigma, seja pela existência de fundamento autônomo inatacado, **deixo de conhecer da matéria suscitada no apelo especial do sujeito passivo.**

I.4 – DA NECESSIDADE DE ENFRENTAMENTO DA PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA, AINDA QUE INTEMPESTIVA A IMPUGNAÇÃO: MATÉRIA TRAZIDA EXCLUSIVAMENTE NO RECURSO ESPECIAL DE FLÁVIO HULSE PEDERNEIRAS E LUIZ FERNANDO SOARES

Os responsáveis solidários FLÁVIO HULSE PEDERNEIRAS e LUIZ FERNANDO SOARES afirmam que,

[r]registra-se a nulidade do v. acórdão recorrido, que **decretou por intempestiva uma impugnação** que continha preliminar de tempestividade devidamente fundamentada, negado vigência ao art. 56, § 2º do Decreto n.º 7.574/2011. 4.1.

No presente Recurso, considerando a especialidade do cabimento, não se objetiva a revisar a tempestividade (ao passo que restou devidamente demonstrada nas razões do Recurso Voluntário).

Em contrapartida, **objetiva-se demonstrar a divergência de posicionamentos, visto que ainda que intempestiva, é crucial a análise de legitimidade e consequente instauração do contencioso administrativo por se tratar de questão de ordem pública.** (f. 2.490; sublinhas deste voto)

Analiso os arestos postos em confronto:

RECORRIDO Nº 2201-010.365	PARADIGMA Nº 2202-003.740
<u>RELATÓRIO</u> Os responsáveis Flávio Hulse Pederneiras e Luiz Fernando Soares apresentaram impugnação conjunta com os seguintes argumentos: - Tiveram acesso a íntegra dos documentos apenas em 07/10/2020, pois, embora notificados, não se encontravam cadastrados como responsáveis solidários no e-Cac antes dessa data, razão pela qual, requerem prazo adicional para juntada de documentos. (...) Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao	<u>RELATÓRIO</u> <u>Ficou consignado no voto condutor do acórdão da DRJ/BSB que, das alegações trazidas pela BOI VERDE ALIMENTOS LTDA. e pelo sr. JAIME VALLER, foram conhecidas apenas a arguição de tempestividade e não se conheceu das demais matérias por se entender que essas impugnações são intempestivas.</u> VOTO VENCEDOR <u>Embora o recurso interposto pelo sr. Jaime Valler seja intempestivo, é de se apreciar a questão da sua responsabilidade solidária, pois se trata de legitimidade das partes,</u>

contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

(...)

INTEMPESTIVIDADE.

A petição apresentada fora do prazo não caracteriza a impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário e não comporta julgamento de primeira instância.

VOTO

Os presentes Recursos Voluntários foram formalizados dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los em suas alegações.

De antemão, **em relação aos recursos voluntários dos responsáveis solidários Flávio Hulse Pederneiras e Luiz Fernando Soares**, apesar dos argumentos dos referidos recorrentes no sentido de que, por conta da pandemia, houve prejuízo no atendimento presencial, onde suscitam que sejam consideradas as impugnações perante o órgão julgado de piso, entendo que não assiste razão aos mesmos, pois, no período abrangido pelo prazo de impugnação concedido, em cuja ciência já vigorava a Portaria RFB 4.261, de 28 de agosto de 2020, que disciplina o atendimento presencial no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), o atendimento presencial já se encontrava normalizado pela referida portaria.

Por conta disso, entendo que foi correta a decisão recorrida no sentido de não conhecer das impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários Flávio Hulse Pederneiras e Luiz Fernando Soares, devendo, portanto, ser negado provimento aos recursos voluntários dos mesmos.

sendo pressuposto processual e matéria de ordem pública, devendo ser conhecida em qualquer grau de jurisdição, ainda que de ofício.

Transcrevo a seguir trecho do voto condutor nesse sentido, da lavra da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (...).

Embora do cotejo entre os acórdãos seja verificada discrepância fática, entendo que merece ser dado seguimento à matéria. Conforme se extrai do voto vencedor do acórdão paradigmático, o recurso voluntário seria intempestivo e, mesmo assim, teria a Turma passado a analisar as matérias de ordem pública nele suscitadas. Se a Turma paradigmática apreciou temáticas cognoscíveis *ex officio* trazidas em peça recursal que não preenche nem mesmo um dos pressupostos extrínsecos de admissibilidade, certo que o faria em um recurso voluntário tempestivo, como ocorrera no caso em espeque.

Além disso, apenas em reforço argumentativo, anoto que me parece ter o voto vencedor incorrido em lapso quanto afirma ser o recurso voluntário intempestivo, eis que consta no voto vencido do acórdão paradigmático que “o sr. Jaime Valler teve ciência do acórdão da DRJ em 30/03/2015 (f. 225); e, *tempestivamente*, na data de 27/04/2015 (f. 2356), apresentou o recurso voluntário de f. 2365/2440, por meio de procurador constituído, conforme procuração às f. 2443.” Creio que, assim como ocorreu no caso sob escrutínio, apresentadas impugnações *intempestivas* suscitando matérias de ordem pública que não foram conhecidas e, com o manejo de recursos voluntários tempestivos, pretendida a análise de temáticas cognoscíveis de ofício.

De uma forma ou de outra, **vislumbro a aptidão do paradigma nº 2202-003.740 para dar seguimento ao recurso neste ponto.**

II – DO MÉRITO

Tendo apenas uma das temáticas suscitadas superado o obstáculo da admissibilidade, passo a analisá-la. A pergunta devolvida a esta eg. Câmara, a qual se pretende uniformizar a interpretação da legislação, é a seguinte: com a apresentação de peça impugnatória *intempestiva* seria possível a apreciação da preliminar de ilegitimidade passiva contida em recurso voluntário *tempestivo*?

Assim como na apelação, o recurso voluntário possui efeito devolutivo, de forma que as mesmas questões suscitadas e impugnadas em sede recursal serão apreciadas pela segunda instância. E, também por força do princípio da dialeticidade, vedada a formulação de novas teses, salvo em se tratando daquelas matérias de ordem pública, apreciadas até mesmo de ofício, em qualquer tempo e grau de jurisdição.

Contudo, tirante de dúvidas ser a tempestividade dos primeiros obstáculos a serem superados caso se pretenda a análise do mérito, mesmo que estejamos diante de matéria de ordem pública.⁵ A tempestividade, por ostentar a condição de requisito extrínseco de admissibilidade, é *conditio sine quo non* à apreciação do razões recursais. Colaciono alguns precedentes, todos proferidos pelo Tribunal da Cidadania nesse sentido:

⁵ Na seara tributária, tais matérias estão sempre umbilicalmente atreladas à questão de viabilidade do próprio executivo fiscal, dentre as quais estão a liquidez e a exigibilidade do título, bem como o preenchimento de condições da ação e pressupostos processuais.

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA.

1. Recurso especial interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 2015 (Enunciados Administrativos nºs 2 e 3/STJ).
2. Não viola o artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015 nem importa negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota, para a resolução da causa, fundamentação suficiente, porém diversa da pretendida pelo recorrente, para decidir de modo integral a controvérsia posta.
3. **A tempestividade, por se tratar de um dos requisitos de admissibilidade do recurso, é condição indispensável para o exame do mérito, não sendo superável, ainda que se trate de questão de ordem pública.**
4. Agravo interno não provido.⁶

ILEGITIMIDADE DOS SÓCIOS DE EMPRESA EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APELAÇÃO INTEMPESTIVA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE.

I - O recurso especial tem como único fundamento a alegada impossibilidade de conhecimento de ofício da afirmada ilegitimidade dos sócios, tendo em vista a intempestividade da apelação que serviu de instrumento para a apreciação da questão.

II - Ainda que as matérias de ordem pública, notadamente as condições da ação e os pressupostos processuais, possam ser conhecidas de ofício no segundo grau de jurisdição em decorrência do aspecto da profundidade do efeito devolutivo, esse conhecimento está vinculado à presença do pressupostos de admissibilidade do recurso.

III - Ausente o pressuposto extrínseco da tempestividade do recurso de apelação, a matéria de ordem pública nele alegada pela parte apelante não poderia ser conhecida, porque não se ultrapassou sequer a fase de admissibilidade do recurso de apelação.

IV - Recurso especial provido.⁷

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.

INTEMPESTIVIDADE DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NÃO INTERRUÇÃO DO PRAZO PARA OS RECURSOS POSTERIORES. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL INTEMPESTIVO. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

⁶ STJ. AgInt no AREsp nº 1347850/DF, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, julgado em 18/02/2019, DJe 21/02/2019; destaques deste voto.

⁷ STJ. REsp nº 1633948/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/12/2017, DJe 12/12/2017; destaques deste voto.

V. Os Embargos de Declaração não conhecidos, por intempestividade, não interrompem o prazo para interposição dos demais recursos, e, "ainda que se trate de matéria de ordem pública, seu exame em sede de recurso especial somente é possível caso se conheça do recurso" (STJ, AgRg no AREsp 731.747/MG, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, DJe de 29/09/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.367.534/DF, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, DJe de 22/06/2015.)

(...)

VII. Agravo interno improvido.⁸

AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. INDENIZAÇÃO POR ATO ILÍCITO. RECURSO ESPECIAL INTEMPESTIVO. SUSPENSÃO DE EXPEDIENTE NO TRIBUNAL LOCAL. PRORROGAÇÃO DO PRAZO RECURSAL. ALEGAÇÃO DE FORÇA MAIOR. PEDIDO NÃO FORMULADO OPORTUNAMENTE. EXAME DE SUPOSTA MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. INCABÍVEL. AGRAVO NÃO PROVIDO.

(...)

5. **Não conhecido o recurso especial, é incabível o exame de alegada matéria de ordem pública atinente à impenhorabilidade do bem de família.**

6. Agravo interno não provido.⁹

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO CONHECIDOS POR INTEMPESTIVIDADE. NÃO INTERRUPTÃO DE PRAZO RECURSAL. RECURSO ESPECIAL INTEMPESTIVO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. DECISÃO MANTIDA.

1. Os embargos de declaração, quando não conhecidos por intempestividade, não interrompem o prazo para a interposição de qualquer medida recursal. Recurso especial intempestivo.

2. **Consoante entendimento consolidado desta Corte, ainda que se trate de matéria de ordem pública, seu exame em sede de recurso especial somente é possível caso se conheça do recurso.**

3. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁰

⁸ STJ. AgInt no AREsp nº 1210621/MG, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/06/2018, DJe 08/06/2018; destaques deste voto.

⁹ STJ. AgInt nos EDcl no AREsp 674.167/PR, Rel. Ministro LÁZARO GUIMARÃES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 5ª REGIÃO), QUARTA TURMA, julgado em 14/11/2017, DJe 20/11/2017; destaques deste voto.

¹⁰ STJ. AgRg no AREsp 731.747/MG, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, julgado em 22/09/2015, DJe 29/09/2015.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. INTEMPESTIVIDADE DO RESP. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA OUTRA PARTE INTEMPESTIVOS. NÃO INTERRUPTÃO DE PRAZO RECURSAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

(...)

3. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que mesmo as matérias de ordem pública - tal como a prescrição - somente podem ser apreciadas, na via do especial, se conhecido o recurso.

4. Agravo regimental improvido.¹¹

No âmbito do processo administrativo fiscal, prescreve o art. 14 do Decreto nº 70.235/71 que “[a] impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.” Pela literalidade da norma, se não apresentada impugnação tempestiva, logo não aberta a fase litigiosa. Entretanto, esta Relatora já argumentou ser possível a apreciação de matérias de ordem pública em recurso voluntário tempestivo, a despeito da intempestividade da impugnação. Entendia que, por ser função precípua deste eg. Conselho, realizar o controle da legalidade dos atos emanados pela Administração Tributária, certo que ser objetivo seria efetivar “a autotutela da legalidade pela Administração, ou seja, o controle da justa e legal aplicação das normas tributárias aos fatos geradores concretos. É um dos instrumentos para a efetivação da justiça tributária e para a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte.”¹²

Sustentava que, independentemente de os princípios norteadores do processo administrativo fiscal figurarem apenas na Lei nº 9.784/99, certo que não só detêm elevado vetor valorativo como também alastram a força axiológica dos valores fortemente consagrados na CRFB/88. No art. 2º do retromencionado diploma resta inequívoco que

[a] Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Ao expressamente mencionar o princípio da segurança jurídica, quis o legislador proporcionar ao contribuinte o respeito aos ditames constitucionais, à legalidade, à certeza, à previsibilidade da ação estatal, bem como a salvaguarda de seus direitos. Além disso, ao mencionar estar o processo administrativo fiscal pautado na eficiência, quis o legislador fossem alcançados os melhores resultados da forma menos custosa possível, de modo a atender aos anseios dos jurisdicionados.

Em novo escrutínio, tenho não ser esta a solução mais adequada. Não estou a negligenciar os motivos que outrora me levaram apreciar matérias de ordem pública em recursos voluntários tempestivos sem que tivesse sido o contencioso instaurado – quais sejam, princípios

¹¹ STJ. AgRg no REsp nº 1367534/DF, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 09/06/2015, DJe 22/06/2015; destaques deste voto.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Processo Administrativo Fiscal**: Caminhos para o Seu Desenvolvimento. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 46, jul. 1999, p. 78.

norteadores da Administração Pública –; entretanto, deixo a tê-los como suficientes para suplantar norma expressa aplicável ao processo administrativo fiscal.

Transcrevo os motivos declinados pelo Cons. Leonam Rocha de Medeiros, designado como redator em acórdão de minha relatoria, que ofertam melhor desfecho à controvérsia ora devolvida:

Do ponto de vista das normas da Administração Tributária, tenho que destacar que no Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 15, de 12 de julho de 1996, até a presente data não alterado, nem modificado, já constava enunciado prescrevendo que a impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento. Veja-se:

Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 15, de 12 de julho de 1996

Processo administrativo fiscal. Impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem é objeto de decisão.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional – Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, e nos arts. 15 e 21 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação do art. 1.º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que, expirado o prazo para impugnação da exigência, deve ser declarada a revelia e iniciada a cobrança amigável, sendo que eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar.

Coordenador-Geral do Sistema de Tributação

Tem-se, ainda, que destacar que, nos moldes atuais, o Processo Administrativo Fiscal foi instituído pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, mas, hodiernamente, é regulamentado pelo Decreto n.º 7.574, de 2011, no qual consta que:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 14 e 15).

§ 1.º Apresentada a impugnação em unidade diversa, esta a remeterá à unidade indicada no **caput**.

§ 2.º Eventual petição, apresentada fora do prazo, não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira

instância, salvo se caracterizada ou suscitada a tempestividade, como preliminar. *(grifei)*

Neste diapasão, limito-me a conhecer o recurso voluntário na parte que trata do controle de legalidade da decisão recorrida quanto à temática da tempestividade da impugnação. Se for confirmada a intempestividade, tem-se que compreender que a impugnação não terá instaurado o contencioso fiscal propriamente dito.

Isto porque, o caso deve ser avaliado à luz das normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, instituído pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual dispõe:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

Portanto, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação tempestiva, enquanto isto o recurso voluntário interposto, a tempo e modo, objetivando, dentre outros capítulos, expor a nulidade da decisão de primeira instância que não conheceu da impugnação, sob fundamento de intempestividade desta, deve ser parcialmente conhecido, embora unicamente para realizar o controle de legalidade da referida decisão, a fim de confirmar, ou não, a extemporaneidade, de igual modo, confirmando, ou não, a instauração do litígio.

De mais a mais, observo que o disposto no art. 63, I, § 2.º, da Lei n.º 9.784, de 1999¹³, confirma que o recurso fora do prazo não será conhecido, mas avança e diz que este não conhecimento não impediria a Administração de rever de ofício o ato ilegal, salvo quando houvesse preclusão para a administração.

Pois bem, para não deixar de enfrentar este ponto, assevero que entendo que tal norma não se aplica ao caso concreto, pois, neste caso, penso que existe norma própria no Decreto n.º 70.235, o que afasta a aplicação supletiva e/ou subsidiária da Lei n.º 9.784, de 1999.

É que o Decreto n.º 70.235 prevê que a lide não é instaurada com impugnação intempestiva, de modo que não poderia ensejar a manifestação de ofício do Colegiado, pois, sem litígio instaurado, não há competência e não havendo competência haveria uma espécie de preclusão para o Colegiado. Em regra, não há preclusão para autoridade julgadora, mas, nesta hipótese, a ausência de competência se assemelharia a preclusão citada na ressalva da norma em referência.

¹³ Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto: I - fora do prazo; § 2.º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

A preclusão da impugnação ensejou a não instauração da fase litigiosa do procedimento fiscal. A norma do art. 63, I, § 2.º, da Lei n.º 9.784, nesta situação, portanto, destina-se a autoridade de origem (DRF), pois ela é a competente para o pronunciamento¹⁴ e para a apreciação da DRF não há preclusão.

Considerando o até aqui esposado, entendo que é caso de conhecer apenas parcialmente o recurso voluntário, tão-somente no que se refere a analisar se a impugnação é realmente intempestiva.¹⁵

Sendo fato incontroverso a intempestividade da impugnação, sem a instauração do contencioso administrativo fiscal, obstada está a análise da preliminar de ilegitimidade passiva trazida à baila. **Merece ser a decisão recorrida mantida.**

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, não conheço do recurso especial interposto por AA - ANESTESIOLOGISTAS ASSOCIADOS LTDA. e conheço parcialmente do recurso especial de FLÁVIO HULSE PEDERNEIRAS e LUIZ FERNANDO SOARES, apenas quanto à matéria “necessidade de enfrentamento da preliminar de ilegitimidade, ainda que intempestiva a impugnação” para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

¹⁴ Caso o litígio tivesse sido instaurado – mas não é o caso –, adianto que meu entendimento é que poderia ser conhecida a matéria até mesmo de ofício.

¹⁵ **CARF.** Acórdão nº 2202-005.734, sessão de 3 de dezembro de 2019. Tivemos ainda a oportunidade de, em coautoria, abordar a temática em: <<https://www.conjur.com.br/2021-abr-21/direto-carf-intempestividade-materias-ordem-publica-vem-decidindo-carf/>>.