



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000166/2010-61
ACÓRDÃO	3102-003.417 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MONSANTO DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRAZO. INTEMPESTIVIDADE. FASE LITIGIOSA NÃO INSTAURADA. PRECLUSÃO.

O prazo para apresentação de manifestação de inconformidade é de trinta dias, a contar da intimação, não se conhecendo de petição apresentada pelo contribuinte após o prazo legal. Assim, a apresentação intempestiva da manifestação de inconformidade impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo, razão pela qual o conhecimento do recurso voluntário estará restrito apenas à análise da tempestividade, quando questionada.

FORMAS DE INTIMAÇÃO. PESSOAL, VIA POSTAL E POR MEIO ELETRÔNICO. ORDEM DE PREFERÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

No processo administrativo fiscal é válida a intimação pessoal, via postal ou por meio eletrônico, inexistindo ordem de preferência entre elas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão proferido pela DRJ:

Trata-se de irresignação em face do Termo de Verificação Fiscal e do Despacho Decisório decorrente de Pedido de Ressarcimento de 12/12/2008 e de Declaração(ões) de Compensação eletrônica(s) a este(s) vinculada(s) (fl 258).

O Auditor-Fiscal competente da Derat defere parcialmente o Pedido de Ressarcimento e homologa a(s) Declaração(ões) de Compensação até o valor do crédito reconhecido.

Termo de Verificação Fiscal e Despacho Decisório (itens citados entre parêntesis são os citados no Termo de Verificação Fiscal)

A Auditoria-Fiscal:

relata o procedimento de apuração (40 Termos de Intimação Fiscal - TIF);

diz que a empresa não apresentou a(s) nota(s) fiscal(is) 22853 de 8/7/2004 e 10566, de 30/11/2004, solicitadas pelo TIF nº 9 (item 5.3);

diz (item 9) que os insumos são compatíveis com a produção de Glifosato Técnico e Milho;

diz (item 12) haver receitas de exportação (DW ADUANEIRO);

não acata alguns desses alegados créditos relativos a:

(item 13-a) bens para revenda ou insumos, adquiridos à alíquota zero, em desacordo com o art 3º, § 2º, II, Lei 10.833/03, quais sejam:

matéria-prima de código NCM 29310037 (Ácido N-Fosfonometil Iminodiacético), utilizada na fabricação de defensivos agrícolas, portanto, tributada à alíquota zero na venda no mercado interno, em virtude do disposto na Lei nº 10.925/04, artigo 1º, inciso II e no Decreto 5.195/2004, artigo 1º, inciso II, em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, incluído pela Lei nº 10.865/04; em resposta ao TIF nº 30, a empresa descreveu a utilização em suas atividades do

produto de NCM 29310037 e informou que o mesmo é utilizado como matéria prima para a fabricação de defensivos agrícolas;

defensivos agropecuários da posição 38.08 da TIPI e suas matérias primas (art 1º, II, e 17, II, Lei 10.925/04 e artigo 1º, II, do Decreto 5.195/04);

sementes e mudas destinadas à semeadura ou ao plantio (art. 1º, III, Lei 10.925/04, NCM's 10051000 e 10070010;

(item 13-b) serviços prestados por "motoboys", por não ser esse serviço aplicado na produção do Milho ou do Glifosato Técnico, portanto, em desacordo com o § 4º, inciso I, aliena "b", do art 8º, da IN SRF 404/2004;

(item 13-c) despesas de: movimentação de bens; custos extras de mão-de-obra; despesa com mão-de-obra extraordinária de terceiros, acrescida de despesas com alimentação, táxis e SEDEX; serviços administrativos e operacionais; despesas com logística e despesas com logística/transporte, todos por falta de previsão legal, com exceção das despesas com transporte, cuja procedência ou não do creditamento não pôde ser verificada pela falta de discriminação nas notas fiscais dos valores relativos à logística e ao transporte.

(item 13-d) fretes, indevidamente calculados, sobre diversas operações:

d.1) aquisições tributadas à alíquota zero, de bens do código NCM 3808, em desacordo com o art. 3º, § 2º, II, Lei 10.833/2003, c/c RIR (Regulamento do Imposto de Renda - art. 289, § 1º);

d.2) aquisição de mercadoria não identificada;

d.3) movimentação dentro de um mesmo estabelecimento;

d.4) armazenagem, doação/brinde, devolução, locação; remessa para amostra, consignação, teste, empréstimo, fins experimentais; conserto; destruição, reposição técnica; retorno de armazenagem, empréstimo e transferência, por falta de previsão legal;

a empresa lançou despesas nas contas de fretes: sobre fabricação própria, revenda e armazenagem;

os históricos de fretes não são elucidativos, por exemplo: fretes de importação/exportação/transferência;

a empresa informou como fretes de vendas, fretes não vinculado a vendas;

em 8/6/2010 a empresa apresentou nova planilha (substitutiva) de fretes e devoluções de vendas;

(item 13 - e) devolução de vendas tributadas à alíquota zero (sementes e mudas e defensivos), em desacordo com o art. 3º, VIII, da Lei 10.833/2004;

(item 14) desse modo, foram glosadas algumas das espécies dos alegados créditos;

constatou divergência entre receitas de vendas (DACON x planilha x arquivo de notas fiscais);

Ao final (item 286), a auditoria defere parcialmente o Ressarcimento e homologa em parte a(s) Declaração(ões) de Compensação (Dcomp) de 12/12/2008 e 13/02/2009 até o valor reconhecido do alegado crédito.

Ciência

A ciência postal ocorreu em 11/02/2014 (fl. 281).

Irresignação

A empresa apresenta inconformidade em 14/03/2014 (fl. 304 e ss).

Na irresignação a defesa argui, em síntese:

tempestividade, por ter tomado ciência do Despacho Decisório em 12/02/2014;

adquire insumos para seus produtos o que gera créditos no sistema não-cumulativo e segue, no seguinte sentido:

“ III. PRELIMINAR: NECESSIDADE DE FORMALIZAÇÃO DA COBRANÇA

POR AUTO DE INFRAÇÃO

8. De acordo com o artigo 142, caput e parágrafo único, do CTN, o lançamento é ato administrativo obrigatório, pelo qual a D. Autoridade Administrativa competente, observando a ocorrência do fato gerador, constitui o crédito tributário, conferindo-lhe a liquidez e a certeza que irão possibilitar sua posterior exigência pela Fazenda Pública.

9. Nessa linha, o artigo 9º do Decreto 70.235/72 estabelece que a constituição do crédito tributário somente se verifica por meio da formalização de Auto de Infração ou de Notificação de Lançamento.

10. Da leitura conjunta dos citados dispositivos pode-se concluir que o crédito tributário só poderá ser constituído por meio de um Auto de Infração ou de uma Notificação de Lançamento, respeitados os requisitos previstos nos artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72. Caso a cobrança seja feita de forma diversa e não prevista em lei, evidentemente será improcedente e deverá ser cancelada.

11. No caso em questão, a D. Autoridade Fiscal, por meio de r. despacho decisório, não homologou as compensações feitas pela Requerente e, além disso, fugindo das suas atribuições, em ato contínuo, cobrou o débito decorrente da referida compensação. Ocorre que a D. Autoridade Fiscal não pode cobrar débitos sem que tenham sido devidamente constituídos, seja por meio de um Auto de Infração ou por meio de uma Notificação de Lançamento. Nesse sentido, confira-se o entendimento do Conselho de Contribuintes:

"PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DUPLICIDADE. O Despacho Decisório que denega, em parte, pedido de ressarcimento/compensação não serve para constituir crédito tributário devido

e não recolhido/compensado, nem declarado. A constituição de crédito tributário devido e não recolhido, compensado ou declarado dar-se por meio de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento. Um procedimento não se confunde com o outro não se podendo alegar que, neste caso, há duplicidade de cobrança." (Acórdão nº 204-01.613, da antiga 4ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Cons. Rei. Nayra Bastos Manatta, sessão de 21.8.2006 - não destacado no original).

12. Diante do exposto, resta claro que a presente exigência deve ser cancelada, uma vez que o r. despacho decisório não é a via competente para exigência de tributo.

13. Não obstante, caso não seja esse o entendimento de VV. Sas., o que se admite apenas para fins de argumentação, a Requerente passa a expor, nos itens abaixo, as demais razões que ensejam o deferimento do pedido de ressarcimento e a homologação de todas as compensações declaradas, com o consequente reconhecimento da improcedência da cobrança formulada.

IV. O DIREITO

V.I. A não cumulatividade da COFINS 14. No cálculo da COFINS não cumulativa, os contribuintes podem descontar créditos em relação a diversos custos, despesas e encargos incorridos para o desenvolvimento de suas atividades, em síntese, mediante a aplicação das alíquotas dessas contribuições sobre os valores pagos. E os créditos não aproveitados em determinado mês podem sê-lo nos meses subsequentes.

15. A legislação permite o abatimento de créditos nas hipóteses expressamente previstas e garante a possibilidade de apuração de créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (artigo 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003).

16. Com base nesses dispositivos legais e em outros correlatos (que serão oportunamente indicados neste Recurso), a Requerente apurou créditos de COFINS decorrentes da aquisição de insumos que foram utilizados no cômputo dos valores devidos a título dessa contribuição e também para fundamentar pedido de ressarcimento e declarações de compensação apresentados perante a Receita Federal do Brasil.

17. Feitas essas considerações, a Requerente passa a discorrer sobre o correto conceito de insumos para fins de creditamento de COFINS.

IV.2. O conceito de insumo e sua abrangência

18. A sistemática não cumulativa da COFINS foi criada com o objetivo de reduzir o chamado "efeito cascata", resultante da cobrança cumulativa de referida contribuição.

19. Assim, para evitar que a contribuição fosse calculada sobre o faturamento das pessoas jurídicas, adicionado o valor da própria contribuição pago em etapas anteriores da cadeia produtiva, o abatimento de parcela de determinadas despesas, custos, insumos na apuração da base de cálculo do COFINS passou a ser permitido. A nova sistemática veio, também, acompanhada de um aumento da alíquota da contribuição.

20. Dessa forma, na sistemática não cumulativa, a apuração dos créditos se dá mediante a aplicação da alíquota da respectiva contribuição, sobre os valores das aquisições, entradas e custos sobre os quais as leis permitem o creditamento.

21. O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 concede o crédito da contribuição à COFINS para as situações nas quais os bens e serviços forem utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens, ou produtos destinados à venda, desempenhada pelo contribuinte.

22. O texto legal não define o conceito de insumo, tampouco estabelece quais seriam os bens e serviços passíveis de creditamento. Por conta dessa lacuna, foram expedidas as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal ("IN/SRF") nºs 247/2002 e 404/2004, para orientar o que deveria ser considerado como insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, restringindo indevidamente para (i) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da "ação diretamente exercida" sobre o produto em fabricação, bem como (ii) os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Utiliza-se, assim, uma interpretação restritiva, que toma por base o conceito de insumo estabelecido para na legislação do ICMS e do IPI.

23. No entanto, a contribuição à COFINS não depende de operações específicas para que ocorra seu fato gerador. Pelo contrário, depende apenas da geração de receita e faturamento, entendidos como o produto das vendas de mercadorias e da prestação de serviços pela pessoa jurídica, conforme disposto no artigo 1º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003.

24. Por essa razão, no que diz respeito à contribuição à COFINS não cumulativa, a Requerente entende que o conceito de insumo deve ser analisado de forma mais ampla, de modo a contemplar todos os dispêndios necessários à produção dos bens da empresa, do qual resulta a geração de sua receita e faturamento. Esta posição é corroborada pela doutrina e jurisprudência administrativa.

25. Como consequência lógica, o conceito de insumo deve estar atrelado à noção de empreendimento, ou seja, de tudo aquilo que colabora de forma imprescindível (essencial) à formação de receita e faturamento, no âmbito da atividade desenvolvida pela empresa. Esse conceito deve incorporar, assim, todas as despesas que sejam essenciais para o processo produtivo e geração de receitas específicas da sociedade.

26. Nesse sentido, confira-se o entendimento do limo. Jurista MARCO AURÉLIO GRECO :

"O sentido do termo 'insumo' está diretamente vinculado ao contexto em que o dispositivo se insere. Não apenas o contexto imediato da frase em que aparece (inciso II), mas principalmente o contexto mediato da não-cumulatividade das contribuições que é definido pelo seu pressuposto de fato (receita/faturamento). (...) (...)

Em última análise, a partir da idéia de empreendimento é que se deve analisar a amplitude da atividade para o fim de circunscrever o conjunto de bens e serviços que nela assumem relevância e que, por esta razão, devem ser considerados insumos.

Sublinhe-se que assumir o 'empreendimento' como critério referencial para determinar a amplitude de normas que regulam PIS e COFINS é caminho pertinente por resultar do próprio pressuposto de fato contemplado na Constituição. Receita e faturamento não são meros eventos que se esgotam em si, nem atos materiais de emitir uma fatura ou um recibo qualquer. São, ao revés, manifestações do desempenho de atividades econômicas. (...)

Cumpra, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e indiretamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte. (...)

Os parâmetros a serem considerados são a inerência à atividade econômica de produção ou de fabricação e o grau de relevância que os bens ou serviços possuem (no âmbito da atividade) (...)"

(não destacado no original)

27. Vale conferir também o entendimento do limo. Professor RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA , que ressalta ainda a inexistência de base legal para a aplicação subsidiária do conceito de insumo do IPI para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS:

"Sem ser necessário entrar em qualquer discussão relativa à extensão dos créditos de IPI e ICMS, para se poder distingui-los das deduções relativas a insumos para efeito de quantificação da Cofins e da contribuição ao PIS, basta ver que, quanto ao IPI, a redução dos créditos a apenas três grupos de insumos deriva de expressa disposição da respectiva legislação, enquanto que no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Leis n. 10.637 e 10.833.

Além disso, em benefício da citada instrução normativa [ou de qualquer interpretação correlata] sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da Cofins e da contribuição ao PIS, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI (...)" (não destacado no original)

28. Nota-se que a doutrina estabelece um conceito de insumo para apuração do crédito de COFINS mais amplo do que aquele sustentado pelas DD. Autoridades Fiscais com base nas IN's n°s 247/02 e 404/04 (que pretendem estender às referidas contribuições o conceito de insumo aplicável ao IPI e ao ICMS).

29. De acordo com a doutrina, portando, o conceito de insumo deve incluir aquilo que pode ser classificado contabilmente como (i) "custo de produção", nos termos da legislação aplicável ao IRPJ e à CSLL; qual seja, artigos 13, §§ 1º e 2º, e 14, do Decreto-Lei n° 1.598/1977, e artigos 289 e 290 do Decreto n° 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - "RIR/99"); alcançando também (ii) as despesas necessárias, nos termos do artigo 47, caput e §§ 1º e 2º, da Lei n° 4.506/1964, e do artigo 299 do RIR/99, e indispensáveis para a consecução da atividade-fim da sociedade (ou seja, no contexto de seu estatuto social).

30. Ressalte-se que o E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ("STJ") proferiu Acórdão estabelecendo que o "direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial" (RESP n° 1.147.902-RS, de 18.3.2010. Relator Herman Benjamin).

31. Na mesma linha, esse E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS ("CARF") vem decidindo que a definição de insumo está atrelada à necessidade de utilização do bem ou serviço no âmbito da atividade produtiva desenvolvida pelo contribuinte:

"INSUMOS. CUSTOS. CRÉDITOS. DEDUÇÃO.

Os custos pagos a pessoas jurídicas, incorridos com pedágios de veículos próprios e de terceiros, seguros de cargas (aéreos, rodoviários, contra roubos), com emplacamento de veículos de transportes de cargas, com alugueis de veículos de transporte de cargas, com serviços de escolta, com armazenagem e estadia de veículos e de cargas transportadas, despesas de viagens com cargas, telefones/motoristas, despesas com vigias e segurança, com serviços de monitoramento via satélite e rastreamento, excluídos os custos de aquisições de aparelhos, e com aluguel de softwares constituem insumos da prestação de serviços de transportes e geram créditos dedutíveis da contribuição apurada mensalmente sobre o faturamento."

(CARF, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão n° 3301-001.788, Cons. Rei. José Adão Vitorino Moraes, Julgado em 19.3.2013)

"PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. ART. 3º, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. DEMONSTRAÇÃO.

O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo depende da demonstração da aplicação do bem e

serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito."

(CARF, 4a Câmara, 3a Turma Ordinária, Acórdão nº 3403-002.319, Cons. Rei. Ivan Allegretti, Julgado em 25.6.2013) (não destacado no original)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção.

CRÉDITOS. PRODUTOS QUÍMICOS, FRETES SOBRE COMPRAS.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não cumulativa em relação às aquisições de produtos químicos e fretes sobre compras de insumos pagos a pessoas jurídicas.

(CARF, 4a Câmara, 3a Turma Ordinária, Acórdão nº 3403-002.052, Cons. Rei. Antônio Carlos Atulim, Julgado em 24.4.2013) (não destacado no original)

32. A alteração desse conceito violaria não só o disposto nos próprios artigos 3º da Lei nº 10.833/2003, como também no artigo 13, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977; artigo 47, caput e §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/1964, aos artigos 289, 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - "RIR"); artigos 109 e 110 do CTN; e princípios constitucionais da estrita legalidade (artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I, da CF/88) e não cumulatividade (artigo 195, § 12º, da CF/88).

33. Assim, conceitualmente, identifica-se um "insumo" a ser utilizado na produção de produtos quando ficar demonstrada a essencialidade ou imprescindibilidade desse custo ou despesa para a respectiva comercialização.

34. Na hipótese dos autos, o r. despacho decisório glosou o crédito decorrente de diversos insumos incorridos pela Requerente no desenvolvimento de suas atividades, com o que esta não pode concordar. Assim, nos próximos itens, a Requerente demonstrará que tem direito ao cômputo dos créditos de COFINS, seja por se enquadrarem no conceito de insumo, seja por haver outras disposições legais específicas que asseguram o seu direito ao crédito.

IV.3. Os créditos apurados pela Requerente e impossibilidade de glosa pelas DD. Autoridades Administrativas

IV.3.1Glosas do Anexo I do Despacho Decisório

A) Apropriação de créditos sobre despesas com a aquisição de insumos tributados à alíquota zero

35. O Termo de Verificação Fiscal afirma que os insumos de código NCM 29310037 {Ácido N-Fosfonometil Iminodiacético - "PIA"}, bem como os defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI, por supostamente terem sido adquiridos pela Requerente à alíquota zero da COFINS, não ensejariam o direito ao crédito dessa contribuição, nos termos do artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

36. Entretanto, a Requerente não pode concordar com esse entendimento. Com relação ao PIA, conforme demonstrado na resposta ao Termo de Verificação nº 30, este insumo é fundamental para o regular desenvolvimento de suas atividades. Há aproximadamente 40 anos a Requerente vem utilizando o PIA para produzir "Glifosato Técnico", o qual posteriormente é vendido ou utilizado pela própria Requerente para produção de defensivo agrícola.

37. Portanto, o PIA é adquirido pela Requerente para as seguintes finalidades, cada uma com tratamento tributário distinto:

(i) parte do PIA é adquirido pela Requerente para a formulação do "Glifosato Técnico", o qual, subsequentemente, é utilizado pela própria Requerente para a fabricação de defensivo agrícola. Pelo fato de o PIA ser ^ adquirido pela Requerente para a formulação do defensivo agrícola final, sobre a receita decorrente de sua aquisição incidiu alíquota zero de PIS e da COFINS, nos termos do artigo 1º, inciso II, do Decreto nº 5.195/2004. Por isso, a Requerente não aproveitou crédito sobre esses insumos adquiridos; e

(ii) parte do PIA é adquirido pela Requerente para a fabricação do "Glifosato Técnico", que será vendido pela Requerente. Nesse caso, não há fabricação de defensivo agrícola, mas sim de mero produto intermediário. Por isso, sobre a receita decorrente da aquisição do PIA há a regular tributação pelas alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente para o PIS e para a COFINS, conforme disposto no artigo 1º, § 2º, do Decreto nº 5.195/2004. Em razão disso, a Requerente tem direito ao aproveitamento do crédito decorrente dessas aquisições.

38. Em outras palavras, para a hipótese do item (ii) acima, o PIA não é adquirido para ser utilizado no processo produtivo dos defensivos agrícolas, mas somente para fabricação de um produto intermediário que será vendido pela Requerente ("Glifosato Técnico"). Por isso, não se aplica a alíquota zero sobre a receita de venda do insumo (PIA) à Requerente, a qual tem direito ao aproveitamento do crédito decorrente dessa aquisição.

39. Como forma de demonstrar que as receitas foram regularmente decorrentes da aquisição do PIA foram regularmente tributadas pelo PIS e pela COFINS, a Requerente anexa as DACONS do período emitidas pela empresa Monsanto Nordeste Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda.(doc. nº 4).

40. Pelo fato de o PIA ser essencial ao desenvolvimento das atividades da Requerente, além de gerar receita regularmente tributável pela COFINS na hipótese aqui considerada (aquisição, pela Requerente, de insumo não sujeito à

alíquota zero), deve ser assegurado o direito ao crédito dessa contribuição, na linha do que indicado nos itens anteriores, e em respeito aos artigos 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.833/2003, 15, incisos I e II da Lei nº 10.865/2004, 17 da Lei nº 11.033/2004, 16 da Lei nº 11.116/2005, 13, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, 47, caput e §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, 289, 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - "RIR"); e 109 e 110 do CTN; e aos princípios constitucionais da estrita legalidade (artigo 5º, inciso II, e artigo 150, inciso I, da CF/88 e não cumulatividade (artigo 195, § 12, da CF/88).

41. Frise-se que esse entendimento tem sido reiteradamente manifestado ^ pelo E. CARF. Confira-se:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Caixas de cartão corrugado, bobina papelão ondulado, diversos tamanhos de caixas, calços, bup de isopor, empregados em embalagens para transporte dos produtos fabricados, guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo de fabricação de móveis e ensejam o creditamento com base nos gastos efetivamente comprovados.

Em relação aos combustíveis e lubrificantes, o direito de crédito deve ser reconhecido na parte em que foram aplicados na atividade produtiva, visto que a escrituração contábil permite identificar o valor do que foi aplicado especificamente em tratores, carregadeiras e empilhadeiras (CARF, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Acórdão nº 3403-002.389, Cons. Rei. Alexandre Kern, Julgado em 25.7.2013) (não destacado no original)

42. Em relação às glosas relativas às sementes e mudas e aos defensivos agropecuários, vale ressaltar que são utilizados para a produção e comercialização de sementes destinadas ao plantio, enquanto que as matérias primas dos defensivos agropecuários são destinadas à produção destes pela Requerente. Além disso, esses mesmos bens adquiridos e cujo crédito foi glosado pelas DD. Autoridades Fiscais também são revendidos aos clientes da Requerente em outras operações.

43. Os referidos bens são, portanto, essenciais ao desenvolvimento das atividades da Requerente, motivo pelo qual deve ser assegurado o direito ao crédito da COFINS, na linha do que indicado nos itens anteriores.

44. Posto isso, confirmam-se as demais razões da possibilidade de tomada de créditos pela Requerente.

IV.3.2. Glosas do Anexo II do Despacho Decisorio

(A) Apropriação de créditos sobre despesas com serviços prestados por "Motoboy's"

45. As DD. Autoridades Administrativas glosaram créditos apurados pela Requerente em razão de despesas incorridas com serviços prestados por P "motoboy's" nas operações de compras de insumos, por entenderem que tal serviço não faria parte do processo produtivo.

46. Contudo, os serviços prestados por "motoboy's" são necessários ao processo de fabricação dos produtos, uma vez que eles fazem o transporte de insumos adquiridos pela Requerente, tais como material de embalagem, conforme atestam as anexas notas fiscais (doe. nº 5). Neste caso, assemelha-se aos gastos incorridos por alguns contribuintes com frete na aquisição de insumos.

47. Especificamente com relação ao material de embalagem, vale ressaltar que enseja a apuração de créditos da COFINS até com base no entendimento restritivo da Receita Federal (artigo 66, § 5º, inciso I, alínea "a", da IN SRF nº 247/02). Por esse motivo, os valores despendidos para transportar as embalagens também devem ser considerados para fins de créditos da COFINS, já que estão inseridos no conceito de insumo para fins de COFINS.

48. Se as embalagens são consideradas insumos, é evidente que as despesas com o transporte de tais embalagens também devem ser consideradas insumo para fins de apuração de crédito de PIS e COFINS. Há Acórdão recente do E. CARF que reconhece que as despesas com frete na aquisição de insumos encontram-se albergadas pelo inciso II, do artigo 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

"COFINS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como 'insumo' da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

(...) Porque na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX? (b) se associado à compra de matérias primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I? e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º" (CARF, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Acórdão nº 3403-

002.009, Cons. Rel. Robson José Bayerl, Julgado em 21.3.2013. Não destacado no original)

49. No mesmo sentido, confira-se Solução de Consulta da Receita Federal do Brasil:

"INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. FRETE RELACIONADO A INSUMOS. CRÉDITOS. O frete pago para entrega de insumos adquiridos para serem utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, integram o custo desses insumos. Por essa razão, se tais insumos, nos termos da legislação aplicada, gerarem direito a crédito na tributação não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, o frete a eles relacionados, por compor seus custos, também gerará. O frete pago pelo serviço de transporte de bem importado a partir do local onde devam ser cumpridas as formalidades de sua entrada no território aduaneiro não gera direito a crédito na tributação não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep."

(Solução de Consulta nº 92, de 30.4.2012. Não destacado no original)

50. Dessa forma, é evidente o direito da Requerente aos créditos de COFINS decorrentes dos valores despendidos com o serviço de "motoboy" no transporte de insumos para o processo produtivo da Requerente, em razão do disposto no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003.

IV.3.3. Glosas do Anexo III do Despacho Decisório: Apropriação de créditos sobre despesas com movimentação de bens, custos extras de mão de obra extraordinária de terceiros, acrescida com despesas com alimentação, táxis e SEDEX; serviços administrativos e operacionais; despesas com serviços de logística/transporte

51. Dentro deste item, a DD. Autoridade Fiscal questionou a apropriação de créditos em relação a serviços de armazenagem e transporte que movimentam mercadorias de diversas naturezas.

52. Esses valores estão relacionados ao frete de aquisição de insumos, frete destinado à venda, frete de remessa e retorno de acondicionamento e armazenagem, bem como à própria armazenagem de insumos e produtos destinados à venda, movimentação interna de insumos e produtos destinados à venda, os quais devem ensejar a apuração dos créditos de COFINS por se tratarem de custos relacionados à atividade de armazenagem e de manutenção dos insumos e dos produtos fabricados (artigo 3º, incisos II e IX, da Lei nº 10.833/2003).

53. Frise-se ainda que as despesas com armazenagem englobam outros gastos que também devem ser considerados, uma vez que necessários para a finalidade de "armazenar". Dentro dos custos de armazenagem estão abrangidos os dispêndios necessários à manutenção dos produtos, movimentação de bens, serviços de logística e, que, portanto, acabam sendo necessários inclusive para a fabricação destes produtos até que sejam vendidos.

54. A esse respeito, confirmam-se, exemplificativamente, os tipos de atividades desenvolvidas pelas empresas contratadas pela Requerente e o direito ao creditamento:

(i) Universal Distribuição e Transporte Ltda.: prestação de serviço de armazenagem de insumos e produtos destinados à venda (doc. n° 6);

(ii) Ouro e Prata Armazéns Gerais S.A.: prestação de serviço de armazenagem de insumos e produtos destinados à venda (doc. n° 7); e

(iii) Luft Logística Armazenagem e Transportes Ltda.: prestação de serviço de armazenagem, transporte de insumos e produtos destinados à venda e logística de transporte (doc. n° 8).

55. Ora, os insumos adquiridos pela Requerente e também dos produtos destinados à venda muitas vezes são armazenados em armazéns de terceiros para posteriormente serem levados ao estabelecimento da Requerente ou vendidos aos seus clientes. A movimentação, transporte desses insumos e produtos são, portanto, necessária e indispensável ao funcionamento da cadeia produtiva da Requerente.

56. Não se pode adotar critério restritivo para apuração dos créditos e extensivo para apuração da base de cálculo das contribuições, que atualmente incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

57. A coerência de um sistema não cumulativo de tributo direito sobre as receitas auferidas exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, com a finalidade de evitar eventuais ônus para os contribuintes.

58. Assim, por serem despesas necessárias à produção e comercialização das mercadorias da Requerente e relativas à armazenagem e frete, deve ser assegurado o direito ao creditamento da COFINS, nos termos do artigo 3º, incisos II e IX, da Lei nº 10.833/03.

IV.3.4. Glosas do Anexo IV do Despacho Decisório

(A) Apropriação de créditos sobre as despesas com fretes e armazenagem

A.1. Frete na aquisição de insumos tributados à alíquota zero

59. As DD. Autoridades Administrativas glosaram os créditos apurados pela Requerente em decorrência das operações de frete na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, sob o entendimento de que se o insumo foi tributado à alíquota zero, o serviço de frete não poderia gerar crédito de COFINS.

60. Contudo, esse entendimento não se sustenta. Primeiramente porque a despesa com frete configura insumo necessário às atividades da Requerente, já que é necessária para a aquisição das matérias primas e demais produtos necessários à fabricação de seus bens. Além disso, muito embora o insumo seja tributado à alíquota zero, as despesas com frete são regularmente tributadas pela COFINS, o

que deixa claro o direito ao crédito dessa contribuição e a necessidade de se afastar a vedação do artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

61. O artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, permite o cômputo de crédito de COFINS decorrente de bens e serviços utilizados como insumo na produção de bens. No caso, o serviço de frete é indispensável para a aquisição de insumos utilizados no processo produtivo da Requerente. Esse raciocínio é corroborado pela Receita Federal do Brasil proferido em processos de consulta:

Processo de Consulta nº 31/08:

"Ementa: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO.

Os créditos calculados em relação à armazenagem dos defensivos agrícolas classificados na posição 38.08 da TIPI, cuja venda é efetuada com alíquota zero da Cofins, e em relação ao frete contratado para a entrega desses defensivos agrícolas diretamente aos clientes adquirentes, poderão ser descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada segundo a sistemática não-cumulativa, desde que a aquisição desses serviços esteja sujeita ao pagamento dessa contribuição, observados os demais requisitos legais relativos ao desconto de crédito." (Não destacado no original)

62. Diante disso, não podem as DD. Autoridades Administrativas glosarem os créditos relativos às despesas com fretes na aquisição de insumos, ainda que estes insumos sejam sujeitos à alíquota zero.

A.2. Frete na aquisição de insumos sem identificação

63. Nesse item, as DD. Autoridades Administrativas glosaram os créditos de COFINS relativos às despesas com fretes na aquisição de bens em que a Requerente não informou o NCM do bem transportado.

64. Ocorre que, independentemente do NCM do bem transportado, conforme mencionado no item acima, as despesas com frete configuram insumo necessário às atividades da Requerente (artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003).

65. As despesas com frete são regularmente tributadas pela COFINS, o que deixa inequívoco o direito ao crédito dessa contribuição e a necessidade de se afastar a vedação do artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

66. Diante disso, não podem as DD. Autoridades Administrativas glosarem os créditos relativos às despesas com fretes na aquisição de insumos, em razão de a Requerente eventualmente não informar o NCM do bem transportado.

A.3. Frente de movimentação de bens dentro do estabelecimento da Requerente
67.

As DD. Autoridades Administrativas glosaram os créditos de COFINS apurados em decorrência das operações de movimentação interna de insumos e mercadorias destinadas à venda, por falta de previsão legal.

68. No entanto, os procedimentos de armazenagem e o transporte interno desses produtos são necessários para a correta organização e utilização dos insumos que fazem parte do processo produtivo, já que esses insumos são utilizados em diversos setores dentro da planta da Requerente. Além disso, o transporte interno das mercadorias que serão posteriormente vendidas aos clientes da Requerente também é indispensável à sua correta armazenagem e organização, especialmente em razão da grande quantidade de mercadorias produzidas e comercializadas.

69. Corroborando esse entendimento, vale citar o entendimento manifestado pelo E. Tribunal Regional da 4ª Região, em decisão unânime de sua Colenda Primeira Turma:

"TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS.

(...) 5. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

(...) 7. As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva." (Recurso de Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS - Rei. Des. Federal Joel Ilan Paciornik -DE de 21.7.2011) (não destacado no original)

70. Ora, não restam dúvidas que tais serviços fazem parte do processo produtivo da Requerente por serem essenciais à organização, armazenagem e utilização de insumos e mercadorias produzidas e, portanto, geram créditos passíveis de aproveitamento, nos termos do artigo 3º, incisos II e IV, da Lei nº 10.833/2003.

A.4. Armazenagem e frete com operações de armazenagem, doação, brinde, devolução, remessa de amostra, remessa em consignação, remessa para teste, remessa para empréstimo, remessa para fins experimentais, remessa para conserto, remessa para destruição, remessa para reposição técnica, retorno de armazenagem, retorno de empréstimo e transferência

71. Também dentro deste item, a DD. Autoridade Fiscal questionou a apropriação de créditos em relação a serviços de fretes que movimentam mercadorias de diversas naturezas.

72. No entanto, importante ressaltar que essas despesas com fretes, além de serem regularmente tributadas pela COFINS, o que deixa inequívoco o direito ao crédito dessa contribuição e a necessidade de se afastar a vedação do artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, também são essenciais para o processo produtivo da Requerente.

73. No que diz respeito aos fretes de remessa e retorno de acondicionamento e armazenagem, a Requerente reitera que tais despesas estão relacionadas ao conceito de armazenagem. Nesse sentido, como mencionado acima, o conceito de despesas com armazenagem não está voltado simplesmente à locação de espaço físico, mas sim a todas as despesas que se destinem a este tipo de atividade.

74. Assim, o r. despacho decisório deve ser reformado, de modo que se reconheça o direito ao crédito de COFINS em relação aos fretes de remessa e retorno de mercadorias, pois está inserido dentro do conceito do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, ou seja, trata-se de custos relacionados à atividade de armazenagem. Confira-se o entendimento recente do E. CARF a esse respeito:

"COFINS NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM BENS E SERVIÇOS INCLUÍDOS NO CONCEITO DE INSUMOS DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/03.

As despesas com extração de madeira, transporte, manutenção de máquinas, frete nacional e armazenagem nas operações de exportação estão abarcados pelo conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, para efeito do cálculo dos créditos da COFINS não cumulativos. Recurso Voluntário Provido em Parte"(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da 1ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária - Acórdão 3102-001.740 - 31.1.2013) (não destacado no original)75. De fato, vedar o crédito sobre os fretes em questão criaria uma discriminação injustificada entre contribuintes, já que para aqueles onde a mercadoria vendida é expedida a partir de suas dependências haveria crédito.

Todavia, para aqueles em que se faz uma primeira remessa para o armazém, por não possuírem espaço físico adequado para a estocagem dos seus produtos (com um custo de frete correlato), para posterior expedição a partir do depositário (com um novo custo de frete), não seria admitida a apropriação do crédito.

76. As despesas com os fretes em questão estão inseridas dentro do ciclo de venda dos produtos, não devendo a operação de remessa para armazenagem ser considerada isoladamente, sem se pesar sua função, dentro do processo de comercialização.

77. Especificamente com relação às despesas de frete incorridas nas transferências de produtos entre os estabelecimentos da Requerente ou para armazém geral, a jurisprudência reconhece a possibilidade de creditamento. Confira-se Acórdão favorável do E. CARF nesse sentido:

"FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. CREDITAMENTO. Dá direito a crédito o valor dispêndio a título de frete prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, tributado pela contribuição, mas não adicionado ao valor de aquisição dos bens utilizados como insumos, ainda que se refiram à transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais da 3ª Seção, da 3ª Turma Especial - Acórdão 380303.220 - 17.7.2012. Não destacado no original.)

78. Por serem despesas necessárias à produção e comercialização das mercadorias da Requerente e relativas à armazenagem e frete, deve ser assegurado o direito ao creditamento da COFINS, nos termos do artigo 3º, incisos II e IX, da Lei nº 10.833/03.

IV.3.5. Glosas do Anexo V do Despacho Decisório: Da apropriação de créditos sobre devoluções de venda, sendo estas últimas sujeitas à alíquota zero, nos termos do artigo 10 da Lei nº 10.925/04.

79. No que se refere a este item, mais uma vez, as DD. Autoridades Administrativas interpretaram equivocadamente os fatos. Isso porque, tomando por base as notas fiscais de devolução apresentadas, a DD. Autoridade Administrativa presumiu, devido ao fato de que as devoluções ocorreram nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2004, que as vendas correlatas estiveram sujeitas à alíquota zero da COFINS, nos termos do artigo 10 da Lei nº 10.925/04, cuja aplicação inicial ocorreu somente a partir de 26.7.2004.

80. Ocorre que as vendas efetuadas são de períodos anteriores e vigência do mencionado benefício. Logo, por serem vendas efetuadas antes da vigência da Lei nº 10.925/04, foram regulamente tributadas pela COFINS, o que deixa claro que as respectivas devoluções devem ser objeto de crédito, nos termos do artigo 3º, inciso VIII, da Lei nº 10.833/2003.

81. Com efeito, a DD. Autoridade Administrativa baseou-se em premissa incorreta, olvidando-se que de os períodos analisados correspondem a meses imediatamente posteriores à mudança na legislação, promovida pela Lei nº 10.925/04, e que, certamente, as devoluções deveriam corresponder às vendas efetuadas em meses anteriores, onde estiveram normalmente sujeitas à tributação.

IV.4. As divergências encontradas pelas DD. Autoridades Administrativas na apuração do crédito 82. As DD. Autoridades Administrativas analisaram os valores das receitas tributadas à alíquota zero indicadas nas planilhas de memória de cálculos e nos arquivos digitais de notas fiscais da Requerente e apuraram algumas divergências.

83. As receitas das vendas tributadas à alíquota zero não comprovadas pelos arquivos digitais foram consideradas como receitas de venda de bens sujeitas à alíquota de 7,6% e passaram a integrar a base de cálculo da COFINS. Com isso, houve redução do crédito da Requerente.

84. Ocorre que em momento algum a Requerente foi intimada a se manifestar sobre tais divergências, para que estas fossem retificadas ou de ofício ou pela própria Requerente. A Requerente sequer pôde identificar as razões dessas divergências.

85. Por essa razão, a Requerente pleiteia realização de prova pericial para que sejam esclarecidas as razões da divergência na apuração de seus documentos e sejam sanados os equívocos cometidos, apurando-se, assim, o exato valor do crédito a que tem direito, como será indicado no "item V" desta Manifestação de Inconformidade.

V. PROTESTO PELA JUNTADA DE DOCUMENTOS E A NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

86. Com relação aos documentos indicados pelas DD. Autoridades Fiscais como não apresentados pela Requerente, ressalte-se que, em razão do grande volume de operações por ela realizadas e pelo fato de se referirem a períodos de apuração de cerca de 10 (dez) anos atrás, não foi possível recuperar e apresentar todos os referidos documentos com essa Manifestação de Inconformidade, diante do exíguo prazo para defesa.

87. Assim, a Requerente protesta pela posterior juntada de novos documentos, em especial das notas fiscais mencionadas no r. despacho decisório, de forma a comprovar a existência da totalidade do crédito pleiteado.

88. Além disso, visando a demonstrar de forma cabal que o crédito apurado e objeto do pedido de ressarcimento e da declaração de compensação formulados é válido, a Requerente pleiteia, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, do artigo 36 do Decreto nº 7.574/2011 e do artigo 38 da Lei nº 9.784/99, a realização de prova pericial contábil/fiscal e industrial.

89. Nesse sentido, em atenção ao disposto no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72 e no artigo 36 do Decreto nº 7.574/2011, a Requerente requer a produção de prova pericial contábil/fiscal e industrial em seu estabelecimento, para se comprovar a origem e suficiência do crédito de COFINS apurado no 4º trimestre de 2004. Nesse caso, deverão ser respondidos os seguintes quesitos:

(i) se as despesas com serviços de transporte por motoboys, logística de armazenagem, expedição de produtos e com movimentação, transporte são necessárias ao processo de fabricação dos produtos da Requerente, em razão da interdependência dos setores da planta produtiva da Requerente, e qual o valor do crédito relativo a essas despesas;

(ü) se as despesas com armazenagem e frete em operações de aquisição de insumos e venda são necessárias ao processo de fabricação e comercialização dos produtos da Requerente; se os valores relativos aos fretes foram ou devem ser tributados pelo PIS/COFINS, independentemente da forma de tributação das mercadorias transportadas e da eventual não indicação dos números das notas

fiscais de venda ou das mercadorias transportadas; e qual o valor do crédito relativo a essas despesas;

(iii) se as vendas das mercadorias devolvidas (anexo V do despacho decisório) foram efetuadas antes de 26.7.2004;

(iv) se a Requerente informou corretamente, em seus documentos fiscais e contábeis, os valores dos créditos apurados e, em caso negativo, quais montantes deveriam ser informados;

(v) qual o saldo credor de COFINS apurado pela Requerente no 4º trimestre de 2004 passível de ressarcimento;

vi) se esse valor do crédito ressarcível foi suficiente para extinção, mediante compensação, dos débitos informados em Declarações de Compensação; e(vii) se há saldo credor a ser ressarcido em dinheiro ou eventual saldo de débito a pagar pela Requerente em razão de eventual insuficiência de crédito para fins de extinção de débitos mediante compensação.

90. Por fim, a Requerente, desde já, protesta pela apresentação de quesitos suplementares e/ou complementares no decorrer da perícia, ante as questões que dela poderão advir.

91. Para acompanhamento dos trabalhos periciais, a Requerente nomeia como sua perita a Sra. Melina Rodrigues, com cédula de identidade nº 32.769.925-5, inscrita no CRC sob o nº 1SP271438/0/9, com endereço comercial na Avenida das Nações Unidas, nº 12.901, Torre Norte - 8º andar, Brooklin, São Paulo, Estado de São Paulo.

VI. CONCLUSÃO E O PEDIDO

92. Diante do exposto, restou demonstrado que (i) a cobrança é insubsistente, em razão da ausência de lavratura de auto de infração; e (ii) os créditos de COFINS do 4º trimestre de 2004 foram indevidamente glosados pelas DD. Autoridades Administrativas, uma vez que decorrem do conceito de insumo adotado pela doutrina e pelo E. CARF e de outras despesas que ensejam o direito creditório, como demonstrado nessa manifestação.

93. Ademais, a Requerente reitera seu pedido para que, em respeito ao princípio da verdade material e nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, do artigo 36 do Decreto nº 7.574/2011, e do artigo 38 da Lei nº 9.784/99, seja determinada a realização de prova pericial contábil/fiscal e industrial voltada à comprovação do direito, da origem e suficiência do crédito de COFINS apurado no 4º trimestre de 2004. Para tanto, a Requerente reitera a nomeação de seu perito e a formulação dos quesitos indicados na presente Manifestação de Inconformidade.

94. Posto isso, com base nos fundamentos de fato e de direito expostos nestes autos, devidamente suportados pelos documentos comprobatórios de seu direito, a Requerente requer se dignem VV. Sas. julgar INTEGRALMENTE PROCEDENTE a

presente Manifestação de Inconformidade, para que, reformando-se o r. despacho decisório, seja reconhecida a insubsistência da cobrança formulada ou, sucessivamente, seja integralmente deferido o Pedido de Ressarcimento nº 30889.29470.121208.1.5.09-5801 e homologadas integralmente as Declarações de Compensação n.ºs. 14682.26846.121207.1.7.09-0086 e 28699.99974.130209.1.3.09-9034, reconhecendo-se a necessidade de ressarcimento integral do crédito da Requerente e de extinção da totalidade dos débitos mediante compensação.

95. Por fim, caso entendam VV. Sas. que são necessários novos elementos para que se demonstre o direito ora pleiteado, inclusive em respeito ao princípio da verdade real, a Requerente requer lhe seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar o direito à totalidade do crédito e à homologação da compensação requerida, bem como que não pode ser compelida a recolher o débito que lhe está sendo imputado.

(...)”

Anexa documentos de diversas espécies (fls 329 e ss).

É o Relatório.

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) decidiu por não conhecer da manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte, não acolhendo a arguição de tempestividade trazida na Manifestação de Inconformidade, nos termos do Acórdão nº 16-81.485, sessão de 27/02/2018, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

ARGUIÇÃO DE TEMPESTIVIDADE NÃO ACOLHIDA. EFEITO.

A decisão que não acolhe a arguição de tempestividade só se restringe a tal preliminar, não se instaurando litígio em face das demais razões postas.

Manifestação de Inconformidade Não Conhecida

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, assim requerendo:

VI. CONCLUSÃO E O PEDIDO

159. Como conclusão de todo o exposto, a Recorrente demonstrou, preliminarmente, a tempestividade da Manifestação de Inconformidade apresentada, bem como a insubsistência da cobrança formulada em razão da ausência de auto de infração.

160. No mérito, a Recorrente comprovou que os créditos de COFINS foram indevidamente glosados pelas DD. Autoridades Administrativas, uma vez que foram devidamente apurados pela Recorrente e decorrem do conceito de insumo

adotado pela doutrina e pelo E. CARF. Ademais, a Recorrente demonstrou a regularidade dos valores apurados, por meio de documentos apresentados a estes autos. Portanto, devem ser integralmente homologadas as compensações objeto destes autos.

161. Feitas essas considerações, a Recorrente requer se digne esse E. CARF julgar **INTEGRALMENTE PROCEDENTE** o presente Recurso Voluntário, para que seja reconhecida a tempestividade da Manifestação de Inconformidade de fls. 304/328, anulando-se o V. Acórdão nº 16-81.485 (fls. 420/439), com a determinação de que o processo seja devolvido à DRJ para análise do mérito das razões apresentadas na referida Manifestação de Inconformidade, pois, em síntese:

(i) houve expressa eleição da Recorrente pelo domicílio eletrônico e pelo recebimento de intimações apenas de forma eletrônica, o que exclui a possibilidade de intimação postal conforme o § 3º do artigo 4º da Portaria MF nº 527/2010;

(ii) tanto antes como depois da intimação relativa ao r. despacho decisório proferido nestes autos, a Recorrente vinha recebendo intimações sempre de forma eletrônica com relação a seus processos administrativos federais, o que gera expectativa legítima de que todas as intimações continuariam a ser feitas de forma eletrônica, com fundamento no artigo 100, inciso III, do CTN;

(iii) a confusão na comunicação sobre o início do prazo para apresentação da Manifestação de Inconformidade foi causada pelas DD. Autoridades Fiscais (que promoveram 3 intimações em datas e por meios diferentes), o que não pode prejudicar o contribuinte, sob pena de violação aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV da CF/88), bem como aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica e eficiência (artigo 2º da Lei nº 9.784/99);

(iv) diante da confusão instaurada, deve-se considerar também que a intimação eletrônica realizada inequivocamente (fl. 280) configura uma nova intimação e não uma “confirmação da intimação postal” supostamente realizada em data anterior; e

(v) com fundamento no artigo 231, inciso I, do CPC, aplicável ao presente caso por força do disposto no artigo 15 do CPC e como reconhecido à fl. 437 do V. Acórdão recorrido, caso haja intimação pela via postal, o dia do começo do prazo será a data de juntada aos autos do aviso de recebimento(26.2.2014), e não a data do recebimento da correspondência.

162. Ademais, na hipótese de se entender que o presente processo estaria em termos para ser julgado diretamente por esse E. CARF, o que se admite apenas para fins de argumentação, a Recorrente requer se digne esse E. CARF julgar **INTEGRALMENTE PROCEDENTE** o presente Recurso Voluntário, para que, reformando-se o r. despacho decisório e o V. Acórdão recorrido, seja reconhecida

a insubsistência da cobrança formulada (diante da necessidade de formalização da cobrança por Auto de Infração ou Notificação de Lançamento) e, no mérito, seja(m) (i) deferido integralmente o pedido de ressarcimento, (ii) homologadas integralmente as compensações realizadas e (iii) determinado o cancelamento da cobrança formulada, reformando-se o r. despacho decisório e o V. Acórdão recorrido.

163. A Recorrente reitera seu pedido para que, em respeito ao princípio da verdade material e nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, do artigo 36 do Decreto nº 7.574/2011, e do artigo 38 da Lei nº 9.784/99, seja determinada diligência e/ou a realização de prova pericial contábil/fiscal e industrial voltada à comprovação do direito, da origem e suficiência do crédito de COFINS apurado no 4º trimestre de 2004. Para tanto, a Recorrente reitera a nomeação de seu perito e a formulação dos quesitos indicados na Manifestação de Inconformidade e neste Recurso Voluntário.

164. Caso entendam Vossas Senhorias que seriam necessários novos elementos para que se demonstre o direito ora pleiteado, inclusive em respeito ao princípio da verdade material, a Recorrente pleiteia a conversão do julgamento em diligência, assegurando-se a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, em especial pela posterior juntada de documento.

165. Por fim, a Recorrente ressalta que, com fundamento no artigo 74, § 11, da Lei 9.430/96, no artigo 119, § 2º, do Decreto 7.574/2011, e nos artigos 136 e 137, da IN/RFB 1.717/2017, a interposição do presente Recurso Voluntário deve manter suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto da presente discussão, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, o que desde já se requer.

Posteriormente, a Recorrente protocola petição - acompanhada de várias planilhas e documentos – visando comprovar as suas alegações no que se refere à glosa realizada sobre a aquisição de PIA - NCM 2931.0037.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

Tempestividade da manifestação de inconformidade

A DRJ considerou intempestiva a manifestação de inconformidade porque, quando de sua apresentação, em 14/03/2014, já havia transcorrido mais de 30 dias após a ciência do ato administrativo, descumprindo o prazo previsto no artigo 15 do Decreto nº 70.235/72.

Transcreve-se o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Diferentemente do afirmado pela defesa, em 11/02/2014 houve a ciência da decisão administrativa, conforme documento emitido pela via postal (AR – folhas 281) c/c Despacho (fl. 283). O Aviso de Recebimento é produzido por terceiro não litigante, prova a data da intimação e, consequentemente, a ciência. E, como foi regular a intimação, tem-se por regular e aperfeiçoada a ciência. Daí que o trintídio para irresignação se iniciara em 12/2/2014 e se encerrara em 13/03/2014. A defesa foi apresentada em 14/03/2014, portanto após o prazo legal de trinta dias (art. 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972). Nestes moldes, o recurso é intempestivo e não instaura o litígio administrativo quanto às demais razões de oposição nele apresentadas.

A Recorrente, por sua vez, sustenta a tempestividade da Manifestação de Inconformidade apresentada, uma vez que a intimação eletrônica, via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, teria ocorrido em 13/02/2014, com início do prazo para a apresentação da Manifestação de Inconformidade em 14/02/2014 (sexta-feira) e termo final em 17/03/2014 (segunda-feira).

Para uma melhor compreensão da controvérsia posta, segue reproduzido trecho do Recurso Voluntário, no tópico “PRELIMINAR: A TEMPESTIVIDADE DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE”:

10. O V. Acórdão recorrido considerou intempestiva a Manifestação de Inconformidade de fls. 304/328, por entender que o prazo para apresentação da defesa não teve início a partir da intimação eletrônica, via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE (que ocorreu duas vezes, às fls. 280 e 284), mas sim com a intimação da Recorrente pela via postal, com Aviso de Recebimento (“AR”) juntado posteriormente aos autos (fls. 281/282).

11. Com base nessa premissa, alega-se no V. Acórdão que a ciência do r. despacho decisório teria ocorrido em 11.2.2014 (data que consta no “AR” de fls. 281/282) e, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação da Manifestação de Inconformidade se iniciaria em 12.2.2014 e se encerraria em 13.3.2014, o que levaria à intempestividade da defesa protocolada em 14.3.2014.

12. Além disso, o entendimento do V. Acórdão é no sentido de que a “primeira” das intimações realizadas sobre a prolação do r. despacho decisório seria suficiente, e por isso outras intimações posteriores seriam despiciendas.

13. No entanto, a Recorrente não pode concordar com tal entendimento. O artigo 127 do Código Tributário Nacional (“CTN”) garante aos contribuintes **o direito de eleger o seu domicílio fiscal**. Com base no § 2º do referido artigo, a D. Autoridade Fiscal apenas poderia recusar a escolha feita pelo contribuinte caso a opção adotada dificultasse ou impossibilitasse a atividade fiscal, o que não é o caso dos autos:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.” (não destacado no original)

14. Assim, de acordo como o CTN, **uma vez eleito o domicílio fiscal pelo contribuinte**, as DD. Autoridades Fiscais **deverão** realizar as intimações no referido domicílio escolhido.

15. Nos termos do artigo 4º, inciso I, e §§ 1º e 2º, da Portaria SRF nº 259/2006 (alterada pela Portaria RFB nº 574/2009) **(doc. nº 1), o sujeito passivo pode optar por receber intimações por meio eletrônico** mediante envio ao seu **domicílio tributário eletrônico**, considerado como sendo a Caixa Postal a ele atribuída pela administração tributária e disponibilizada no e-CAC, desde que haja expressa autorização do sujeito passivo, por meio do envio de Termo de Opção à RFB. Uma vez concluída a opção, a realização das intimações por meio eletrônico é disciplinada pelo artigo 6º, inciso I, da referida Portaria:

Art. 4º A **intimação por meio eletrônico**, com prova de recebimento, será efetuada pela RFB mediante:

I - envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou II - registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, **considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a Caixa Postal a ele atribuída pela administração tributária e disponibilizada no e-CAC, desde que o sujeito passivo expressamente o autorize.**

§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo à RFB de **Termo de Opção**, por meio do e-CAC, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico.

(...)

Art. 6º Considera-se feita a **intimação por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data:**

I - registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo, no caso do inciso I do art. 4º;

16. De forma semelhante, os artigos 4º, inciso I, e §§ 1º e 2º, e 6º, inciso I, da Portaria MF nº 527/2010 (**doc. nº 2**), também determinam que o sujeito passivo pode **optar por receber intimações por meio eletrônico mediante envio ao seu domicílio tributário eletrônico** (Caixa Postal no e-CAC):

Art. 4º A **intimação por meio eletrônico**, com prova de recebimento, será efetuada pelo órgão competente do MF mediante:

I - envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

II - registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, **considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a caixa postal a ele atribuída pela Administração Tributária e disponibilizada no centro virtual na Internet, desde que o sujeito passivo expressamente autorize.**

§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo aos órgãos competentes do MF de **Termo de Opção**, por meio do centro virtual, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico.

(...)

Art. 6º Considera-se feita a **intimação por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados:**

I - da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo, nos casos do inciso I do art. 4º;

17. Atendendo a essas normas, **a Recorrente aderiu ao domicílio tributário eletrônico – DTE em 1.10.2013, às 15:31:42, como prova a tela abaixo** e também as telas ora juntadas como **doc. nº 3:**

(...)

18. A partir das referidas telas, é possível acessar o Termo de Opção por Domicílio Tributário Eletrônico assinado digitalmente e enviado pela Recorrente. O referido Termo, ora juntado (**doc. nº 4 - não paginável**), pode ser validado no sítio da Receita Federal do Brasil (<https://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/SSL/ATBHE/Assinadoc/ValidadorAssinaturas.app/valida.aspx>), e possui o seguinte teor (**doc. nº 5**):

(...)

20. Ademais, o § 3º do artigo 4º da Portaria MF nº 527/2010 é muito claro ao prever que, **apenas** na hipótese de **não existir** autorização do contribuinte para entrega de intimações no domicílio eletrônico, a intimação deverá ser realizada por via **postal**, telegráfica ou por qualquer outro meio ao endereço do sujeito passivo.

21. *A contrário sensu, caso haja opção e autorização expressa* do sujeito passivo para **receber intimações em seu domicílio eletrônico** – o que é o caso da Recorrente –, **o § 3º do artigo 4º da Portaria MF nº 527/2010 impossibilita a intimação do contribuinte por via postal:**

Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pelo órgão competente do MF mediante:

I - envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou II - registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a caixa postal a ele atribuída pela Administração Tributária e disponibilizada no centro virtual na Internet, desde que o sujeito passivo expressamente autorize. (...)

§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo aos órgãos competentes do MF de Termo de Opção, por meio do centro virtual, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico.

§ 3º **Inexistindo a autorização prevista no § 1º** e não sendo realizada a intimação nos termos do inciso II do caput, **o órgão do MF deverá realizá-la por via postal**, telegráfica ou por qualquer outro meio ao endereço do sujeito passivo, com prova de recebimento, conservando-se o comprovante de entrega em meio físico, após a sua respectiva digitalização e juntada ao processo eletrônico, observado o disposto no § 3º do art. 1º desta Portaria.

22. Ou seja, o § 3º do artigo 4º da Portaria MF nº 527/2010 permite a intimação via postal **apenas se** não houver autorização do contribuinte para receber intimações pelo seu domicílio eletrônico. Como a Recorrente aderiu ao domicílio tributário eletrônico – DTE em **1.10.2013, às 15:31:42 (docs. nºs 3 a 5)**, **a intimação feita pela via postal é nula.**

23. Nesse sentido, em consonância com o que dispõe as normas editadas pelo Ministério da Fazenda e pela própria Receita Federal do Brasil, a Recorrente acessou o processo eletrônico em 13.2.2014 para ter ciência do r. despacho decisório proferido no presente processo administrativo, como certificado à fl. 280.

24. A partir dessa data (13.2.2014), considera-se feita a intimação. Os prazos são contínuos, excluindo-se, na sua contagem, o dia do começo e incluindo-se o do vencimento, e só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na

repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato. Por isso, o prazo para interposição da Manifestação de Inconformidade se iniciou em 14.2.2014 (sexta-feira) e tem como termo final o dia 17.3.2014 (segunda-feira), o que demonstra sua **tempestividade**.

Argumenta também a Recorrente que *“admitir-se que as intimações possam ser feitas por vários meios, sem qualquer justificativa e, aliás, por vários meios ao mesmo tempo, podendo levar o contribuinte a erro sobre o termo inicial para protocolo de sua defesa administrativa, causa instabilidade e fere a segurança jurídica, o devido processo legal e a proteção à confiança, em violação aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV da CF/88), bem como aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica e eficiência (artigo 2º da Lei nº 9.784/99).”*

Requer, ainda, com fundamento no artigo 231, inciso I, do CPC, que, no caso de intimação pela via postal, o dia do início do prazo seja considerado a data de juntada aos autos do aviso de recebimento, e não a data do recebimento da correspondência.

É o que passo a apreciar.

Em que pese os argumentos trazidos pela Recorrente, entendo que a lide deve ser resolvida em direção oposta, uma vez que o §3º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972 expressamente enuncia inexistir ordem de preferência, referindo-se à intimação pessoal, postal ou eletrônica:

Art. 23. Far-se-á a **intimação**:

I - **pessoal**, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - **por via postal**, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

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)

(...)

§ 3º **Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (destaques 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

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

Pela leitura supra, depreende-se que as intimações podem ser feitas por meio de qualquer uma das formas dispostas nos incisos I a III do *caput* do art. 23 do Decreto 70.235/72, não havendo nenhuma ordem de preferência, podendo-se utilizar uma ou outra forma indistintamente. Apenas a intimação por edital é que só deve ser empregada quando resultar improfícua qualquer uma das outras modalidades de intimação (pessoal, via postal ou por meio eletrônico).

No caso dos autos, a intimação efetuada por via postal - prevista legalmente - assegurou a ciência à Recorrente, sendo suficiente para se considerar o início do prazo recursal.

No que se refere à alegação da Recorrente de que a Portaria MF nº 527/2010 permite a intimação via postal apenas se não houver autorização do contribuinte para receber intimações pelo seu domicílio eletrônico, entendo que também não merece prosperar a sua argumentação e interpretação.

A Portaria MF nº 527/2010 assim estabelece:

Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pelo órgão competente do MF mediante:

I - envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

II - registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

§ 1º Para efeito do disposto no inciso I, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo a caixa postal a ele atribuída pela Administração Tributária e disponibilizada no centro virtual na Internet, desde que o sujeito passivo expressamente autorize. (...)

§ 2º A autorização a que se refere o § 1º dar-se-á mediante envio pelo sujeito passivo aos órgãos competentes do MF de Termo de Opção, por meio do centro virtual, sendo-lhe informadas as normas e condições de utilização e manutenção de seu endereço eletrônico.

§ 3º Inexistindo a autorização prevista no § 1º e não sendo realizada a intimação nos termos do inciso II do *caput*, o órgão do MF deverá realizá-la por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ao endereço do sujeito passivo, com prova de recebimento, conservando-se o comprovante de entrega em meio físico, após a sua respectiva digitalização e juntada ao processo eletrônico, observado o disposto no § 3º do art. 1º desta Portaria.

O §3º acima citado está incluído no artigo 4º, da citada Portaria, portanto, só expressa aspectos complementares ao *caput*. Por sua vez, o artigo 4º, *caput*, trata de intimação

eletrônica, o que é coerente com a própria Portaria em que inserido (que regula a prática de atos processuais em forma eletrônica). Ao expressar complemento a este caput, o §3º só enuncia que, na hipótese de processo eletrônico em que não ocorrida a intimação eletrônica, é possível a intimação postal. Ora, a intimação eletrônica é opção válida, assim como a postal, na medida em que o contribuinte mantém os dois domicílios, não sendo possível prosperar o entendimento de que a Administração tributária ficaria vinculada ao domicílio eletrônico eleito pelo contribuinte, quando o contribuinte faz a opção por esta via.

Ademais, o § 4º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, é claro ao possibilitar que o contribuinte disponha, ao mesmo tempo, de dois tipos de domicílios: o endereço postal por ele fornecido à administração tributação para fins cadastrais e o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária. Vejamos:

§ 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

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

Forçoso concluir que a opção do contribuinte pelo domicílio tributário eletrônico não desqualifica o seu endereço postal para fins de ciência pessoal ou por via postal, pois, do contrário, constaria no dispositivo legal em comento que o domicílio tributário do sujeito passivo seria o endereço postal ou o endereço eletrônico, o que, a toda evidência, não foi a opção do legislador.

Corroborando com o entendimento adotado, direciona-se a jurisprudência do CARF:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Deixa-se de conhecer o recurso voluntário interposto após o prazo de trinta dias da data de ciência da decisão de primeira instância.

FORMAS DE INTIMAÇÃO. PESSOAL, VIA POSTAL E POR MEIO ELETRÔNICO. ORDEM DE PREFERÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

No processo administrativo fiscal é válida a intimação pessoal, via postal ou por meio eletrônico, inexistindo ordem de preferência entre elas.

(Processo nº 10880.970830/2016-67; Acórdão nº 3202-002.933; **unanimidade**; Relator Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira; sessão de 17/09/2025)

Oportuno transcrever o seguinte trecho do voto de relatoria do Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira:

Verifica-se que o recurso voluntário sob julgamento é perempto, ou seja, fora interposto fora do prazo de 30 (trinta dias) da ciência do acórdão proferido pela DRJ.

Com efeito, a recorrente fora cientificada do acórdão proferido pela DRJ em **17/05/2017, conforme AR – Aviso de Recebimento**, juntado à fl. 250, e interpôs recurso voluntário em **13/09/2017**, conforme documento juntado à fl. 257, portanto, após os 30 (trinta) dias da ciência do acórdão proferido pela DRJ.

Quanto à tempestividade do recurso voluntário, a recorrente, por meio de sua peça recursal, aduz que teve acesso ao acórdão recorrido por meio do seu DTE somente em **21/08/2017**, e, dessa forma, sustenta que o recurso voluntário é tempestivo, pois, apesar de em **17/05/2017** ter recebido “mensagem por meio de Aviso de Recebimento (AR) que pretendeu intimá-la do acórdão ora recorrido”, assevera que “aderiu ao chamado domicílio tributário eletrônico (DTE) para receber quaisquer intimações da Administração Tributária em sua caixa postal” e, dessa forma, a ciência do acórdão recorrido não poderia ter sido feita por via postal, uma vez que o § 4º, inciso II, do art. 23 do Decreto 70.235/72 dispõe que, para fins de intimação, deve ser considerado o endereço eletrônico dos contribuintes que tenham realizado a opção pelo DTE.

Sem razão a recorrente.

O § 4º, inciso II, do art. 23 do Decreto 70.235/72 dispõe apenas acerca do domicílio tributário do sujeito passivo, que será o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, e, desde que autorizado por ele, o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

§ 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)

Conforme visto, tal parágrafo e seus incisos não dispõem que a intimação deve ser feita obrigatoriamente por meio eletrônico, caso o contribuinte tenha aderido ao DTE.

As intimações podem ser feitas por meio de qualquer uma das formas dispostas nos incisos I a III do caput do art. 23 do Decreto 70.235/72, não havendo nenhuma ordem de preferência, consoante expressamente disposto no § 3º desse mesmo artigo, a seguir reproduzido:

(...)

Logo, é válida a mencionada intimação por via postal feita em 17/05/2017 (fl. 250), e, dessa forma, é intempestivo o recurso voluntário interposto em 13/09/2017 (fl. 257), uma vez que fora interposto após o prazo de 30 (trinta) dias da ciência do acórdão proferido pela DRJ.

As alegações da Recorrente no sentido de que admitir-se que as intimações possam ser feitas por vários meios, sem qualquer justificativa e, aliás, por vários meios ao mesmo tempo, fere a segurança jurídica, o devido processo legal e a proteção à confiança, em violação aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV da CF/88), não podem ser conhecidas, uma vez que os argumentos trazidos pela Recorrente têm fundamento constitucional, devendo ser observada a Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, verifica-se que o AR foi juntado aos autos às fls. 281/282 e, em seguida, à fl. 283, consta Despacho de Encaminhamento, esclarecendo expressamente que **a ciência do Despacho Decisório pelo contribuinte foi considerada a partir da intimação postal, cuja data se comprova pelo Aviso de Recebimento juntado aos autos**, ao dispor que *“o contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório conforme Aviso de Recebimento juntado ao processo”*:

PREENCHER COM LETRA DE FORMA

AR

DESTINATÁRIO DO OBJETO / DESTINATAIRE			
NOME OU RAZÃO SOCIAL DO DESTINATÁRIO DO OBJETO / NOM OU RAISON SOCIALE DU DESTINATAIRE			
MONSANTO DO BRASIL LTDA			
ENDEREÇO / ADRESSE			
AV. DAS NAÇÕES UNIDAS, 12901 TORDE NOR			
CEP / CODE POSTAL	CIDADE / LOCALITÉ	UF	PAÍS / PAYS
0452000	SÃO PAULO	SP	BRASIL
DECLARAÇÃO DE CONTEÚDO (SUJEITO À VERIFICAÇÃO) / DISCRIMINATION		NATUREZA DO ENVIO / NATURE DE L'ENVOI	
TV's, filmes e D's do Proc. 12585.000166/2010-61		☐ PRIORITÁRIA / PRIORITAIRE	
12585.000166/2010-61 e 12585.000166/2010-51		☒ EMS	
ASSINATURA DO RECEBEDOR / SIGNATURE DU RECEPTEUR		DATA DE RECEBIMENTO / DATE DE LIVRAISON	
[Assinatura]		11/FEV/2014	
NOME LEGÍVEL DO RECEBEDOR / NOM DU RECEPTEUR		CARIMBO DE ENTREGA / UNIDADE DE DESTINO / BUREAU DE DESTINATION	
[Assinatura]		[Carimbo]	
Nº DOCUMENTO DE IDENTIFICAÇÃO DO RECEBEDOR / ORGÃO EXPEDIDOR		RUBRICA DE APROVAÇÃO / RUBRIQUE D'APPROBATION	
[Assinatura]		[Assinatura]	
ENDEREÇO PARA DEVOLUÇÃO NO VERSO / ADRESSE DE RETOUR DANS LE VERSO			

75240203-0 FC04637-16 114 x 166 mm

AVISO DE RECEBIMENTO

AR

SF 09004700 9 BR

CORREIOS BRÉSIL

DATA DE POSTAGEM / DATE DE DÉPÔT

11 FEV 2014

UNIDADE DE POSTAGEM / BUREAU DE DÉPÔT

SÃO PAULO SPM

TENTATIVAS DE ENTREGA / TENTATIVES DE LIVRAISON

1 : h

1 : h

1 : h

PREENCHER COM LETRA DE FORMA

NOME OU RAZÃO SOCIAL DO REMETENTE / NOM OU RAISON SOCIALE DE L'EXPÉDITEUR

DELEGACIA ESPECIAL DE ADM. I

N.º DE REGISTRO / TRIBUNAL DERAT

ENDEREÇO PARA DEVOLUÇÃO / ADRESSE

RUA LUIS COELHO, 197, 8º ANO

CIDADE / LOCALITÉ

SÃO PAULO

UF

SP

PAÍS

BRASIL

01309001

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB

PROCESSO/PROCEDIMENTO: 12585.000166/2010-61
INTERESSADO: MONSANTO DO BRASIL LTDA

DESTINO: EOPER-DIORT-TRIAG-DERAT-SP - Receber processo - triagem

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Tendo em vista que o contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório conforme Aviso de Recebimento juntado ao processo, encaminhe-se a EOPER/DIORT/DERAT-SPO para as providências cabíveis.

DATA DE EMISSÃO : 26/02/2014

Realizar Ciência /
RITA DE CÁSSIA LOPES OLIVEIRA
GABIN-DCPIS-EADIC-DIORT-DERAT-SP
DCPIS-EADIC-DIORT-DERAT-SP
EADIC-DIORT-DERAT-SP
DIORT-DERAT-SP
SP SÃO PAULO DERAT

Entendo ainda, com base nos fundamentos já expostos neste voto, pela inaplicabilidade do art. 100, inciso III, do CTN ao presente caso.

A Recorrente argumenta que, aplicando-se supletivamente o Código de Processo Civil, deveriam ser observados: (i) o seu artigo 270, o qual determina que *“as intimações realizam-se, sempre que possível, por meio eletrônico, na forma da lei.”*, o que demonstra a opção do legislador pela prevalência da intimação na forma eletrônica; (ii) o artigo 273, através do qual interpreta-se que *“a opção pela intimação postal é utilizada apenas se frustrada a intimação eletrônica.”*; e (iii) o artigo 231, inciso I, do CPC, o qual determina que, caso haja intimação pela via postal, o dia do começo do prazo será a data de juntada aos autos do aviso de recebimento, e não a data do recebimento da correspondência.

Novamente, entendo não assistir razão à Recorrente.

O Código de Processo Civil se aplica ao processo administrativo de forma supletiva e subsidiária, conforme previsto no artigo 15 abaixo transcrito:

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

Não se discute que o Código de Processo Civil tem aplicação supletiva no processo administrativo fiscal, contudo, a sua aplicação supletiva não tem prevalência sobre as normas específicas do PAF. O Decreto nº 70.235/72 estabelece o tratamento específico para a contagem dos prazos administrativos no âmbito do processo administrativo fiscal.

Em relação aos argumentos da Recorrente relacionados aos artigos 270 e 273 do CPC, já restou demonstrado que §3º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/1972 expressamente enuncia inexistir ordem de preferência entre a intimação pessoal, postal ou eletrônica.

No que se refere à intimação via postal e ao disposto no artigo 231, inciso I, do CPC, o art. 23 do Decreto nº 70.235/72 é expresso ao estabelecer que:

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; (grifei)

Desse modo, não há lacuna no PAF que possa ser preenchida pela aplicação supletiva ou subsidiária do CPC. Nem se pode dizer que haja conflito de normas, posto que aqui fica bastante clara a prevalência do princípio da especificidade.

Nesse sentido:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A interposição tempestiva do Recurso Voluntário é pressuposto para sua admissibilidade. Incabível, portanto, o conhecimento de recurso apresentado intempestivamente.

PRAZOS PROCESSUAIS. DECRETO Nº. 70.235/72. NORMA ESPECÍFICA PARA O PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO FEDERAL. DIAS CORRIDOS. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. APLICAÇÃO SUPLETIVA E SUBSIDIÁRIA.

O Código de Processo Civil aplica-se ao processo administrativo de forma supletiva e subsidiária. Existindo norma específica, que determina como se dá a contagem dos prazos processuais no Decreto nº. 70.235/72, deve esta norma prevalecer.

(Processo nº 16349.000186/2009-42; Acórdão nº 3101-004.341; Relator Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues; sessão de 09/12/2025) (grifei)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992

PRAZOS PROCESSUAIS. NORMA APLICÁVEL.

A norma aplicável para contagem de prazos processuais no processo administrativo fiscal é o artigo 5º do Decreto 70.235/72.

Recurso Voluntário Negado.

(Processo nº 13609.000382/99-42; Acórdão nº 3201-004.665; Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira; sessão de 13/12/2018)

Portanto, forçoso reconhecer a intempestividade da manifestação de inconformidade, tal como reconhecido pela Delegacia de Julgamento. Consequentemente, impõe-se o não conhecimento das demais matérias suscitadas no Recurso Voluntário, em razão da preclusão operada, como também já reconhecido por este Conselho:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2017 a 21/12/2017

COMPENSAÇÃO. NÃO-HOMOLOGAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE INTEMPESTIVA.

A Manifestação de Inconformidade somente será conhecida se apresentada até o trigésimo dia subsequente à data da ciência do Despacho Decisório que negou a compensação.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRECIAÇÃO. PRECLUSÃO.

É preclusa a apreciação de matéria no Recurso Voluntário quando considerada intempestiva a apresentação da correspondente manifestação de inconformidade.

(CARF, Processo 16327.903762/2018-54; Acórdão nº 3302-012.676; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 15/12/2021)

Isso posto, não conheço do Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães