



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13116.722752/2012-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.944 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria IRPJ
Recorrente CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

INTIMAÇÃO. ORDEM DE PREFERÊNCIA.

Não existe ordem de preferência entre as intimações pessoal, postal e eletrônica.

RECURSO INTEMPESTIVO.

Não se conhece do recurso voluntário que tenha sido apresentado em período posterior ao prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto no 70.235, de 1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso por intempestivo. O Conselheiro Paulo Roberto Cortez acompanhou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

CAOA Montadora de Veículos S.A. recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Brasília/DF, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata-se de autos de infração lavrados contra a pessoa jurídica CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS S.A. para exigir IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010, no valor total de R\$ 1.095.000.479,45.

Nos referidos lançamentos, a autoridade fiscal imputou à contribuinte a prática de (1) exclusão indevida do lucro líquido, a título de “crédito outorgado de “ICMS”; e (2) falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada, em função de balanços de suspensão ou redução.

1. Da acusação de exclusão indevida do lucro líquido, a título de “crédito outorgado de “ICMS”

A autoridade fiscal lavrou, em 17/04/2012, o Termo de Início do Procedimento Fiscal, por meio do qual foram solicitados, entre outras, as seguintes informações:

- a) esclarecer a retirada das doações e das subvenções para investimento do cômputo do lucro real, informando a natureza, o valor e o tratamento contábil/tributário dispensado a elas;
- b) informar os valores tomados a título de financiamento de acordo com o Programa PRODUIR do Estado de Goiás, apresentando cópia dos documentos relacionados;
- c) informar os valores utilizados a título de crédito outorgado de ICMS, segundo autorização legal emanada pelo Estado de Goiás, apresentando cópia dos documentos relacionados.

Em resposta, sobre a exclusão do lucro real dos valores concernentes a “doações e subvenções para investimento”, a Fiscalizada informou:

“(…) 1.2 A exclusão dos valores relativos às doações e subvenções para investimento, quando da determinação do lucro real se deu com fundamento no art. 443 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, combinado com o que dispõe a Lei nº 11.941/2009, art. 18;

1.3 O tratamento contábil dado às doações e subvenções para investimento foi o previsto no art. 18 da Lei nº 11.941/2009.”

A partir da análise conjunta da escrituração das contas de Receita de Incentivos Fiscais, extraída da contabilidade digital da Fiscalizada e das DIPJ, o agente fiscal constatou que a pessoa jurídica excluiu da apuração do Lucro Real (a título de doações e subvenções para investimento) os valores concernentes ao crédito outorgado de ICMS e ao crédito presumido de IPI.

Com relação ao crédito presumido de IPI, o assunto foi tratado em outro MPF, cujo resultado foi materializado nos processos administrativos nºs 13116.722101/2011-41 e 13116.722102/2011-95.

Informou também a autoridade fiscal que o crédito outorgado de ICMS utilizado pela contribuinte surgiu com a Lei Estadual nº 14.800, de 08 de junho de 2004 e está previsto no art. 2º, inciso II, alínea “I”, e §§ 18 a 22 do *caput*, e nos artigos 2º-A e 2º-B da Lei Estadual nº 13.194, de 26 de dezembro de 1997.

Posteriormente, o mencionado benefício denominado crédito outorgado de ICMS foi revogado, a partir de 1º de agosto de 2008, pela Lei Estadual nº 16.286, de 30 de junho de 2008. Entretanto os contratos já celebrados e em vigor à época da revogação do benefício permanecem vigentes, conforme Lei Estadual nº 13.194/1997.

Prosseguindo, assevera o agente fiscal:

“27. A condição para o uso do crédito outorgado de ICMS está prevista no § 18 do art. 2º da Lei Estadual nº 13.194/1997:

§ 18. Somente pode ser beneficiário dos créditos previstos na alínea ‘I’ do inciso II do caput deste artigo o industrial que:

I - tiver aprovado seu projeto junto ao Conselho Deliberativo do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - CD/PRODUZIR - e que, após o término da fase pré-operacional, fabricar pelo menos 30.000 (trinta mil) veículos por ano e gerar mais de 1000 (mil) empregos diretos ao término da implantação do projeto;

II - celebrar termo de acordo de regime especial com a Secretaria da Fazenda, para tal fim.

28. O mesmo texto transcrito acima foi previsto no § 14 do art. 11 do Anexo IX do Regulamento do CTE.

29. A fruição do crédito outorgado de ICMS foi prevista na cláusula quarta do Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 0126/04-GSF, de 23 de setembro de 2004 (a cópia do instrumento consolidado foi juntada às folhas nos 3.316 a 3.327):

Cláusula quarta. A ACORDANTE pode creditar-se de montante equivalente:

I – a aplicação do percentual de:

a) 92,53% (noventa e dois inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) sobre o valor do imposto devido, relativo à parte não incentivada pelo PRODUZIR, nas operações incentivadas por esse programa;

b) 98% (noventa e oito por cento) sobre o valor da receita de operação não incentivada pelo PRODUZIR, decorrente da saída de veículos automotores e de suas peças e partes importados do exterior, inclusive por meio de “trading company”, e destinados à comercialização;

II – (...)

(...)

30. De acordo com o Razão das contas de Receita de Incentivos Fiscais, o crédito outorgado de ICMS utilizado pela Contribuinte durante os anos-calendário 2008 a 2010 está previsto nas alíneas “a” e “b” do inciso I da cláusula quarta do TARE nº 0126/04-GSF. (...)

31. Mais adiante o referido TARE prescreve:

Cláusula décima quarta. A ACORDANTE se compromete a implantar a unidade industrial especificada no preâmbulo deste regime especial, aplicando na construção, instalação e aquisição de maquinaria e equipamento os recursos advindos da celebração deste termo de acordo, conforme cronograma físico e financeiro constantes dos anexos deste termo de acordo.

Parágrafo único. A utilização do crédito outorgado sem o correspondente cumprimento do cronograma físico e financeiro implica a perda do benefício relativamente ao mês dessa ocorrência e no ressarcimento, imediato, deste valor ao Tesouro Estadual.

32. Há dois pontos a serem ressaltados a respeito do que dispõe a cláusula décima quarta transcrita acima:

I) o TARE nº 0126/04-GSF, além do crédito outorgado de ICMS, trata também dos recursos provenientes do PRODUIR (ver cláusulas primeira a terceira), concernente ao financiamento previsto no art. 20 da Lei Estadual nº 13.591, de 28 de janeiro de 2000 (cópia da Lei foi juntada às folhas nos 2.777 a 2.797 – cópia do respectivo Decreto nº 5.265/2000 foi juntada às folhas nos 2.798 a 2.895);

II) em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, a Fiscalizada informou que “não existem cronogramas vinculados aos TARES, os cronogramas encontram-se inseridos nos respectivos projetos do Produzir” (folhas nos 3.364 e 3.365).

33. A Fiscalizada apresentou cópia do contrato de mútuo previsto no art. 20, inciso X, da Lei Estadual nº 13.591/2000, referente ao Programa PRODUIR (folhas nos 4.041 a 4.051). A cópia do respectivo termo aditivo foi juntada às folhas nos 4.052 a 4.055. Da leitura dos mencionados documentos, depreende-se que os recursos serão utilizados como “reforço do seu capital de giro”.

34. A cópia do projeto vinculado ao Programa PRODUIR, a que se refere o art. 15, inciso I, da Lei Estadual nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, apresentado pela Contribuinte, foi juntada às folhas nºs 4.056 a 4.168. A cópia do requerimento de readequação do projeto foi juntada às folhas nos 4.169 a 4.241.

35. Da análise do projeto original e de sua readequação, observa-se que os recursos provenientes do Programa PRODUIR serão utilizados como reforço do capital de giro.

Constata-se ainda que não existe qualquer referência aos recursos vinculados ao crédito outorgado de ICMS.

36. Conclui-se, portanto, que os cronogramas integrantes dos projetos vinculados ao Programa PRODUIR em nada vinculam os recursos provenientes do benefício denominado crédito outorgado de ICMS.

37. E ainda, observa-se que o valor dos investimentos previstos no projeto de readequação é bem inferior ao valor financiado pelo Programa Produzir (folhas nos 4.230 a 4.233).

Para constar, a Fiscalizada apresentou cópia das auditorias realizadas pela Gerência de Controle de Incentivos Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás quanto aos investimentos previstos no projeto vinculado ao Programa PRODUIR (folhas nos 4.242 a 4.307).

(...)

40. Os recursos provenientes do benefício fiscal denominado crédito outorgado de ICMS não se enquadram como subvenção para investimento, pois lhe faltam dois dos três requisitos necessários para caracterizá-los como tal:

I) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-los para investimento, **representada pela estrita VINCULAÇÃO e SINCRONIA dos recursos com as aplicações em bens e direitos, AJUSTADAS por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade;**

II) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

41. Não houve o cumprimento do requisito descrito no item I do parágrafo anterior, porque não foi apresentado qualquer instrumento que impusesse à Contribuinte a obrigatória vinculação dos recursos recebidos aos investimentos previstos, em evidente sincronia.

42. Também não foi cumprido o segundo item, pois, conforme planilha constante do projeto de readequação do Programa PRODUIR (folhas nos 4.230 a 4.233), todo o investimento previsto será realizado com recursos não provenientes do benefício denominado crédito outorgado de ICMS e não provenientes do financiamento do Programa PRODUIR (destinado a reforçar capital de giro).

43. Além de não cumprir os requisitos enumerados acima, o crédito outorgado de ICMS possui características que impedem definitivamente sua classificação como subvenção para investimentos.

I) de acordo com os parágrafos nos 25 e 27 acima, o benefício não possui limites de tempo e de valor para fruição pelo beneficiário; está condicionado apenas à existência de um projeto aprovado pelo CD/PRODUZIR, à confecção de um Termo de Acordo firmado com a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás e a metas de produção;

II) conforme parágrafo nº 25, a Lei Estadual nº 16.286/2008, que revogou o benefício, manteve os TARES em vigor;

III) consoante parágrafos nos 32, 35 e 36, os recursos obtidos a título de crédito outorgado de ICMS são de livre utilização pela Contribuinte, pois o projeto do PRODUZIR não vincula a utilização dessa receita, os cronogramas desse projeto não fazem referência ao benefício e não existem cronogramas relacionados aos TARES firmados com a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás;

IV) os valores auferidos a título de crédito outorgado de ICMS ultrapassam em muito os investimentos previstos no projeto do PRODUZIR (com previsão de serem realizados com recursos próprios), no valor de R\$ 282.267.741,46 (folha nº 4.230), consoante se observa da leitura da planilha abaixo (ver folhas nos 99, 158, 191 e 4.328):

Ano-Calendário	Valor do Crédito Outorgado de ICMS Usufruído
Até 2007	R\$ 207.276.692,77
2008	R\$ 303.366.033,20
2009	R\$ 456.160.437,07
2010	R\$ 598.825.482,40
TOTAL	R\$ 1.565.628.645,44

Nesse contexto, concluiu a autoridade fiscal que o benefício do crédito outorgado de ICMS não é subvenção para investimento e que os recursos recebidos a esse título não poderiam ser excluídos do Lucro Real.

Assim, procedeu o agente fiscal à glosa da citada exclusão, com fulcro no art. 443 do Decreto nº 3.000, de 1999, e nos arts. 15 a 18 e 21 da Lei nº 11.941, de 2009.

2. Da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada, em função de balanços de suspensão ou redução

Ressaltou a autoridade autuante que, como o crédito outorgado de ICMS não preenche as características de uma subvenção para investimento, não podendo ser excluído da apuração do lucro real, também não pode ser excluído da apuração da estimativa mensal.

Assim, o agente fiscal aplicou a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL com fulcro no art. 44, inciso II, alínea “b”, combinado com os artigos 2º e 28, todos da Lei nº 9.430, de 1996.

A respeito, informou o autor do feito que, em outro procedimento fiscal (processo administrativo nº 13116.722101/2011-41), referente aos anos de 2007 a 2010, foi apurada omissão de receitas em face da Fiscalizada.

Esclareceu, então, o Auditor-Fiscal que ao seguir a metodologia de cálculo da estimativa por meio balanço ou balancete de suspensão ou redução, o valor que deve ser considerado na apuração da multa isolada é a omissão acumulada até o mês de referência (período de apuração).

Informou, por fim, o agente fiscal que, no cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL, foi deduzido aquele valor já lançado no aludido procedimento fiscal, que gerou o citado processo nº 13116.722101/2011-41.

3. Da responsabilidade solidária

Ressaltou o autor do feito que cabe precipuamente aos administradores a regular condução dos negócios da Pessoa Jurídica, valendo-se dos seus poderes de gerência, vigilância e fiscalização.

No caso, houve infração à lei - (1) omissão de rendimentos apurada no procedimento que gerou o processo nº 13116.722101/2011-41; e (2) exclusão indevida do lucro líquido, da receita correspondente ao benefício denominado crédito outorgado de ICMS - por cuja observância deveriam os administradores zelar.

Concluiu o agente fiscal, com espeque no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, que os diretores à época dos fatos geradores devem ser alçados à condição de responsáveis solidários com a Fiscalizada em relação ao crédito tributário de que trata o presente processo administrativo, quais sejam: Carlos Alberto de Oliveira Andrade, Emanuelle Carmesette do Ó Andrade e José Rodrigues Seara.

Assim, o autor do feito fiscal lavrou os competentes Termos de Sujeição Passiva Solidária (fls. 217/222) em face dos citados administradores.

Cientificados dos referidos Termos de Sujeição Passiva Solidária, conforme AR de fls. 5.070/5.072, os mencionados diretores não apresentaram impugnação.

Cientificada dos lançamentos, e irresignada, a pessoa jurídica autuada apresentou a impugnação de fls. 5.075/5.124, por meio da qual, apoiando-se em doutrina de Humberto Ávila e Leonardo Freitas de Moraes e Castro, sustenta, em síntese, o que segue.

(1) A caracterização das subvenções para investimento depende da satisfação de apenas dois requisitos: a) a destinação de recursos, como transferência de capital, pelo subvencionador (necessariamente o Poder Público), com a intenção de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; e b) a manutenção dos valores renunciados pelo subvencionador, em conta de reserva de lucros do subvencionado, com a posterior integralização ao capital social.

(2) Os incentivos fiscais recebidos do Estado de Goiás, como estímulo à implantação e expansão de empreendimento industrial, possuem a natureza jurídica de subvenção para investimento, estando fora da incidência do IRPJ e CSLL.

(3) As referidas subvenções para investimento foram corretamente contabilizadas em sub-conta "Reserva de Lucros", atendidos os requisitos de não distribuição do valor das subvenções para investimento e não restituição aos acionistas de capital integrado pela incorporação daquelas subvenções.

- (4) As subvenções para investimento não estão restritas à aquisição de bens ou direitos destinados ao ativo fixo.
- (5) As condições e prazos da subvenção constituem condição suspensiva à aquisição de sua livre disponibilidade pelo seu beneficiário, não havendo como fazer incidir IRPJ ou CSLL enquanto pendente tal condição.
- (6) Tratando-se de subvenção para investimento, o valor do crédito outorgado de ICMS compõe o valor de investimento, conforme apontado nos projetos.
- (7) Não há qualquer exigência legal sobre perfeita sincronia cronológica entre a subvenção recebida e seu efetivo investimento.
- (8) A jurisprudência atual do CARF adota um conceito de subvenção para investimento mais próximo daquele obtido por meio da interpretação literal dos dispositivos legais da matéria (artigos. 38, do Decreto-Lei nº 1.598/77, 443, do RIR/99, 18 e 21, da Lei nº 11.941/09), passando a considerar apenas e tão somente o propósito de quem transfere os recursos como requisito fundamental à caracterização do instituto. O ato do registro do valor nesta ou naquela conta contábil passa a ser questão secundária.
- (9) Externam esse entendimento os Acórdãos nºs 107-05.912, 101-93.716, 9101-00.556, 1103-00.555, 1202-00691 e 1101-00661.
- (10) Anteriormente à Lei nº 11.638/07 era exigida a contabilização dos valores da subvenção para investimento na conta de "Reserva de Capital". No entanto, com a supressão dessa determinação pela revogação da alínea "d", do § 1º, do artigo 182, da Lei nº 6.404/76, veio a lume a Lei nº 11.941/09, a qual disciplinou a nova forma de tratamento contábil e fiscal da mencionada rubrica, agora mantida em conta de "Reservas de Lucros", mas sem qualquer prejuízo ao benefício de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- (11) No que se refere ao prazo para destinação das subvenções para investimento, entende-se que, na omissão da legislação federal, sobre prazos em geral, eventuais valores remanescentes de subvenção para investimento, devidamente contabilizados, somente poderão ser oferecidos à tributação caso o prazo para entrega do projeto, nos moldes delineados pelo Estado, tenha expirado.
- (12) No caso dos autos, o incentivo fiscal é o denominado Programa PRODUIR, que consiste no financiamento de parcela do ICMS e na redução do valor remanescente, mediante o recebimento de créditos outorgados, como estímulo ao desenvolvimento regional, segundo as condições estabelecidas nas Leis Goianas nºs 13.591/00 e 13.194/97, às normas contidas nos artigos 443, do RIR/99, e 18, da Lei nº 11.941/09.
- (13) No caso presente, o requisito da transferência de capital, com a intenção expressa de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, está integralmente preenchido, pois é a própria Lei nº 13.591/00, em seus artigos 1º e 2º, que define expressamente a intenção e o objeto da subvenção praticada, atrelando-os ao objetivo de estimular a implantação e expansão de empreendimentos no setor industrial do Estado de Goiás.
- (14) Já a Lei nº 15.124/05, estabeleceu as condições e prazos (15 anos) para aplicação do capital transferido, ou seja, a subvenção vinculada ao programa PRODUIR.

(15) Em atenção ao princípio da eventualidade, a impugnante assevera, sob a ótica da suposta necessidade de existência de contrapartida entre a concessão do benefício fiscal e os atos da autuada, que a manutenção do benefício previsto no Programa PRODUIR está estritamente vinculada ao projeto de investimento, ao cumprimento de seu cronograma físico-financeiro, além de exigências outras como o volume mínimo de produção superior a 30.000 (trinta mil) carros/ano e a geração de mais de 1.000 (mil) empregos diretos, salvaguardando a sua natureza única e indissociável de subvenção para investimento, consoante dispõe o § 18 do art. 2º da Lei Estadual nº 13.194/97.

(16) Não é verdadeira a premissa constante do Relatório Fiscal de que *"os valores auferidos a título de crédito outorgado de ICMS ultrapassam em muito os investimentos previstos no projeto do PRODUIR (com previsão de serem realizados com recursos próprios), no valor de R\$ 282.267.741,46 (folha nº 4.230)"*.

(17) Afirma a impugnante:

"(...), o valor mencionado refere-se, no projeto original de implantação do empreendimento industrial, ao investimento previsto em bens e direitos do ativo fixo adquiridos com recursos próprios da Recorrente. Esse valor foi majorado para R\$ 582.924.236,23 (quinhentos e oitenta e dois milhões, novecentos e vinte e quatro mil, duzentos e trinta e seis reais e vinte e três centavos) - fl. 4.227, no projeto de readequação.

Tratando-se de subvenção para investimento, o valor do crédito outorgado de ICMS compõe o valor de investimento, conforme apontado nos projetos (fl. 4.227), a ser realizado em até 15 (quinze) anos, limitado a 31 de dezembro de 2020 e ao valor total de R\$ 3.902.850.000,00 (três bilhões, novecentos e dois milhões, oitocentos e cinquenta mil reais), conforme Cláusula Primeira, parágrafo único e Cláusula Décima Oitava do Termo de Acordo de Regime Especial - TARE nº 162/04 - GSF (fls. 3.316 a 3.327).

A Recorrente está autorizada, até tal data limite, a receber a subvenção e realizar todos os investimentos a ela vinculados. Se não o fizer, deverá devolver os recursos não investidos ao Estado de Goiás, conforme se depreende da previsão contida no parágrafo único, da Cláusula Décima Quarta, do TARE nº 162/04 -GSF, momento em que, caso efetivado este evento, serão oportunamente reconhecidos como receita ao longo do período necessário para confrontar com as despesas que a subvenção pretende compensar."

(18) As condições e prazos da subvenção constituem condição suspensiva à aquisição de sua livre disponibilidade pelo seu beneficiário e, portanto, não satisfaz o seu interesse lucrativo, mas, sim, os fins públicos que motivaram o seu pagamento. Enquanto pendente esta condição suspensiva, não há como considerar tais valores como passíveis de subsunção às normas que delimitam as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (cita precedente do CARF).

(19) A autuação implica em interferência na política de renúncias fiscais concedidas pelo Estado de Goiás, como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

(20) A incorporação do valor renunciado pelo Estado de Goiás à base de cálculo dos tributos federais acarreta um desfalque em seu valor numérico, na medida em que uma parcela das importâncias renunciadas será repassada aos cofres da União Federal. Essa interferência, por parte da União, na competência tributária privativa do Estado de Goiás, representa uma afronta à garantia Constitucional do Pacto Federativo, no que tem sido rechaçada pelo Poder Judiciário (cita precedentes).

(21) Transferência de capital não configura renda ou receita, não havendo como fazer incidir IRPJ ou CSLL.

(22) É vedada a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o respectivo ano-calendário e realizados os fatos geradores do IRPJ e da CSLL (cita precedentes do CARF).

(23) É vedada a cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL com a multa de ofício pelo não recolhimento dos tributos em comento (cita precedentes do CARF).

(24) A multa aplicada foi definida em patamar desproporcional e confiscatório, em total descompasso com as orientações legais e constitucionais aplicáveis (cita precedentes judiciais).

(25) A aplicação de multa tem como função apenas a punição ao contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não a de efetuar a recomposição do Erário (cita entendimento doutrinário).

(26) É ilegal a incidência dos juros de mora sobre a multa punitiva aplicada, uma vez que inexistente permissivo legal para tanto, nos termos dos artigos 3º e 161, do Código Tributário Nacional, e 84, inciso I, da Lei nº 8.981/95.

(27) Não foi comprovada, na autuação, a atuação dolosa ou culposa de cada diretor, devendo ser cancelada a responsabilidade solidária dos mesmos.

(28) Caberia à autoridade fiscal demonstrar, por meio de provas robustas e de fundamentação fática e jurídica, a presença de abuso de poder por parte das pessoas físicas.

(29) A impugnante legitimamente acreditou, como acredita, estar diante de provada subvenção para investimento, com comprovação de todos os requisitos legais exigidos para tanto, tendo mantido tais subvenções em subconta de "Reserva de Lucros". Portanto, todos os indícios e provas concorrem para demonstrar que a impugnante agiu conforme a lei e seus estatutos sociais, quando excluiu as referidas subvenções para investimento da base tributável do IRPJ e CSLL.

É o Relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 03-51.937 (fls. 5.152-5.176) de 26/04/2013, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA. A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. APRECIACÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA. Não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de lançamento fiscal cujos fundamentos encontram-se amparados em lei.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES. IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. No caso de pluralidade de sujeitos passivos, em que o lançamento é constituído em face da pessoa jurídica na condição de contribuinte e dos administradores na condição de responsáveis, a irresignação quanto à responsabilidade solidária dos administradores deve ser apresentada por meio de (1) petição conjunta da contribuinte com os responsáveis; (2) petição própria de iniciativa de cada um dos administradores da pessoa jurídica; ou (3) petição conjunta dos referidos administradores. A impugnação apresentada pela pessoa jurídica, em que sustenta a ilegitimidade da inclusão dos seus administradores no polo passivo da relação jurídica tributária, não merece ser conhecida, por lhe faltar legitimidade

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. Descaracterização. Incentivos Fiscais. Crédito Outorgado de ICMS. Inexistência de Vinculação. Descaracterização. Os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Outorgado de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na

determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO DECORRENTE. Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL."

Dessa decisão, a interessada foi cientificada em 24/05/2013 (A.R. de fl. 5.182).

Em 30/07/2013 foi lavrado termo de perempção, fl. 5.183, com efeitos a partir de 26/06/2013, por haver transcorrido o prazo regulamentar de 30 dias, previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, sem que a interessada tenha apresentado recurso à instância superior.

Contra a aludida decisão, a interessada interpôs recurso voluntário em 22/07/2013 (fls. 5.185-5.249, termo de juntada à fl. 5.184) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação, acrescentando argumentos sobre a tempestividade do recurso na forma analisada no voto do presente Acórdão, a seguir apresentado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Síntese da lide

Tratam os autos de lançamentos a título de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010, contra a pessoa jurídica CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS S.A.

De acordo com a autoridade fiscal, a empresa fiscalizada foi autuada em decorrência do exame das operações referentes aos benefícios fiscais de crédito outorgado de ICMS, cujos valores não foram oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL.

Imputou a fiscalização que a recorrente teria praticado as seguintes infrações:

- 1) exclusão indevida do lucro líquido, a título de “crédito outorgado de “ICMS”; e
- 2) falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada, em função de balanços de suspensão ou redução.

Em suma, teria havido contabilização equivocada, diga-se - como subvenção para investimento (regulamentado pelo art. 443 do RIR/99), tendo o referido benefício, no sentir dos autuantes, características de subvenções correntes para custeio ou operação (regulamentado pelo art. 392 do RIR/99).

Irresignada, a empresa apresentou impugnação alegando as questões de mérito sintetizadas a seguir: (i) que o caso é de subvenção para investimento e que o valor do crédito outorgado de ICMS compõe o valor do investimento; (ii) que é vedada a interferência da União Federal em matéria privativa dos Estados; (iii) que é ilegal a aplicação da multa de ofício, por ser confiscatória e desproporcional, e da multa isolada por ausência do recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, por concomitante com a multa de ofício pelo não recolhimento do tributo; (iv) que não cabe a incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício; e por fim, (iv) que não haveria responsabilidade pessoal dos diretores da pessoa jurídica autuada.

Registre-se que os diretores da pessoa jurídica autuada foram devidamente intimados da autuação, porém não apresentaram impugnação à imputação de sujeição passiva solidária - responsabilidade pessoal, nos termos do art. 135, III, do CTN.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF julgou improcedente a impugnação apresentada pela recorrente.

Na seqüência, a empresa apresentou defesa alegando em preliminar a tempestividade do seu recurso e, no mérito, reproduzindo argumentos de sua impugnação.

Da de tempestividade do Recurso Voluntário.

Alega a recorrente que, por se tratar de “processo administrativo digital” e por possuir Termo de Opção, assinado e validado para a utilização do Domicílio Tributário Eletrônico, a intimação quanto ao resultado da decisão de primeira instância somente poderia se dar por meio eletrônico. Nesse sentido, defende a tempestividade do Recurso Voluntário apresentado, já que dentro do interstício legal, quando contado a partir da ciência por meio eletrônico.

Com efeito, entendo que o argumento da recorrente não tem fôlego para inquinar o julgamento em seu favor.

Consta dos autos a intimação, por via postal, com ciência da parte interessada em 24/05/2013 (A.R. de fl. 5.182), conforme atesta a própria defendente em seu recurso voluntário à fl. 5.186, *in verbis*.

“ ...

Contrariamente a esta obrigação, neste caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Anápolis/GO, *data maxima venia*, por equívoco, utilizou-se da modalidade de intimação postal, enviada pelos Correios, que foi recebida pela Recorrente em 24.05.2013, como atestado pelo Aviso de Recebimento (AR) acostado aos autos, bem como pelos demais responsáveis solidários em datas aproximadas.

...”

Destaque-se, por oportuno, que essa intimação foi enviada ao endereço postal fornecido pela empresa, para fins cadastrais, à administração tributária.

Como se vê, quanto à ciência da interessada, ocorrida em 24/05/2013, não há qualquer dúvida ou discussão. Resta, para o deslinde do caso, a análise quanto a possível benefício de ordem das intimações.

Sobre o tema, vale notar que a partir da edição da Lei nº. 11.196/2005, que inseriu o § 3º no artigo 23 do Decreto 70235/1972, os meios de intimação não mais comportam benefício de ordem.

Veja-se os dizeres do artigo 23 do referido Decreto:

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)

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

(...)

IV 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

§ 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)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Pelo dispositivo acima, depreende-se que entre as intimações pessoal, postal e eletrônica não existe ordem de preferência, podendo-se, assim, utilizar-se de 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).

Além disso, “*para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo [...] o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária*” (art. 23, §4º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Cabe salientar que no presente caso a intimação postal foi a forma utilizada em toda tramitação do presente processo (vide fls.5068 a 5069, 5070 a 5072, 5182), tendo inclusive a empresa apresentado sua impugnação após sua devida intimação na modalidade postal.

Nesse sentido a jurisprudência uníssona deste CARF, vejamos:

Acórdão nº 2202-002.253, 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/2ª Seção

INTIMAÇÃO POR EDITAL. VALIDADE. Não existe ordem de preferência entre as intimações pessoal, postal e eletrônica e, portanto, resultando improfícua qualquer uma dessas modalidades de intimação, a autoridade administrativa está autorizada a fazer uso de edital para notificar o contribuinte.

RECURSO INTEMPESTIVO. Não se conhece do recurso voluntário que tenha sido apresentado em período posterior ao prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto no 70.235, de 1972.

Acórdão nº 1402-001.411, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/1ª Seção

VALIDADE DE NOTIFICAÇÃO POR EDITAL. INEXISTÊNCIA DE PREFERÊNCIA ENTRE OS MEIOS DE CIÊNCIA. DESNECESSIDADE DE ESGOTAMENTO DOS MEIOS DE INTIMAÇÃO. O processo administrativo fiscal possibilita que a intimação seja feita pela via pessoal, postal ou eletrônica, inexistindo qualquer preferência entre os meios de ciência. Ademais, conforme redação do artigo 23, parágrafo 1º do Decreto nº. 70.235, de 1972, é válida e eficaz a intimação por edital, quando resultarem improfícuos um dos meios de intimação pessoal, postal e eletrônica.

INTIMAÇÃO AO ADVOGADO. O Processo Administrativo Fiscal não prevê a hipótese de intimação do sujeito passivo no endereço de seus advogados.

RECURSO VOLUNTÁRIO. PRAZO. INTEMPESTIVIDADE. Tratando-se de intimação por edital, o recurso voluntário deve

ser interposto dentro do prazo de trinta dias, contados do décimo sexto dia da data de sua afixação na repartição. Intimado o contribuinte por edital sem divergência de identificação, no domicílio tributário informado à Receita Federal, conforme determina o artigo 23, inciso III, parágrafo 1º, item II, do Decreto nº. 70.235, de 1972, há de se ratificar a perempção.

Recurso Voluntário não conhecido.

Portanto, intimado o contribuinte pela via postal sem divergência de identificação, no domicílio tributário informado à Receita Federal, conforme determina o artigo 23, inciso II c.c. § 4º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, há de se ratificar a perempção apontada no termo de fl. 5.183.

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso voluntário apresentado, por ser esse intempestivo.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator