



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13116.722752/2012-11
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.443 – 1ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. PREFERÊNCIA. INTIMAÇÃO ELETRÔNICA E PESSOAL.

Não há preferência entre os meios de intimação descritos nos incisos do artigo 23, isto é, entre a intimação pessoal, por via postal ou por meio eletrônico, conforme §3º do mesmo artigo 23, do Decreto nº 70.235/1972.

DOMICÍLIO DO SUJEITO PASSIVO. ELETRÔNICO E POSTAL. ARTIGO 23, §4º, DO DECRETO 70.235/1972.

Considera-se domicílio tributário do sujeito passivo tanto o endereço postal fornecido à administração tributária, quanto o endereço eletrônico atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo, nos termos do §4º, incisos I e II, do artigo 23, do Decreto nº 70.235/1972.

INTEMPESTIVIDADE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. INTIMAÇÃO POSTAL VÁLIDA.

É intempestivo recurso voluntário interposto após o prazo descrito no artigo 33, do Decreto nº 70.235/1972, considerando o início do prazo com a intimação postal válida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte, vencida a conselheira Adriana Gomes Rego, que não o conheceu e, no mérito, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Demetrius Nichele Macei

(suplente convocado), que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora.

EDITADO EM: 14/10/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal De Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Nathália Correia Pompeu), Luis Flavio Neto e Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ (fls. 3/23), quanto aos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010, no valor de R\$ 278.490.823,80, acrescido de juros de mora no importe de R\$ 75.638.055,41, multa de 75% no valor de R\$ 208.868.117,85, além de multa exigida isoladamente equivalente a R\$ 242.095.426,44, esta última correspondente à falta de pagamento de bases de cálculos estimadas no anos de 2007 a 2010. Consta do Auto de Infração (fls. 5): “*Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, a título de 'Crédito Outorgado de ICMS', benefício concedido pelo Estado de Goiás, não enquadrado como subvenção para investimento, conforme relatório fiscal (e suas planilhas) em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.*”

O auditor fiscal da Receita Federal do Brasil também efetuou lançamento reflexo da CSLL quanto aos anos de 2008 a 2010, no valor de R\$ 100.522.833,98, juros de R\$ 27.85.516,79, multa no percentual de 75% no valor de R\$ 75.392.125,50 e multa isolada de R\$ 86.618.579,68 (fls. 24/40).

Os administradores da contribuinte foram identificados como responsáveis tributários (fls. 64), com fundamento no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

A contribuinte apresentou impugnação administrativa, na qual alegava: (a) **que o benefício fiscal do programa "Produzir" (Lei nº 13.591/2000) caracteriza-se como**

subvenção para investimento; (b) a impossibilidade de exigência de multa isolada; (c) o caráter confiscatório das multas impostas; (d) a impossibilidade de cobrança de juros sobre as multas; e (e) a ausência de responsabilidade pessoal dos diretores da contribuinte. Às fls. 5.125 consta procuração outorgada pela contribuinte. Não consta instrumento de mandato outorgado pelos responsáveis tributários.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília manteve integralmente o Auto de Infração (fls. 5.152/5.176), em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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 irrisignação 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 prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando tempestividade do recurso pela nulidade da intimação por via postal, em especial porque a Portaria MF 527/2010 dispõe que somente quando não houver termo de opção seria autorizada a intimação por via postal, além de reproduzir as demais razões de sua impugnação, pleiteando a reforma da decisão da DRJ.

O Recurso Voluntário não foi conhecido, por sua intempestividade, conforme acórdão da 2ª Turma da 4ª Câmara do CARF:

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.

Extrai-se do voto condutor do citado acórdão, de relatoria do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar:

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. (...)

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 a 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.

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.

A contribuinte foi intimada quanto ao mencionado acórdão por acesso à Caixa Postal em 03 de junho de 2015 (fls. 5357). Nesse contexto, a contribuinte e os responsáveis apresentaram Embargos de Declaração, em 05 de junho de 2015, para que fossem sanadas omissões e contradições no acórdão embargado. Apenas neste momento foram constituídos procuradores para os responsáveis tributários, conforme instrumentos de mandato às fls. 4.377/5.403.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho acolheu os Embargos de Declaração apenas para suprir a contradição suscitada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO PARA SANAR OMISSÃO PRESENTE.

Constatada a existência de contradição ou dúvida quanto aos fundamentos do voto condutor do aresto, acolhem-se os embargos para fins sanar e esclarecer a decisão.

Consta do voto condutor do acórdão:

(...) o início do voto condutor do acórdão embargado, fl. 5.334, admite que o recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal, dele tomando conhecimento. Além disso, constata-se da leitura da análise no voto condutor do acórdão embargado que a tempestividade do recurso voluntária é matéria apreciada em preliminar.

Ocorre que a conclusão expressa naquele acórdão, fl. 5.338, assim como em seu dispositivo, fl. 5.322, foi, contraditoriamente, no sentido de não conhecer do recurso voluntário. Caracterizada a contradição aventada. (...)

Voto no sentido de dar provimento aos embargos de declaração, na parte admitida, para, tão-somente, sanar a contradição entre a conclusão e o dispositivo do Acórdão nº 1402001.944 (...).

A contribuinte "*recebeu mensagem com acesso aos documentos relacionados abaixo por meio de sua Caixa Postal na data de 08/01/2016*", sendo intimada quanto ao acórdão que julgou os embargos de declaração, conforme termo às fls. 5517.

Diante disso, a contribuinte e os devedores solidários interpuseram recurso especial em 19/01/2016, no qual sustentam divergência sobre a interpretação do **artigo 23, §4º, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/1972**, apontando como paradigma o acórdão nº **3403-**

002.141, que decidiu que "*quando o contribuinte adere à Caixa Postal, pelo Módulo e-CAC do site da Receita Federal, de modo que a notificação passa a acontecer na forma do art. 23, III, do Decreto nº 70.235/72*". A Recorrente alega que "a Portaria SRF 259/2006 e a Portaria MF nº 527/2010 corroboram o entendimento do acórdão paradigma" (fls. 5.554/5.568).

O recurso especial foi admitido, conforme razões a seguir reproduzidas (fls. 5.655/5.659):

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que "quando o contribuinte adere à Caixa Postal, pelo Módulo e-CAC do site da Receita Federal, seu domicílio tributário passa a ser o endereço eletrônico, de modo que a notificação passa a acontecer na forma do art. 23, III, do Decreto nº 70.235/72". (...)

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que o art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, não comporta benefício de ordem e assim 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.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo.

Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto. (...)

Com fundamento nas razões acima expendidas, dou seguimento ao recurso especial do Sujeito Passivo.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, requerendo seja negado provimento a este recurso. Alega que os meios de intimação não comportam benefício de ordem, na forma do artigo 23, §3º, do Decreto 70.235/1972. Além disso, que considera-se domicílio tributário, para fins de intimação, o endereço postal por ele fornecido, conforme §4º inciso I, do mesmo artigo 23. Acrescenta que a Recorrente apresentou impugnação após intimação postal. (fls. 5661/5666)

Voto

Cristiane Silva Costa

Conheço do recurso especial, eis que tempestivo e devidamente demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária.

Os Recorrentes apontam acórdão paradigma nº 3403-002.141, proferido nos autos do processo nº 10480.721782/2009-69. Neste acórdão paradigma, restou decidido que "*quando o contribuinte adere à Caixa Postal, pelo Módulo e-CAC do site da Receita Federal, de modo que a notificação passa a acontecer na forma do art. 23, III, do Decreto nº 70.235/72*".

A discussão travada no recurso especial, portanto, é sobre a interpretação do artigo 23, do Decreto nº 70.235/1972, que regula a intimação do sujeito passivo.

Pois bem.

No momento da intimação postal em análise neste processo (24/05/2013), prescrevia o artigo 23, do Decreto nº 70.235/1972:

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)

§ 1 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:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

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; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

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 a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

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

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

A única alteração neste dispositivo, até a presente data, foi na redação do inciso III, do §2º. Primeiramente, o inciso III, do §2º teve redação alterada pela Medida Provisória nº 449/2009, mas tal alteração não constou da Lei nº 11.941/2009, que resultou da conversão parcial daquela Medida Provisória. Assim, tal alteração perdeu a vigência a partir da Lei nº 11.941/2009, nos termos do artigo 62, §12, da Constituição Federal.

Além disso, após a intimação postal acima citada (24/05/2013), houve alteração deste inciso III pelo artigo 33, da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013. O artigo 33 entrou em vigor na data da publicação daquela Lei, como prevê expressamente o artigo 49, V, da mesma. O III, do artigo 23, do Decreto nº 70.235/1972 passou a ter a seguinte redação:

Art. 23. (...) §2º (...)

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

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

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

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

De toda forma, a alteração na redação do inciso III, acima reproduzido, não altera a interpretação constante do presente voto. Isso porque a questão que se coloca em análise neste processo é se há benefício de ordem nas intimações a serem feitas pela Receita Federal do Brasil, após a autorização conferida pelo sujeito passivo para utilização de endereço eletrônico.

Consta do acórdão recorrido que "*Não existe ordem de preferência entre as intimações pessoal, postal e eletrônica.*" A Turma a quo fundamentou o voto nos parágrafos 3º e 4º, do artigo 23, conforme trecho a seguir destacado:

Art. 23 (...)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (...)

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 improficua 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)."

Sustentam os Recorrentes que "*por adesão expressa do contribuinte, sua Caixa Postal passou a ser o seu domicílio tributário*". Esta interpretação seria possível se o "e" que separa os incisos do artigo 23, §4º tivesse sentido de "ou" excludente, ao tratar dos possíveis domicílios tributários do sujeito passivo. Destaca-se o teor do §4º e seus incisos:

Art. 23

§ 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

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

A interpretação da contribuinte, conforme recurso especial ora analisado, é que só existiria um domicílio tributário do contribuinte - que seria o eletrônico na hipótese de opção por sua utilização - e, assim, a opção pelo endereço eletrônico excluiria o endereço postal por ele fornecido à administração tributária.

Não nos parece, entretanto, que essa seja a interpretação adequada do Decreto nº 70.235/1972, notadamente se considerado que o §3º expressamente enuncia que "*Os meios de intimação (...) não estão sujeitos a ordem de preferência*", referindo-se à intimação pessoal, postal ou eletrônica.

Como decidiu a Turma de origem: "Apenas a intimação por edital é que só deve ser empregada quando resultar improficua qualquer uma das outras modalidades de intimação (pessoal, via postal ou por meio eletrônico).", nos termos do §1º, do mesmo artigo 23.

Acrescente-se que não há no Decreto nº 70.235/1972 qualquer outro dispositivo que justifique o entendimento de que o domicílio eletrônico excluiria o domicílio postal.

Além disso, a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, também não define prioridade na forma de intimação. Apenas enfatiza a necessidade de assegurar a "*certeza da ciência do interessado*":

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências....

§ 3º A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

No caso dos autos, a intimação efetuada por via postal - prevista legalmente - assegurou a ciência ao contribuinte, e, portanto, foi suficiente para se considerar o início do prazo recursal.

A possibilidade de diversos domicílios é prestigiada pela legislação civil, como se verifica do artigo 75, do Código Civil e do artigo 46, §1º, do atual Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2013), não existindo qualquer óbice para tanto no processo administrativo tributário. Pelo contrário, como acima citado, a opção pelo recebimento de intimações eletrônicas automaticamente implica na co-existência de domicílios eletrônico e postal.

Ressalto que a Recorrente alega que "*a Portaria SRF 259/2006 e a Portaria MF nº 527/2010 corroboram o entendimento do acórdão paradigma*", conforme razões às fls. 5.554/5.568. Passo a apreciar tal alegação.

A Portaria nº 527/2010, que vigia ao tempo da intimação em análise neste processo (24/05/2013), dispõe sobre a prática de atos e termos processuais em forma eletrônica, prescrevendo que:

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. (...)

§ 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.

Os Recorrentes sustentam que o artigo 4º, §3º, acima reproduzido, impõe ordem de intimação, isto é, seria possível a intimação postal "apenas na hipótese de inexistência de autorização para intimação por meio eletrônico" (trecho do recurso especial - fls. 5.567).

A leitura isolada deste §3º poderia ocasionar tal interpretação, mas a conclusão não se sustenta diante da análise de toda legislação que trata do processo administrativo.

Com efeito, o §3º acima citado está incluído no artigo 4º, da Portaria MF 527, portanto, só expressa aspectos complementares ao *caput*. Por sua vez, o art. 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 intimação postal, na medida em que o contribuinte mantém os dois domicílios, na forma permitida pelo Decreto nº 70.235/1972.

No mesmo sentido, a Portaria nº 259/2006 de 13/03/2003 regula "os atos e termos processuais na forma eletrônica", dispondo que:

Art. 4º A intimação por meio eletrônico, com prova de recebimento, será efetuada pela RFB mediante: (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009)

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. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009)

§ 3º A intimação mediante registro em meio magnético ou equivalente será efetuada nos casos de aplicação de penalidade

pela entrega de declaração após o prazo estabelecido na legislação.

§ 4º Após concluída a transmissão da declaração do sujeito passivo à RFB, o aplicativo por ele utilizado para gerar a declaração exibirá o recibo de entrega e a intimação a que se refere o § 3º, bem como possibilitará sua impressão. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 574, de 10 de fevereiro de 2009)

As disposições da Portaria nº 259, assim como a anteriormente citada, não afastam a aplicabilidade do artigo 23, §3º, do Decreto nº 70.235/1972.

A consulta ao sítio da Receita Federal do Brasil confirma que não há preferência pela intimação eletrônica, ao orientar o quanto segue:

*A Receita Federal colocou à disposição dos contribuintes a opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE). A adesão ao DTE permite que sua Caixa Postal no e-CAC **também** seja considerada seu Domicílio Tributário perante a Administração Tributária Federal.*

Ao aderir ao DTE, o contribuinte terá várias facilidades, como: cadastrar até três números de celulares e três endereços de e-mail para recebimento de avisos quando mensagens importantes forem gravadas na Caixa Postal; redução no tempo de trâmite dos processos administrativos digitais; garantia quanto ao sigilo fiscal e total segurança contra o extravio de informações; e acesso, na íntegra, a todos os processos digitais existentes em seu nome, em tramitação na RFB, na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Para adotar o DTE, o contribuinte precisa ter a certificação digital e fazer a opção no Portal e-CAC --> Serviços disponíveis no Portal e-CAC--> Outros--> Opção pelo Domicílio Tributário Eletrônico.

(<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/processos/processo-digital/conheca-as-vantagens-de-aderir-ao-domicilio-tributario-eletronico-dte>)

Pondero, ainda, que às fls. 5.254 consta informação de que a contribuinte aderiu ao Domicílio Tributário Eletrônico em 12/08/2010, isto é, bem antes da intimação em debate neste processo.

Ademais, como apontado pela decisão recorrida, todas as intimações no processo foram realizadas por via postal, como se verifica da intimação sobre o auto de infração (fls. 5.069, ocorrida em 21/11/2012), sem que esta primeira intimação tenha impedido - ou dificultado - a defesa plena da Recorrente. Em sua impugnação administrativa, aliás, a Recorrente nem sequer trata do assunto.

Por tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial da contribuinte**, confirmando a decisão recorrida e a intempestividade de recurso voluntário interposto após o prazo de 30 dias, estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº 70.235/1972.

O Código Tributário Nacional (“CTN”) garante aos contribuintes o direito de escolher, “eleger” o seu domicílio fiscal, entre aqueles que lhe forem possíveis (art. 127, caput). A autoridade administrativa apenas pode recusar a escolha do contribuinte caso a referida eleição impossibilite ou dificulte demasiadamente a atividade fiscal (art. 127, § 2º). No caso de pessoas jurídicas, se não houver eleição expressa, o seu domicílio fiscal será o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento (art. 127, II).

Vale transcrever o aludido dispositivo do CTN:

SEÇÃO IV

Domicílio Tributário

*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.

Note-se que, por força do art. 146 da Constituição Federal, compete à lei complementar em matéria tributária dispor sobre normas gerais em matéria tributária, as quais devem ser cumpridas por todos os entes tributantes da federação.

Como se pode constatar, o art. 127 do CTN, que possui o *status* de lei complementar em matéria tributária, trata da questão do **lugar do domicílio fiscal do contribuinte** e prescreve duas hipóteses distintas:

I) a eleição pelo contribuinte de um dos possíveis domicílios fiscais, o que obriga a administração a adotá-lo, com respeito à opção apresentada;

2) a inexistência de eleição expressa pelo contribuinte de qualquer domicílio fiscal, com a adoção da regra geral do lugar da sede ou dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nos termos do CTN, eleito um domicílio pelo contribuinte, a administração fiscal deverá realizar intimações neste endereço, a fim de dar publicidade ao contribuinte quanto aos assuntos fiscais de seu interesse.

Uma outra questão diz respeito às formas que podem ser utilizadas pela fiscalização para que o contribuinte seja intimado pela administração fiscal em seu endereço fiscal. Ocorre que a eleição do domicílio fiscal e as formas como as informações serão enviadas a este endereço (intimação pessoal, por carta registrada, via telegrama etc.) são questões distintas.

O Decreto n. 70.235/72 prevê as formas de intimação que poderão ser utilizadas para que o contribuinte seja informado, neste domicílio eleito, sobre assuntos fiscais de seu interesse. Merece destaque o art. 23 do Decreto n. 70.235/72:

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;

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

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

Contata-e que, diferente do art. 127 do CTN, o art. 23 do Decreto n. 70.235/72 **não trata do local do domicílio fiscal do contribuinte**. O aludido Decreto, que possui *status* de **lei ordinária**, trata das **formas das formas de intimação**, as quais devem, naturalmente, ser encaminhadas ao domicílio do contribuinte.

O Decreto n. 70.235/72, art. 23, § 3º, prevê que não haverá ordem de preferência entre as referidas formas de intimação do contribuinte em seu domicílio fiscal. Assim, se o contribuinte eleger um determinado domicílio fiscal, deverá receber a intimação, por quaisquer das formas em questão, no referido endereço eleito.

Por sua vez, o Decreto n. 70.235/72, art. 23, § 4º, a fim de acompanhar os avanços tecnológicos, passou a prever que o domicílio fiscal do contribuinte pode ser tanto físico (postal) como eletrônico (e-CAC). Tanto o endereço postal quanto o eletrônico passaram a figurar como domicílios fiscais possíveis (ou seja, passíveis de eleição pelo contribuinte) no âmbito da administração tributária federal. O referido dispositivo restou assim redigido:

Art. 23. (...)

§ 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.

O art. 23, § 5º, do Decreto n. 70.235/72, resguardou a utilização do domicílio eletrônico para as hipóteses em que o contribuinte o tenha eleito expressamente. A adoção do endereço postal, em linha com o art. 127, II, do CTN, passou a ser utilizado na hipótese de silêncio do particular quanto à adesão aos meios eletrônicos de comunicação.

No caso dos autos, o contribuinte expressamente elegeu como domicílio fiscal o seu endereço eletrônico, nos precisos termos do art. 127, caput, do CTN, de forma que as notificações quanto aos assuntos de seu interesse deveriam passar a ser realizadas neste. Concretizada a eleição do endereço eletrônico, a administração fiscal deve restringir as intimações a este endereço.

Por obediência ao § 2º do art. 127 do CTN, a administração fiscal apenas pode recusar essa escolha do contribuinte, com o direcionamento de notificações a outro endereço (postal), caso o endereço eletrônico eleito impossibilitasse ou dificultasse a atividade fiscal. Obviamente isso não ocorre nos autos, pois o endereço eletrônico é justamente o que gera menos onerosidade ao fisco, com menos custos, dispêndio de mão de obra, bem como maior agilidade e praticabilidade à administração fiscal.

Estes fundamentos já são suficientes para que se constate a nulidade de intimações realizadas ao contribuinte a endereços diversos de seu domicílio eletrônico expressa e regularmente eleito.

No entanto, vale ainda observar que a Portaria MF n. 527/2010, que regulou a forma como as intimações eletrônicas devem ser realizadas em face do contribuinte, por reconhecer as normas jurídicas vigentes no sistema, relegou os meios físicos de intimação às hipóteses em que o contribuinte não tenha aderido ao domicílio eletrônico. Merece destaque o art. 4º do aludido ato do Ministério da Fazenda:

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.

(...)

§ 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.

Note-se que o art. 4º, § 3º, da Portaria MF n. 527/2010, restringiu a adoção de intimações postais às hipóteses em que contribuinte não tenha optado pelo domicílio eletrônico, encontra-se perfeitamente em linha com a norma do art. 127 do CTN:

i) o contribuinte possui o direito de “eleger” o seu domicílio fiscal e, caso seja eleito o endereço eletrônico (e-CAC), a Portaria MF n. 527/2010 regula como se dará a respectiva intimação pelo meio eletrônico, única forma que se mostra necessária ou mesmo possível nesse ambiente digital desenvolvido pela administração fiscal (e-CAC);

ii) na falta de eleição expressa de qualquer domicílio, deverá ser considerado o endereço físico, para o qual as intimações poderiam ser enviadas pela via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio, com prova de recebimento.

A Portaria MF n. 527/2010 também está em consonância com o art. 23, § 3º, do Decreto n. 70.235/72. Na ausência de eleição expressa de domicílio eletrônico e, assim, com a adoção do endereço físico do contribuinte, não há ordem de preferência em relação à via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio. **Por sua vez, na hipótese de eleição expressa pelo domicílio eletrônico, embora nenhuma ordem de preferência seja imposta, é suficiente ou mesmo tecnicamente possível que as notificações ocorram apenas mediante intimações eletrônicas no ambiente do e-CAC.**

Pelos fundamentos expostos, portanto, é necessário reconhecer que as intimações postais, encaminhadas ao endereço físico do contribuinte após a expressa eleição pelo domicílio eletrônico, devem ser consideradas nulas. Nas oportunidades em que o contribuinte, notificado via postal, cumpriu o seu direito de defesa com a apresentação de recursos, pode-se compreender superada a referida nulidade (Decreto n. 70.235/72, art. 59, §3º). No entanto, a intimação postal quanto ao julgamento da DRJ padece de insanável nulidade, não podendo ensejar a preclusão recursal em face do contribuinte, sob pena de cerceamento de seu direito de defesa perante este Tribunal.

A maioria do Colegiado da CSRF adotou interpretação diversa, segundo a qual a administração fiscal, mesmo em face da eleição expressa do domicílio eletrônico, pode adotar aleatoriamente o domicílio físico ou o domicílio eletrônico, ainda que este último tenha sido expressamente eleito. Haveria, então, discricionariedade da administração na desconsideração aleatória do endereço eletrônico do contribuinte, a despeito de sua eleição expressa pelo particular e da norma do art. 127 do CTN.

Permissa venia, ainda que essa segunda perspectiva tenha sido considerada possível pela maioria deste Colegiado, compreendo que deve ser adotada a interpretação normativa que conduza à potencial vivificação dos princípios da segurança jurídica, do direito ao contraditório e à ampla defesa, com a recusa às construções interpretativas que prejudiquem o efetivo exercício de tais garantias asseguradas pela Constituição Federal.

No caso, além de considerar mais plausível a interpretação exposta neste voto, a sua adoção e o reconhecimento do direito do contribuinte à apresentação de suas razões de mérito a este Tribunal conduzem justamente à preservação das aludidas garantias fundamentais dos particulares.

Processo nº 13116.722752/2012-11
Acórdão n.º **9101-002.443**

CSRF-T1
Fl. 5.682

Voto, assim, por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Conselheiro Luís Flávio Neto.

CÓPIA