



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 23034.042744/2006-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2402-010.838 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 5 de outubro de 2022  
**Recorrente** PEPSICO DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/1996 a 31/12/2002

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. DECADÊNCIA. ANÁLISE DE OFÍCIO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

O julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário, razão pela qual cabível a arguição de ofício da decadência.

SALÁRIO EDUCAÇÃO. DIFERENÇAS APURADAS EM FACE DE DEDUÇÃO INDEVIDA. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

O débito exigido a título de salário educação é relativo a deduções indevidas. Por assim dizer, houve recolhimento nas competências lançadas, mas não integral. Nos casos em que há recolhimento antecipado, e ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial é a data do fato gerador na forma do § 4º do art. 150 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso interposto, e, por maioria de votos, de ofício, cancelar o crédito referente às competências 7/96 a 11/01 (inclusive), eis que atingido pela decadência, baseada no art. 150, § 4º do CTN. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que não reconheceu, de ofício, reportada decadência e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e Honorio Albuquerque de Brito (suplente convocado)

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.838 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 23034.042744/2006-11

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão (fls. 45 a 50) que não conheceu da impugnação por intempestiva e manteve o crédito tributário exigido na Notificação para Recolhimento do Débito n.º 582/2006 (fls. 3 a 11), de 17/12/2006, no valor de R\$ 59.995,58, relativo às deduções indevidas na modalidade de 'indenização de dependente', no período de 07/1996 a 12/2002.

Consta no Informação n.º 1221.2006 que *O critério do levantamento consistiu em verificar, a partir do 2º semestre de 1996, conforme o Demonstrativo de Divergência por Estabelecimento, em anexo, se o valor deduzido é equivalente ao número de alunos informado pela empresa na Relação de Alunos Indenizados - RAI. 4. Cabe esclarecer que o número de vagas referenciado no Demonstrativo de Divergências por Estabelecimento reflete a quantidade de alunos beneficiários por mês e que o valor per capita do benefício é de R\$ 21,00 por aluno/mês* (fl. 3).

O contribuinte foi intimado em 23/12/2010 (fl. 54 a 67) e apresentou recurso voluntário em 21/01/2011 (fls. 56 a ) sustentando, em síntese: a) a impugnação foi analisada pela DRJ; b) decadência até novembro/2001.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo mas não atende aos demais requisitos de admissibilidade, em face do não conhecimento da impugnação da contribuinte por intempestividade.

Contudo, o julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário; razão pela qual estou arguindo de ofício a decadência.

### Decadência

De acordo com a Fiscalização, houve dedução indevida do salário-educação, na modalidade de 'indenização de dependente', no período de 07/1996 a 12/2002.

Consta no Informação n.º 1221.2006 que *O critério do levantamento consistiu em verificar, a partir do 2º semestre de 1996, conforme o Demonstrativo de Divergência por Estabelecimento, em anexo, se o valor deduzido é equivalente ao número de alunos informado pela empresa na Relação de Alunos Indenizados - RAI. 4. Cabe esclarecer que o número de vagas referenciado no Demonstrativo de Divergências por Estabelecimento reflete a quantidade de alunos beneficiários por mês e que o valor per capita do benefício é de R\$ 21,00 por aluno/mês* (fl. 3).

O julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública aí compreendido o princípio da estrita legalidade que deve nortear a constituição do crédito tributário; razão pela qual estou arguindo de ofício a decadência.

No tocante à contagem do prazo decadencial do lançamento tributário, já em 2008, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 e determinou a aplicação da regra quinquenal disposta no Código Tributário Nacional, nos termos do enunciado da Súmula Vinculante n.º 8.

Súmula Vinculante 8: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Publicação - DJe n.º 112/2008, p. 1, em 20-6-2008.

O Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, traz duas regras distintas para contagem do prazo decadencial do lançamento.

A primeira, tratada no § 4º do art. 150 do CTN, preceitua que o prazo decadencial para a autoridade fiscal realizar o lançamento deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Para a segunda regra, prevista no inciso I do art. 173 do CTN, o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 973.733/SC<sup>1</sup>, processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, de aplicação obrigatória nos julgamentos deste Tribunal, conforme o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, decidiu que o critério de determinação da regra decadencial aplicável (art. 150, § 4º, ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial.

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial (*dies a quo*) é a data do fato gerador, conforme a regra do § 4º do art. 150 do CTN; salvo se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na hipótese de inexistência de pagamento antecipado ou se **comprovada** a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o art. 173, I, do CTN.

Nos termos da Súmula CARF n.º 99, *para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não*

---

<sup>1</sup> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). (...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

*tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

O débito exigido na Notificação para Recolhimento do Débito nº 582/2006 (fls. 3 a 11), de 17/12/2006 é relativo às deduções indevidas na modalidade de 'indenização de dependente', no período de 07/1996 a 12/2002.

O contribuinte foi intimado em 21/12/2006 (fl. 13).

**De acordo com o cálculo realizado pela fiscalização, o lançamento refere-se a diferenças apuradas e não a falta de recolhimento. Por assim dizer, houve recolhimento nas competências, mas não integral.**

De tal modo, cabível a aplicação da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN para declarar a decadência das competências 07/1996 a 11/2001.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário e, de ofício, declarar a extinção das competências 07/1996 a 11/2001 fulminadas pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz

A presente exposição tem por desígnio explicitar as razões por que orientei meu voto para negar provimento ao recurso interposto, contrariamente ao entendimento da i. Relatora - Conselheira de notória cultura tributária, por quem tenho estima -, a qual foi acompanhada pelos demais conselheiros do Colegiado. Nesse contexto, com todas as vênias que possam me conceder os nobres julgadores que votaram por não conhecer o recurso interposto, mas, de ofício, cancelar o crédito supostamente atingido pela decadência, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa. Afinal, embora dita matéria consubstancie-se de ordem pública, a intempestividade suscitada afasta o efeito devolutivo próprio da seara recursal, eis que carente de sustentação em instrumento jurídico válido.

Por oportuno, a Turma não conheceu do referido recurso, sob o fundamento de que o Julgador de origem igualmente não apreciou os argumentos da impugnação, dada a sua intempestividade. É o que está posto no Exame de Admissibilidade constante da minuta de voto disponibilizada no diretório corporativo deste Conselho, cujo acesso está compartilhado aos conselheiros do Colegiado. Confira-se:

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo mas não atende aos demais requisitos de admissibilidade, em face do não conhecimento da impugnação da contribuinte por intempestividade.

### Conhecimento do recurso interposto

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade extrínsecos previstos no Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, mas dele conheço apenas parcialmente, ante a preclusão temporal vista no presente voto. Em verdade, a despeito de ser cabível e haver interesse recursal, referida contestação é afetada por uma hipótese de admissibilidade intrínseca, ficando afastados os efeitos jurídicos que normalmente lhes são próprios, eis que o julgador de origem decidiu por não conhecer da impugnação supostamente apresentada a destempo.

Nestes termos, há de se conhecê-lo tão somente quanto ao controle de legalidade da intempestividade nele refutada, preservando-se o duplo grau do contencioso tributário, para obstar eventual supressão de instância. Contudo, dita análise preliminar por si só, não tem o condão de superar o óbice processual suscitado, já que o Colegiado está impedido de, nesta oportunidade, conhecer da temática recursal em si, porque não satisfeita a sua admissibilidade.

Assim entendido, da citada análise, restará ou não confirmada a intempestividade fomentada; mas, tanto em um como no outro contexto, o recurso interposto terá seu conhecimento circunscrito ao liame da revelada preliminar. Mais precisamente, afastada a intempestividade fomentada, instaura-se a fase litigiosa do procedimento, restando anulado o decidido na origem, com retorno dos autos para aqueles julgadores apreciarem as alegações antes não conhecidas. De outro modo, confirmada a apresentação extemporânea da referida contestação, impõe-se o não conhecimento da irresignação recursal.

Assim sendo, o escopo da presente análise está em compreender se a Contribuinte foi regularmente cientificada do lançamento supostamente controvertido, assim como se sua impugnação foi, de fato, apresentada intempestivamente, como decidiu o Julgador de origem.

Nessa perspectiva, segundo o art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, o sujeito passivo tem o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar impugnação junto à unidade preparadora, contados da ciência do lançamento. Confira-se:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

De igual relevância, cumpre aferir a **data de ciência da autuação**, momento em que se inicia a contagem do prazo franqueado ao sujeito passivo para apresentar a respectiva impugnação. Nessa vertente, vale transcrever a imposição dos arts. 5.º, caput e parágrafo único; 23, inciso II, §§ 2º, II, e 4º, I, do Decreto n.º 7.235, de 1972, bem como o Enunciado n.º 9 de súmula deste Conselho e o art. 195 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, *verbis*:

Decreto n.º 7.235, de 1972:

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

[...]

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

[...]

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no **domicílio tributário eleito** pelo sujeito passivo;

[...]

§ 2º Considera-se feita a intimação:

[...]

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, **na data do recebimento** ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (grifo nosso)

[...]

§ 4º Para fins de intimação, considera-se **domicílio tributário** do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e

#### Súmula CARF nº 9:

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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

#### Decreto-Lei nº 5.844, de 1943:

Art. 195. Quando o contribuinte transferir de um município para outro, ou de um para outro ponto do mesmo município, a sua residência ou a sede do seu estabelecimento, fica obrigado a comunicar essa mudança às repartições competentes, dentro do praxe de 30 dias.

(Destaquei)

Infere-se da transcrição supracitada que a contagem do prazo concedido ao contribuinte para a apresentação de sua impugnação pode assim ser sintetizada:

1. a impugnação terá de ser apresentada em 30 (trinta) dias, contados da ciência do lançamento (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 15);
2. na referida contagem, os prazos são contínuos, excluindo-se o dia do início e incluindo-se o do vencimento, bem como só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na Repartição Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 5º, caput e parágrafo único);
3. a intimação por via postal, desde que endereçada ao **domicílio tributário eleito** pelo contribuinte, efetiva-se (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 23, inciso II, § 2º, II, e Enunciado nº 9 de súmula do Carf):
  - (i) **na data da assinatura do recebedor**, ainda que o Aviso de Recebimento (AR) tenha sido assinado por terceiro que não lhe represente legalmente;
  - (ii) **em 15 (quinze) dias contados da postagem**, quando omitida a data do seu recebimento.
4. entende-se por **domicílio tributário eleito** aquele endereço postal que o contribuinte fornece à administração tributária para fins cadastrais, a quem igualmente cabe comunicar, no prazo de 30 dias, eventual alteração (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 23, § 4º e art. 195 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943:

Superado o formato legal atinente ao lapso temporal estabelecido para a apresentação da impugnação - aí se incluindo o momento de ocorrência da ciência do lançamento, assim como o prazo em si e sua forma de contagem - passo a enfrentar o caso em debate.

Com tal desígnio, passo à transcrição de excertos do acórdão recorrido e do recurso interposto, os quais muito bem elucidam que tanto a irresignação da, então, Impugnante foi apresentada intempestivamente como a, agora, Recorrente não logrou refutar dita ocorrência fundamentadamente. Confira-se:

Acórdão recorrido (processo digital, fl. 49):

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento fiscal por via postal, em 21/12/2006, quinta-feira, conforme AR - Aviso de Recebimento anexado à fl. 11. O prazo para apresentação de impugnação teve início, portanto, no dia 22/12/2006, sexta-feira, que foi o primeiro dia útil seguinte à ciência, e encerrou-se em 05/01/2007, sexta-feira.

Entretanto, a impugnação foi protocolizada pelo contribuinte em 10/01/2007, conforme fls. 12, configurando-se, assim, a sua intempestividade.

Recurso voluntário interposto (processo digital, fl. 57):

### **O DIREITO**

Como visto na Seção II, retro, o v. acórdão n.º 16-27.089 não conheceu da impugnação apresentada pela RECORRENTE por considerá-la intempestiva, e, por esse motivo, não foram analisados os argumentos nela contidos.

Em primeiro lugar, ressalte-se que, ainda que a impugnação apresentada pela RECORRENTE seja intempestiva, o que se admite apenas para argumentar, a mesma deveria ter sido conhecida e tido as suas razões de mérito devidamente apreciadas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil do Julgamento, em razão do disposto no Ato Declaratório Normativo (ADN) COSIT n.º 15, de 12.07.1996, abaixo transcrito:

[...]

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal as 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."**

(grito da RECORRENTE)

Como se vê, a Recorrente nada questionou em face do prazo em si, tão somente replicando a tese de que reportada contestação deveria ter tido o seu mérito apreciado pelo Julgador de origem, ainda que apresentada fora do prazo legal a isso definido. Contudo, trata-se de premissa equivocada, já que a preliminar de tempestividade suscitada na contestação inicial, por si só, não afasta os efeitos decorrentes da sua apresentação intempestiva.

Ademais, nota-se, na transcrição precedente, que reportada preliminar foi conhecida e analisada na primeira instância, restando comprovado que dita impugnação, realmente, teve sua apresentação somente após a expiração do prazo legalmente previsto. Logo, ante a não instauração da fase litigiosa do procedimento, as demais alegações da Contribuinte sequer foram conhecidas naquela oportunidade. Com efeito, tudo realizado, exatamente, como prevê o citado ADN COSIT n.º 15, de 1996, a exemplo, aí estando incluindo, de pronto, não se declarar a revelia; o que, fosse o caso, implicaria o imediato início do respectivo procedimento de cobrança administrativa.

Nesse pressuposto, depreende-se que o Sujeito Passivo nada comprovou quanto à eventual tempestividade da impugnação, inclusive, se fosse o caso, trazendo provas que afastassem a preclusão temporal revelada pela prática de ato processual fora do prazo legalmente

previsto (feriado local, greve, etc.). Portanto, consoante arts. 14 e 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, bem como sua temática regulamentada por meio do art. 56, § 2º, do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011, **restou-lhe** afastada a capacidade processual, porque declinada no lapso peremptório estabelecido em lei (preclusão temporal). Confira-se:

Decreto n.º 70.235, de 1972:

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

[...]

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

Decreto n.º 7.574, de 2011:

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, [...]

§ 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. (destaquei)

Tendo em vista o cenário apontado, conforme mandamento presente no art. 28 do citado Decreto n.º 70.235, de 1972, a **preclusão temporal** da pretensão interposta pelo Sujeito Passivo se revela **irrefutável**, especialmente por lhe faltar argumentos que supostamente pudessem elidir manifestada constatação. Confira-se:

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, **salvo quando incompatíveis**, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (grifo nosso)

Arrematando o que está posto, conforme se vê na transcrição dos arts. 21, § 3º, e 43 do mesmo Ato, caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, **resolvida** estará a questão, eis que **o litígio sequer foi instaurado**, iniciando-se o procedimento de cobrança amigável. Nestes termos:

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.

[...]

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

[...]

Art. 43. A decisão **definitiva** contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo. (grifo nosso)

Depreende-se, então, que a Contribuinte declinou do direito de apresentar sua impugnação em prazo hábil, razão por que o crédito constituído alcançou todos os requisitos de definitividade na esfera administrativa. Pensar diferente, implicaria **afastar** a aplicação de prescrição legal vigente a caso específico, ainda que atendidos os pressupostos de fato e de direito que lhes são próprios, competência que não dispõe a autoridade judicante administrativa.

Por fim, confirmada a intempestividade da respectiva peça processual, há de se considerá-la de efeitos inexistentes, por que juridicamente não conhecidos pelo Colegiado, eis

que não satisfeito o requisito da Admissibilidade. Logo, nega-se provimento à alegação recursal ora apreciada.

### **Prejudicial de mérito - Decadência**

Consoante decisão prolatada por meio do Acórdão n.º 2402-010.838, que ora transcrevo, este Colegiado, por maioria de votos, decidiu **não conhecer** do recurso voluntário interposto, mas, de ofício, **cancelou** o crédito supostamente atingido pela decadência, essa entendida como matéria de ordem pública, cuja análise, nas palavras da Relatora, “independe de provocação da parte”:

**Decisão:** Acórdão os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso interposto, e, por maioria de votos, de ofício, cancelar o crédito referente às competências 7/96 a 11/01 (inclusive), eis que atingido pela decadência, baseada no art. 150, § 4º do CTN. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que não reconheceu, de ofício, reportada decadência e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

A dito respeito, perfilho-me ao entendimento de que, realmente, a apreciação da reportada prejudicial independe de sua provocação pela parte, mas **desde que instaurado o litígio**. Neste contexto, reportado objeto constitui-se matéria de ordem pública, à conta disso, tanto insuscetível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, pode e deve ser apreciado de ofício, pois não se sujeita às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se sucedem pela inércia do sujeito passivo.

Ademais, é pacífica a jurisprudência sedimentada acerca da reportado matéria, tanto na seara judicial como na administrativa, consoante se vê nos excertos que passo a transcrever:

#### **Decisões do STJ:**

AgInt no AREsp 786.109/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2017, DJe 06/03/2017:

AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. PRESCRIÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. AUSÊNCIA DE PRECLUSÃO. SÚMULA 83/STJ. OFENSA AO ART. 32 DO CTN. SÚMULA 7/STJ.

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.

[...]

REsp 1.721.191/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2018, DJe 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.

[...]

#### **Decisões do CARF:**

Acórdão n.º 9202-009.552 - CSRF / 2ª Turma – Sessão de 26 de maio de 2021:

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO EM SEDE DE JULGAMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE.

A decadência constitui matéria de ordem pública, não atingida pela preclusão, de modo que sua arguição em embargos de declaração deve ser acolhida como omissão no julgamento do recurso voluntário e submetida à apreciação do Colegiado embargado.

Acórdão n.º 9202-008.676 - CSRF / 2ª Turma – Sessão de 17 de março de 2020:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, não podendo a autoridade julgadora dela conhecer, salvo nos casos expressamente previstos em lei. Tratando-se de matéria dita de ordem pública, pode a autoridade julgadora, considerada as circunstâncias do caso concreto, conhecer, ou não, de ofício.

Pelo que está dito, este Conselho deve conhecer e apreciar descrita prejudicial de mérito, mesmo que não suscitada na impugnação e/ou no recurso voluntário interposto, **desde que conhecidos**. Por outro lado, a carência da litigiosidade procedimental, ao meu sentir, impõe à autoridade judicante administrativa, por expressa **falta de competência** legal, o dever de se abster da suposta manifestação acerca do crédito já definitivamente constituído, ainda que a matéria seja tida por de ordem pública.

É que, exceto quanto à já discorrida análise preliminar de tempestividade, a instauração da **fase litigiosa** do processo traduz-se **antecedente indispensável** ao julgamento das demais matérias contestadas pelo Sujeito Passivo, bem como daquelas reconhecidas de ordem pública. Afinal, o agente público tem seus limites de atuação balizados pela lei; os quais, quando ultrapassados, atingem o núcleo do **requisito de validade** do ato administrativo denominado “**Competência**”, operando-se a consequente nulidade processual, exatamente como prevê o art. 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/1972, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

[...]

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Mais precisamente, tenho que entendimento diverso deve ser contido pelo disposto nos arts. 267, V; e 269, IV, da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC); ratificados pelos arts. 485, V; e 487, II; da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 (novo Código de Processo Civil - CPC), dos quais se infere que o reconhecimento da intempestividade do pleito impede suposta resolução de mérito acerca da decadência, *verbis*:

Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito:

[...]

V - quando o juiz acolher a alegação de preempção, litispendência ou de coisa julgada;

Art. 269. Haverá resolução de mérito:

[...]

IV - quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição;

Lei n.º 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

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

[...]

V - reconhecer a existência de preempção, 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;

Trata-se de entendimento vastamente sedimentado em precedentes do STJ e deste Conselho, conforme ementas que passo a transcrever:

### **Decisões do STJ:**

AgInt nos EDcl no AREsp 1858117/RJ, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 21/2/2022, DJe 23/2/2022:

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INTEMPESTIVIDADE. RECURSO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/2015. COVID-19. PANDEMIA. SUSPENSÃO DE PRAZOS. ATO NORMATIVO DO TRIBUNAL DE ORIGEM QUE NÃO FOI JUNTADO AO SE INTERPOR O RECURSO ENDEREÇADO AO STJ . POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO POSTERIOR RESTRITA AO FERIADO DE SEGUNDA-FEIRA DE CARNAVAL. RECURSO ESPECIAL INTEMPESTIVO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO DA PRESIDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

1. À parte cumpre comprovar a ocorrência de eventual suspensão dos prazos no âmbito do tribunal de origem, devendo fazê-lo, por meio de documento idôneo, no momento da interposição do recurso endereçado ao Superior Tribunal de Justiça, não sendo suficiente ao cumprimento dessa exigência a simples menção feita, nas razões recursais, do ato normativo local que dispôs sobre a suspensão.

[...]

3. Esta Corte Superior entende que "**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**" (AgInt no AREsp 1.347.850/DF, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 18/2/2019, DJe 21/2/2019). (destaquei)

4. Agravo interno improvido.

AgInt no AREsp 1347850/DF, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, julgado em 18/2/2019, DJe 21/2/2019:

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

1. Recurso especial interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 2015 (Enunciados Administrativos nºs 2 e 3/STJ).

[...]

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**. (destaquei)

4. Agravo interno não provido.

### **Decisões do CARF:**

Acórdão nº 9202-008.395 - CSRF/2ª Turma - Sessão de 21 de novembro de 2019, de relatoria do conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci:

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. INEXISTÊNCIA DE INSTAURAÇÃO DE LITÍGIO. RECONHECIMENTO DE DECADÊNCIA PELA TURMA ORDINÁRIA. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

A impugnação apresentada após o prazo legal não instaura a fase litigiosa do procedimento, de tal forma que é inviável cogitar-se de reconhecimento, de ofício, da decadência, pela Turma Ordinária.

Acórdão n.º 9303-011.582 - CSRF/3ª Turma - Sessão de 22 de julho de 2021, de relatoria do conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes:

IMPUGNAÇÃO INEXISTENTE. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade, e, menos ainda, de ofício. Nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (responsabilidade solidária). Incabível a apreciação de alegada matéria de ordem pública quando não conhecida a impugnação, por intempestividade.

Ante o exposto, entendo que o presente cancelamento creditório não pode subsistir juridicamente, porque proferido por autoridades legalmente incompetentes, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972, já debatido precedentemente. No entanto, dito contexto não tem o condão de afetar a competência que detém a autoridade administrativa responsável pelo controle e procedimento de cobrança do respectivo crédito constituído, conforme previsto nos arts. 145, III, e 149, I, do CTN. Confira-se:

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

[...]

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

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos

I - quando a lei assim o determine;

Nesse pressuposto, o art. 63, § 2.º, da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1993, que regula o processo administrativo federal - de aplicação supletiva e/ou subsidiária naquilo que o Decreto n.º 70.235, de 1972, não disciplinar -, assevera que a administração pode rever ato ilegal, de ofício, mesmo quando o recurso deixar de ser conhecido, exceto se ocorrida a preclusão administrativa, *verbis*:

Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

[...]

§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

Observa-se que reportado mandamento não se aplica ao contencioso administrativo pelo fato de haver norma própria expressamente abarcando a temática de forma distinta, inclusive revelando a manifestada “preclusão administrativa”, segundo os arts. 14, 17, 21, 28 e 49, todos do reportado Decreto já citado precedentemente. No entanto, não há que se falar em manifestada preclusão, olhando-se do ponto de vista da autoridade responsável pela administração e cobrança do crédito contestado.

Ademais, o art. 53, caput, e parágrafo único, da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, manifesta que a autoridade administrativa pode reconhecer, de ofício, a prescrição dos

créditos tributários, aí se incluindo as contribuições sociais previdenciárias devidas pelos empregadores e trabalhadores, bem como aquelas contribuições destinada a terceiros, entidades e fundos. Confira-se;

Art. 53. A prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. O reconhecimento de ofício a que se refere o caput deste artigo aplica-se inclusive às contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei n.º 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.

A propósito, não se imagina minimamente razoável manifestada determinação legal, quando integrada com os ditames já vistos da Lei n.º 9.784, de 1993, deixar de abarcar a decadência, embora a ela não se tenha literalmente expressado. Tanto assim é razoável se crer, que o Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME n.º 284, de 27 de julho de 2020, e alterações incorporadas posteriormente, delimita as autoridades competentes para a prática da revisão de ofício, nestes termos:

Art. 70. À Divisão de Revisão e Contencioso Administrativo e Judicial (Direc) compete gerir e executar as atividades relativas:

[...]

III - aos procedimentos de revisão a pedido ou de ofício do crédito tributário;

Art. 290. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil (DRF) compete [...] de revisão de ofício, de atendimento e orientação ao cidadão [...]

Art. 291. Às Delegacias de Administração Tributária (Derat) compete [...] de revisão de ofício e de atendimento e orientação ao cidadão.

[...]

Art. 293. À Delegacia de Pessoas Físicas (Derpf) compete [...] de fiscalização e de revisão de ofício de contribuintes pessoa física.

Art. 294. Às Delegacias de Maiores Contribuintes (Demac) compete [...] de revisão de ofício, de programação e seleção e de fiscalização [...]

Art. 295. À Delegacia de Instituições Financeiras (Deinf) compete [...] de revisão de ofício, de programação e seleção, de fiscalização [...]

Com efeito, apontado entendimento também está ratificado mediante o Parecer Normativo COSIT n.º 8, de 3 de setembro de 2014, onde a competência para a revisão de ofício, inclusive das matérias de ordem pública, é atribuída à autoridade administrativa local. Confira-se:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, **pode ser efetuada pela autoridade administrativa local** para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo **ou já tenha sido objeto de apreciação destes.**

[...]

10. Mas, cabe suscitar – na hipótese de o sujeito passivo não ter exercido o seu direito de impugnação (revel) previsto no inciso I do art. 145 do CTN, ou, no caso de tê-lo exercido, com consequente decisão definitiva na esfera administrativa, nos termos do art. 42 do PAF, total ou parcialmente desfavorável – a possibilidade de o interessado vir a apresentar petição com apontamento para questões outras que, a seu ver, são justificadoras da improcedência do lançamento efetuado, se é possível de esta ser apreciada pela autoridade administrativa, por meio de revisão de ofício do lançamento.

11. Certo que a petição formalizada não poderá ser recebida como impugnação, seja por ser intempestiva (cfr. Ato Declaratório Normativo Cosit nº 15, de 12 de julho de 1996), seja porque o direito ao contencioso administrativo já foi exercido pelo sujeito passivo. Contudo, tendo a autoridade administrativa diante de si possível inconsistência no lançamento, **não pode se furtrar à revisão deste** se ocorrer alguma das hipóteses previstas no CTN, justificadoras de revisão de ofício.

(Destques nossos)

Acrescente-se, ainda, que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional faz o controle de legalidade do crédito tributário a ser inscrito em Dívida Ativa da União, retornando à unidade preparadora local aqueles que, por ventura, tenham sido a ela encaminhados sem revisão de ofício dos períodos supostamente decaídos. Com efeito, igual tratamento é dado, até mesmo, ao crédito já inscrito, mas objeto do “Pedido de Revisão de Dívida Inscrita - PRDI”, serviço disponibilizado ao contribuinte no portal “Regularize” (<https://www.regularize.pgfn.gov.br/>).

Por fim, arrematando externado entendimento, em face da ausência de instauração do litígio, incumbe, exclusivamente, à autoridade administrativa da unidade preparadora da jurisdição fiscal da Recorrente, a pedido ou de ofício e a qualquer tempo, apreciar as questões de ordem pública, especialmente por não terem sido conhecidas no contencioso administrativo fiscal.

### Conclusão

Ante o exposto, dirirjo da maioria do Colegiado, não o acompanhando quanto ao cancelamento do crédito supostamente atingido pela decadência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz