



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

Processo nº 13971.721593/2016-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.161 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2018
Matéria IRPJ - Subvenção para investimento
Recorrente CIA HERING
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO. ARGUIÇÃO DE TEMPESTIVIDADE.

O Recurso Voluntário deve ser apresentado ao órgão no prazo de trinta dias, contados da data da ciência do procedimento a ser recorrido. O recurso voluntário intempestivo somente instaura a fase litigiosa se a preliminar de tempestividade for suscitada, observando-se que, não sendo acolhida, deixa-se de apreciar as demais questões argüidas.

RECURSO INTEMPESTIVO. INCOMPETÊNCIA.

Uma vez que o recurso voluntário interposto pelo recorrente se mostre intempestivo, o Colegiado não tem competência para analisar qualquer matéria, a não ser de ordem pública, o que não ocorreu no caso em discussão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, declarar a intempestividade do recurso; (ii) por maioria de votos, não conhecer do recurso, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza que votou por dele conhecer em relação à arguição de nulidade da decisão de primeira instância por ter sido proferida, em tese, por autoridade incompetente, entendimento acompanhado pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que votou ainda por, com base no disposto no art. 493 do CPC, conhecer de ofício do recurso quanto à aplicação do disposto na Lei Complementar 160. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

CIA HERING, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) - DRJ/FNS (fls. 3625/3654), que, por unanimidade de votos, julgou improcedentes a Impugnação ao Auto de Infração e manteve o lançamento.

Valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Do Lançamento

O presente processo diz respeito a autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 1517-1570), referentes aos anos-calendário de 2011 a 2013, lavrados em razão da constatação de exclusão indevida na base de cálculo destes tributos de valores de subvenções recebidas de Pessoas Jurídica de Direito Público (Governo do Estado de Santa Catarina, Governo do Estado de Goiás e Governo do Estado do Rio Grande do Norte). Houve, outrossim, a exigência de multa isolada referente ao IRPJ e CSLL, em razão da insuficiência de recolhimentos mensais destes tributos, nos meses em que a contribuinte apurou as estimativas com base na sua receita bruta e acréscimos.

Nos anos calendários sob investigação, a CIA HERING efetuou exclusões a título de subvenções para investimento para apuração de seu lucro real, conforme os seguintes valores informados na linha “Doações e Subvenções para Investimento” da ficha “09A-Demonstração do Lucro Real” de suas DIPJ:

Ano-calendário 2011: R\$ 39.905.938,74 Ano-calendário 2012: R\$ 44.566.108,08 Ano-calendário 2013: R\$ 17.245.378,88 Em resumo disponível na própria planilha eletrônica apresentada pela empresa, os valores anuais das subvenções assim se dividiram:

TIPO DE SUBVENÇÃO	2011	2012	2013
PRÓ-EMPREGO - SC	28.982.185,64	30.280.619,82	
PROADI - RN	11.226.296,33	11.034.389,06	15.009.262,16
PRODUZIR - GO	-302.543,22	3.251.099,11	2.236.123,04
TOTAL	39.905.938,75	44.566.107,99	17.245.385,20

Interessante notar que, até o terceiro trimestre de 2010, a contribuinte tratava estes incentivos fiscais de ICMS como subvenções de custeio, sendo que, apenas a partir do último trimestre daquele ano passou a considerá-los como subvenções para investimento.

A mudança de critério está detalhada na Nota Explicativa 19 das Demonstrações Financeiras do ano-calendário 2010 da companhia, cujos trechos de interesse são reproduzidos a seguir:

Em 2010, os Estados de Goiás e Rio Grande do Norte validaram os investimentos realizados pela Companhia desde o início do aproveitamento dos incentivos fiscais Proadi, Produzir, Fomentar, respectivamente, estabelecendo que as metas previstas/acordadas para os referidos incentivos foram cumpridas rigorosamente.

Com relação ao benefício do Pró-Emprego, concedido pelo Estado de Santa Catarina, restou certificado no ano-calendário de 2010 o cumprimento da totalidade das metas acordadas para o projeto.

Considerando que a Companhia obteve em 2010, a confirmação de que os referidos benefícios fiscais poderiam ser caracterizados como subvenção para investimento, efetuou o registro contábil dos valores recebidos como subvenção para investimento, no montante de R\$ 84.252, na conta "reserva de incentivos fiscais", em conformidade com o artigo 195-A da Lei das Sociedades por Ações (nota explicativa 24). Essa reserva somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

Apesar do ano-calendário 2010 estar fora do escopo da auditoria, tal mudança de critério é sintomática.

Além disso, estas mesmas Notas Explicativas mencionam que as subvenções de interesse para o presente relatório são contabilizadas em contas representativas de deduções de vendas e de custo dos produtos vendidos:

[...] Há aqui uma primeira infração cometida pela contribuinte, já que a Lei 11.941 de 2009 determina expressamente que as subvenções para investimento devem ser contabilizadas em conta de resultado:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas

expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi além e emitiu o Pronunciamento Técnico CPC nº 07, o qual, em seu item 12, e seguintes, determina que as subvenções sejam reconhecidas como receitas. Para fins de contabilização das subvenções como receitas, o pronunciamento não faz distinção entre as subvenções para custeio e as para investimento, de modo que qualquer uma delas deve ser contabilizada como receita.

Este Pronunciamento Técnico foi aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários, conforme Deliberação CVM nº 646, de 2 de dezembro de 2010, sendo, portanto, de observação obrigatória pela CIA HERING.

Assim, a contribuinte deveria ter contabilizado as subvenções em foco como receita, e não em conta representativa de dedução de receita bruta.

A seguir, o presente relatório abordará, de forma geral, o tratamento tributário aplicável às subvenções, para em seguida, analisar as particularidades de cada uma das usufruídas pela CIA HERING.

2.1. Do conceito de subvenção e seu tratamento tributário Conforme o Direito Financeiro, as subvenções encontram-se definidas e classificadas através dos parágrafos 2º e 3º do art. 12 da lei nº 4.320 de 1964, que assim dispõe:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

(...)§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. (grifou-se)

Sob a ótica contábil, a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 07 (Subvenção e Assistência Governamentais)⁷ dispõe sobre tratamento contábil a ser aplicado às subvenções e assistências governamentais. Em seu item 3, a NBC TG 07 definiu subvenção governamental da seguinte forma:

“Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o

governo 7 Norma aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade através da RESOLUÇÃO CFC N.º 1.305/10, de 25/11/2010 Em seu item 6, a referida norma dispõe ainda que “a subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.”

Por fim, cabe transcrever ainda os itens 12, 15 e 21 da NBC TG 07, que dispõem sobre a natureza contábil das subvenções governamentais, onde fica clara a determinação normativa quanto ao seu reconhecimento como receita da entidade:

“12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido”.

(...)15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

(...)21. Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade do que servir como incentivo para que determinados gastos sejam incorridos. Dita subvenção pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários. Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

Pelo exposto, conclui-se que, de acordo com as normas contábeis, as subvenções governamentais devem ser reconhecidas pelas sociedades empresárias como RECEITAS DA ENTIDADE.

Sob a ótica do Direito Tributário, as subvenções recebidas das pessoas jurídicas devem integrar a receita bruta operacional, conforme determina expressamente a Lei nº 4.506 de 1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

(grifou-se)

Trata-se de dispositivo legal plenamente em vigor, acolhido pelo inciso I do artigo 392 do Regulamento do Imposto de Renda.

Convém aqui distinguir as subvenções para custeio das subvenções para investimento, já que estas últimas possuem tratamento específico, determinado pelo seguinte artigo do RIR/99:

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizada para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.”

Em síntese, temos duas regras para a tributação das subvenções, uma de caráter geral, acolhida pelo artigo 392 do RIR/99, que determina a inclusão desses valores no lucro operacional e, consequentemente, sua tributação pelo IRPJ, enquanto a segunda regra, inserida no artigo 443, constitui-se regra de exceção, que exclui da base de cálculo desse tributo as subvenções para investimento, pelo que se torna indispensável sua conceituação.

As subvenções para investimento apresentam características bem restritas, devendo ser analisada sob dois prismas: a intenção do subvencionador e a efetiva ação do subvencionado.

Assim, impõe-se a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado.

Por outro lado, a mera aplicação dos recursos em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimento, se tal exigência não estiver textualmente prevista na concessão do benefício.

Em outras palavras, para ser considerada como subvenção para investimento, o benefício tem que ser concebido e formalizado, desde seu princípio, com este

propósito específico, claramente delineado em sua legislação de regência e nos atos concessórios. Ou seja, deve haver expressa intenção do subvencionador de destiná-las para investimento. Além disso, não pode haver, por parte do beneficiário, o desvirtuamento deste propósito, que há de comprovar a efetiva aplicação dos recursos recebidos em investimentos, conforme definido nos instrumentos de concessão, para poder usufruir o benefício do artigo 443 do RIR/99.

A autoridade autuante procedeu ampla e minuciosa análise da legislação referente a cada uma das subvenções recebidas pela contribuinte, com o intuito de identificar a intenção do subvencionador. A referida autoridade debruçou-se, também, sobre a contabilidade da contribuinte, com o intuito de analisar a efetiva ação do subvencionado, no caso concreto.

Ao final dessa análise, o autuante concluiu, em relação a cada uma das subvenções recebidas, que inexistia a obrigatoriedade de aplicação integral dos recursos obtidos em investimentos no ativo fixo da empresa, razão pela qual não havia como caracterizar tais benefícios como subvenção para investimento. Conseqüentemente, a autoridade autuante classificou todas estas subvenções como de custeio, o que, em última análise, motivou os presentes lançamentos.

Para maior clareza, transcrevo os trechos mais relevantes das análises da autoridade autuante, em relação a cada uma das subvenções recebidas pela contribuinte, fls. 1200-1223:

2.2. Subvenção denominada PRÓ-EMPREGO – SC [...] Percebe-se que o programa catarinense destina-se a empreendimentos relevantes, já instalados ou que venham a se instalar em território catarinense, “que resultem em geração ou manutenção de empregos, bem como os que consolidem, incrementem ou facilitem exportações e importações”. É de se notar que a lei não vincula a concessão do benefício à necessidade de investimento em novas instalações ou equipamentos, mas se atém sempre à geração de emprego e renda. Por óbvio uma das formas de se atingir tal objetivo é a instalação ou ampliação de instalações, mas não há obstáculo que o mesmo seja atingido, por exemplo, pelo aproveitamento de capacidade ociosa. Nesta linha, o parágrafo 1º recém transcrito cita “projetos de implantação, expansão, reativação, modernização tecnológica”. No caso, a “reativação” pode implicar, simplesmente, na utilização da capacidade ociosa da empresa beneficiária.

Mesmo na hipótese da beneficiária resolver realizar investimentos para atingir os propósitos da lei do PRÓ-EMPREGO, é importante destacar que não há atrelamento do valor do benefício fiscal ao montante investido. Assim, não há nenhum obstáculo na legislação para que uma empresa beneficiária possa receber, por exemplo, R\$ 100 milhões a título de subvenção PRÓ-EMPREGO, tendo aplicado apenas R\$ 20 milhões na modernização de seu parque industrial, desde que crie os empregos e gere renda conforme os compromissos assumidos na concessão do benefício.

Tal conclusão se infere dos critérios econômicos que devem ser observados na concessão do benefício, definidos no artigo 3º da Lei 13.992, restritos a metas de geração de empregos e de faturamento:

[...] As demais disposições da lei sob análise também não fazem qualquer menção sobre a necessidade de aplicação dos recursos em investimentos projetados.

Tampouco a sua regulamentação, na forma do Decreto nº 105 de 2007, do estado de Santa Catarina.

[...] [...] não há qualquer determinação relativa à exigência de aplicação dos recursos subvencionados em projetos de investimento. A única obrigação assumida pela CIA HERING relativa à aplicação dos recursos está definida nos seguintes itens do Ato DIAT nº 133/2008:

4. O enquadramento no Programa Pró-Emprego fica condicionado ao compromisso de contribuição financeira para o Fundo Pró-Emprego, criado pela Lei Complementar nº 249, de 15 de julho de 2003, equivalente a dois inteiros e cinco décimos por cento do valor mensal da exoneração tributária decorrente do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 8º, inciso III, combinado com o seu § 6º, inciso II, e no art. 10, do Decreto nº 105, de 14/03/07, durante a vigência do enquadramento.

5. O enquadramento no Programa Pró-Emprego fica condicionado ao compromisso de contribuição financeira para o Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior, criado pela Lei Complementar nº 375, de 30 de janeiro de 2007, equivalente a dois por cento do valor mensal da exoneração tributária decorrente do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 8º, inciso III, combinado com o seu § 6º, inciso II, e no art. 10, do Decreto nº 105, de 14/03/07, durante a vigência do enquadramento.

Como se observa, as duas únicas aplicações obrigatórias dos recursos subvencionados estão desvinculadas de qualquer investimento por parte da empresa.

[...] A análise global da legislação estadual do PRÓ-EMPREGO e de todos os documentos apresentados permitem concluir que tais investimentos não estão vinculados diretamente à subvenção recebida, na forma de crédito fiscal de ICMS. Como dito, podem até ser instrumento para os objetivos almejados, quais sejam a geração de emprego e renda.

[...] Portanto, as condições postas para o creditamento não traz qualquer vínculo com a necessidade de investimento por parte da beneficiária.

Não há também a obrigação da aplicação do valor deste benefício em investimentos específicos. A propósito, não há qualquer definição neste sentido, podendo a beneficiária dar qualquer destinação ao subsídio recebido, sem qualquer condição para esta utilização ou necessidade de prestação de contas.

Tampouco há um teto para o valor total a ser creditado no período de vigência do benefício fiscal, restringindo-o, por exemplo, a valores previamente investidos.

Assim, embora a contribuinte até tenha se comprometido a aplicar recursos em investimentos, quando do ingresso no PRÓ-EMPREGO, não há qualquer exigência da aplicação da subvenção, pela CIA HERING, em tais investimentos. Tanto a lei como o decreto catarinenses, e até mesmo o respectivo ato concessório, não vinculam o valor da redução de tributos proporcionados pelo programa ao valor de investimentos no ativo do beneficiário.

Não havendo a obrigatoriedade de aplicação integral dos recursos em investimentos no ativo fixo da empresa, não há como caracterizar o benefício como subvenção para investimento.

Ao contrário, além de não haver esta obrigatoriedade, o programa condiciona a manutenção do benefício à conversão de parcela dele (4,5%) em depósito no Fundo Pró-Emprego e no Fundo de Apoio à Manutenção e ao Desenvolvimento da Educação Superior (conforme os itens 4 e 5 do Ato DIAT nº 133/2008, transcritos neste relatório).

Ou seja, mesmo se a contribuinte assim o desejasse, há vedação expressa para a aplicação integral dos recursos em projetos de investimento.

Assim, não resta dúvida que a subvenção denominada PRÓ-EMPREGO classifica-se como de custeio.

2.3. Subvenção denominada PROADI – RN O benefício fiscal em tela foi concedido pelo estado do Rio Grande do Norte, sendo impossível classificá-lo como subvenção para investimento, por vários motivos que serão aqui discutidos.

A característica mais emblemática desta impossibilidade é a discrepância entre o valor recebido pela empresa em virtude deste programa e o total investido por ela no estado potiguar.

Enquanto foram aplicados pouco mais de R\$ 20 milhões no decorrer de 14 anos (2000 a 2013), a empresa auferiu, até o ano de 2013, receitas de subvenção de R\$ 63,5 milhões.

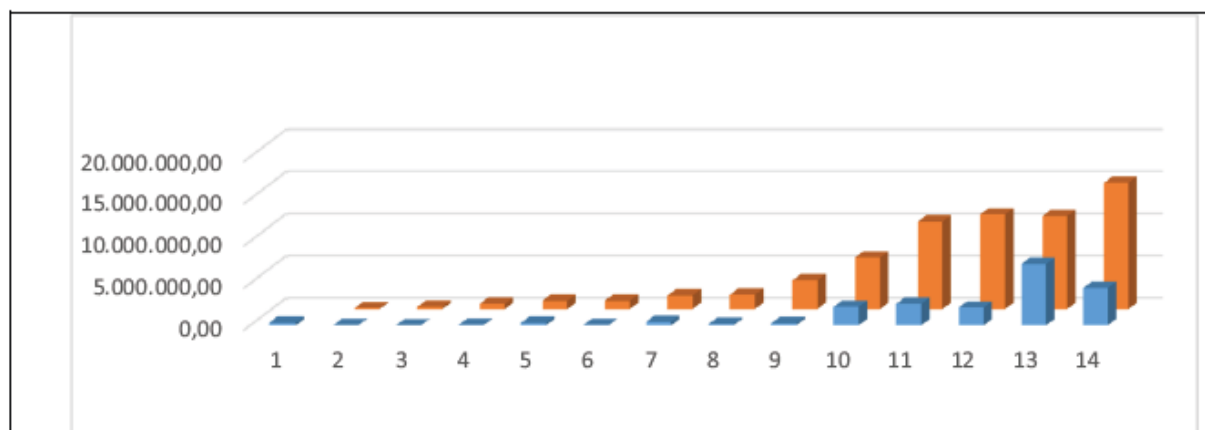
Tais informações foram fornecidas pela própria contribuinte, quando do atendimento aos quesitos 4.2 e 4.5 do Termo de Intimação Fiscal 09, e estão resumidas na tabela a seguir:

Tabela 1: Comparação entre os valores anuais investidos pela contribuinte para a instalação da unidade fabril beneficiária do incentivo PROADI e os valores anuais recebidos do estado do RN a título deste incentivo:

Ano	Valores Anuais		Valores Acumulados	
	Valor investido	Subvenção recebida	Valor investido	Subvenção recebida
2000	294.516,70		294.516,70	0,00
2001	41.199,19	121.765,26	335.715,89	121.765,26
2002	53,12	276.028,79	335.769,01	397.794,05
2003	59.077,66	628.424,94	394.846,67	1.026.218,99
2004	297.113,65	994.282,91	691.960,32	2.020.501,90
2005	49.690,04	1.001.697,35	741.650,36	3.022.199,25
2006	413.785,56	1.627.436,49	1.155.435,92	4.649.635,74
2007	151.147,07	1.726.290,88	1.306.582,99	6.375.926,62
2008	244.531,21	3.416.131,36	1.551.114,20	9.792.057,98

Ano	Valores Anuais		Valores Acumulados	
	Valor investido	Subvenção recebida	Valor investido	Subvenção recebida
2009	2.206.514,41	6.115.042,12	3.757.628,61	15.907.100,10
2010	2.569.261,55	10.369.729,58	6.326.890,16	26.276.829,68
2011	2.114.725,57	11.226.296,33	8.441.615,73	37.503.126,01
2012	7.285.148,85	11.034.389,06	15.726.764,58	48.537.515,07
2013	4.446.597,94	15.009.262,16	20.173.362,52	63.546.777,23

O gráfico a seguir permite uma melhor visualização da discrepância existente entre os valores anuais de investimento e da subvenção recebida:



No gráfico acima, cada período corresponde a um ano, onde o período inicial corresponde a 2000 e o período 14 corresponde a 2013. Como se observa, o valor investido pela empresa (colunas azuis) é muito inferior ao valor da subvenção recebida (colunas marrons).

[...]Como se vê, não há qualquer vinculação de que os valores recebidos a título de subvenção sejam aplicados em investimentos. Ao contrário, o próprio estado do Rio Grande do Norte esclarece, no citado Ofício 115, que a aplicação dos recursos é livre.

Também não há qualquer vinculação entre o limite da subvenção a ser concedida pelo estado com investimentos porventura efetuados ou compromissados pela beneficiária.

[...]A ausência de limites vinculados ao valor investido acabou por produzir a situação expressa na tabela 1 anterior deste termo, onde as receitas auferidas pela CIA HERING em virtude desta subvenção são o triplo do valor aplicado pela empresa no estado do Rio Grande do Norte no projeto beneficiário do incentivo PROADI.

Assim, a subvenção recebida do estado do RN não apresenta nenhuma das características necessárias para ser classificada como subvenção para investimento.

Não há intenção do subvencionador de que os recursos sejam destinados para investimento. Ao contrário, há um investimento prévio recompensado por uma renúncia de ICMS por parte do estado, superior, inclusive, ao valor investido.

Tampouco há a necessária aplicação em investimentos dos recursos recebidos na forma da subvenção, fato cabalmente demonstrado na tabela 1 deste relatório, já que a subvenção recebida apenas nos três anos fiscalizados é em muito superior a todo investimento feito contribuinte no decorrer de 14 anos.

2.4. Subvenção denominada PRODUZIR – GO Tampouco este benefício contém características de subvenção para investimento: destina-se, comprovadamente, ao financiamento de capital de giro da contribuinte, em valores muitas vezes superiores aos investimentos fixos efetuados, previamente, pela contribuinte no estado.

[...]

Trata-se de benefício semelhante ao PROADI – RN, voltado para empresa que venha a realizar projeto econômico de interesse do estado de Goiás, conforme definido no artigo 5º do Decreto.

Dentre os benefícios definidos no âmbito do PRODUZIR, interessa à presente auditoria a modalidade de financiamento com base no imposto que o beneficiário tiver de recolher ao estado de Goiás, conforme artigo 21 e seguintes do decreto goiano.

Conforme o artigo 23 deste mesmo decreto, o financiamento pode ser de até 73% do imposto que o beneficiário tiver que recolher ao estado de Goiás. Citado artigo impõe limite ao valor financiado, conforme o seguinte inciso:

II – o montante global do financiamento, que deve ser utilizado em parcelas mensais, fica limitado:

1. O valor do investimento fixo total, excetuado o terreno, multiplicado pelo coeficiente de prioridade para o projeto, somado com o montante do capital de giro estimado para um ano;

Tal determinação já afasta qualquer possibilidade de se classificar tal subvenção como de investimento. Ora, o valor concedido terá sempre em seu bojo a pretensão de financiar o capital de giro da empresa, pelo período de um ano.

Não há como se querer classificar capital de giro como investimento.

Mesmo a parte do limite vinculada ao investimento fixo total não pode ser entendida como vinculação da aplicação do subsídio, pelas razões a seguir expostas.

Primeiramente, o investimento é, em regra, anterior ao financiamento, já que o estabelecimento tem que estar produzindo, uma vez que o valor do subsídio é proporcional ao imposto estadual devido.

Em segundo lugar, o limite tem por base o valor do investimento fixo multiplicado por um coeficiente de prioridade. Assim, o valor investido é apenas um dos critérios de mensuração do valor a ser concedido, não significando que o valor do subsídio tenha de ser obrigatoriamente investido, ou mesmo sirva para ressarcir investimentos previamente realizados.

[...] [...] no caso em tela, não há qualquer obrigação assumida pela contribuinte quanto à aplicação da subvenção recebida, já que a legislação então vigente não trazia tal restrição. Logo, não há também, sob este prisma, como considerar o valor recebido como subvenção para investimento.

[...] Em resumo: a empresa comprova investimentos inferiores a R\$ 7 milhões, e recebe crédito de R\$ 68,5 milhões, a ser usufruído na forma de desconto do ICMS devido (73% de seu valor), até a data limite de 31/10/2018. A título de subvenção, recebe um desconto de até 100% do saldo devedor deste financiamento.

[...]

A situação consolidada em 2014 mostra que os investimentos fixos previstos e efetivamente comprovados são da ordem de 10 milhões de reais, em valores corrigidos. Tal investimento vem sendo realizado pela CIA HERING desde 1998, sendo que o crédito aberto em contrapartida pelo estado de Goiás, para financiamento de capital de giro da contribuinte neste período, já chega a quase R\$ 200 milhões. Por fim, a contribuinte obtém descontos de até 100% do saldo devedor anual deste financiamento, sendo que, no período fiscalizado tal desconto foi efetivamente de 100%, a exceção do período compreendido entre 04/2012 e 03/2013, onde chegou a 95%. Desta forma, a subvenção recebida do estado do Goiás não apresenta características que lhe permita ser classificada para investimento.

Os recursos são expressamente destinados ao financiamento do capital de giro da contribuinte, e autorizados em montantes várias vezes superior aos investimentos fixos previamente realizados pela contribuinte no estado goiano.

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, de fls. 1.219/1.383, que aduziu os seguintes argumentos:

Inconformada, a fiscalizada apresentou Impugnação às fls. 1577/1615, em que refuta os seguintes pontos:

1) Foi correta a escrituração das subvenções para investimentos, nos termos do item 29 do CPC 07. Afirmou, outrossim, que o item 30 do citado Pronunciamento afirma

que “ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas”, ou seja, é aceitável reconhecer as subvenções tanto como “Outras Receitas” ou como “Dedução da Despesa Relacionada”. A forma de escrituração adotada pela contribuinte estaria de acordo com a Lei nº 11.941/09, que em seu artigo 18, I estabelece que a pessoa jurídica deverá “reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta de resultado pelo regime de competência”. Sustentou, outrossim, que ao reverter posteriormente tais valores para a Reserva de Incentivos Fiscais, o montante das subvenções não foi distribuído de modo algum aos acionistas da companhia;

2) As subvenções apropriadas pela contribuinte preenchem todos os requisitos necessários para caracterizá-las como subvenções para investimento. No entender da impugnante, a caracterização da subvenção para investimento depende da análise (i) da intenção do subvencionador, (ii) da efetiva ação do subvencionado, (iii) da lei que instituiu a subvenção. Neste sentido, citou precedentes do CARF e da CSRF, os quais rechaçaram a interpretação restritiva do Parecer Normativo CST 112/78, consolidando o entendimento de que as contrapartidas às subvenções para investimento não precisam, necessariamente, estar relacionadas a investimentos em ativo imobilizado. Com base nestas premissas, a impugnante analisou individualmente cada uma das subvenções recebidas dos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Norte e Goiás;

3) Em relação ao Programa Pró-Emprego, apresentou extensa análise da legislação que previu a concessão da referida subvenção. Buscou demonstrar que a impugnante cumpriu todas as metas estabelecidas no citado programa. Fez referência a julgados do CARF da CSRF, os quais reconheceram que é “absolutamente clara a natureza de subvenção de investimento” do benefício fiscal estabelecido no âmbito do Programa Pró-Emprego, da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina;

4) Também apresentou extensa análise da legislação referente ao Programa PROADI, do Estado do Rio Grande do Norte., concluindo que as contrapartidas exigidas no âmbito do citado Programa não se restringem ao investimento no ativo imobilizado, exigindo-se também a geração de empregos, a realização de investimentos em materiais e a geração de receitas anuais da empresa e de ICMS;

5) Também realizou a mesma espécie de argumentação em relação ao Programa PRODUIR, do Estado de Goiás. Especificamente em relação a este Programa, afirmou que no período fiscalizado (de 2011 a 2013), a contribuinte recebeu subvenções no valor de R\$ 5.184.678,93, ao mesmo tempo em que investiu R\$ 7.889.797,82 no ativo imobilizado de sua fábrica em Anápolis – GO. Assim, concluiu que, além do citado Programa Produzir reunir todas as características de uma subvenção para investimento, teriam sido cumpridas pela contribuinte todas as contrapartidas previstas no aludido Programa;

6) Caso assim não se entenda, requereu a impugnante que sejam consideradas como subvenções para investimento, no mínimo, a parcela desta subvenções que efetivamente tenha sido aplicada pela contribuinte em seu ativo imobilizado (valores descritos no Anexo 10);

7) Considerando que as subvenções recebidas eram subvenções para investimento, o art. 21, I da Lei nº 11.941/09 (vigente no período fiscalizado) é categórico ao afastar os valores recebidos do âmbito de incidência do PIS e da COFINS. Em defesa do seu entendimento, mencionou jurisprudência do CARF;

8) *Não é juridicamente possível a exigência das multas isoladas, por insuficiência de recolhimento de antecipações de IRPJ e CSLL, após o encerramento dos respectivos anos-calendário. Neste sentido, também mencionou jurisprudência do CARF e CSRF;*

9) *Defendeu a impossibilidade de cumulação da multa de ofício (art. 44, I da Lei nº 9.430/96) com a multa isolada (art. 44, II, “b”, da referida Lei), pois tal fato representaria dupla punição por uma única infração. Neste sentido, fez referência à Súmula CARF nº 105;*

10) *Por fim, defendeu a não incidência dos juros de mora (SELIC) sobre a multa de ofício, consoante precedente da CSRF.*

Em julgamento realizado em 24 de março de 2017, a 3ª Turma da DRJ/FNS, considerou improcedente a Impugnação apresentada e prolatou o acórdão 07-39.470, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Para ser considerada como subvenção para investimento, o benefício fiscal deve ser concebido e formalizado, desde seu princípio, com este propósito específico, claramente delineado em sua legislação de regência e nos atos concessórios. Ausente tal comprovação, deve-se tratar o benefício recebido como subvenção corrente, aplicando-se a regra geral, prevista no art. 392 do RIR/99, que determina a inclusão do valor das subvenções correntes na base de cálculo do IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Aplica-se aos lançamentos referentes à CSLL, PIS e COFINS o mesmo que restou decidido em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

MULTA DE OFÍCIO. CUMULATIVIDADE COM MULTA ISOLADA
Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas. Conseqüentemente, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, II, “a” (com a redação dada pela Lei 11.488/07), pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º da Lei 9.430/96. A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, razão pela qual é legítima a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Tal exigência, além de

amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A contribuinte apresentou recurso voluntário às fls. 3692/3748, intempestivo, reiterando os argumentos apresentados em sede de impugnação, e atendo-se aos seguintes pontos principais:

- Das Nulidades:

- Da Necessidade de novo julgamento pela DRJ de Florianópolis/SC - Da destituição do mandato de julgador;

- Do Irregular exercício do cargo de presidente de turma - da ausência de poderes para presidir a sessão de julgamento; do prazo para o exercício do cargo de presidente;

- Da nulidade de intimação da recorrente do acórdão recorrido;

- Da nulidade do Acórdão recorrido - ausência de análise dos documentos carreados aos autos;

- Do mérito:

- Da correta escrituração das subvenções para investimento;

- Do preenchimento dos requisitos para caracterização das subvenções para investimento;

- Programa Pró-Emprego - Estado de Santa Catarina

- Programa PROADI - Estado do Rio Grande do Norte

- Programa PRODUIR - Estado de Goiás

- Da não tributação das subvenções pelo PIS e pela COFINS;

- Da impossibilidade da exigência das multas isoladas após o encerramento do ano-calendário;

- Da impossibilidade de cumulação de multa de ofício com as multas isoladas;

- Da não incidência de juros de mora (selic) sobre a multa de ofício;

Recebi os autos por sorteio em 16/03/2018.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

Conheço do Recurso Voluntário especificamente com relação à arguição de tempestividade.

A recorrente foi intimada da decisão de da DRJ/FNP, via Domicílio Tributário Eletrônico - DTE em 10/04/2017, fls. 3656/3670.

Posteriormente, diante da não apresentação de Recurso Voluntário, nos 30 dias seguintes ao da intimação, a Seção de Controle e Acompanhamento Tributário SACAT emitiu o Termo de Perempção em 22/05/2017, fls. 3671, determinando o encaminhamento dos autos à PGFN caso não tenha havido o pagamento amigável do débito.

Dessa forma, não havendo o pagamento, foi enviada a Carta Cobrança, cuja ciência, da mesma forma, via DTE, se deu em 05/07/2017, ao que o recorrente apresentou o Recurso Voluntário, em 18/07/2017, às fls. 3692/3748.

Posteriormente, mediante Despacho Decisório, de fls. 3670/3671 e 3672, a mesma Seção - SACAT, negou seguimento ao Recurso Voluntário proposto, ao que foi devidamente intimada, via DTE.

Diante disso, a Recorrente impetrou, em 04/08/2017, Mandado de Segurança 2012944-20.2017.04.7205/SC com pedido liminar de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ao argumento de que os advogados não haviam sido devidamente intimados, e que fosse determinado o recebimento do respectivo Recurso Voluntário. A liminar foi indeferida, e foi interposto Agravo de Instrumento, com pedido de antecipação de tutela, ao qual foi igualmente indeferido.

Em 11/09/2017, a recorrente novamente impetrou Mandado de Segurança 5014949-15.2017.4.04.7205/SC, com mesmo pedido liminar, requerendo a remessa do Recurso Voluntário para a análise do CARF, diante do ato coator que negou o seguimento.

Assim, o pedido de liminar foi deferido, com base no art. 35 do Decreto nº 70.235/72, que diz que o recurso voluntário, mesmo perempto, será encaminhado ap órgão de segunda instância, que julgará a perempção:

Contudo, segundo a dicção do artigo 35 do Decreto nº 70.235/72, "*O recurso [voluntário], mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância [CARF], que julgará a perempção*". Sendo assim, falece competência à autoridade coatora para negar seguimento ao recurso interposto, ainda que o considere manifestamente intempestivo. Eventuais normas infralegais que permitam tal juízo de admissibilidade pelo Delegado da Receita Federal esbarram na dicção do citado dispositivo legal, que não deixa margem à pretendida delegação de competência. Neste sentido, a jurisprudência de ambas as Turmas especializadas do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PEREMPÇÃO. ENVIO PARA O CARF. PROSSEGUIMENTO DO FEITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO DÉBITO TRIBUTÁRIO ATÉ DECISÃO ADMINISTRATIVA FINAL. Ainda que não se adentre no mérito da intimação administrativa, a solução do presente recurso deve considerar a aplicabilidade do art. 35 do Decreto nº 70.235/72. O recurso, mesmo que não atenda a um dos elementos essenciais formais, como no caso a tempestividade, deve ser recebido pela repartição e encaminhado para o órgão competente para julgamento, que é o CARF, o qual, nos termos do art. 35 do Decreto nº 70.235/72, tem a competência, inclusive, para reconhecer a existência da perempção. Até que haja julgamento do recurso voluntário, ou, pelo menos, que eventual (in)tempestividade seja analisada pelo órgão de segunda instância (CARF), deve o crédito tributário ficar com a exigibilidade suspensa, por força do que dispõe o art. 151, III, do Código Tributário Nacional. (TRF4, AG 5002343-70.2016.404.0000, SEGUNDA TURMA, Relator CLÁUDIA MARIA DADICO, juntado aos autos em 31/03/2016)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE. ARTIGO 35 DO DECRETO 70.235. Embora considerado intempestivo o recurso voluntário interposto na via administrativa deve ser encaminhado ao CARF para apreciação da perempção. (TRF4 5004979-11.2014.404.7200, PRIMEIRA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 15/08/2014)

Assim, os autos chegaram a este CARF, com a determinação do Juízo para que analisemos a questão relacionada à perempção, levantada em sede de preliminar no recurso Voluntário.

E nestes termos, não vejo outra razão se não a de considerar o Recurso Voluntário intempestivo. Como dito, a intimação via DTE, ocorreu no dia 10/04/2017, a apresentação do recurso se deu em 18/07/2017, em que pese a argumentação da defesa de que o advogado não foi intimado.

Nos Processos Administrativos Fiscais que tratam da constituição de crédito tributário, a matéria pertinente ao oferecimento de recursos administrativos foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 33 concedeu ao sujeito passivo o prazo de 30 dias, contados da

data em que for feita a intimação da decisão, para o oferecimento, ao órgão julgador de 2ª instância, de recurso voluntário.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Da leitura do Decreto nº 70.235/72, temos que a ciência de atos processuais ao sujeito passivo poderá ser realizada, dentre outras formas, pessoalmente, 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. O ato de ciência em foco pode, igualmente, ser levado a cabo por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, assim considerado o endereço postal por ele fornecido à administração tributária para fins cadastrais. E ainda, a notificação eletrônica, conforme disciplina o Decreto 70.235/72:

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 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)(grifos nossos)

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) (grifos nossos)

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:

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

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) (grifos nossos)

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

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

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

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) (grifos nossos)

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

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

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 expresse 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)

§7º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional não tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, os respectivos autos serão remetidos e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

§9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

O Domicílio Tributário Eletrônico foi regulamentado pela portaria SRF 259/2006, que trata como uma caixa Postal virtual, mediante acesso ao e-CAC, via *site* da RFB. A intimação eletrônica, e sua respectiva prova se dará mediante o envio ao domicílio tributário do sujeito passivo, sendo considerado como tal a Caixa Postal a ele atribuída, desde que expressamente autorizado pelo próprio sujeito passivo.

É certo que houve a adesão pelo recorrente por este meio. Ademais, todas as intimações anteriores foram realizadas por esta forma, inclusive a impugnação em 1º instância foi apresentada após a intimação via DTE.

Ademais, os meios de intimação previstos no Decreto nº 70.235/72 não estão sujeitos a qualquer ordem de preferência, conforme assim determina o §3º do art. 23 do mesmo decreto.

No que tange à intimação adicional do advogado, o Decreto não faz qualquer menção, e sim a exigência da intimação do sujeito passivo, já que no processo administrativo fiscal, a presença do advogado é opcional, e não há dúvida de que a intimação foi efetivamente realizada no dia 10/04/2017.

Assim, devidamente intimado o contribuinte da decisão da DRJ, há de se ratificar a perempção de fls. 3671.

Dessa forma, voto por conhecer do Recurso Voluntário na parte que trata da intempestividade do recurso voluntário apresentado, para negar-lhe provimento.

Ressalte-se, aqui, que foi levantada da tribuna, pelo recorrente, questão que poderia ser considerada de ordem pública e dessa forma devesse ser analisada pelo Colegiado.

No seu entendimento, com a edição da LC 160/17, norma que tratou dos benefícios de ICMS como a matéria tratada no mérito, por ser superveniente, e de ordem pública, não estaria sujeita à preclusão temporal.

O Colegiado, em sua maioria, entendeu que em razão da intempestividade, que foi reconhecida por unanimidade, o Colegiado não é competente para analisar qualquer

Processo nº 13971.721593/2016-81
Acórdão n.º **1301-003.161**

S1-C3T1
Fl. 3.938

matéria que não fosse a questão da tempestividade. Nenhuma porta se abriu para a sua análise, inclusive para aplicação do art. 493 do NCPC.

Ademais, entendeu, também o Colegiado, em sua maioria, que as nulidades alegadas pelo recorrente não seriam de ordem pública, como seria a decadência, e assim serem conhecidas de ofício pelo Colegiado.

Assim, não foi analisada qualquer questão além da tempestividade.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênia aos Doutos Conselheiros para, aderindo à conclusão pelo não conhecimento do Recurso Voluntário, nos termos do voto da Ilustre Relatora, justificar a razão do conhecimento de ofício das questões relativas à:

- a) aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 ao presente caso;
- b) alegação de nulidade da decisão recorrida por incompetência da autoridade prolatora.

Frise-se, inicialmente, que a presente declaração de voto versa apenas sobre o **conhecimento** de tais questões, não entrando no enfrentamento meritório.

Da mesma forma, é preciso frisar que a preclusão pode se dar de diversas formas no âmbito dos processos judiciais e administrativos - temporal, lógica ou consumativa - tendo como principal efeito o encerramento de um direito da parte. No presente caso, verificou-se a preclusão temporal quanto a apresentação de novas alegações em razão da intempestividade do Recurso Voluntário.

É preciso frisar, entretanto, que existem situações em que mesmo diante da preclusão quanto às alegações recursais, em razão da matéria apontada ou sob certas circunstâncias estabelecidas na legislação, é possível a apresentação de novas questões de fato e de direito, ou mesmo o conhecimento delas, *ex officio*, pelo julgador.

Quanto ao primeiro item, trata-se de legislação superveniente à interposição do Recurso Voluntário do contribuinte, cuja aplicação retroativa sem impõe em razão de sua natureza interpretativa.

Trata-se de questão nova, não existente à época do RV, tampouco à época da autuação fiscal, com patente capacidade de afetar a decisão de mérito do presente processo. Tal situação se adequa, em nosso entender, ao art. 16, §4º, "b" do Decreto 70.235/72, que afasta a preclusão temporal para alegações de direito superveniente:

Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Ainda nessa linha, sequer seria necessária a alegação do contribuinte para a matéria ser conhecida, à luz da alteração do regime de conhecimento de questões supervenientes pelo Código de Processo Civil de 2015, em seu art. 493, *verbis*:

*Art. 493. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento do mérito, **caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte**, no momento de proferir a decisão.*

Parágrafo único. Se constatar de ofício o fato novo, o juiz ouvirá as partes sobre ele antes de decidir.

É importante frisar que tal dispositivo, por força do art. 15 do NCPC, tem aplicação **supletiva** ao processo administrativo fiscal, por não conflitar com qualquer das regras existentes tanto no Decreto 70.235/72, quanto na Lei nº 9.784/99 (diferentemente da aplicação subsidiária, que pressupõe a existência de lacuna prévia a ser colmatada).

Desse modo, entendo que essa questão deva ser conhecida pelo Colegiado, com fulcro no art. 15 c/c art. 493, ambos do CPC/2015.

Quanto ao segundo item, relativo ao pleito de nulidade por decisão de autoridade incompetente, trata-se de situação distinta.

Trata-se, evidentemente, de hipótese de nulidade e, portanto, matéria sujeita ao conhecimento de ofício por parte do Colegiado, a qualquer tempo e a despeito da ausência de alegação (ressaltando que a matéria foi alegada no RV). Nos termos do art. 59, I do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

Nessa linha, as questões que envolvam nulidade podem e devem ser conhecidas de ofício pelo julgador, conforme art. 63, §2º da Lei nº 9.784/99:

Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

I - fora do prazo;

II - perante órgão incompetente;

III - por quem não seja legitimado;

IV - após exaurida a esfera administrativa.

§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

Como se vê, o dispositivo trata especificamente dos casos em que o recurso não deve ser conhecido, e.g. intempestividade, autorizando à autoridade administrativa conhecimento de ofício da matéria que ensejou a nulidade apontada.

Ademais, tal proceder não é estranho ao CARF, a exemplo do decidido no Acórdão nº 3402-003.988, em 29/03/2017, em voto da Ilustre Conselheira Thais de Laurentiis, cuja eloquente ementa enuncia o seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS IOF

Ano-calendário: 2008, 2009

INTEMPESTIVIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Configurada a intempestividade da peça recursal, interposta após decorrido o prazo de 30 dias contados da ciência da decisão de primeira instância, nos termos dos artigos 33 e 42, I, do Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal PAF), não é possível o conhecimento do recurso voluntário.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

Por se tratar de matéria de ordem pública, a decadência pode ser conhecida de ofício pelo julgador, a qualquer tempo do processo.

Como se vê, a despeito da intempestividade do Recurso Voluntário, o Colegiado não se furtou de analisar a questão de ordem pública posta pelo patrono durante o julgamento.

Desse modo, também voto por conhecer de ofício a preliminar de nulidade da decisão da DRJ arguida, nos termos do art. 63, §2º da Lei nº 9.784/99.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto