Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 17546.000996/2007-73

Processo nº	17546.000996/2007-73
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2202-007.337 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	6 de outubro de 2020
Recorrente	CONSTRUTORA ROSSI E ROSSI LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/09/2004 a 30/09/2004

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 parcialmente do recurso, apenas quanto à matéria tempestividade da impugnação, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(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. 297/325), 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. 289/290), proferida em 14/01/2008, da 8.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo/SP II (DRJ/SPOII), que não conheceu à impugnação (e-fls. 182; 183/184).

Do lançamento fiscal

O lançamento, constituído através de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, DEBCAD 37.036.952-1 (e-fls. 3/14; 41), integrado por Relatório Fiscal (e-fls. 15/21), tendo o contribuinte sido notificado em 18/12/2006 (e-fl. 175; 181), trata de crédito lançado pela fiscalização (competência 09/2004 – face a recepção do ARO – Aviso de Regularização de Obra) correspondente às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados (mão de obra empregada na obra de construção civil matrícula 21.500.08220/76), sendo a parte patronal, a contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a Outras Entidades e Fundos/Terceiros (Salário Educação, SESI, SENAI, SEBRAE e INCRA), lançadas por arbitramento (com base no CUB – tabela de Custo Unitário Básico fornecida mensalmente pelo Sindicato da Indústria de Construção Civil – SINDUSCON), mediante a aferição indireta da base de cálculo, conforme

Documento nato-digital

Relatório Fiscal, constando que não houve declaração em GFIP. O lançamento constituiu-se no montante de R$ 514.766,33, consolidado em 14/12/2006.

O custo total da mão-de-obra foi obtido utilizando-se o valor da tabela CUB, de acordo com o enquadramento no respectivo padrão, multiplicado pela área total construída, aplicando percentuais de forma escalonada conforme ARO e DISO N.º 37318.002470/2006-48, anexado ao relatório fiscal.

O crédito lançado encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo "Fundamentos Legais do Débito – FLD" e no Relatório Fiscal.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 183/184), apresentada intempestivamente em 03/01/2007 (e-fl. 182), foi apresentada pelo recorrente, nestes termos:

> 1) Em setembro de 2006 recebeu o Termo para Intimação e Apresentação de Documentos (TIAD) referentes ao período de 10/1996 a 12/2002, referentes a Obra matrícula 21.500.08220-76, assinado pelo Sr. Auditor Fiscal ar. Luiz Antonio Sales (Doc. 2).
>
> 2) Em novembro/06, recebeu o Mandado de Procedimento Fiscal – Auditoria Previdenciária – n.º 09338355F00, acompanhado de novo Termo de Intimação para apresentação de Documentos – TIAD, solicitando esclarecimentos sobre (Doc. 3):
>
> a) Documentos que deram origem aos lançamentos contábeis e
>
> b) Valores Constantes do Balancete de Verificação conforme planilha anexada ao TIAD
>
> 3) Tendo apresentado e colocado à disposição do Sr. Auditor Fiscal todos os documentos contábeis solicitados além de informações adicionais e esclarecimentos verbais e por escrito, conforme documentos e esclarecimentos que seguem nos anexos numerados de 01 a 28 que passam a fazer parte da presente defesa, e que já foram apresentados ao mesmo, necessários ao perfeito esclarecimento dos lançamentos contábeis, objetos da presente notificação, vem manifestar sua não concordância com a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito. Leve-se em consideração também que o Sr. Auditor, além de desconsiderar nossa contabilidade, manifestando assim uma interpretação puramente pessoal, subjetiva, o que não aceitamos, pois a escrituração contábil foi efetuado de acordo com as normas e procedimentos contábeis previstos em Lei e aceitos atualmente; seus livros encontram-se em perfeita ordem e devidamente registrados nos Órgãos competentes. Desconsiderar a contabilidade, deve ou deveria ser um procedimento embasado em fundamentos contábeis e plenamente justificados, o que não ocorreu. Esclarece também que após solicitação da empresa e atendidos todos os requisitos necessários, foi-nos expedido CND da obra que recebeu o n.º 075952005-21037040 em 05 de julho de 2005, ocasião em que as contas da empresa foram auditadas e consideradas adequadas.
>
> 4) Assim é a presente para requerer o cancelamento da mesma, ou se não, protestar para apresentação de mais provas, pela juntada de novos documentos e a prestação de novos esclarecimentos que se fizerem necessários no curso do processo administrativo.

Da decisão de primeira instância

A primeira instância consigna, de modo resumido, que o contribuinte foi cientificado da exigência em 18/12/2006, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 175), sendo o prazo àquela época de 15 dias, a teor do art. 293, § 1.º, do RPS (redação anterior ao Decreto n.º 6.103/2007) e Portaria MPS n.º 520/2004 e a sua sucessora, a Portaria RFB n.º 10.875/2007,

Documento nato-digital

tendo iniciado em 19/12/2006 e encerrado em 02/01/2007, enquanto que a impugnação foi protocolada em 03/01/2007 (e-fls. 182; 183/184), quando já vencido o prazo e a declaração colacionada aos autos pelo contador da empresa (e-fl. 186), falando que esteve no dia do prazo após o expediente do protocolo na agência do INSS não comprova qualquer fato impeditivo, não tendo o condão de alterar o prazo regulamentar, ademais consignou que o recurso poderia ter sido protocolado via correios na data correta e não foi feito, de modo que a impugnação foi tida por intempestiva e se ponderou que o contencioso administrativo não chegou a ser instaurado por ausência de impugnação tempestiva.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo postula reconhecer tempestiva a impugnação para modificar a decisão de primeira instância e, no mérito, cancelar o lançamento exonerando a recorrente de qualquer exação da matrícula CEI (atual CNO) n.º 21.500.08220-76.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Inconstitucionalidade do Depósito Prévio; **b)** Admissibilidade do Recurso Voluntário e do Efeito Suspensivo; **c)** Tempestividade da Impugnação; **d)** Nulidade e Improcedência da NFLD DEBCAD 37.036.952-1; **e)** Contribuições Devidas apuradas por aferição indireta – Construção Civil; e **f)** Do Lançamento, do Arbitramento, da Decadência e/ou Prescrição na qual se afirma que as obras foram encerradas em agosto de 2001, depois do que os trabalhadores foram todos dispensados e o habite-se foi expedido em 19 de março de 2002.

Do Mandado de Segurança para apreciação do recurso voluntário

Não tendo o recurso voluntário sido direcionado ao CARF, em ato da unidade lançadora responsável pelo domicílio fiscal do contribuinte (e-fls. 335/337), o sujeito passivo impetrou mandado de segurança, tendo sido vitorioso na segurança no sentido de que compete ao Egrégio Conselho se manifestar sob o recurso voluntário contra a decisão de inadmissibilidade da impugnação, inclusive tendo o recurso voluntário efeito suspensivo até pronunciamento em decisão terminativa/definitiva do CARF (e-fls. 338/344).

A decisão transitada em julgado relativa ao Mandado de Segurança n.º 0002853-06.2008.4.03.6103 (2008.61.03.002853-0) foi proferida no Agravo Legal em Apelação/Reexame Necessário n.º 0002853-06.2008.4.03.6103/SP (2008.61.03.002853-0/SP) [1], cuja ementa segue:

> PROCESSO CIVIL. AGRAVO LEGAL EM APELAÇÃO CÍVEL.
> I. O recurso não merece provimento, pois a decisão monocrática apreciou a lide em conformidade com a legislação de regência e a jurisprudência desta Corte e do C. STJ.
> II. Conforme evidenciado na decisão ora agravada, o artigo 33, do Decreto 70.235/72, estabelece que "Da decisão (de primeira instância) caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão". Já o artigo 35, do referido Decreto, preceitua que "O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção".
> III. O recurso interposto pela impetrante (fls. 25/38), contra a decisão "que não conheceu de sua impugnação protocolizada em 03.01.2007" deveria ter sido encaminhado ao órgão de segunda instância, em função do quanto estabelecido no artigo 35, do Decreto 70.235/72. É que a inteligência do artigo 35, do Decreto

[1] Consulta realizada no portal da internet do Tribunal Regional Federal da 3.ª Região - http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual

Documento nato-digital

> 70.235/72, conduz à conclusão de que a autoridade impetrada não possui competência para fazer qualquer juízo em relação ao recurso voluntário interposto contra a sua decisão, não sendo outra a razão pela qual o dispositivo determina que *"o recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância"*.
> III. Tendo a impetrante interposto o recurso voluntário, deve ele ser encaminhado à segunda instância, ficando a exigibilidade dos respectivos créditos tributários suspensa até o término do contencioso administrativo.
> IV. Agravo legal improvido.

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

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)[2], e apresenta-se tempestivo (notificação em 22/02/2008, e-fl. 295, protocolo recursal em 17/03/2008, e-fl. 297), 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.

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, ressalvando a preliminar de nulidade da decisão 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.

---

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

Documento nato-digital

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 restasse 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 e, doutro lado, se ele estiver correto será caso de provimento parcial para anular o Acórdão da DRJ e os autos retornarem ao juízo de piso para julgamento.

Veja-se que tal conclusão de não instauração da lide, caso confirmada a intempestividade da impugnação, é bastante sedimentada neste Egrégio Conselho, assim como neste Colegiado que apreciou recentemente temática similar, conforme Acórdãos ns.º 2202-007.011, 2202-007.012, 2202-007.013, 2202-007.014, 2202-007.015, 2202-007.016,

Documento nato-digital

2202-007.017, 2202-007.018, 2202-007.019, todos de julho de 2020. Adicionalmente, cito os precedentes abaixo:

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

Documento nato-digital

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. APRECIAÇÃO 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 os seguintes precedentes 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.

Documento nato-digital

> 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.

> **Acórdão: 9202-007.472, datado de 29/01/2019**
> Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
> Período de apuração: 01/09/1999 a 30/08/2001
> PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO. SÚMULA 8 DO STF. DECADÊNCIA. DECLARAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.
> Não conhecido o Recurso Voluntário por intempestividade, não há que se falar em declaração de ofício da decadência, muito menos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mormente quando se trata de Súmula Vinculante do STF, de aplicação obrigatória pela Autoridade Administrativa responsável pela execução do respectivo crédito tributário.

De mais a mais, *ad argumentandum tantum*, observando a jurisprudência do Colendo STJ[3], 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)

[3] "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)

Documento nato-digital

> 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 púbica, 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.
> 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, estando, hodiernamente, regulamentado pelo Decreto n.º 7.574, de 2011, no qual consta que:

Documento nato-digital

> 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 1999[4], 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.

---

[4] 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.

Documento nato-digital

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, na hipótese, a ausência de competência se assemelha a preclusão citada na ressalva da norma em referência.

A preclusão da impugnação enseja 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, destinar-se-ia a autoridade lançadora no domicílio fiscal de origem do contribuinte (DRF), pois ela seria a competente para o pronunciamento[5] e para a apreciação da DRF não há preclusão.

Em acréscimo, importante dizer que como não estamos avançando para o mérito propriamente dito e sendo a decadência uma matéria de mérito, não há, efetivamente, como apreciar a matéria. Ora, se a impugnação não atende ao pressuposto legal para o seu próprio conhecimento, de modo que não instaura a lide, 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 outro julgamento deste Colegiado, com outra composição, no âmbito do Acórdão n.º 2202-003.676. Ademais, com similitude fática, este Colegiado apreciou outra situação similar a destes autos no Acórdão n.º 2202-005.810, sendo a tese ora delineada a vencedora.

Em continuidade, considerando o disposto no art. 63, II, § 1.º, da Lei n.º 9.784, de 1999[6], 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.

Ainda que não conhecido o recurso voluntário em outros aspectos, caso também a preliminar de questionamento da intempestividade da impugnação não seja vencedora, entendo por bem consignar que a temática da decadência pode ser deduzida pelo contribuinte diretamente na unidade de seu domicílio fiscal (DRF), isto porque incumbe à autoridade da Administração Tributária da unidade do domicílio fiscal, 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 o litígio. 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.

---

[5] 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.

[6] 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.

Documento nato-digital

Veja-se que o art. 290 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME n.º 284, de 2020, disciplina que *"Art. 290. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil (DRF) compete gerir e executar, no âmbito da respectiva região fiscal e de acordo com a distribuição dos processos de trabalho pela SRRF, as atividades de cadastros, de arrecadação, de controle, de cobrança, de recuperação e garantia do crédito tributário, de direitos creditórios, de benefícios fiscais, de fiscalização, de revisão de ofício, de atendimento e orientação ao cidadão, de controle aduaneiro e de vigilância e repressão"*, de modo que pode revisar de ofício os créditos tributários lançados.

De igual modo, o inciso IV do art. 308 do mesmo Regimento Interno dispõe que compete às Divisões de Fiscalização (Difis) gerir e executar *"a revisão de ofício dos créditos tributários lançados".*

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 enuncia que:

> Art. 301. Aos Centros de Atendimento ao Contribuinte (CAC) compete gerir e executar as atividades de atendimento presencial e orientação ao cidadão.
>
> Art. 328. Às Agências da Receita Federal do Brasil (ARF) e aos Postos de Atendimento da Receita Federal do Brasil (Posto) compete gerir e executar as atividades de atendimento presencial e de orientação ao cidadão. Parágrafo único. As atividades de atendimento e orientação ao cidadão deverão ser executadas por qualquer unidade de atendimento, independentemente da sua jurisdição.
>
> Art. 329. Nas localidades onde houver somente uma unidade da RFB, esta deverá prestar atendimento de serviço de qualquer natureza.

Lado outro, em complemento aos dispositivos acima, a Portaria RFB n.º 4.107, de 30 de julho de 2020, dispondo sobre a instituição, a estruturação e o funcionamento dos Postos de Atendimento da Receita Federal do Brasil, estabelece que: *"Art. 4.º Compete aos Postos de Atendimento executar as seguintes atividades de atendimento ao cidadão: (...) II - recepção de documentos, arquivos digitais, solicitações, manifestações e recursos, e a formalização dos processos administrativos necessários ao tratamento das demandas".*

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. 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.

Documento nato-digital

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. 69[7]) e do novo Código de Processo Civil (Lei 13.105, art. 15[8]) com o Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.235) deve ser supletiva e/ou subsidiária, 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. Em suma, a unidade de origem será a competente. Em suma, a unidade de origem será a competente.

De certo modo, este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais em acórdão com ementa já transcrita (Acórdão n.º 9202-007.472, datado de 29/01/2019).

No caso concreto noticiado para este Colegiado como matéria de ordem pública (decadência) a questão é que **faltará competência para enfrentar a temática se for confirmada a intempestividade da impugnação na apreciação que cabe do recurso voluntário**, vez que a circunstância caracterizará tecnicamente 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, o qual possui efeito suspensivo até a decisão se tornar definitiva, 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

Após exame de admissibilidade, com conhecimento parcial do recurso voluntário, faz-se mister analisar o capítulo do recurso voluntário que trata da (in)tempestividade da impugnação, para apreciar tão somente se a impugnação foi, ou não, intempestiva, a fim de exercer o controle de legalidade da decisão de primeira instância. Esse é o mérito da análise; o que não se confunde com o mérito propriamente dito.

---

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

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

Documento nato-digital

- 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 18/12/2006 (e-fl. 175), iniciando-se o termo em 19/12/2006 e encerrando-se o prazo para impugnar em 02/01/2007, 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 03/01/2007 (e-fls. 182; 183/184), isto é, após encerrado o prazo para impugnar, não havendo dúvidas quanto a extemporaneidade da impugnação.

Ademais, a alegação de que houve comparecimento na Repartição do INSS no dia 02/01/2007, conforme declaração de comparecimento solicitada pelo Contador da empresa e emitida por servidor público, após horário de protocolo da agência, não é eficaz e suficiente para prorrogar o prazo de protocolo (e-fl. 186).

Aliás, como bem registrou a decisão de piso, poderia o recorrente ter efetivado o protocolo via Correios e evitado o ônus da intempestividade, mas não o fez.

Lado outro, a declaração não comprova, por exemplo, que o recurso estivesse pronto e confeccionado naquela data.

Por conseguinte, comprovado nos autos o protocolo a destempo da impugnação, sem que tenha sido apresentado qualquer prova de ocorrência de eventual fato impeditivo válido e eficaz, legitimamente previsto na regulamentação que rege o procedimento, para justificar o protocolo no termo final dentro do horário protocolar, 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, tampouco devolvida ao CARF as demais matérias não apreciadas pela primeira instância.

As defesas administrativas estão condicionadas à satisfação do requisito de admissibilidade da tempestividade, por força de lei e atos normativos, logo, 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, na parte conhecida, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Documento nato-digital

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