



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000899/2007-73
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.339 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 02 de fevereiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUANDRE LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA DECLARADA EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO AFERIDA POSTERIORMENTE. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDA.

Ainda que incorreta a aferição da tempestividade do Recurso Voluntário, a declaração de extinção do crédito tributário em face do transcurso do prazo decadencial há de ser mantida ainda que se constate, em sede de embargos de declaração, que o recurso do contribuinte era intempestivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Andréa Duek Simantob (relatora) e Edeli Pereira Bessa, que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa e o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.339 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19515.000899/2007-73

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 809 e seguintes) em face do acórdão n.º 1402-002.083 (fls. 801 e seguintes), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual foram acolhidos os embargos opostos pela Fazenda Nacional ao acórdão n.º 1402-00.1857 (fls. 754 e seguintes) para ***“reconhecer a intempestividade do recurso voluntário e, no mérito, ratificar a decisão proferida no Acórdão 1402-00.1857 para cancelar a exigência pela ocorrência da caducidade”***.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE, OU SIMULAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. INÍCIO DA CONTAGEM.

Segundo o § 4º do art. 150, do CTN, havendo pagamento antecipado, e se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

Constatado o pagamento antecipado, e na ausência de dolo, fraude ou simulação, o marco inicial da contagem do prazo decadencial é, portanto, a data da ocorrência do fato gerador, não se aplicando o art. 173, I, do CTN. Precedente do STJ no Recurso Especial n.º 973.733/SC julgado nos termos do art. 543C do CPC o que implica, em razão do disposto no art. 62A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/2009, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ.

No recurso especial, a Procuradoria insurge-se contra o fato de a decisão recorrida ter ***mantido o cancelamento da exigência pela ocorrência de decadência mesmo tendo reconhecido que o recurso voluntário foi manejado a destempo pelo contribuinte***.

Alega a recorrente que o acórdão recorrido fere as disposições dos artigos 267 e 269, ambos do CPC/1973; e os artigos 33, 35 e 42 do Decreto n. 70.235/72.

Como paradigma da divergência alegada, apresentou o acórdão n.º 9101-000.214, no qual restou assentado que ***“A intempestividade impede o conhecimento da peça recursal, inclusive para fins de se suscitar decaído o direito do Fisco de efetuar o lançamento”***.

O recurso foi admitido por meio do despacho de fls. 822 e seguintes.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 833 e seguintes), nas quais aduz, em síntese, que ***“além do precedente utilizado pela União Federal não representar o entendimento atual deste E. Conselho sobre a questão, é evidente que deve ser mantido o cancelamento dos débitos em referência, tendo em vista que o reconhecimento da***

ocorrência da decadência é matéria de ordem pública, e pode ser decretada independentemente da tempestividade do recurso na qual a mesma fora arguida”.

Pontua que a decisão está correta em face do quanto disposto no artigo 210 do Código Civil, que estatui que a decadência deve ser analisada de ofício pelo órgão julgador. E acrescenta que o eventual não reconhecimento da decadência por esse E. Conselho iria de encontro ao princípio da economia processual, *“na medida em que, por óbvio, o Poder Judiciário reconhecerá o esgotamento do direito da União Federal de exigir os débitos tributários e, ainda, a condenará ao pagamento de verbas sucumbenciais por ajuizamento indevido de execução fiscal”.*

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, e a divergência jurisprudencial restou caracterizada, conforme demonstrado no despacho de admissibilidade. Dele conheço.

Ressalte-se que não está em julgamento a efetiva decadência ou não do lançamento de ofício efetuado e discutido nos presentes autos, mas sim apenas e tão somente a circunstância de saber se, frente a um **recurso voluntário intempestivo** (tampouco há qualquer dúvida ou irresignação a este respeito), seria crível e de competência do colegiado proceder à análise do recurso, seja para deliberar qualquer situação, eis que se está diante de um recurso intempestivo. Ultrapassar a questão premente, abriria espaço para se **declarar a decadência do lançamento**, ao entendimento de ser esta uma **matéria de ordem pública**.

Entendo que a razão encontra-se com a recorrente.

Em primeiro lugar, transcrevo os pertinentes artigos do Decreto nº 70.235/72 a respeito:

*“Art. 33. **Da decisão caberá recurso voluntário**, total ou parcial, com efeito suspensivo, **dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão**.*

(...)

*Art. 35. **O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção**.*

*Art. 42. **São definitivas as decisões:***

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

(...)”

O PAF é cristalino a respeito do ponto. Sendo intempestivo o recurso, cabe ao órgão julgador de segunda instância apenas julgar a perempção, e nada mais. E, uma vez reconhecida a perempção, tem-se que a decisão de primeira instância se faz definitiva, sem nenhum espaço para alteração de qualquer espécie, mesmo que se argumente ser a decadência questão de ordem pública e ainda que tratada como preliminar.

E isto porque inobstante, para mim, ser a decadência matéria de **mérito**, certo é que o Processo Administrativo Fiscal não faz tal distinção. Não é dado ao julgador manifestar-se sobre litígio que sequer foi instaurado por não observância pelo contribuinte do prazo para exercer o seu direito, conforme dispositivos acima mencionados. Deve-se inicialmente ser ultrapassado o filtro do conhecimento do recurso e a tempestividade é um destes filtros.

Em que pese os dispositivos abaixo mencionados sobre a matéria conforme o Código de Processo Civil – CPC (Lei nº 13.105/2015), estabelecendo que o processo extinto em razão da intempestividade o é **sem julgamento de mérito**, ao passo que aquele extinto por força da decadência o é **com julgamento de mérito**, nos termos dos seus artigos 485 e 487, vale dizer que não temos no Processo Administrativo Fiscal tal distinção. E mesmo que assim não fosse, a decadência, repito, é questão que ultrapassa o filtro do conhecimento, sendo uma preliminar de mérito, conforme também se verifica do que abaixo se estabelece no CPC/2015, *verbis*:

“Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

(...)

V - reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada;

(...)

Art. 487. **Haverá resolução de mérito quando o juiz:**

(...)

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;”

O art. 210 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), invocado pelo contribuinte nas suas contrarrazões, e que apenas afirma que “*Deve o juiz, de ofício, conhecer da decadência, quando estabelecida por lei*”, em nada interfere neste raciocínio. O conhecimento de ofício da decadência, como de resto as demais matérias de ordem pública, **somente é possível uma vez ultrapassado o juízo de admissibilidade do recurso e a tempestividade do recurso é fundamental para isso.**

A propósito do tema, veja-se a lição de Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero:

“Chama-se de *juízo de admissibilidade* - que pode levar ao *conhecimento* ou ao *não conhecimento*, à *admissão* ou à *inadmissão* - o *juízo preliminar* a respeito da **existência do direito de recorrer e da regularidade do seu exercício**. Apenas **depois** de admitido - ou conhecido - o recurso **é que se poderá indagar a respeito da possibilidade de provê-lo ou desprovê-lo**, isto é, de examiná-lo no mérito, de saber se o recorrente *tem razão ou não naquilo que alega* como motivo para revisão da decisão

recorrida” (Comentários ao Código de Processo Civil: artigos 976 ao 1.044. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016).

Ademais, inobstante o acima exposto, importante trazer à colação entendimento dos Tribunais Superiores sobre a matéria, conforme diversos precedentes do **STJ**, conforme as ementas a seguir transcritas (destaquei):

“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.” (REsp nº 1.633.948-RS, Relator: Min. FRANCISCO FALCÃO, Data do julgamento: 24/10/2017, DJe: 12/12/2017)

“AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. RAZÕES RECURSAIS. INTEMPESTIVIDADE. QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE NÃO ULTRAPASSADO. MÉRITO DO RECURSO. SEGUNDO GRAU. NÃO CABIMENTO.

1. **O exame do mérito do recurso pelo órgão de segundo grau, incluindo as matérias de ordem pública, somente ocorre se ultrapassado o juízo de admissibilidade.** Precedentes.

2. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp nº 1.320.741-MA, Relator: Min. RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, Data do julgamento: 03/08/2017, DJe: 14/08/2017)

Também no **STF** se colhe o mesmo entendimento, conforme se verifica na ementa do precedente a seguir transcrita (destaquei):

“Embargos de declaração em agravo regimental em ação cível originária. Conflito federativo. Honorários sucumbenciais. Não conhecimento da petição de aditamento. **A natureza de ordem pública da matéria não se sobrepõe à intempestividade recursal.** Inexistência de quaisquer vícios que legitimem a oposição dos aclaratórios. Pretensão de rediscussão da causa. Embargos de declaração dos quais se conhece e os quais se rejeita.

1. O acórdão embargado encontra-se devidamente fundamentado quanto à conclusão pelo não conhecimento da petição protocolada após a interposição do agravo interno. A insurgência no sentido de ver conhecida a petição para ser deferido

o pedido de revisão dos honorários sucumbenciais fixados na decisão monocrática configura mera pretensão de reabrir discussão já preclusa, fim para o qual não se prestam os embargos de declaração.

2. Em conformidade com a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a regra de que as matérias de ordem pública são passíveis de arguição em qualquer tempo ou grau de jurisdição não se reveste de caráter absoluto, de sorte que, emergindo intempestividade recursal, não há falar em apreciação da questão.

3. Inexistência de quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil.

4. Embargos declaratórios dos quais se conhece e os quais se rejeita.” (ACO nº 571 AgR-ED, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2017, Acórdão Eletrônico DJe-247 Divulg 26-10-2017 Public 27-10-2017)

Merece reforma, portanto, a decisão recorrida, pois o recurso voluntário não atendeu pressuposto legal para seu próprio conhecimento, por ser intempestivo.

Pelo exposto, **dou provimento ao recurso especial** da PGFN.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator designado.

Em que pesem os valorosos fundamentos do voto condutor da Ilustre Relatora, Conselheira Andréa Duek Simantob, *diante das especificidades do caso concreto*, ousou discordar de seu entendimento.

Fui relator do voto condutor do aresto recorrido, no qual assim me manifestei:

Analisando aos pontos levantados pela embargante, entendo lhe assistir razão.

Na parte final do relatório embargado, assim consta:

Na análise da impugnação apresentada, a turma julgadora considerou-a improcedente, vencido o ilustre relator que entendia haver decadência em relação ao PIS e Cofins dos períodos de apuração entre janeiro e março de 2002 e o IRPJ e a CSLL relativos ao primeiro trimestre de 2002.

Intimado da decisão em 20 de outubro de 2010, a Interessada apresentou recurso voluntário de fls. 678-747 informando ter incluído os débitos referentes aos períodos de apuração entre abril e dezembro de 2002 no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009, mantendo-se a discussão quanto à decadência do crédito tributário referente ao interregno de janeiro a março de 2002.

Na parte introdutória do voto condutor do aresto, manifestei-me pela tempestividade do recurso interposto, sem, contudo, manifestar-se sobre as datas efetivas de ciência da decisão recorrida e da efetiva interposição do recurso voluntário.

Compulsando os autos, de fato, como bem observou a embargante, “o contribuinte foi intimado da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância em 20/10/2010 (quarta-feira), conforme AR (fls. 671, numeração e-processo). Contudo, o contribuinte somente apresentou o recurso voluntário em 22/11/2010 (segunda-feira), segundo consta às fls. 678 (numeração e-processo).

Considerando-se que o art. 33 do Decreto nº 70.235/72 determina que o prazo para interposição do recurso voluntário é de trinta dias contados a partir da ciência do recurso voluntário, o dia fatal para sua apresentação era 19/11/2010, uma sexta-feira. Na ausência de qualquer notícia de que os dias de início e final do prazo recursal não foram dias úteis, sem dúvida, o voto deveria ter melhor abordado a questão da tempestividade.

Não o fazendo, talvez pela contagem equivocada da quantidade de dias do mês da ciência do recurso (trinta, em vez de trinta e um), sem dúvida resta caracterizada a omissão apontada pela embargante, reconhecendo-se que o recurso, de fato, é intempestivo.

Contudo, o fundamento do voto embargado para dar provimento ao recurso é a ocorrência de decadência. Veja-se:

Ora, como é incontroverso o fato de que houve recolhimentos antecipados de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, e não se tratando de caso envolvendo dolo, fraude ou simulação, automaticamente a contagem do prazo decadencial deve se dar com base no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador, como bem asseverou o ilustre relator da decisão recorrida em seu voto vencido.

Assim sendo, e considerando-se que o lançamento foi cientificado à Recorrente em 26 de abril de 2007, as exigências de IRPJ e de CSLL referentes ao primeiro trimestre de 2002, e de PIS e Cofins referentes aos períodos de apuração de janeiro, fevereiro e março de 2002, já não mais podiam ser objeto de lançamento, devendo, portanto, ser cancelado o crédito tributário ainda em litígio nos autos.

Tratando-se de matéria de ordem pública, entendo que, ainda que o recurso voluntário seja tempestivo, deva-se manter a exoneração do crédito tributário em razão de sua extinção pela ocorrência de decadência.

Conforme se observa, os fatos tratados no acórdão recorrido são extremamente específicos: o colegiado, em primeira assentada, declarou a extinção do crédito tributário em face

do transcurso de prazo caracterizador de decadência; contudo, em sede de embargos de declaração, reconheceu-se que o Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte era intempestivo. Nesse cenário, e após aquela turma já ter se pronunciado acerca da decadência, os embargos opostos pela Fazenda Nacional foram acolhidos para reconhecer a intempestividade do Recurso Voluntário, contudo, ratificou-se o aresto embargado no sentido de cancelar a exigência pela ocorrência da caducidade.

Não discordo dos votos tanto da I. Relatora, Conselheira Andréa Duek Simantob, quanto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no sentido da existência expressa de preclusão no Decreto n.º 70.235/72, tanto que assim me manifestei no Acórdão n.º 1301-002.664:

Pois bem, a preclusão é matéria de lei e seus efeitos ocorrem independentemente de pronunciamento da autoridade administrativa. Nesse sentido, assim dispõe o art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Da ausência de impugnação a uma ou mais infrações decorre a exigibilidade imediata do crédito tributário correspondente, conforme dispõe o § 1º do art. 21 do Decreto n.º 70.235, de 1972, transcrito a seguir:

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

Nesse sentido, não merece conhecimento a matéria aventada em sede de recurso voluntário que não tenha sido objeto de impugnação, operando a constituição definitiva do crédito tributário relativo a tal matéria.

Ora, se há preclusão em razão de determinada matéria não ter sido contestada em impugnação, não tendo sido apresentada sequer a peça inaugural do litígio, após proferida decisão de primeira instância, obviamente encontra-se precluso o próprio direito de recorrer de quem preferiu manter-se inerte após ser intimado a impugnar a exigência.

De igual modo, não se desconhece do inciso I do art. 42 do Decreto n.º 70.235/72 que determina que as decisões de primeira instância são definitivas quando “*esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto*”.

Também se tem conhecimento dos precedentes do STJ no sentido de que matérias de ordem pública, embora passíveis de arguição em qualquer tempo ou grau de jurisdição não possuem caráter absoluto, somente sendo viáveis de exame em caso de tempestividade do apelo.

Conforme me pronunciei em sessão, certamente eu não teria encaminhado meu voto para extinguir o crédito tributário no Acórdão n.º 1402-00.1857 caso houvesse constatado, naquela ocasião, a intempestividade do Recurso Voluntário, podendo, no máximo, limitar-me a

propon à autoridade administrativa, nos termos do inciso III do art. 145 do CTN, que examinasse a possibilidade de extinção da exigência em face da decadência.

O fundamento do aresto recorrido, reconheço, ao tratar sobre o tema de maneira ampla como sendo “matéria de ordem pública”, talvez não tenha sido de todo feliz por deixar em aberto inúmeras variáveis e dar margem a interpretações que fogem do entendimento deste Conselheiro sobre o tema.

Felizmente, pude me pronunciar novamente nos autos para melhor esclarecer o porquê da manutenção da decisão sobre extinção do crédito mesmo depois da constatação de intempestividade do Recurso Voluntário: uma vez declarada a extinção do crédito tributário, *no caso concreto*, incide o disposto no art. 487, II, do atual Código de Processo Civil no sentido de possibilitar ao juiz a resolução de mérito da lide quando decidir, ainda que de ofício (o que não foi o caso), sobre a ocorrência de decadência, não havendo que se falar em cancelamento da decisão recorrida, e consequente restabelecimento da exigência.

A fim de se evitar conclusões equivocadas sobre o alcance do meu voto, esclareço, novamente, que o reconhecimento da decadência, requerida pelo contribuinte em seu apelo, somente se deu após a aferição, ainda que incorreta, da tempestividade do Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO

Isso posto, encaminho meu voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da PGFN, e, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora em seus fundamentos e conclusões para dar provimento ao recurso especial da PGFN por entender que somente o atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso administrativo estabelece a competência das autoridades julgadoras, no âmbito do processo administrativo fiscal, para decisão, e consequente manutenção ou extinção, do crédito tributário em litígio.

Reitero, aqui, o entendimento firmado no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.789¹ que, embora tratasse de intempestividade de manifestação de inconformidade - ou seja,

¹ Participaram do julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente

em 1ª instância de julgamento e relativamente a reconhecimento de direito creditório utilizado em compensação - pautou-se nos mesmos referenciais interpretativos aqui aplicáveis:

A Contribuinte contesta o posicionamento do Colegiado *a quo* que, confirmando a intempestividade da manifestação de inconformidade, declarou *prejudicada a análise dos pedidos da recorrente, relativos ao mérito dos seus pedidos de compensação*.

Em recurso voluntário, a Contribuinte argumentou, com base nos arts. 27 e 65 da Lei nº 9.784/99, que teria direito, a qualquer tempo, de solicitar *a revisão de sanções, principalmente das quais não caiba mais recurso ou defesa, quando surgirem circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada e, no caso, seu pleito deveria ser apreciado pela Autoridade responsável pelo ato, em razão do erro grave apontado – decadência, inclusive podendo ser conhecido e anulado de ofício*. A alegada decadência se referiria ao direito de o Fisco questionar os saldos negativos de IRPJ apurados nos anos-calendário 2000 e 2001 (o primeiro deles objeto do processo administrativo nº 16306.000241/2010-34, à época ainda pendente de julgamento).

Em preliminar do recurso voluntário, assim como do presente recurso especial, a Contribuinte requereu a suspensão do processo até decisão do litígio instaurado no processo administrativo nº 16306.000241/2010-34, *já que, caso aquele venha a ser julgado favoravelmente à Recorrente, todas as compensações vinculadas ao crédito reconhecido deverão ser consideradas válidas*.

A decisão do pedido de suspensão, porém, é dependente da solução a ser dada ao dissídio jurisprudencial, pois, caso confirmado o posicionamento expresso pelo Colegiado *a quo*, inexistirá processo administrativo instaurado para se cogitar de sua suspensão.

E, neste sentido, não merece reparos o acórdão recorrido, que assim traz expresso em seu voto condutor:

A tempestividade constitui condição inarredável para o julgamento de processos administrativos fiscais. A intempestividade da petição não instaura a fase litigiosa do procedimento. Em consequência, o mérito das alegações nela veiculadas não comporta exame e julgamento por parte deste colegiado.

Tendo a contribuinte protocolado intempestivamente a sua Manifestação de Inconformidade, não há que se falar em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, tampouco em excesso de rigorismo na aplicação do respectivo prazo. O princípio do informalismo moderado ou a suposta ausência de prejuízo ao erário não podem ser invocados pela contribuinte com o intuito de desconsiderar os prazos recursais expressamente fixados na legislação.

Diante da evidente intempestividade da manifestação de inconformidade de fls. 7992, resta prejudicada a análise dos pedidos da recorrente, relativos ao mérito dos seus pedidos de compensação.

De fato, sendo intempestiva a impugnação ou a manifestação de inconformidade, o Decreto nº 7.574/2011, incorporando as disposições do citado Ato Declaratório Normativo nº 15/96, somente autoriza a discussão, no contencioso administrativo, de tempestividade suscitada em preliminar. Veja-se:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita

convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiu na matéria a Conselheira Livia De Carli Germano.

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 nº 70.235, de 1972, arts. 14 e 15).

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

§ 2º 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.

§ 3º No caso de pluralidade de sujeitos passivos, caracterizados na formalização da exigência, todos deverão ser cientificados do auto de infração ou da notificação de lançamento, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

§ 4º Na hipótese do § 3º , o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que cada um deles tiver sido cientificado do lançamento.

§ 5º Na hipótese de remessa da impugnação por via postal, será considerada como data de sua apresentação a da respectiva postagem constante do aviso de recebimento, o qual deverá trazer a indicação do destinatário da remessa e o número do protocolo do processo correspondente.

§ 6º Na impossibilidade de se obter cópia do aviso de recebimento, será considerada como data da apresentação da impugnação a constante do carimbo apostado pelos Correios no envelope que contiver a remessa, quando da postagem da correspondência.

§ 7º No caso previsto no § 5º , a unidade de preparo deverá juntar, por anexação ao processo correspondente, o referido envelope. *(negrejou-se)*

Nestes termos, portanto, se tempestiva a impugnação ou a manifestação de inconformidade, instaura-se a fase litigiosa do procedimento e a autoridade julgadora de 1ª instância passa a ser competente para decidir sobre a exigibilidade do crédito tributário, inclusive no âmbito de não homologação de Declaração de Compensação – DCOMP, conforme autorizado pelo art. 74, §§ 9º a 11, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003. Já se intempestiva, a impugnação ou a manifestação de inconformidade apenas confere competência à autoridade julgadora de 1ª instância para apreciação de tempestividade suscitada em preliminar.

Isto porque referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação ou manifestação de inconformidade tempestiva, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. A única matéria veiculada em impugnação ou manifestação de inconformidade intempestiva passível de apreciação no contencioso administrativo regido pelo Decreto nº 70.235/72 é a tempestividade arguida em preliminar. Assim, correto o acórdão recorrido que limitou o conhecimento do recurso voluntário a este ponto, negando-lhe provimento.

Quanto aos dispositivos da Lei nº 9.784/99 invocados pela Contribuinte em seu recurso voluntário cabe, inicialmente, sua transcrição:

Art. 27. O desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

Parágrafo único. No prosseguimento do processo, será garantido direito de ampla defesa ao interessado.

[...]

Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

Ocorre que a garantia de direito de ampla defesa, em sua expressão constitucional, se dá por meio dos *meios e recursos a ela inerentes*. Como visto, contudo, a legislação processual define, no âmbito administrativo, os limites de atuação das autoridades julgadoras de 1ª instância e, por consequência, das demais instâncias administrativas de julgamento. E, no presente caso, as questões de mérito suscitadas pela Contribuinte estão fora deste âmbito, mesmo se classificáveis como questões de ordem pública.

Significa dizer que, confirmada a intempestividade da manifestação de inconformidade, os demais pleitos da Contribuinte devem ser dirigidos à autoridade administrativa local, responsável pela cobrança do crédito tributário decorrente da não-homologação das compensações declaradas. E isto inclusive em relação à suspensão do presente processo em razão do litígio instaurado no processo administrativo nº 16306.000241/2010-32.

Discorda-se, portanto, da orientação adotada no paradigma nº 1803-002.641, cujo voto condutor assim expressa:

“Verifica-se no presente caso que a Recorrente foi cientificada em 09.10.2012, fl. 08, e apresentou a impugnação em 27.02.2013, fl. 02. A apresentação intempestiva da impugnação tem o efeito de tornar definitiva a exclusão do Simples Nacional pela não instauração do litígio no procedimento. Ademais, notificada em 23.01.2014, fl. 45, a Recorrente apresentou recurso voluntário em 31.01.2014, fl. 46. Por essa razão, houve ausência de instauração de litígio no procedimento.

Ainda assim, tendo em vista o princípio da verdade material, deve-se observar, de ofício, os procedimentos fiscais já adotados pela autoridade preparadora em relação a matéria. Verifica-se que a Recorrente parcelou os débitos que foram causa da exclusão, fls. 0924 no ano-calendário de 2013. Por essa razão, a DRF que a jurisdiciona já deferiu o pedido de inclusão no Simples Nacional para o ano-calendário de 2014, em conformidade com o Termo de Deferimento de Opção pelo Simples Nacional a partir de 01.01.2014, fl. 51.

Em assim sucedendo, voto por dar provimento em parte ao recurso voluntário para considerar como termo final dos efeitos da exclusão do Simples Nacional o ano-calendário de 2013, em observância aos procedimentos já adotados pela autoridade preparadora.”

A repercussão do princípio da verdade material, em tais circunstâncias, deve ser avaliado pela autoridade competente para a apreciação das alegações suscitadas pelo sujeito passivo. E, por todo o exposto, no âmbito do contencioso administrativo especializado, regido pelo Decreto nº 70.235/72, as Turmas das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim como desta Câmara Superior de Recursos Fiscais somente podem se manifestar acerca de matérias veiculadas em recursos administrativos que, dotados dos demais pressupostos de admissibilidade, sejam tempestivos, ou acerca da tempestividade suscitada em preliminar de recursos intempestivos.

Na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, são nulas as decisões proferidas por autoridade competente. Logo, seria passível de invalidação o ato administrativo praticado por qualquer dessas autoridades julgadoras que, sendo incompetente para apreciação da matéria, decida dar provimento a alegações do sujeito passivo. Cumpre a este, em tais circunstâncias, renovar suas alegações em petição dirigida à autoridade competente para apreciá-las.

Registre-se, aliás, que, depois da interposição do presente recurso especial, o paradigma em referência foi reformado por esta 1ª Turma, à unanimidade², em sessão de julgamento de 13 de março de 2017, conforme ementa e voto condutor do Acórdão nº 9101-002.580, de lavra do ex-Conselheiro Luís Flávio Neto:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

INTEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO. NÃO INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO.

A impugnação administrativa intempestiva não tem o condão de instaurar o contencioso administrativo. Observância das regras do Decreto n. 70.235/72.,

[...]

VOTO

[...]

Quanto à questão de mérito, assim se pronunciou a Turma *a quo*:

“Ainda assim, tendo em vista o princípio da verdade material, deve-se observar, de ofício, os procedimentos fiscais já adotados pela autoridade preparadora em relação a matéria. Verifica-se que a Recorrente parcelou os débitos que foram causa da exclusão, fls. 0924 no ano-calendário de 2013. Por essa razão, a DRF que a jurisdiciona já deferiu o pedido de inclusão no Simples Nacional para o ano-calendário de 2014, em conformidade com o Termo de Deferimento de Opção pelo Simples Nacional a partir de 01.01.2014, fl. 51.”

Contudo, em seu recurso especial, a PFN alega que a impugnação apresentada fora do prazo leva à preclusão processual, de forma que a defesa administrativa

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

do contribuinte não deveria ter sido conhecida, não havendo fundamento para a instauração da fase litigiosa.

O art. 23, inciso II, do Decreto n. 70.235/72, dispõe que a intimação poderá ser feita “por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo”, não sendo exigido que a entrega do documento seja feita ao seu procurador.

Por sua vez, o art. 14 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”. Por sua vez, o art. 15 do mesmo diploma legal determina que “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”.

De fato, não há fase litigiosa sem a impugnação apresentada dentro do prazo determinado pela norma que regula os procedimentos tributários.

Neste seguir, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PFN, de forma a reconhecer a intempestividade da impugnação apresentada pelo contribuinte.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Relevante anotar, também, ajustes expressos no voto declarado no Acórdão nº 9101-005.300³, quanto à definição do conceito de matéria impugnada:

Concordo com a I. Relatora quanto à impossibilidade de se apreciar, em sede de recurso voluntário, qualificação da penalidade que deixou de ser questionada em sede de impugnação.

Apenas observo que, embora precluso o direito de defesa da Contribuinte contra esta matéria, na forma do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a exigibilidade desta parcela do crédito tributário permaneceria, ainda assim, suspensa. Isto porque, como acessório da exigência principal, o questionamento desta impede o destaque e cobrança da penalidade, pois se a exigência principal for cancelada, nada será devido a título de penalidade.

Faço esta ressalva em reparo do que antes consignei no voto vencedor do Acórdão nº 9101-004.599⁴ quando, distinguindo matéria e argumento, admiti a inovação deste em sede de recurso voluntário, no seguinte contexto:

A Contribuinte manifestou sua inconformidade em 13/04/2010, defendendo a necessidade de prévia intimação para apresentação dos documentos faltantes ou para correção de eventual inconsistência na apuração, observando que, apesar de não intimada a tanto, apresentara a DIPJ, juntando naquele momento DIPJ retificadora entregue em 09/04/2010 (e-fls. 135/165).

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente) e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luiz Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

⁴ Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner.

A autoridade julgadora de 1ª instância observou que as retenções na fonte não foram admitidas porque os rendimentos não foram oferecidos à tributação, e afirmou desnecessária a prévia intimação do sujeito passivo quando a autoridade fiscal entende suficientes as provas dos autos para formar sua convicção. Assim, declarou a improcedência da manifestação de inconformidade porque correto o procedimento adotado, descabendo a anulação do despacho decisório para nova apreciação do pedido de restituição, até porque a Contribuinte se limitou a apresentar a DIPJ retificadora, desacompanhada de qualquer explicação acerca das razões de mérito postas pela autoridade fiscal.

Em recurso voluntário, a Contribuinte esclareceu que as receitas auferidas no período eram inferiores às despesas pré-operacionais e, assim, registrou-as em Ativo Diferido. Por tais razões, pediu a reforma do despacho de indeferimento do Pedido de Restituição. O Colegiado *a quo* invocou o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar não impugnada a matéria, e também observou que a Contribuinte não trouxe documentos que lastreassem suas alegações no recurso voluntário, documentos estes que deveriam ter sido juntados desde a impugnação, na forma do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Neste contexto importa observar, inicialmente, que o Colegiado *a quo* aplicou impropriamente o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

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

Referido dispositivo deve ser interpretado em conformidade com o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece as hipóteses de alteração de lançamento e, implicitamente, delimita a competência das autoridades administrativas em face dos diferentes contextos nos quais ela pode ser exercida:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Nestes termos, se a matéria não foi objeto de impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância não tem competência para avaliar o crédito tributário a ela vinculado e, eventualmente, alterá-lo, ainda que em favor do sujeito passivo. Matéria, assim, guarda correspondência com os motivos para exigência de parcela autônoma do crédito tributário, passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN.

Daí a impropriedade em se cogitar de matéria não impugnada quando o sujeito passivo, tendo controvertido o crédito tributário lançado – ou, no caso, o direito creditório não reconhecido – acrescenta, em seu recurso voluntário, argumentos antes não deduzidos em impugnação/manifestação de inconformidade.

É certo que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*. Todavia, os parágrafos

seguintes do referido dispositivo apenas limitam a produção posterior de provas, nos seguintes termos:

[...]

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

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

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

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

Infere-se, daí, que, em relação à matéria impugnada, o sujeito passivo pode deduzir em recurso voluntário argumentos antes não veiculados em impugnação. Apenas não lhe é permitido iniciar a discussão acerca de matéria que não foi objeto de impugnação. E, quanto às provas que sustentam aquela argumentação, admite-se a juntada de novos elementos ao recurso voluntário caso destinados a *contrapor fatos ou razões* trazidos por ocasião da decisão de 1ª instância, ou se enquadrados nas demais ressalvas do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Mas o presente caso ainda apresenta um especificidade.

Como antes relatado, a Contribuinte aponta, apenas em recurso voluntário, que se encontrava em fase pré-operacional e, assim, suas receitas teriam sido confrontadas com as despesas pré-operacionais registradas no Ativo Diferido. Mas, embora não deduzindo argumentação neste sentido em impugnação, a DIPJ retificadora apresentada naquela ocasião distinguia-se da original justamente por agora trazer as Fichas 36A e 37A, nas quais está reproduzido o Balanço Patrimonial e evidenciada a evolução positiva do Ativo Diferido entre 2007 e 2008, com aumento do saldo de “Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais” de R\$ 4.802.015,32, em 2007, para R\$ 31.793.384,20, em 2008. Para além disso, a Contribuinte consignou em recurso voluntário que:

4. Dessa forma nos formulários da D1PJ-2009 Calendário 2008 protocolo 18.10.33.26.71-81 enviados em 21 de setembro de 2009, foram assim preenchidos; consequentemente, o rendimento não foi apostado na linha 22 Ficha 06-A bem como o custo financeiro de igual período também não foi apostado na Ficha 06-A linha 40.

5. Após o recebimento do despacho decisório nº 16306.000305/2009-63, pelo qual a autoridade administrativa entendeu que, por não estarem classificados os rendimentos no computo do Lucro Real, não era

procedente o pedido de restituição, a Recorrente, embora sem incorrer na modificação da Base de cálculo fiscal, promoveu a retificação daquela DIPJ sendo reenviada no dia 09 de abril de 2010 conforme protocolo de entrega 14.78.21.54.16-60 (anexo 1) dando assim cumprimento ao solicitado pela autoridade administrativa, ou seja, passamos a refletir na Ficha 06-A, os custos das despesas financeiras do período de competência do respectivo calendário, bem *como todo o rendimento do período*. (anexo 2).

Em suma, em recurso voluntário a Contribuinte trouxe novas razões de direito, cujo prova documental produzira em manifestação de inconformidade, e que assim deixou de ser apreciada porque dissociada de qualquer argumentação neste sentido.

Neste contexto, afastada a preclusão com fundamento no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e não se verificando as demais vedações presentes no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vez que a prova documental foi juntada com a manifestação de inconformidade, restam desconstituídas as justificativas do Colegiado *a quo* para não apreciar as alegações trazidas pela Contribuinte em recurso voluntário. A irregularidade cometida pela Contribuinte, ao deixar de situar a argumentação no mesmo momento da juntada da prova, apenas lhe suprime o direito de ver sua defesa também apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Esclareça-se que a Contribuinte pede em seu recurso especial que lhe seja reconhecido, *em definitivo, o seu direito creditório, com base na prova já carreada aos autos, por meio da qual se identifica que, na fase pré-operacional, suportou retenções na fonte, em aplicações financeiras devidamente declaradas e que compõem saldo negativo plenamente restituível*. Contudo, a solução do dissídio jurisprudencial posto resulta, apenas, na afirmação de que o Colegiado a quo deveria ter apreciado o argumento deduzido em recurso voluntário, especialmente porque vinculado a prova documental juntada à manifestação de inconformidade, não competindo a esta Turma da CSRF decidir sobre o direito creditório em litígio.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial, e determinar o retorno dos autos ao Colegiado de Origem para apreciação da argumentação que foi declarada preclusa no acórdão recorrido. *(destaquei)*

Naquela ocasião conclui que o Decreto nº 70.235/72 não veda a inovação de razões, em recurso voluntário, acerca de matéria impugnada, mas defini matéria não impugnada como a parcela do crédito tributário que, por ser exigida com fundamento em motivos não questionados, seria *passível de ser destacada e destinada à cobrança, por não usufruir da suspensão da exigibilidade conferida pela interposição do recurso administrativo, na forma do art. 151, inciso III do CTN*.

O que o presente litígio ensina é que matéria, neste contexto, não representa, necessariamente, parcela de exigibilidade autônoma, mas sim parcela exigida com fundamentos autônomos, demandando confrontação específica, em impugnação, para ser estabelecida a competência do órgão julgador de alterar o lançamento naquele ponto. Esta é a interpretação que se extrai da disciplina expressa no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 145, inciso I do CTN, e também tendo em conta que o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione *os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*, a exigir que ao menos algum fundamento autônomo da matéria autuada seja discutido em impugnação para evitar que a matéria seja considerada não impugnada.

A qualificação da penalidade demanda fundamentação específica, vez que não decorre da mera falta de recolhimento e de declaração do tributo devido, e sim de circunstâncias que, no entender da autoridade fiscal, caracterizam o intuito de fraude expresso nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64⁵. Logo, se este é o requisito para formalização daquela exigência específica, também a sua caracterização como matéria impugnada demanda a apresentação de motivos de fato e de direito que infirmem este fundamento específico da acusação fiscal.

Não basta, assim, que o lançamento tenha sido impugnado para que as autoridades julgadoras tenham competência para apreciar a integralidade do crédito tributário constituído. O sujeito passivo pode, de forma expressa, impugnar parcialmente o crédito tributário pretendendo a redução da penalidade⁶ na liquidação ou parcelamento em relação às matérias com as quais concorda, e sobre esta parcela a autoridade julgadora não poderá se manifestar. Mas o sujeito passivo também pode apresentar impugnação que não seja expressamente parcial, e esquecer de contestar alguma parcela exigida com fundamentação autônoma, caso em que perderá o direito de fazê-lo na forma do art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Nesta última circunstância, porém, o crédito tributário correspondente à matéria não impugnada poderá, ainda assim, permanecer com exigibilidade suspensa caso sua determinação dependa de outra matéria devidamente impugnada, quer em razão de a sistemática de apuração do tributo principal ser afetada por matéria impugnada, quer em razão de a matéria corresponder a acessórios cuja exigência é dependente da confirmação do principal lançado. Ou seja, ainda que a matéria seja autônoma e demande questionamento específico para restar impugnada, a suspensão da exigibilidade pode ser afetada pela forma como esta matéria se correlaciona com outras autuadas.

Assim, tem razão o voto condutor do acórdão recorrido quando afirma que *houve irresignação geral da recorrente*, mas apenas para fins de definição da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, dependente da apreciação dos questionamentos dirigidos à totalidade do principal lançado. Já para definição da competência da autoridade julgadora de alterar o lançamento, é indispensável que exista impugnação e, impugnação, na forma do Decreto nº 70.235/72, é estruturação argumentativa para discordância em face da matéria lançada com fundamento autônomo. Se os

⁵ Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

⁶ Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

fundamentos da multa qualificada não são enfrentados nessa peça recursal, a alteração desta parcela do lançamento no contencioso administrativo somente pode se dar por decorrência da decisão em face das demais matérias impugnadas.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e, em consequência, restabelecer a qualificação da penalidade. *(destaques do original)*

No presente caso, por força do art. 145, I do CTN, a alteração do lançamento por meio de decisão da autoridade julgadora deixa de ser possível em razão da intempestividade do recurso voluntário. Assim, por mais evidente que seja a improcedência de exigência, mormente em face da análise precedente do mérito recursal sem se notar a intempestividade recursal, a competência para alterar o lançamento será, apenas, da autoridade administrativa referida no art. 145, III do CTN, à qual o sujeito passivo, ou mesmo o Colegiado, podem noticiar as circunstâncias que impediriam a cobrança da exigência.

Assim, o presente voto é também no sentido de que seja DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Ousando divergir do bem fundamentado e robusto voto da I. Relatora, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório, justificando o entendimento pela improcedência do Recurso Especial da Fazenda Nacional, no que tange ao conhecimento e julgamento da matéria de decadência.

Da mesma forma, assinala-se o endosso e a concordância com o voto vencedor, que compõe o presente v. Acórdão.

Dito isso, entende-se que o v. Acórdão nº 1402-001.857, ora recorrido, complementado posteriormente, em razão da admissão de Embargos de Declaração, pelo v. Acórdão nº 1402-002.083, mostra-se *acertado* ao ter reconhecido a ocorrência da decadência, mesmo diante da intempestividade do Recurso Voluntário e não merece reparos.

Isso pois, o tema da decadência, principalmente em Direito Tributário, é notória *matéria de ordem pública*, instituto este que permite ao Julgador a relativização – ou sua *desconsideração*, seu *afastamento*, o reconhecimento de *irrelevância* - da preclusão no seu mister jurisdicional.

O ilustre Professor Cândido Rangel Dinamarco⁷ assim leciona sobre tais *matérias*:

São de ordem pública todas as normas (processuais ou substanciais) referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que os envolvam, mas fazendo-o com atenção ao interesse da sociedade como um todo, ou ao interesse público (...). Como critério geral são de ordem pública as normas processuais destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição (que é uma função pública do poder estatal), sem a atenção centrada de modo direto ou primário nos interesses das partes conflitantes. (destacamos)

E, exatamente pelo fato da apreciação e do julgamento de tais temas serem *caros* e de *interesse* para a sociedade, é que o seu conhecimento transcende as limitações processuais impostas às *Partes* litigantes, como é o caso da *preclusão*.

O Código de Processo Civil vigente - que tem aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, por força do seu art. 15 - expressamente permite o conhecimento da *decadência* pelo Magistrado, independentemente da prática de atos processuais pelo *interessado* que exprimam tal pretensão:

Art. 487 - Haverá resolução de mérito quando o juiz:

I - acolher ou rejeitar o pedido formulado na ação ou na reconvenção;

⁷ Instituições de Direito Processual Civil, vol. I, 6ª edição, Malheiros : 2009, p. 71.

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;

(destacamos)

Frise-se que o Decreto nº 70.235/72 e a Lei nº 9.784/99 são silentes em relação a decretação de matérias *ex officio* e, mormente, a um tratamento específico do conhecimento do tema de decadência, sendo, assim, inquestionável a incidência direta do dispositivo acima citado ao feitos administrativos fiscais.

Assim já se pronunciou a C. Segunda Turma do E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1721191/MG, de relatoria do Exmo. Min. Herman Benjamin, publicado 02/08/2018:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA ARGUIDA NAS RAZÕES DA APELAÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL APENAS COM A INTERPOSIÇÃO DA APELAÇÃO. PRODUÇÃO DA PROVA DOCUMENTAL DE MODO EXTEMPORÂNEO. INADMISSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que as matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão.

(...)

E, *mutatis mutandi*, assim como o princípio *kompetenz-kompetenz*, inicialmente identificado na seara dos processos judiciais e muito debatido na arbitragem, estabelece que sempre haverá uma competência *mínima* do Julgador, na medida que ao verificar sua própria incompetência e declará-la está exercendo a competência de reconhece-la, no presente caso, temos que o processo foi sorteado e distribuído ao I. Relator, sendo devida e regularmente processado, analisado, e efetivamente pautado para julgamento – trâmite este que independe da tempestividade do *Apelo* sob escrutínio ou qualquer modalidade preclusiva.

Somando-se a isso ao *dever-poder* da Administração Tributária anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, conforme reza o art. 53 da Lei nº 9.784/99, e sendo os Julgadores de todas a instâncias do processo administrativo fiscal seus agentes, públicos ou honoríficos, não se aceita a ideia de incompetência para decretar a decadência.

A competência no processo administrativo tributário não se delimita exclusivamente pelos atos praticados pelas *Partes* litigantes.

Ora, certo que a *decadência* é matéria de ordem pública, cognoscível de modo *ex officio*, uma vez que a contenda dos autos foi efetiva e regularmente submetida a julgamento, qual óbice legal proibiria o Julgador de constatar sua ocorrência e impedir o prosseguimento da cobrança de crédito tributário alcançado pela caducidade?

É interesse da própria Administração Tributária, e de toda a sociedade, não se exigir dos contribuinte crédito tributário objetivamente extinto.

A questão aqui não é superar a intempestividade das reclamações e dos recursos, mas somente garantir ao Julgador administrativo, devidamente arrimado na hipótese do art. 487 do CPC/15 e à luz da jurisprudência do E. STJ, a prerrogativa de reconhecer a *caducidade* do crédito tributário, de maneira espontânea, na oportunidade do julgamento à qual o expediente administrativo já está submetido.

Impedir – ou reverter, agora, nessa C. Instância especial - tal reconhecimento corretamente procedido, afrontaria diretamente a racionalização e a *maximização* da efetividade jurisdicional do processo administrativo fiscal, além de contrariar a axiologia de informalidade e de perquirição da materialidade – em razão de simplória e descabida homenagem à formalidade instrumental.

Posto isso, não assiste razão à Fazenda Nacional, devendo ser rejeitada sua pretensão recursal.

Diante de todo o exposto, respeitosamente e prestando as devidas homenagens à I. Relatora, diverge este Conselheiro para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella