



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.907911/2018-23
ACÓRDÃO	3401-014.328 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2018

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA.

É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias da ciência do lançamento, apresentar sua impugnação. Expirado tal prazo, a contestação será considerada intempestiva e não conhecida.

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. COMPETÊNCIA DE JULGAMENTO. LIMITES.

A única matéria veiculada em impugnação intempestiva passível de apreciação no contencioso administrativo especializado é a tempestividade suscitada em preliminar.

INTIMAÇÃO. CIÊNCIA.

Nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea “b”, do Decreto nº 70.235/72, consideração feita a intimação na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, iniciando-se a contagem do prazo a partir do dia útil seguinte. A mera alegação de que a abertura foi acidental ou não implicou leitura integral não descaracteriza a ciência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, manter a decisão de primeira instância, de não conhecimento por intempestividade da manifestação de inconformidade.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laércio Cruz Uliana Junior, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI referente ao 4º trimestre de 2017, da filial 07.196.033/0054-00, no valor de R\$ 933.187,22, tendo sido o crédito utilizado na compensação de débitos próprios da empresa. A DRF/Fortaleza indeferiu o pleito, considerando não homologada a compensação. Este processo faz parte da ação fiscal que culminou no auto de infração objeto do processo 10480.724731/2018-80.

2. Na Informação Fiscal integrante do processo referente ao auto de infração, a Autoridade responsável descreve de forma detalhada a ação, apontando as irregularidades abaixo sintetizadas:

a) Erro na classificação fiscal dos chamados "kits" contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, fornecidos pela empresa Recofarma (localizada na Zona Franca de Manaus). Conforme relata a fiscalização, fornecedora não destacou o IPI nas notas fiscais de saída dos kits, por entender que os produtos estariam isentos do imposto e a Impugnante, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos por Recofarma, baseou-se no artigo 237 do RIPI/2010 para aproveitar créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 sobre o valor dos kits;

b) Afirma a Autoridade Fiscal que os insumos fornecidos pela Recofarma (exceto os componentes elaborados com extrato de guaraná), não podem gerar direito ao aproveitamento dos créditos objeto do artigo 237 do RIPI/2010, mas que na

hipótese de existir tal direito permanece válida a glosa efetuada na presente ação, tendo em vista que o crédito calculado como se devido fosse seria igual a zero por força da classificação fiscal dos referidos insumos;

c) Procura demonstrar o erro da classificação única adotada pela empresa, afirmando que tal possibilidade ficou completamente descartada mediante a incorporação às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), tendo sido tal item incluído após análise efetuada pelo CCA (Conselho de Cooperação Aduaneira), nos anos de 1985 e 1986, sobre a classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, situação semelhante à presente. Foi anexada ao processo referida documentação, com tradução juramentada (fls. 740/792);

d) Cita no item V do Termo argumentos adicionais que demonstram a impossibilidade de classificação do "kit" como mercadoria única, destacando equívocos contidos em parecer anexado pela Impugnante, elaborado por requisição da Recofarma;

e) Destaca que se encontram incluídos nos "kits" fornecidos pela Recofarma embalagens individuais contendo substâncias puras, como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico, que passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, e não são reconhecíveis como destinadas ao uso na industrialização de bebidas, exceto por rótulos colados nas embalagens de transporte. Tais itens, contendo uma substância objeto de reacondicionamento, não fazem jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010;

f) Ressalta a impossibilidade de classificação dos componentes individuais do "Kit" no mesmo "ex" 01 do código 2106.90.10;

g) Cita a definição de "concentrado" segundo a legislação brasileira – Lei nº 8.918/1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto nº 2.314/1994, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.871/2009;

h) Detalha a base legal para o enquadramento destas preparações no "caput" do código 2106.90.10, bem como os códigos que devem ser aplicados ao conteúdo de outros componentes dos kits, quase todos tributados com alíquota zero. As únicas "partes" tributadas a alíquotas positivas adquiridas pela fiscalizada seriam aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%, não são elaboradas com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito;

i) Acrescenta que mesmo na hipótese de ainda haver direito a crédito, permaneceria cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada pois, nos termos do artigo 427, II, do RIPI/2010, a Impugnante recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, pois nos

documentos emitidos por Recofarma não consta a identificação dos componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente;

j) Tece comentários acerca dos esclarecimentos apresentados pelas empresas do sistema Coca-Cola, mais precisamente relativos aos já citado Relatório Técnico elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção (DIEAP) do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), ressaltando que, ao contrário do que alegam as empresas, inexistente discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto, não tendo aquele órgão se pronunciado sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão;

k) Defende a responsabilização do engarrafador pelo pagamento do IPI e da multa em função do cálculo e aproveitamento de créditos fictos indevidos;

l) Foram glosados créditos referentes aquisição bens de uso e consumo, a exemplo de antibactericidas, detergentes, dentre outros agentes orgânicos de superfície (produtos de limpeza), os quais não se enquadram no conceito de insumos;

m) Foi também apurada insuficiência de destaque do IPI quando das saídas de produtos do estabelecimento fiscalizado, predominantemente no início de 2013, por inobservância de alteração legislativa;

n) Observou a Autoridade que o estabelecimento transferiu créditos de IPI para outros estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, sem amparo na legislação de regência.

3. Cientificada em 11.10.2018 (fl. 1134), a interessada apresentou, intempestivamente, em 14.01.2019, manifestação de inconformidade (fls. 37/106) na qual alega em preliminar de tempestividade haver aberto sem perceber a mensagem relativa ao presente lançamento, quando do acesso para a realização de diversas outras funções, não tendo sido possível a leitura da notificação. Afirma não ter motivos para a não apresentação da defesa, indicando diversos outros processos semelhantes devidamente impugnados. Acrescenta que a abertura da mensagem não poderia, por si só, indicar a ciência do lançamento, entendendo que tal ciência somente ocorreu em 17.12.2018, data na qual teve conhecimento de que o processo constava como devedor no relatório de situação fiscal. Em seguida apresenta as seguintes razões de mérito:

a) Afirma que o saldo credor possui as seguintes origens:

"a) concentrados para bebidas não alcoólicas isentos, fabricados pela RECOFARMA, empresa situada na Zona Franca de Manaus, e também elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, empregados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI; tais concentrados dos beneficiados por duas isenções autônomas e independentes:

a.i) a do art. 81, II, do Decreto no 7.212, de 15.06.2010 - Regulamento de IPI RIPI/10, que tem base legal no art. 9º do Decreto-Lei (DL) no 288, de 28.02.1967,

por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, cujo crédito de IPI foi assegurado para a REQUERENTE, expressa e especificamente, pela coisa julgada formada no mandado de segurança coletivo (MSC) no 91.0 047183-4, em relação ao período o de janeiro de 2017 e no mandado de segurança individual (MSI) no 95.0009470-3, em relação ao período de fevereiro de 2017 e março de 2017 a.ii) a do art. 95, III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL no 1.435, de 16.12.1975, a qual não foi objeto do referido MSC nº 91.0047783-4 e do MSI nº 95.0009470-3, mas cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art. 6º, § 1º, do DL no 1.435/75), porque o insumo foi elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental; e b) produtos de limpeza utilizados pela REQUERENTE no processo produtivo de seus refrigerantes." b) Alega que não tem obrigação de verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal emitida pelo fornecedor da mercadoria, pois não há na lei nem no Regulamento de IPI tal obrigatoriedade, estando esse entendimento em linha com a jurisprudência judicial e administrativa;

c) Defende a classificação fiscal utilizada, citando a Resolução Suframa que reconheceu o benefício, parecer técnico daquele órgão e ainda manifestação do Instituto Nacional de Tecnologia, o qual deve ser "adotado imperiosamente, nos termos do art. 30, caput, do Decreto no 70.235/72, observado o art. 26-A do nº 70.235/72.";

d) Aponta ilegalidade na decisão, uma vez que o laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer não poderia ser utilizado como prova no presente caso por não haver o mesmo sido integralmente juntado, por não se tratar de órgão federal e por não ter a interessada intimada a se manifestar em relação ao seu conteúdo;

e) Defende ainda a competência da Suframa para efetuar a classificação fiscal de produto beneficiado conforme PPB definido em portaria interministerial, não sendo a competência da Receita Federal para tal exclusiva nem excludente;

f) Esclarece, no que se refere à decisão do CCA, citada pela Autoridade Fiscal:

"a) a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, de 23.08.1985, citada pela AUTORIDADE, consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no site da RFB;

b) tal decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (a saber, Japão, Canadá, Maurícia, Austrália) e, naqueles países o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual naquela decisão foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b);

c) essa divergência nas posições existentes nos países objeto da decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira e no Brasil ocorre pelo fato de que, no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos das classificações fiscais devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões (art. 3º da referida Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado, anexa ao Decreto no 91.409/1988); e d) no Brasil há posição específica com mais de seis dígitos, a saber: 21.06.90.10. EX 01." g) Acrescenta: "Caso acolhido qualquer dos fundamentos anteriores e reconhecida a alíquota utilizada para cálculo do crédito de IPI, deve ser automaticamente reconhecido o direito da REQUERENTE ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado para bebidas não alcoólicas, nos termos da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 e no MSI nº 95.0009470-3 e em razão do benefício previsto no art. 6º do DL no 1.435/75";

h) Afirma que tendo em vista o despacho decisório não haver questionado o direito ao crédito de IPI em relação a isenção prevista no art. 9º do DL no 288/67, e ser indiscutível a existência da coisa julgada individual formada no MSC nº 91.0047783-4 e no MSI nº 95.0009470-3, deve ser automaticamente reconhecido o direito ao referido crédito de IPI, pois há fundamento formal, material, autônomo, independente e suficiente para manutenção do crédito de IPI que não foi tratado no referido despacho;

i) Acerca da afirmação de que os insumos da Recofarma não fariam jus ao benefício do art. 6º do DL 1.435/75, registra que os mesmos gozam do direito nos termos da Resolução do CAS da Suframa e Parecer Técnico;

j) Contesta a aplicação de multa, juros e correção monetária em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece "que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária". No caso, foi observado pela Impugnante o ato administrativo da Suframa;

k) "Por outro lado, ainda que superados todos os argumentos acima desenvolvidos, o que se admite apenas para argumentar, a imposição de multa no presente caso também não seria cabível em razão do disposto no art. 76, II, 'a', da Lei no 4.502/64, que está em pleno vigor e determina a não imposição de penalidades aos contribuintes que tiverem agido de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa." l) Quanto aos créditos referentes aos produtos de limpeza, julga que embora os mesmos não tenham necessariamente contato direto com a bebida, tais produtos entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e esteiras, onde são elaborados os refrigerantes, gerando direito aos créditos;

m) Ao final, reitera o direito à utilização do saldo credor na compensação de quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB, e requer a procedência dos seus argumentos.

A DRJ de Belém do Pará, ao apreciar a impugnação, notou ser a peça recursal intempestiva e dela não conheceu.

Tempestividade 5. O art. 15 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) prescreve 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. Por sua vez, o art. 23 lista as formas pelas quais poderá ser intimado o contribuinte, constando no inciso III:

"III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005) b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.(Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)" 6. No caso presente, a ciência ocorreu em 11.10.2018, por meio de sua caixa postal, estando clara intempestividade da manifestação de inconformidade apresentada somente em 14.01.2019.

Conclusão 7.

Diante do exposto, vota-se pelo não conhecimento da presente impugnação, por ser o mesmo intempestivo.

Inconformada, a recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário em que, em sede de preliminar, argumenta em favor da tempestividade de sua impugnação, nos seguintes termos:

1.1. Em 07.01.2020 (terça-feira), a RECORRENTE foi intimada da decisão administrativa de 1ª instância (DECISÃO) que não conheceu da manifestação de inconformidade.

1.2.O prazo para a apresentação deste recurso voluntário é de 30 (trinta) dias (art. 33 do Decreto nº 70. 235/72 e art. 73 do Decreto nº 7.574 /11) pois, ele é tempestivo porque apresentado até 06. 02.2020 (quinta-feira).

3. DA TEMPESTIVIDADE DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE APRESENTADA PELA RECORRENTE E DOS DEMAIS ARGUMENTOS NÃO ANALISADOS PELA DECISÃO ORA RECORRIDA

3.1. No presente caso, DECISÃO não conheceu da manifestação de inconformidade apresentada pela RECORRENTE em 14.01.2019, por considerar que a ciência do despacho decisório teria ocorrido em 11. 10. 2018 e entender que a manifestação de inconformidade seria intempestiva.

3.2. Ocorre que, conforme já demonstrado na seção 1 da manifestação de inconformidade, a referida manifestação inconformidade foi apresentada tempestivamente.

3.3. Com efeito, em 10. 10.2018, a RECORRENTE recebeu em sua caixa postal, entre outras mensagens, a enviada para notificá-la do despacho decisório.

3.4. Em 11. 10. 2018, a RECORRENTE havia acessado o portal e-CAC para realizar diversas funções e sem perceber abriu a mensagem relativa ao presente processo.

3.5. De fato, além da mensagem relativa ao despacho decisório em questão, havia inúmeras outras mensagens na caixa postal da RECORRENTE, o que impossibilitou a leitura da notificação relacionada a este caso.

3.6. Caso a RECORRENTE tivesse tido a efetiva ciência do teor dos documentos indicados na mensagem referente ao presente processo na data de 11. 10. 2018, não teria motivos para deixar de apresentar defesa.

3.7. Isso, porque a RECORRENTE sempre apresentou defesa em todos os despachos decisórios de IPI emitidos pelo Fisco em que se discute a mesma matéria tratada no presente processo (citem-se, como exemplos, os processos nº s 10380. 904795/2018-91, 10380.907907/2018-65, 10380.907909/2018-54, 10380.907910/2018-89, 10380. 904881/2018-01, 10380.907906/2018-11,10380.907908/2018-18, 10380. 908081/2017-71, 908082/2017-15, 908083/2017-60, 10380.908084/2017-12,10380.908085/2017-59,10380.908087/2017-48, 10380.908086/2017-01 e 10380 .908561/2018-12).

3.8. Assim, apesar de ter sido aberta a mensagem enviada para a caixa postal, a abertura desta mensagem, por si só, não poderia pressupor, no caso e considerando as circunstâncias específicas, que a RECORRENTE tivesse tomado ciência do teor de todos os documentos nela indicados, porque a RECORRENTE recebe grande volume de mensagens e informações em sua caixa postal nunca deixou de apresentar manifestação de inconformidade contra os despachos decisórios sobre a matéria objeto do presente.

3.9. Por conseguinte, a efetiva ciência deste despacho decisório somente ocorreu em 17.12.2018, data na qual teve conhecimento de que esse processo constava como devedor no relatório de situação fiscal e verificou a existência do presente despacho decisório.

3.10. Em observância ao princípio da verdade material e da boa-fé, a manifestação de inconformidade é tempestiva.

3.11. Por fim, ainda que reste dúvida quanto à data da efetiva ciência, ainda assim, nessa hipótese, deve ser adotada a data de 17.12.2018, porque deve ser aplicada a interpretação mais favorável ao contribuinte, para resguardar o seu direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

3.12. Vê-se, pois, que o prazo de 30 (trinta) dias (art. 74, da Lei nº 9. 430/96 c/ c art. 110 do Decreto nº 7.574/11) para a apresentação da manifestação de

inconformidade deve ser contado a partir do momento em que ocorreu a efetiva ciência do despacho decisório (no caso, 17.12.2018) e, portanto, referida manifestação de inconformidade é tempestiva porque apresentada no dia 14.01.2019.

3.13. Dessa forma, uma vez reconhecida a tempestividade da manifestação de inconformidade apresentada, a RECORRENTE requer que o processo retorne para a DRJ para que sejam apreciados os argumentos de mérito constantes da referida manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

Recebido em 08 de agosto de 2019, depois de intimada a recorrente da decisão de primeira instância em 09 de julho de 2019, dentro, portanto, do prazo de 30 dias estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, o Recurso Voluntário é tempestivo e, dado que preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, dele se deveria tomar conhecimento. Todavia, a decisão de tomar conhecimento do Recurso Voluntário, quando a fase litigiosa do procedimento sequer foi instaurada, demanda a satisfação de alguma particularidade.

Vejamos.

Podemos resumir o que se pôs no Recurso Voluntário apresentado da seguinte forma:

a) Embora tenha havido comprovação da regular intimação da recorrente em 14 de setembro de 2018, não se poderia considerar intimada, pois o acesso se deu para realizar diversas funções e sem perceber abriu a mensagem relativa ao presente processo.

b) Ou seja, ainda que tenha havido comprovação da regular intimação em 14 de dezembro de 2018, não se pode tomar como válida tal intimação, pois “além da mensagem relativa ao auto de infração em questão, havia inúmeras outras mensagens na caixa postal da RECORRENTE, o que impossibilitou a leitura da notificação relacionada a este caso.” Assim, dever-se-ia tomar a ciência como somente aperfeiçoada e, portanto, realizada, em 17 de dezembro de 2018, pois foi somente então a recorrente teve conhecimento de que este processo constava como devedor no relatório de situação fiscal, em observância ao princípio da verdade material e da boa-fé.

c) Não se poderia tomar como efetiva a sua ciência, pois sempre que tomou conhecimento dos documentos apresentou impugnação, como de fato ocorreu com os processos mencionados, exemplificativamente, no relatório, os PAs nºs 10469.726020/2014-74

10469.723099/2015-62, 10380.730601/2016-42, 10580.724116/2017-64, 10540.720753/201738, 10384.723819/2017-91, 10480.727759/2017-98, 14090.720754/201789, 10480.724729/2018-19, 10480.725922/2018-69, 10480.725940/201841 e 10480.730396/2018-59.

d) Havendo dúvida quanto à efetiva ciência de auto de infração, deve ser adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte, possibilitando a sua defesa em auto de infração que trate de matéria notoriamente questionada pelo contribuinte, visto que existe um grande contencioso com a RFB sobre esse tema.

Pois bem.

O Recurso Voluntário diz respeito à inconformidade com a decisão de primeira instância que não conheceu da impugnação, pois a peça impugnatória não haveria satisfeito o requisito extrínseco da tempestividade.

Ora, não havendo fase litigiosa instaurada, regra geral, a decisão acerca de Recurso Voluntário, mesmo apresentado tempestivamente, seria de não conhecimento, excetuado o caso em que haja alegação que diga respeito à própria tempestividade da impugnação. Aliás, única matéria decidida pela instância *a quo*.

Ou seja, a questão acerca do conhecimento ou não do Recurso Voluntário, admitida a satisfação de seus outros requisitos, deve ser resolvida em função da apresentação ou não de questão acerca da tempestividade.

Ora, os artigos 14 e 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, regulamentados pelo artigo 56 do Decreto nº 7.574, de 2011, prescrevem:

Decreto nº 70.235, de 1972

[...]

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

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

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

[...]

Decreto nº 7.574, de 2011.

Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da

intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto nº 70.235, de 1972, arts.14 e 15). (...)

§ 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.

Neste contexto, daquilo que se depreende dos textos normativos, é possível dizer que a tempestividade surge como alegação essencial que viabiliza a admissibilidade do julgamento do recurso voluntário. Pode-se dizer que, em relação ao recurso voluntário, a tempestividade do recurso permanece como um seu requisito extrínseco, mas a alegação de tempestividade da impugnação surge como requisito intrínseco de admissibilidade do recurso. Estando presente, viabiliza o seu conhecimento, e, ao mesmo tempo, torna-se a matéria de mérito que se deve julgar fundada ou não.

Não são outras as lições de BARBOSA MOREIRA em seu “Que Significa “não conhecer” de um recurso”, onde, em determinado trecho, interpreta o artigo 105, inciso III, alínea “a”, da Constituição da República. Guardadas as devidas diferenças, o que diz o exímio processualista de alegação de violação à lei federal, pode-se dizer de alegação de tempestividade da impugnação:

[...] Sempre admitida, por hipótese, a satisfação dos outros requisitos, é suficiente, para o cabimento do recurso especial, a alegação de que a decisão recorrida contrariou lei federal. Se o recorrente faz tal alegação, tem o Superior Tribunal de Justiça de conhecer do recurso. Em seguida, averiguará se a alegação é fundada, isto é, se na verdade se consumou a ofensa. Caso conclua que sim, dará provimento ao recurso; caso conclua que não, negar-lhe-á provimento. E quando cumprirá que o tribunal não conheça do recurso? Quando o recorrente não houver alegado a violação de lei federal; por exemplo: quando for estadual a norma supostamente infringida.

Salta aos olhos a profunda diferença entre "não conhecer" do recurso especial e "negar-lhe provimento". Na segunda hipótese, o Superior Tribunal de Justiça examina a substância da impugnação, verifica que ela é infundada, que o acórdão recorrido não contém o erro que se lhe imputa, e, portanto, merece prevalecer a solução nele adotada. Na primeira hipótese, cinge-se o Superior Tribunal de Justiça a declarar que falece ao recurso um (ou mais de um) requisito de admissibilidade, de sorte que nem sequer é possível analisar-lhe o conteúdo; nada, absolutamente nada, se fica sabendo a respeito do acerto ou desacerto da decisão recorrida.

No mesmo sentido, ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, quando comenta o artigo 35 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre obrigatoriedade de encaminhamento do recurso à segunda instância mesmo perempto. Veja-se:

Quando a impugnação não foi conhecida pelo julgador de primeira instância, por ter sido apresentada fora do prazo, é inútil o contribuinte elaborar um recurso atacando o mérito da causa. Nesta hipótese, **o mérito é a questão relacionada com a preempção e o contribuinte deve atacá-lo antes de atacar o mérito da causa**. Em outros termos, **quando a decisão de primeira instância considerar a impugnação perempta, o recurso para o Conselho deve consistir no ataque a esta questão e o pedido do contribuinte deve consistir em solicitar ao Conselho de Contribuintes que declare ter a impugnação ter sido apresentada no tempo devido e anule a decisão**, determinando o retorno dos autos à primeira instância, para a apreciação do mérito.

[...] Uma vez ocorrida a preempção, o contribuinte perde o direito de ver o seu caso apreciado. A matéria do recurso deve ater-se, apenas, à questão da tempestividade, [...] pois ir além do examinado pela autoridade *a quo* importaria em supressão de instância.

Assim é que o presente recurso voluntário comporta a solução de duas questões: uma, preliminar, a que diz respeito a sua admissibilidade, a existência de alegação de tempestividade da impugnação; outra, a que, ultrapassada a admissibilidade, de mérito, portanto, deverá decidir se a alegação de tempestividade é fundada ou não.

Preliminares.

Questão da existência de alegação de tempestividade da impugnação.

Assim, o primeiro juízo a fazer, no caso presente, satisfeitos os outros requisitos de admissibilidade, diz respeito à presença ou não de alegação de tempestividade. Portanto, afirmando presente a alegação de tempestividade, é possível decidir pelo conhecimento do Recurso Voluntário, única e exclusivamente, a fim de que seja apreciada a tempestividade arguida.

A recorrente diz que não teria havido ciência, pois, embora a haja prova nos autos de sua notificação em conformidade com a legislação de regência, tal notificação haveria se dado de maneira inadvertida o que implicou o não conhecimento da totalidade dos documentos. Algo como, haver recebido uma carta por Correio, registrar a ciência de haver recebido, mas não haver aberto a carta para a ler.

Assim, toma-se conhecimento do Recurso Voluntário e passa-se à apreciação da tempestividade da impugnação.

Mérito.

Questão de a alegação de tempestividade ser fundada ou não.

Admitido, a única questão meritória a ser decidida neste Recurso Voluntário diz respeito a tempestividade da impugnação. Esta é a extensão da matéria cognoscível. Esta única questão para a qual há competência desta Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção no presente processo para que se considere como obediente à juridicidade necessária às decisões adequadas.

Isto, a juridicidade, é ainda mais relevante quando se trata de pressupostos processuais, também de matéria de ordem pública (como a decadência e prescrição também o são). Pois é juridicamente adequado dizer que não se pode decidir sem competência, o que, aliás, é causa de nulidade da decisão.

Ora, se a impugnação instaura a fase litigiosa (art. 14 e 15 do Decreto nº 70.235, de 1972), *contrario sensu*, a sua ausência significa a não instauração da impugnação.

Repita-se: a competência do órgão julgador está delimitada à alegação de tempestividade, pois sem impugnação tempestiva: (i) não há fase litigiosa (art. 14 e 15 do Dec. 70.235/72); (ii) não há devolução do mérito; (iii) não há competência para decidir sobre crédito tributário e qualquer incursão no mérito seria vício de competência; (iv) vício de competência gera nulidade (art. 59 do Decreto 70.235/72).

Em suma, não havendo fase litigiosa instaurada, não há lide. Não havendo lide, não há fixação de competência. Logo, qualquer decisão tomada por autoridade incompetente é nula a teor do que dispõe o artigo 59, inciso II, do mesmo Decreto nº 70.235/72.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Neste sentido, os Acórdãos nº 9101-004.789 – CSRF / 1ª Turma e nº 3302002.350 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, por exemplo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2001
IMPUGNAÇÃO OU MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE INTEMPESTIVA.
COMPETÊNCIA DE JULGAMENTO. LIMITES.

A única matéria veiculada em impugnação ou manifestação de inconformidade intempestiva passível de apreciação no contencioso administrativo especializado é a tempestividade suscitada em preliminar.

.....

.....

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração:
01/01/1991 a 31/12/1995 PRELIMINAR DE TEMPESTIVIDADE Comprovado nos
autos que a impugnação foi apresentada fora do prazo legal, dela não se toma
conhecimento, ficando prejudicada a apreciação do mérito.

Por essas razões, não há como apreciar questões relativas à decadência. Não socorre a recorrente o fato de a decadência ser matéria de ordem pública. Porque, ainda que seja de ordem pública e possa, portanto, ser alegada a qualquer tempo, resolve o mérito. Assim prescrevem, tanto o CPC, expressamente, ao considerar que a resolução de questão prejudicial de mérito como a decadência extingue o processo por decisão de mérito (art. 487, inciso II), quanto o CTN, implicitamente ao dizer que a decadência extingue o crédito tributário (art. 156, V), ou seja, atinge o direito material em si mesmo. Ou seja, decadência está entre aquilo que a doutrina denomina prejudiciais de mérito.

Não ajuda a ampliar a competência ou mesmo instaurá-la o disposto no Decreto nº 70.235/72 ou no CPC. Sabe-se que ambos contêm regras autorizativas de que o julgador possa deixar de decidir determinadas questões quando se puder decidir o mérito, favoravelmente, aquele a quem aproveitaria a apreciação e decisão de uma preliminar, por exemplo. Ou seja, está o julgador autorizado a deixar decidir questões preliminares, decisões que impediriam o mérito. Veja-se o disposto no mesmo artigo 59, §3º, e o arts. 488 c/c 485 do CPC:

Decreto nº 70,235, de 1972

[...]

Art. 59 {...]

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

.....

.....

Lei nº 13.105, de 2015

[...]

Art. 488. Desde que possível, o juiz resolverá o mérito sempre que a decisão for favorável à parte a quem aproveitaria eventual pronunciamento nos termos do art. 485.

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

- I - indeferir a petição inicial;
- II - o processo ficar parado durante mais de 1 (um) ano por negligência das partes;
- III - por não promover os atos e as diligências que lhe incumbir, o autor abandonar a causa por mais de 30 (trinta) dias;
- IV - verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;
- V - reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada;
- VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;
- VII - acolher a alegação de existência de convenção de arbitragem ou quando o juízo arbitral reconhecer sua competência;
- VIII - homologar a desistência da ação;
- IX - em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal; e X - nos demais casos prescritos neste Código.

§ 1º Nas hipóteses descritas nos incisos II e III, a parte será intimada pessoalmente para suprir a falta no prazo de 5 (cinco) dias.

§ 2º No caso do § 1º, quanto ao inciso II, as partes pagarão proporcionalmente as custas, e, quanto ao inciso III, o autor será condenado ao pagamento das despesas e dos honorários de advogado.

§ 3º O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

§ 4º Oferecida a contestação, o autor não poderá, sem o consentimento do réu, desistir da ação.

§ 5º A desistência da ação pode ser apresentada até a sentença.

§ 6º Oferecida a contestação, a extinção do processo por abandono da causa pelo autor depende de requerimento do réu.

§ 7º Interposta a apelação em qualquer dos casos de que tratam os incisos deste artigo, o juiz terá 5 (cinco) dias para retratar-se.

Aqui o art. 487, II do CPC não ajuda a ampliar a competência. Ele apenas classifica a natureza da decisão judicial. Mas ele não cria jurisdição onde não existe. O CTN prescreve que se extingue o crédito pela decadência. Mas quem declara isso precisa ter competência para apreciar o crédito. Sem lide, no entanto, não há competência contenciosa.

Assim, o julgador que pode decidir também pode não pronunciar a declaração de nulidade nos termos do PAF ou não promover o pronunciamento nos termos de 485 do CPC, sempre que a decisão de mérito for favorável à parte a quem aproveitaria da declaração de nulidade.

Diga-se, mais uma vez, que tais regras não autorizam decisão de autoridade incompetente. É pressuposta a competência da autoridade que para que possa decidir não se pronunciar a respeito de determinadas questões prévias ou preliminares. Não pode haver decisão de autoridade incompetente. Enfim, não fundamento legal que aproveite decisão de julgador que não é competente para decidir. O direito não comporta situação que tais e sanciona com a nulidade decisões que desafiam tal regra.

Em resumo, a recorrente sustenta que a decadência do crédito tributário, por se tratar de matéria de ordem pública, poderia e deveria ser apreciada por este Conselho, independentemente da tempestividade da impugnação. De fato, a decadência constitui matéria de ordem pública e, em tese, pode ser conhecida de ofício. Contudo, essa possibilidade pressupõe a superação dos requisitos de admissibilidade da fase litigiosa, entre os quais se insere a tempestividade da impugnação.

Como foi dito na decisão de primeira instância e que aqui não passa de *obiter dictum*, não tem conteúdo decisório, é possível a apreciação da decadência em sede de revisão de ofício:

No mais, quanto à solicitação de apreciação da decadência, cabe lembrar que no presente caso não houve a instauração do litígio, não sendo possível qualquer análise por parte desta Turma de Julgamento. No caso, a verificação de ofício da possibilidade de decadência do lançamento caberá à unidade de origem do processo.

Enfim, para decidir não se pronunciar deve a autoridade ser competente para se pronunciar. Ou bem é competente, ou não é competente. *Tercium non datur*.

Pois bem.

Passemos, então, a questão de a alegação de tempestividade da impugnação ser fundada ou não, única matéria passível de apreciação por esse colegiado.

O art. 15 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que o sujeito passivo dispõe do prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do lançamento, para apresentar impugnação.

Nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea “b”, do mesmo Decreto, a abertura da mensagem enviada para a caixa postal eletrônica do contribuinte no e-CAC **presume ciência do teor da comunicação**, independentemente de sua leitura integral, iniciando-se a contagem do prazo a partir do dia útil seguinte:

§ 2º Considera-se feita a intimação:

[...]

III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;

[...]

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção

A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que essa presunção somente pode ser afastada mediante prova robusta de erro material, defeito de comunicação ou impossibilidade técnica de acesso, o que não se verifica no caso concreto. A mera alegação de que a abertura foi acidental ou não implicou leitura integral não descaracteriza a ciência.

No caso em análise:

- **14/09/2018** – abertura da mensagem no e-CAC (ciência presumida);
- **15/10/2018** – termo final para apresentação da impugnação;
- **09/01/2019** – protocolo da impugnação.

Mesmo considerando a versão da recorrente, não foram trazidos aos autos elementos probatórios que afastem a presunção legal de ciência em 14/09/2018.

Neste sentido os julgados:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

IMPUGNAÇÃO OU MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE INTEMPESTIVA. COMPETÊNCIA DE JULGAMENTO. LIMITES.

A única matéria veiculada em impugnação ou manifestação de inconformidade intempestiva passível de apreciação no contencioso administrativo especializado é a tempestividade suscitada em preliminar.

(Acórdão nº 9101-004.789)

.....

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 05/11/2010

IMPUGNAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. LIDE. INEXISTÊNCIA.

Apostas duas ciências distintas para o mesmo ato administrativo, pelo sujeito passivo, seu representante ou preposto, considera-se a primeira, para efeito de contagem do prazo da defesa. Malograda a tentativa de comprovar, no recurso voluntário, a tempestividade da impugnação, mantém-se a decisão recorrida que considerou não instala a lide.

(Acórdão nº 3803-006.604)

.....

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. INTERPOSIÇÃO POR SUJEITO PASSIVO CUJA IMPUGNAÇÃO NÃO FOI CONHECIDA POR INTEMPESTIVIDADE. ARGUIÇÃO DE MATÉRIAS DISTINTAS DA INTEMPESTIVIDADE ANALISADA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

Não se conhece de recurso especial que veicula matérias distintas da intempestividade da impugnação, única matéria apreciada no recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Assim, impõe-se concluir que a impugnação foi apresentada **fora do prazo legal** e, por consequência, corretamente não conhecida pela DRJ.

Nos termos dos arts. 14 a 16 do Decreto nº 70.235/72, a impugnação somente instaura o litígio administrativo se apresentada dentro do prazo legal. A intempestividade impede a abertura da fase de análise de mérito, resultando no não conhecimento pela instância singular.

Em sede de recurso voluntário, contra decisão que não conheceu da impugnação por intempestividade, a competência do CARF restringe-se a verificar a correção desse juízo. O exame direto da decadência, ou de qualquer outra matéria de mérito, sem prévia apreciação pela DRJ, configuraria indevida supressão de instância, contrariando o rito procedimental estabelecido e o princípio do duplo grau de jurisdição administrativa. Por fim, somente deve decidir a autoridade competente para se pronunciar. Ou bem é competente, ou não é competente.

Assim, não superada a preliminar de intempestividade — como se concluiu no presente caso — não há espaço para a apreciação da decadência ou de qualquer outra questão de mérito, ainda que prejudicial.

Voto, portanto, por **negar provimento** ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão da DRJ/BEL que não conheceu da impugnação por intempestividade.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira