



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.001929/2007-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-007.016 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2020
Recorrente AGUIAR E FILHOS TRANSPORTES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/10/2005

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. RECURSO VOLUNTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. DUPLO GRAU. CONHECIMENTO PARCIAL APENAS PARA ANALISAR O CONTROLE DE LEGALIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA QUE RECONHECEU A INTEMPESTIVIDADE DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.

O recurso voluntário interposto, a tempo e modo, objetivando, dentre outros capítulos, expor preliminar de 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.

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. RECURSO VOLUNTÁRIO. CONFIRMADA A APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DO INSTRUMENTO DE DEFESA ORIGINÁRIO DEVE SER MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA NÃO SE CONHECENDO QUALQUER OUTRA QUESTÃO.

Comprovado o protocolo a destempo da impugnação, sem que tenha sido apresentada qualquer prova de ocorrência de eventual fato impeditivo, mantém-se a decisão *a quo* por seus próprios fundamentos, não sendo possível à instância superior o conhecimento de quaisquer outras temáticas do recurso voluntário, não tendo a fase litigiosa do procedimento sido tecnicamente instaurada, considerando-se não impugnada as matérias e não formada a lide tributária.

Matéria de ordem pública pode ser analisada de ofício e a qualquer tempo, desde que suportada em recurso tempestivo e tenha sido instaurado o litígio, o que ocorre por meio da apresentação tempestiva da impugnação. Incabível a apreciação de alegada matéria de ordem pública quando não conhecida a impugnação, por intempestividade, face a preclusão. Ausência de competência do CARF neste contexto competindo à unidade de origem realizar a análise da eventual decadência, caso requisitada em momento próprio a fazê-lo ou mesmo de ofício.

As defesas administrativas estão condicionadas à satisfação do requisito extrínseco de admissibilidade da tempestividade, estando ausente este na impugnação, por interposição extemporânea, não se instaura a lide.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, apreciando apenas a preliminar de tempestividade da impugnação, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 126/152), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 108/114), proferida em sessão de 04/09/2007, consubstanciada no Acórdão n.º 02-15.604, da 7.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), que não conheceu à impugnação (e-fls. 50/54, protocolada em 21/03/2007, regulada à época pelo art. 293, § 1.º, do Regulamento da Previdência Social) e considerou procedente o lançamento, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/10/2005

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. ARGUIÇÃO DE TEMPESTIVIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A decisão que julgar impugnação intempestiva com arguição de tempestividade deve limitar-se a apreciar a preliminar levantada.

Lançamento Procedente

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração, DEBCAD 37.040.858-6, juntamente com as peças integrativas (e-fls. 2/8) e respectivo Relatório Fiscal juntado ao processo eletrônico (e-fls. 26/28, 30), tendo o

contribuinte sido notificado em 05/03/2007 (e-fl. 24), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata este processo administrativo tributário de Auto de Infração lavrado em nome da empresa Aguiar e Filhos Transportes Ltda porque, de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 13/14, a mesma na qualidade de cedente de mão de obra deixou de elaborar folhas de pagamento distintas para cada estabelecimento contratante de serviços. O fato foi detectado através de confronto de GPS das competências 07 a 12/1999, com Código de Recolhimento 2631, com as folhas de pagamento de salários do mesmo período, onde se comprova que referidas GPS se referem a valores retidos por contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra cujas folhas de pagamento de salários distintas para os tomadores dos serviços não foram elaboradas.

Diz o Relatório supracitado que a conduta constitui infração ao § 5.º do artigo 31 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, - com redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20 de novembro de 1998.

Conforme Relatório Fiscal de fls. 15, a infração ensejou a aplicação de multa no valor de R\$ 1.156,95, de acordo com o que se prevê nos artigos 92 e 102 da Lei n.º 8.212, de 1995 e artigos 283, "caput" e parágrafo 3.º, e 373 do Regulamento da Previdência Social — RPS. Informa, também, que o valor da multa foi atualizado por intermédio da Portaria MPS n.º 342, de 16.08.2006, publicada no Diário Oficial da União de 17.08.2006.

O Relatório Fiscal de fls. 13/14 assevera que não foram constatadas as circunstâncias agravantes da penalidade nem as atenuantes previstas nos artigos 290 e 291, respectivamente, ambos do RPS e que na mesma ação fiscal foram lavrados, além deste Auto de Infração, os de n.º 37.040.860-8; 37.040.857-8; 37.040.853-5; 37.040.861-6; 37.040.859-4; 37.040.854-3; 37.040.855-1 e a NFLD DEBCAD n.º 37.040.862-4.

A ação fiscal foi precedida dos Mandados de Procedimento Fiscal de ns.º 09335900F00, 09335900C01 e 09335900C02 de 13.09.2006, 20.12.2006 e 29.01.2007, respectivamente, e dos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos, fls. 08 a 10, tendo sido encerrada em 05.03.2007, conforme Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal, fls. 11/12.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação foi apresentada pelo recorrente, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

A empresa tomou ciência da autuação em 05/03/2007 — fls. 1 — e ofereceu defesa que se encontra juntada nas fls. 25 a 49 destes autos. O documento de fls. 53 informa que referida defesa é intempestiva e que foi protocolizada no SIPPS em 21/03/2007 sob o n.º 26493589. Em síntese, argui o defendente o que abaixo segue.

Que improcede a autuação porque a empresa não se negou a apresentar documentos tendo colocado todos eles à disposição da fiscalização. Requer a exclusão dos nomes dos sócios arrolados na NFLD para que ali permaneça somente o nome da empresa. Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a respeito de responsabilidade dos sócios por dívidas tributárias. Diz que a impugnação é tempestiva, requer sua procedência o cancelamento do Auto de Infração.

Do Acórdão de Impugnação

No acórdão recorrido a DRJ apreciou preliminar de tempestividade da impugnação e, após demonstrar a extemporaneidade da defesa, declarou o não conhecimento da peça impugnatória e não instauração do litígio. A decisão recorrida expôs que o contribuinte

tinha até 20/03/2007 para apresentar sua irresignação, porém o fez em 21/03/2007, portanto de forma intempestiva.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a nulidade da decisão de primeira instância, pois não apreciou a impugnação e, no mérito, pleiteia o cancelamento do lançamento. Em prejudicial de mérito sustenta decadência.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo n.º 3603.002353/2007-81, DEBCAD n.º 37.040.860-8 (e-fl. 180).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

Para os fins da Portaria CARF n.º 10.786, de 28 de abril de 2020, que regula a realização de reunião de julgamento não presencial, publicada no DOU de 29/04/2020, registro que constava no e-Processo, na data de indicação destes autos para pauta, valor cadastrado inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), enquadrando-se na modalidade de julgamento não presencial.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal, inclusive estando adequada a representação processual, a despeito de que não cabe intimação ao advogado do contribuinte (Súmula CARF n.º 110)¹, e apresenta-se tempestivo (notificação em 08/10/2007, e-fl. 120, protocolo recursal em 30/10/2007, e-fl. 154, e despacho de encaminhamento, e-fl. 194), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado.

No entanto, o recurso voluntário não atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos. O recurso é cabível com previsão no Decreto n.º 70.235, há interesse recursal vez que o contribuinte não teve sucesso na DRJ, o recorrente detém legitimidade para recorrer, mas, em contra fluxo, existe fato impeditivo e mesmo extintivo deste poder de recorrer em relação a maior parte das matérias de defesa, ressaltando a preliminar de nulidade da decisão

¹ No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

de piso, considerando que a impugnação foi tida por intempestiva pelo juízo de piso e o recurso deve guardar sintonia com o conteúdo decisório anterior.

Ora, a DRJ demonstrou que a impugnação era intempestiva e que, por isso, não conhecia das matérias de defesa apresentadas pelo sujeito passivo, limitando-se a declarar a extemporaneidade da impugnação.

Neste contexto, o recurso voluntário, dentre os vários capítulos arguidos pelo contribuinte, pode ser conhecido unicamente na parte que trata do controle de legalidade da decisão recorrida quanto à temática da tempestividade da impugnação.

Se, eventualmente, os fundamentos quanto à intempestividade da impugnação forem afastados, então, dar-se-á provimento parcial ao recurso e os autos retornam para a DRJ, a fim de ser julgada a impugnação em sua totalidade. Essa medida, se for o caso, evitará supressão de instância e respeitará a correta leitura do princípio do duplo grau do procedimento fiscal e da integração da lei do processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235, de 1972) com a lei do processo administrativo federal (Lei n.º 9.784, de 1999).

Afinal, em regra, a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de *“recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”*, de forma que, com raras exceções, o Egrégio Conselho não pode apreciar matéria não deliberada pela DRJ.

Importante entender que uma questão de ordem pública suscitada pelo contribuinte, tal como a decadência, ainda que não tratada pela primeira instância, poderia ser analisada em acórdão de recurso voluntário sem que se caracterizasse supressão de instância, todavia, para tal providência ocorrer seria necessário considerar que a fase litigiosa do procedimento restou instaurada ou, em outro prisma, seria preciso que a admissibilidade da impugnação tivesse sido superada.

O fato do recurso voluntário do contribuinte superar parcialmente a admissibilidade dele próprio (recurso voluntário) não faz instaurar a lide de *per si*; apenas permite que seja controlada a legalidade da decisão de piso no que se refere a tempestividade, ou não, da impugnação. Assim, controlará, inclusive, se foi ou não instaurado o litígio, já que a fase litigiosa do procedimento só se efetiva com a impugnação tempestiva.

Neste diapasão, pontue-se que, face ao não conhecimento da impugnação pela primeira instância, a única admissibilidade possível no recurso voluntário é o conhecimento da temática sobre a legalidade, ou não, da declaração de intempestividade da impugnação.

Então, a admissibilidade do recurso voluntário do contribuinte é parcial, pois nenhuma outra matéria pode ser enfrentada, enquanto não superado o óbice processual, sob pena de se violar o princípio da dialeticidade, das regras de admissibilidade e deixar-se de considerar adequadamente o âmbito recursal e a compreensão do momento correto de instauração da fase litigiosa do procedimento fiscal. Não ocorre efeito translativo neste caso, vez que não houve devolutividade sem superação da admissibilidade da impugnação.

Aliás, como a impugnação foi intempestiva, pode-se dizer que sequer o litígio foi instaurado. Na apreciação do recurso voluntário em tela vai-se apenas analisar se essa conclusão é certa ou errada. Será acertada se a intempestividade da impugnação for confirmada.

Logo, se for confirmada a intempestividade da impugnação, não será possível conhecer da questão de ordem pública (decadência) invocada pelo contribuinte como ponto do recurso voluntário.

Veja-se que tal conclusão de não instauração da lide é bastante sedimentada neste Egrégio Conselho, eis os precedentes:

Acórdão: 2202-005.810, datado de 04/12/2019 (Processo 19515.720683/2016-19)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. RECURSO VOLUNTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. DUPLO GRAU. CONHECIMENTO PARCIAL APENAS PARA ANALISAR O CONTROLE DE LEGALIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA QUE RECONHECEU A INTEMPESTIVIDADE DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.

O recurso voluntário interposto, a tempo e modo, objetivando, dentre outros capítulos, expor preliminar de 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.

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. RECURSO VOLUNTÁRIO. CONFIRMADA A APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DO INSTRUMENTO DE DEFESA ORIGINÁRIO DEVE SER MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA NÃO SE CONHECENDO QUALQUER OUTRA QUESTÃO.

Comprovado o protocolo a destempo da impugnação, sem que tenha sido apresentada qualquer prova de ocorrência de eventual fato impeditivo, mantém-se a decisão a quo por seus próprios fundamentos, não sendo possível à instância superior o conhecimento de quaisquer outras temáticas do recurso voluntário, não tendo a fase litigiosa do procedimento sido tecnicamente instaurada, considerando-se não impugnada as matérias e não formada a lide tributária.

Matéria de ordem pública pode ser analisada de ofício e a qualquer tempo, desde que instaurado o litígio, o que ocorre por meio da apresentação tempestiva da impugnação. Incabível a apreciação de alegada matéria de ordem pública quando não conhecida a impugnação, por intempestividade, face a preclusão. Ausência de competência do CARF neste contexto competindo à unidade de origem realizar a análise da eventual decadência, caso requisitada em momento próprio a fazê-lo ou mesmo de ofício.

As defesas administrativas estão condicionadas à satisfação do requisito extrínseco de admissibilidade da tempestividade, estando ausente este na impugnação, por interposição extemporânea, não se instaura a lide.

É assegurado ao contribuinte a interposição de impugnação no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência do lançamento efetivado por via postal. É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário. Dicção da Súmula n.º 9 do CARF.

Acórdão: 9101-00.216, datado de 28/07/2009 (Processo 10880.001828/91-63)

RECURSO INTEMPESTIVO E DECADÊNCIA SUSCITADA DE OFÍCIO. A intempestividade impede o conhecimento da peça recursal, inclusive para fins de se suscitar decaído o direito do Fisco de efetuar o lançamento.

Acórdão: 1402-002.079, datado de 21/01/2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRECIÇÃO. PRECLUSÃO.

É preclusa a apreciação de recurso voluntário quando considerada intempestiva a apresentação da correspondente impugnação.

Acórdão: 1302-003.222, datado de 21/11/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. LIDE NÃO INSTAURADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se deve conhecer de recurso voluntário, interposto contra decisão de primeira instância que não conheceu da impugnação, por intempestiva. Caso em que não se instaurou a fase litigiosa do processo administrativo.

Acórdão: 3202-001.018, datado de 26/11/2013

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. APRECIÇÃO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE.

Matéria de ordem pública pode ser analisada de ofício e a qualquer tempo, desde que instaurado o litígio, o que ocorre por meio da apresentação tempestiva da impugnação. Incabível a apreciação de alegada matéria de ordem pública quando não conhecida a impugnação, por intempestividade.

IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA, POR INTEMPESTIVIDADE. LIMITES DA MATÉRIA A SER APRECIADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO.

Cabe à Turma julgadora administrativa de segunda instância apreciar tão-somente a matéria trazida no recurso voluntário relativa à tempestividade da impugnação, não devendo ser conhecido o recurso na parte que extrapole a questão apreciada em primeira instância.

Recurso voluntário conhecido em parte. Na parte conhecida, recurso negado.

Acórdão: 1402-002.180, datado de 03/05/2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA. NÃO CONHECIMENTO.

Petição apresentada fora do prazo não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento e não suspende a exigibilidade do crédito tributário, salvo se suscitada a tempestividade como preliminar.

Acórdão: 3301-006.119, datado de 21/05/2019

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

SOLIDARIEDADE. OPERAÇÕES DE CÂMBIO. INTEMPESTIVIDADE

A impugnação intempestiva não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem é objeto de decisão, não sendo possível, portanto, apresentar recurso voluntário.

Em acréscimo, a título argumentativo, a despeito de singelo *distinguishing*, cito o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Acórdão: 9202-007.615, datado de 26/02/2019

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE RECONHECIDA. DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.

A intempestividade afasta a possibilidade de apreciação da decadência, mesmo diante do fato de se tratar de matéria de ordem pública que, portanto, pode ser conhecida de ofício.

Não se deve confundir a possibilidade de conhecimento de ofício de uma matéria não suscitada pelas partes com a análise de tema desprovido de suporte em instrumento jurídico, pois a interposição de recurso fora do prazo ocasiona o seu não conhecimento, não havendo que se falar em análise do mérito.

De mais a mais, *ad argumentandum tantum*, observando a jurisprudência do Colendo STJ², a fim de buscar uma analogia segura para a questão, constato os seguintes julgados nos quais a decisão de piso era intempestiva e o recurso tempestivo e se sustentou a matéria de ordem pública, que não foi apreciada pela Egrégia Corte:

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 ns.º 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.

(AgInt no AREsp 1.347.850/DF, TERCEIRA TURMA, julgado em 18/02/2019, DJe 21/02/2019)

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 pressuposto de admissibilidade do recurso.

² "O juízo de admissibilidade é prévio e prejudicial ao juízo de mérito, de modo que, não se ultrapassando o primeiro, não se adentra no segundo. Assim, tendo em vista que o agravo interno sequer ultrapassou a admissibilidade, pois não preencheu o requisito da tempestividade, é inviável qualquer pronunciamento sobre as questões aventadas no reclamo, ainda que se tratem de matéria de ordem pública." (EDcl no AgInt no AREsp 1.056.566/SP, QUARTA TURMA, julgado em 05/06/2018, DJe 12/06/2018)

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.

(REsp 1.633.948/RS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/12/2017, DJe 12/12/2017)

Do ponto de vista das normas da Administração Tributária, que não são vinculativas aos Conselheiros do CARF, mas entendo pertinente ao caso concreto, o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 15, de 12 de julho de 1996, até a presente data não alterado, nem modificado, já enunciava 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 preliminar de 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 1999³, 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 assemelha a preclusão citada na ressalva da norma em referência. A preclusão da impugnação ensejou a não instauração da fase litigiosa do procedimento fiscal, este é o ponto. 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 pronunciamento⁴ e para a apreciação da DRF não há preclusão.

Em acréscimo, importante dizer que como não estamos avançando para o mérito e sendo a decadência uma prejudicial do mérito, não há, efetivamente, como apreciar a matéria. Ora, a impugnação não atendeu ao pressuposto legal para o seu próprio conhecimento, de modo que não instaurou a lide e o recurso voluntário deve caminhar com a mesma premissa preclusiva. Some-se a isto a observação de que este último debate, com pequeno *distinguishing*, esteve presente em julgamento deste Colegiado, com outra composição, no âmbito do Acórdão n.º 2202-003.676. Ademais, com similitude fática, este Colegiado apreciou situação similar a destes autos no Acórdão n.º 2202-005.810, sendo a tese ora delineada a vencedora.

³ 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.

⁴ 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.

Em continuidade, considerando o disposto no art. 63, II, § 1.º, da Lei n.º 9.784, de 1999⁵, que reza que deve ser indicada a autoridade competente ou, em outras palavras, que se deve indicar o caminho para solucionar o impasse processual já que afirmo que a impugnação é intempestiva e pondero não ser este Colegiado o competente para apreciar de ofício o controle de legalidade sobre a matéria de ordem pública (decadência), entendo por bem esclarecer como se resolve, ao meu aviso, a problemática da competência em espécie e, neste âmbito, o exercício do controle de legalidade sobre a decadência.

Pois bem. Ainda que não conhecido o recurso voluntário em outros aspectos, entendo por bem consignar que a temática da decadência pode ser deduzida pelo contribuinte diretamente na unidade de sua jurisdição (DRF), isto porque incumbe à autoridade fiscal da unidade local, inclusive de ofício, analisar, a qualquer tempo, questão de ordem pública como a decadência, especialmente quando não apreciada no contencioso administrativo fiscal, por não ter sido instaurado. Esta autoridade fiscal é a competente para solução da decadência na lide não instaurada, a qual não pode ser conhecida, sequer de ofício, para o excepcional contexto descortinado.

Veja-se que o inciso IV do art. 286 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), aprovado pela Portaria MF n.º 430, de 2017, com suas posteriores alterações, disciplina que compete às Divisões de Orientação e Análise Tributária (Diort), aos Serviços de Orientação e Análise Tributária (Seort) e às Seções de Orientação e Análise Tributária (Saort) *“revisar de ofício os créditos tributários lançados, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, no âmbito de suas competências”*.

De igual modo, o inciso V do art. 290 do mesmo Regime Interno dispõe que compete às Divisões de Fiscalização (Difis) das Delegacias, aos Serviços de Fiscalização (Sefis), às Seções de Fiscalização (Safis) e aos Núcleos de Fiscalização (Nufis) gerir e executar *“revisão de ofício dos créditos tributários lançados, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, no âmbito de sua competência”*.

Aliás, a Lei n.º 11.457, de 2007, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal, prevê amplo direito de petição ao jurisdicionado, conforme disciplinamento no art. 45 do citado diploma legal, dispondo que: *“As repartições da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão, durante seu horário regular de funcionamento, (...) receber requerimentos e petições.”* Ademais, o art. 24 do mesmo diploma legal prevê prazo para resposta, ainda que se cuide de prazo impróprio.

O sobredito Regimento Interno no seu art. 275, inciso II, enuncia que compete às Agências da Receita Federal do Brasil (ARF) e aos Postos de Atendimento da Receita Federal do Brasil (Posto) gerir e executar as atividades de atendimento ao cidadão e, especificamente, dentre outros, recepcionar documentos e formalizar processos administrativos, de modo que assegura o cumprimento do direito de petição do art. 45 da Lei n.º 11.457, de 2007.

Registre-se, outrossim, que o art. 53 da Lei 11.941, de 2009, disciplina que a prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade administrativa.

⁵ Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto: I - fora do prazo; II - perante órgão incompetente; § 1.º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

Neste caso, entendo que o enunciado para ter sua máxima eficácia e carga normativa se pronuncia abarcando a decadência, ainda que não haja a expressa menção.

O parágrafo único do referido art. 53 da Lei 11.941, por sua vez, dispõe que o reconhecimento de ofício a que se refere o caput aplica-se inclusive às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, às contribuições instituídas a título de substituição e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos.

No mesmo sentido caminha o Parecer Normativo COSIT n.º 8, de 2014, bem como o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 2, de 2016, indicando-se a unidade de origem como competente para verificar de ofício aspecto relativo a decadência.

Por fim, sendo a decadência causa de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, V), a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu no seu chamado “PRDI” (Pedido de Revisão de Dívida Inscrita) o referido instituto como um dos admissíveis de verificação na reanálise dos requisitos de certeza e de exigibilidade dos débitos de natureza tributária, no controle de legalidade dos débitos que lhe são encaminhados para inscrição em dívida ativa da União. Logo, até mesmo na fase de inscrição da dívida, se fosse o caso, o contribuinte poderia rever a questão da decadência, ou qualquer outra matéria de ordem pública.

A questão, respeitosamente, é observar a competência correta no momento próprio e entender que a integração do processo administrativo federal (Lei 9.784, art. 69⁶) e do novo Código de Processo Civil (Lei 13.105, art. 15⁷) com o Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.235) deve ser supletiva e/ou subsidiariamente, então como há norma específica a impor a não instauração da lide com **impugnação intempestiva**, entendo por bem respeitar a questão da Competência, vez que a competência também é matéria de ordem pública e pressuposto antecedente.

No caso concreto noticiado para este Colegiado como matéria de ordem pública (decadência) a questão é que **falta competência para enfrentar a temática diante da intempestividade da impugnação**, vez que a circunstância caracteriza a não instauração da fase litigiosa do procedimento, na forma de pontos específicos do Decreto n.º 70.235 e de seu regulamento (Decreto 7.574).

Logo, conheço apenas parcialmente o Recurso Voluntário, tão-somente para apreciar a correção, ou não, da decisão de piso que considera não instaurada a fase litigiosa do procedimento por intempestividade da impugnação.

Mérito

Quanto ao mérito, após exame de admissibilidade, com conhecimento parcial, faz-se mister analisar tão somente se a impugnação foi, ou não, intempestiva, a fim de exercer o controle de legalidade da decisão vergastada.

⁶ Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

⁷ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

- Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância que não conheceu da impugnação, sob fundamento de intempestividade. Investigação sobre a instauração, ou não, da fase litigiosa do procedimento fiscal

Pois bem. As provas dos autos apontam para a correção do procedimento e da aplicação do direito efetivado pela DRJ, haja vista que a ciência do lançamento ocorreu em 05/03/2007 (e-fl. 24), encerrando-se o prazo para impugnar em 20/03/2007, na forma do art. 293, § 1.º, do Regulamento da Previdência Social, que regulava o procedimento à época, enquanto a impugnação só veio à lume no dia 21/03/2007 (e-fls. 50/54), isto é, após encerrado o prazo para impugnar, não havendo dúvidas quanto a extemporaneidade da impugnação.

Importa anotar que entre 05/03/2007 e 20/03/2007 estava vigente o art. 293, § 1.º, do Regulamento da Previdência Social, ainda não havendo regência pelo Decreto n.º 70.235, na forma do art. 27⁸ e do inciso I do art. 25⁹ da Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007.

Ademais, a alegação de que houve comparecimento na Repartição do INSS no dia 20/03/2007, e que encontrou a mesma fechada, é totalmente desprovida de provas. Aliás, diz que chegou a postar a defesa pelos Correios em 20/03/2007, porém essa comprovação não inexistia nos autos. O que de fato há é o protocolo intempestivo feito em 21/03/2007.

Por conseguinte, comprovado nos autos o protocolo a destempo da impugnação, sem que tenha sido apresentado qualquer prova de ocorrência de eventual fato impeditivo, mantém-se a decisão *a quo* por seus próprios fundamentos, não sendo possível à instância superior o conhecimento de quaisquer outras temáticas do recurso voluntário em razão de tecnicamente não ter sido instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal.

As defesas administrativas estão condicionadas à satisfação do requisito de admissibilidade da tempestividade, estando ausente este, por interposição extemporânea, é acertada a decisão da DRJ que não conhece da defesa intempestiva e, assim, tem-se por não instaurada a lide.

Considerando o até aqui esposado, entendo pela manutenção do julgamento da DRJ por não merecer quaisquer reparos, logo não resta instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço parcialmente do recurso voluntário para analisar apenas a temática da intempestividade da impugnação, deixando de conhecer as demais matérias, e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

⁸ Art. 27. Observado o disposto no art. 25 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais referentes às contribuições sociais de que tratam os arts. 2.º e 3.º desta Lei permanecem regidos pela legislação precedente.

⁹ Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972: I - a partir da data fixada no § 1.º do art. 16 desta Lei [primeiro dia do décimo terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei, publicada em 19/03/2007], os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2.º e 3.º desta Lei.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço em parte do recurso, apreciando apenas a preliminar de tempestividade da impugnação, para, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros