



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

Processo nº 13116.722753/2012-66
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.855 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

INTIMAÇÃO. ORDEM DE PREFERÊNCIA.

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

RECURSO INTEMPESTIVO.

É intempestivo recurso voluntário interposto após o 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 maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário somente em relação à arguição de sua tempestividade, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Bianca Felícia Rothschild que votaram por conhecer integralmente do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 03-51.938, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BSB, na sessão de 26 de abril de 2013, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

*Trata-se de autos de infração lavrados contra a pessoa jurídica
CAOA*

*MONTADORA DE VEÍCULOS S.A. para exigir Cofins e
contribuição para o PIS, referentes aos meses dos anos de 2008,
2009 e 2010, no valor total de R\$ 257.716.324,47.*

*Nos referidos lançamentos, a autoridade fiscal apurou as
seguintes infrações:*

*(1) Falta de recolhimento da Cofins e da contribuição para o
PIS incidentes sobre a receita auferida a título de "Crédito
Outorgado de ICMS", benefício concedido pelo Estado de Goiás,
que não poderia ser enquadrado como subvenção para
investimento;*

*(2) O sujeito passivo descontou em sua apuração os créditos da
não-cumulatividade demonstrados no relatório fiscal, os quais
foram utilizados de ofício em períodos anteriores, por meio dos
presentes autos de infração, ocasionando contribuição a pagar
relativamente aos fatos geradores de 31/01/2009, 31/07/2009 e
28/02/2010.*

*(3) Omissão de receitas sujeitas à contribuição para o PIS e à
COFINS, fato gerador de 30/06/2009, referentes aos valores de
IPI destacados em Notas Fiscais na revenda de veículos
importados, conforme decisão judicial transitada em julgado
favorável à Contribuinte (Mandado de Segurança nº
2004.35.00.0110772), que a reconheceu como não contribuinte
do IPI em relação à revenda de mercadorias importadas,
chamado de IPI Complementar, afastando a incidência do art.
9º, I, do Decreto nº 2.637/98, conforme relatório fiscal.*

*Registre-se que os lançamentos de que tratam o presente
processo administrativo fiscal nº 13116.722753/2012-66
decorrem, em parte, dos lançamentos levados a efeito em face da
mesma pessoa jurídica na órbita do IRPJ e da CSLL (processo
administrativo fiscal nº 13116.722752/201211).*

*Também em parte, os presentes lançamentos decorrem de outro
procedimento fiscal que resultou lançamentos em face da mesma
pessoa jurídica na órbita do IRPJ e da CSLL (processo
administrativo fiscal nº 13116.722101/2011-41) e da Cofins e da*

contribuição para o PIS (processo administrativo fiscal nº 13116.722102/2011-95).

1. Da falta de recolhimento da Cofins e da contribuição para o PIS incidentes sobre a receita auferida 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 PRODUZIR 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.

E ainda, da análise conjunta das planilhas "Demonstrativo Apuração das Contribuições – Cofins e Pis", apresentadas pela Fiscalizada, das DCTF e dos DACON, constatou a autoridade fiscal que não foram incluídos nas bases de cálculo das mencionadas contribuições 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 em outro processo administrativo.

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 2ºA e 2ºB 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:

“28. 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.

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

30. A fruição do crédito outorgado de ICMS foi prevista na cláusula quarta do Termo de Acordo de Regime Especial – TARE nº 0126/04GSF, 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 – (...)

(...)

31. 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 0126/04GSF. (...)

32. 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.

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

I) o TARE nº 0126/04GSF, 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).

34. 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 ...). A cópia do respectivo termo aditivo foi juntada às folhas Da leitura dos mencionados documentos, depreende-se que os recursos serão utilizados como “reforço do seu capital de giro”.

35. 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 A cópia do requerimento de readequação do projeto foi juntada às folhas

36. 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.

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

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

39. 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 PRODUZIR (folhas ...).

(...)

41. 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.

42. 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.

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

44. 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 26 e 28 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 33, 36 e 37, **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 4.155), consoante se observa da leitura da planilha abaixo (ver folhas ...):

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

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 das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS.

Assim, procedeu o agente fiscal à recomposição das referidas bases de cálculo, com fulcro nos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS), e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Cofins), e nos arts. 15 a 18 e 21 da Lei nº 11.941, de 2009.

2. Das infrações apuradas em razão da utilização de créditos das citadas contribuições, de ofício, em períodos anteriores

Consoante noticiado, na execução de outro Mandado de Procedimento Fiscal MPF, foi apurada omissão de rendimentos em face da Fiscalizada em relação aos anos-calendário 2007 a 2010, o que gerou o processo administrativo fiscal nº 13116.722102/201195.

Informou o autor do procedimento que nos autos de infração cadastrados no processo administrativo fiscal nº 13116.722102/2011-95, referente à contribuição para o PIS e à COFINS, foi realizado o aproveitamento de ofício dos créditos (relativos às mencionadas contribuições), apurados pela Fiscalizada e informados nos DACON. Tal aproveitamento de ofício foi feito de forma diversa daquele realizado pela contribuinte, de modo a consumir mencionados créditos sempre na primeira oportunidade possível.

Com a finalidade de melhor visualizar a alteração dos períodos de aproveitamento dos créditos apurados pela pessoa jurídica, e informados nos DACON, a autoridade fiscal elaborou a planilha de aproveitamento de fls. 104 a 117 e a planilha de aproveitamento após o lançamento das infrações descritas no processo administrativo fiscal nº 13116.722102/2011-95 (fls. 118 a 125).

Conclui o autor do procedimento:

“52. Em virtude da inclusão dos valores concernentes a crédito outorgado de ICMS nas bases de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, foi necessário remanejar o aproveitamento de ofício dos créditos relativos às mencionadas contribuições.

53. Ao remanejar o aproveitamento de ofício dos créditos, antecipando seu uso, em alguns períodos de apuração, faltaram créditos suficientes para extinguir por compensação valores (de contribuição para o PIS e de COFINS) apurados na execução do MPF nº 0120200.2011.00161, e anteriormente compensados. Dessa forma, tais valores “reabertos” foram lançados na execução do presente MPF de nº 0120200.2012.000124. A fim de melhor visualizar esse procedimento, foi elaborada a planilha de aproveitamento após o lançamento das infrações referentes ao crédito outorgado de ICMS (ANEXO IV) (folhas nos 126 a 141).”

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 13116.722102/2011-95; e (2) exclusão indevida das bases de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS 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. 142/147) em face dos citados administradores.

Cientificados dos referidos Termos de Sujeição Passiva Solidária, conforme AR de fls. 6.381/6.383, os mencionados diretores não apresentaram impugnação.

4. Da impugnação

Cientificada dos lançamentos, e irressignada, a pessoa jurídica autuada apresentou a impugnação de fls. 6.386/6.453, por meio da qual 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 da Cofins e da contribuição para o PIS.

(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 a Cofins e a contribuição para o PIS 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 alíquota adotada pela autoridade fiscal para o cômputo da contribuição para o PIS e da Cofins está equivocada, pois se refere aos produtos monofásicos, e não à alíquota geral incidente sobre outras receitas (9,25%).

(9) 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.

(10) Externam esse entendimento os Acórdãos nºs 10705.912, 10193.716, 910100.556, 110300.555, 120200691 e 110100661.

(11) 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.

(12) 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.

(13) No caso dos autos, o incentivo fiscal é o denominado Programa PRODUZIR, 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.

(14) 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.

(15) 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 PRODUZIR.

(16) 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 PRODUZIR 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.

(17) 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 PRODUZIR (com previsão de serem realizados com recursos próprios), no valor de R\$ 282.267.741,46 (folha n" 4.230)".

(18) 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.”

(19) 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 da Cofins e da contribuição para o PIS (cita precedente do CARF).

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

(21) 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).

(22) Transferência de capital não configura renda ou receita, não havendo como fazer incidir Cofins e contribuição para o PIS.

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

(24) 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).

(25) 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.

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

(27) 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.

(28) 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 da Cofins e da contribuição para o PIS.

Especificamente quanto às infrações apuradas em razão da utilização de créditos das citadas contribuições, de ofício, em períodos anteriores, sustentou também a impugnante, além do já alegado equívoco na utilização da alíquota da contribuição para o PIS e da Cofins, o seguinte, litteris:

“Ademais, tem-se ainda, quanto ao lançamento relativo à competência de junho/2009, o qual versa sobre tema fundado em matéria totalmente distinta dos efeitos da subvenção para investimento, cingindo-se à omissão de receitas sujeitas à contribuição ao PIS e da COFINS, referentes aos valores de IPI destacados em notas fiscais de revenda de veículos importados, nos termos da decisão judicial transitada em julgado (Mandado de Segurança nº 2004.35.00.0110772), que a fundamentação utilizada pela Autoridade Fiscal está equivocada, pois (i) a Recorrente renunciou a todos os efeitos, passados e futuros, relativos ao IPI, decorrentes da decisão transitada em julgado proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2004.34.00.0110772 (2006.35.02.0015061); (ii) não é possível tratar o trânsito em julgado da decisão em questão como se definitivo fosse, pois ainda não foi formada a coisa julgada soberana/estável; (iii) há limites na extensão das decisões proferidas no *writ* em questão que não foram considerados na autuação combatida, em especial o seu alcance restrito tão somente às normas do Decreto nº 2.637/98 (RIPI98); e (iv) desconsiderou-se a real natureza e titularidade dos valores auferidos pela Recorrente a título de IPI, os quais não integram sua receita e/ou o seu faturamento, uma vez que estas importâncias pertencem aos contribuintes de fato, conforme dispõe o artigo 166, do CTN e a consolidada jurisprudência do STJ e do STF.”

É o Relatório.

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 03-51.938, pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Brasília - DF (DRJ/BSB), que julgou improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA MATERIAL. ALTERAÇÃO DO ESTADO DE FATO OU DE DIREITO. INOCORRÊNCIA.

Muito embora não se possa considerar eternos os efeitos da decisão judicial proferida pelo TRF/1ª Região, que afastou a incidência do IPI "complementar" nas operações de saída/revenda de veículos importados, não há que se falar em alteração do estado de direito, pois as alterações regulamentares posteriores (Decreto nº 4.544, de 2002 e Decreto nº 7.212, de 2010) em nada modificaram os aspectos pertinentes à hipótese de incidência do mencionado tributo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. APRECIÇÃO. 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: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 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 da Cofins.

DECISÃO JUDICIAL QUE DESOBRIGOU O CONTRIBUINTE DO RECOLHIMENTO DO IPI NO MOMENTO DA SAÍDA DOS VEÍCULOS IMPORTADOS DE SEU ESTABELECIMENTO. TRÂNSITO EM JULGADO. RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

Com o trânsito em julgado da decisão judicial que desobrigou o contribuinte do recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento, os valores do denominado “IPI complementar” destacados nas notas fiscais de revenda das mercadorias importadas, com ônus do adquirente, e não recolhidos pela empresa autuada, se revestem da natureza de receitas e, por conseguinte, integram a base de cálculo da Cofins.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

Por se tratar de exigência realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento Cofins constitui prejulgado na decisão do lançamento relativo à contribuição para o PIS.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Dessa decisão, a empresa autuada foi intimada em 24/05/2013, através dos Correios com aviso de recebimento (fls. 6.684).

Na seqüência, foi lavrado termo de preempção de fl. 6.685, 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.

Em seguida, em 22/07/2013 (fls. 6.687 e seguintes), a interessada interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação e acrescenta argumentos relacionados à intempestividade do recurso, pugnando por seu provimento.

Apresentadas as Contra-razões ao recurso, os autos foram encaminhados à 3ª Seção de Julgamento do CARF, que, por meio de Acórdão, declinou da competência em favor de uma das Turmas da 1ª SEJUL.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Conheço do recurso somente com relação à arguição de sua tempestividade.

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Da tempestividade

Alega a recorrente, preliminarmente, que, por se tratar de processo administrativo digital e, por possuir Termo de Opção assinado e validado para utilização do Domicílio Tributário Eletrônico, a intimação quanto ao resultado da decisão de primeira instância somente poderia se dar por meio eletrônico. Logo, na ótica do contribuinte, só existiria um domicílio tributário, que seria o eletrônico, vez que a opção pelo endereço eletrônico excluiria o endereço postal por ele fornecido à administração tributária, pugnando, assim, pela tempestividade do Recurso Voluntário apresentado.

Em que pese suas ponderações, inclusive as trazidas em sua sustentação oral, entendo que a lide deve ser resolvida em direção oposta, notadamente se considerando 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. Confira-se:

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 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 expresse 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 transcrito, depreende-se que entre as intimações pessoal, postal e eletrônica não existem ordem de preferência, podendo-se, assim, utilizar-se de uma ou outra forma indistintamente. Já a intimação por edital só deve ser empregada quando resultar improfícua qualquer uma das outras modalidades de intimação (pessoal, via postal ou por meio eletrônico).

De fato, não há no Decreto nº 70.235/1972 qualquer dispositivo que justifique o entendimento de que o domicílio eletrônico excluiria o domicílio postal, como também, de igual modo, não há na Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, qualquer disposição que defina prioridade na forma de intimação. Veja-se que o artigo 26 desta Lei enfatiza apenas 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, entendo que 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.

No que se refere à alegação do contribuinte de que a Portaria nº 527/2010, vigente à época da intimação em análise (24/05/2013), impõe uma ordem de intimação, sob o argumento de que apenas na hipótese de inexistência de autorização para intimação por meio eletrônico, seria possível a intimação postal, entendo que também não merece prosperar sua argumentação e interpretação. A Portaria nº 527/2010, assim dispõe:

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.

A leitura isolada deste §3º até poderia ocasionar tal interpretação, mas a conclusão não se sustenta dessa forma.

Com efeito, 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 há como 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. Prevalecesse este entendimento, imagine-se uma situação rotineira, de necessidade de ciência de lançamento para prevenção de decadência, onde o contribuinte, de forma premeditada, decide não acessar sua caixa postal (endereço onde recebe suas intimações eletrônica), para só o fazer após esgotado o prazo decadencial (ou deixar prevalecer a ciência ficta após 15 dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário eletrônico do sujeito passivo).

Obviamente, poderia o contribuinte se furta do lançamento tributário ou restringir tal prazo, baseando-se unicamente em tal interpretação. Ou ainda a hipótese de apreensão de documentos, ou qualquer outro ato procedimental que necessite imediata ciência ao contribuinte, hipótese em que, segundo o entendimento da recorrente, estaria a autoridade fiscal impedida de fazer a intimação por outro meio que não fosse o eletrônico. O que faria a fiscalização? Deixaria os documentos em poder do contribuinte, dirigir-se-ia à repartição, faria a intimação por meio eletrônico aguardando o contribuinte acessar sua caixa postal ou ainda expirar o prazo de 15 dias para retornar e apreender os documentos?

Pois é esse o procedimento que deveria ser realizado se prevalecesse a interpretação que a recorrente procura dar à opção pelo domicílio eletrônico.

Assim, não é razoável obrigar à Administração realizar intimações em processos administrativos unicamente através de meio eletrônico, partindo-se ou de uma interpretação literal do dispositivo do artigo 127 do CTN, ou do discurso de que a via eletrônica surgiu para tornar o contato entre o fisco e o contribuinte mais célere e eficaz, ou ainda de que estamos em processo contínuo de avanço tecnológico, pois, conforme o exemplo acima transcrito, dentre outros, poderemos ter que admitir eventual inércia da administração, acolhendo eventual pleito de decadência de lançamento tributário, ainda que não se tratasse de inércia, na hipótese de impossibilidade da administração dar ciência pessoal ou postal ao contribuinte quando faltar menos que 15 dias do prazo decadencial.

Convém ainda destacar que 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. Pede-se vênia para mais uma vez transcrever-se o texto legal:

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. [grifo nosso]

Portanto, resta evidente que a opção do contribuinte pelo domicílio tributário eletrônico não desqualifica seu endereço postal para fins de ciência pessoal ou por via postal, pois, se assim não fosse, 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, até mesmo porque muitos atos formalizados pela administração tributária necessitam ser realizados de imediato, sendo imprescindível a possibilidade de intimação pessoal, ou por via postal, para que os direitos da Fazenda pudessem ser exercidos a contento, hipótese que restaria inviabilizada pela interpretação trazida pela recorrente em sua peça recursal. Mostra-se, assim, equivocada a interpretação que a recorrente realizou tanto em seu recurso voluntário quanto em sede de sustentação oral a respeito do art. 127 do CTN e da legislação ordinária e infralegal a respeito do conceito de domicílio tributário.

A esse respeito, nunca é demais lembrar o velho brocardo *commodissimum est, id accipi, quo res de qua agitur, magis valeat quam pereat* ("Prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que **os reduza à inutilidade**").

A lei deve ser interpretada por veículos normativos de menor envergadura, a exemplo de Portarias, porém sem diminuir seu alcance, sendo certo que inexistente na lei impondo à Administração tributária ordem de preferência para realizar intimações em Processos Administrativos Fiscais. Logo, não há que prevalecer a interpretação desejada pelo recorrente, quanto mais se tal interpretação possa vir a restringir prazo decadencial de lançamento tributário, irregularmente, ou limitar os poderes da administração tributária no que se refere a atos que necessitam ser formalizados de imediato, como, por exemplo, a retenção de livros e documentos.

Ademais, verifica-se que todas as intimações no processo foram realizadas por via postal, sem que quaisquer delas tenha impedido a defesa plena da recorrente, tendo inclusive, por exemplo, a empresa apresentado sua impugnação após sua devida **intimação** na modalidade postal.

Portanto, intimado o contribuinte pela via postal no domicílio tributário informado à Receita Federal, há de se ratificar a perempção apontada no termo de fl. 6.685.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário somente em relação à arguição de sua tempestividade, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Processo nº 13116.722753/2012-66
Acórdão n.º **1301-002.855**

S1-C3T1
Fl. 6.897

José Eduardo Dornelas Souza