



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

Processo nº 11516.721435/2012-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.286 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2017
Matéria PIS/COFINS
Recorrente BRF BRASIL FOODS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

CONCOMITÂNCIA. IDENTIDADE ENTRE O OBJETO DISCUTIDO NA INSTÂNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. EXISTÊNCIA. RENÚNCIA A VIA ADMINISTRATIVA.

Implica renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, nos termos da Súmula CARF n. 1.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DILIGÊNCIA. ARTS. 145 E 146 DO CTN. CRITÉRIO JURÍDICO. ALTERAÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Como se sabe, incumbe à autuada comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99. Também não se desconhece que as diligências são instrumentos de que dispõe o julgador para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes.

Nessa esteira, no caso concreto, a diligência foi determinada pelo Colegiado para análise pela fiscalização da escrituração da contribuinte a fim de verificar se as alegações apresentadas pela recorrente seriam mesmo elementos capazes de modificar ou extinguir a autuação.

Com efeito, os fatos apurados na diligência devem ser considerados no julgamento na medida em que possam ser úteis para a análise das alegações da recorrente com potenciais efeitos de extinguir ou reduzir os valores da autuação. Tudo em conformidade com a prerrogativa, dada ao julgador pelo art. 145, I do CTN, de alterar o lançamento em face de defesa administrativa oferecida pelo sujeito passivo, sem se olvidar que eventual exoneração total ou parcial do crédito tributário deverá também observar o princípio da legalidade e da verdade material.

Não prospera a tese da recorrente de ofensa ao art. 146 do CTN, seja porque as parcelas de IRRF que deixaram de ser exoneradas dizem respeito somente aos valores estornados a serem excluídos da autuação, não envolvendo as demais partes do lançamento, em conformidade com o art. 145, I do CTN e com os princípios da legalidade e da verdade material; seja porque a contribuinte não havia relatado antes à autoridade lançadora que as receitas informadas para a base de cálculo das contribuições eram líquidas de IRRF.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para retificar o lançamento de acordo com a base de cálculo definida pela fiscalização na diligência. Vencidos os Conselheiros Thais de Laurentiis Galkowicz, Cássio Schappo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designada redatora, na parte em que a relatora restou vencida, a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. Declarou-se impedido o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro. Em seu lugar participou do julgamento o Conselheiro Cássio Schappo.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente em exercício.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

(Assinado com certificado digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Florianópolis/SC, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança de Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), consubstanciada no auto de infração em questão (fatos geradores ocorridos em 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007), compreendendo principal e juros de mora, mas sem adição de multa de ofício, em razão de os créditos terem sido constituídos com a exigibilidade suspensa.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do acórdão recorrido *in verbis*:

Do Relatório Fiscal

A autoridade fiscal inicialmente informa: que a contribuinte em 2007, quando seu nome empresarial ainda era Perdigão S/A., era uma holding e que seus resultados provinham basicamente das equivalências patrimoniais das empresas investidas, além de receitas de juros sobre capital próprio oriundos destes investimentos em outras pessoas jurídicas; que de acordo com as informações prestadas pela contribuinte, as contrapartidas das receitas de juros sobre capital próprio foram contabilizadas a débito da conta contábil 114801 (Razão Analítico, fls. 117 a 124).

Relata que a contribuinte foi regularmente intimada a demonstrar os juros sobre capital próprio recebidos. E que, em resposta, esta informou que impetrou Mandado de Segurança com pedido de antecipação de tutela cujo pedido versava sobre a exclusão dos juros sobre capital próprio das bases de cálculo da contribuição para o PIS e Cofins, não cumulativas, e que, embora as decisões de mérito de 1ª e 2ª instâncias houvessem denegado a segurança, houve a impetração de medida cautelar na qual obteve a suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante apresentação de fiança bancária (doc. fls. 04 a 10). Acrescenta que esta informação foi confirmada no processo administrativo fiscal nº 15791.003000/200673 (doc. fls. 219 a 250).

Como fundamento no inciso I do parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 5.442/2005, afirma que as receitas de juros sobre capital próprio são tributáveis pelas contribuições em tela. Conclui que, assim, os créditos tributários referentes aos valores das contribuições incidentes sobre tais receitas, com a exigibilidade suspensa, foram constituídos a fim de prevenir a decadência e que, para cumprir a decisão judicial mencionada, o foram sem a imposição de multa de ofício, conforme determinado pelo art. 63 da Lei nº 9.430/1996.

Impugnação

A título de preliminar, a recorrente, inicialmente traz jurisprudência administrativa e excertos doutrinários para embasar o entendimento de que não é adequada a interpretação dada ao disposto no artigo 38, da Lei nº 6.830/1980, pelo Ato Declaratório Normativo Cosit nº 3, de 14/12/1996, no sentido de que a propositura de ação judicial pelo contribuinte, mesmo que anterior à autuação fiscal, implica renúncia à esfera administrativa.

E, alternativamente, pede o sobrestamento do julgamento do presente processo administrativo, até que seja proferida decisão judicial de mérito definitiva, considerando que é possível que o processo judicial seja extinto sem julgamento do mérito, hipótese em que, caso antes tenha sido presumida a renúncia à esfera administrativa, a discussão acerca da exigência tributária não terá sido apreciada em qualquer esfera, seja na judicial ou na administrativa.

No mérito, com fulcro na Lei nº 9.249/1995, alega que os juros sobre capital próprio possuem a mesma natureza jurídica dos dividendos, “já que estão caracterizados pelo lucro”, e que, portanto, nos termos do art. 1º, § 3º, V, alínea “b”, das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, não cumulativas.

Contesta, por fim, que o valor de R\$ 33.375.931,86 lançado para competência dezembro de 2007 estaria errado. Afirma que, como se pode observar pela análise do anexo razão analítico, os montantes de R\$ 15.399.500,01 e R\$ 9.973.681,85 foram lançados a débito e em seguida a crédito na conta nº 114801 (fls. 124), de modo que o saldo da referida conta é R\$ 8.002.750,00, conforme expressamente consignado nos referidos registros contábeis.

Sobreveio então o Acórdão 0731.324, da 4ª Turma da DRJ/FNS, negando provimento à impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2007

AÇÃO JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. COINCIDÊNCIA DE MATÉRIAS. RENÚNCIA AO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. EXIGÊNCIA DEFINITIVA.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial, antes ou posteriormente a lançamento fiscal, com o mesmo objeto deste, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, pelo que se reputa definitiva a exigência no âmbito administrativo.

MATÉRIA INCONTESTE.

O julgador administrativo é impedido de manifestar-se em relação a matéria contra a qual o impugnante não se manifestou expressamente, pelo que se reputa definitivo, na esfera administrativa, o lançamento na parte relacionada a tal matéria

Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário a este Conselho no qual, alega, em síntese e de acordo com a numeração de tópicos utilizada em seu recurso:

I. Dos fatos.

II – Preliminarmente

II.1 - Da Expressa Impugnação, pela Recorrente, da integralidade do Auto de Infração. Neste ponto inicial, a Recorrente alega que o fato de ter impugnado especialmente o valor de R\$ 33.375.931,86, relativo ao suposto fato gerador realizado em dezembro de 2007, não implica numa imediata conclusão de que tão somente este mês teria sido contestado pela Recorrente.

Cita vários trechos da impugnação que entende não restar dúvidas que o auto de infração foi integralmente impugnado.

II.2 – Da inexistência de renúncia na esfera administrativa e necessidade de sobrestamento do processo administrativo. Aqui a Recorrente traz,

como base o artigo 265, inciso IV, do Código de Processo Civil e ensinamentos de Cândido Rangel Dinamarco, a conclusão de que existe sim norma jurídica que autorize a Autoridade Fiscal a sobrestar o julgamento dos processos administrativos em casos como presente;

III – Do Direito

III.1 – Da iliquidez e incerteza dos autos de infração. Continua a Recorrente, destacando trechos do voto condutor da decisão recorrida para concluir “(..) que fica evidente que a Turma Julgadora pactuou com o procedimento da fiscalização, que por sua vez presumiu, sem aprofundar sua análise no momento da lavratura dos autos de infração originários do presente processo, que a Recorrente teria recebido, a título de JCP, o valor de R\$ 33.375.391,86, e, em razão disso, fez incidir o PIS e a COFINS sobre todo este valor, que representava a receita registrada na conta contábil 114801.”

Também, afirma a Recorrente que os montantes de R\$ 15.399.500,01 e R\$ 9.973.681,85 foram estornados da conta nº 11481 (fls. 124) por jamais terem sido pagos à Recorrente e que está mesma conta é de provisão de JPC a receber e não a receita efetivamente registrada pela Recorrente a este título.

Portanto, afirma que efetivamente a Recorrente recebeu o montante de R\$ 8.002.750,00, o que teria sido identificado pela fiscalização, caso não tivesse presumido que todos os lançamentos feitos à conta 114801 representariam receitas de JCP efetivamente recebidos pela Recorrente.

Assim, entende que não subsiste qualquer dúvida quanto à existência de erro cometido pela fiscalização que resultou na iliquidez e incerteza dos lançamentos objeto do presente processo.

III.2. Da Natureza Jurídica dos Juros Sobre Capital Próprio. Nesse item a Recorrente faz um longo arrazoado para concluir que “resta claro que a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio é a mesma dos dividendos” e coloca que entendimento em sentido contrário caracterizaria verdadeira ofensa ao princípio da legalidade.

III.3. Da não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os juros sobre o Capital Próprio recebido;

Conclui seu recurso pedindo o seu conhecimento e provimento, especialmente o tópico relativo à iliquidez e incerteza dos autos de infração, reformando-se assim a decisão recorrida, com a consequente desconstituição integral dos créditos em questão, em razão da nítida nulidade dos lançamentos. E, subsidiariamente, requer a Recorrente o sobrestamento do presente processo até que seja proferida decisão definitiva nos autos do Mandado de Segurança nº 002675650.2006.4.03.6100.

Já no âmbito deste Conselho, o processo foi baixado em diligência duas vezes pela antiga conselheira relatora.

Na primeira vez, mediante a Resolução n. 3101000.407, de 27 de dezembro de 2014, foi feita a conversão do julgamento em diligência para que a “DRJ efetuasse a revisão da liquidez e certeza da base das contribuições do PIS e da COFINS do mês de dezembro de 2007, diante das provas acostadas aos autos e novas se forem necessárias.”

Tal Resolução ensejou à resposta pelo Presidente da Quarta Turma de Julgamento DRJ/FNS, pelo Despacho de fls 476, colocando ser inusitado demandar tal diligência à instância julgadora *a quo*, e não à unidade fiscalizadora. Expõe que procedimento adotado pelo CARF “subverte o papel das diligências e, por certo, dos órgãos julgadores e de suas autonomias.” Ainda contesta a afirmação da antiga relatora do caso no sentido de que “nada é definitivo nessa fase do julgamento de primeira instância administrativa”. Por fim, conclui:

Por conta destas razões, é que se entende o pedido de diligências aqui em questão como uma demanda por uma verdadeira revisão da decisão de mérito da instância a quo. E, em face disso é que se leva à judiciosa consideração da 1.ª Turma Ordinária da 1.ª Câmara da 3.ª Seção do Carf, os pleitos de que a conversão em diligência objeto da Resolução n.º 3101000.407 seja anulada e que o julgamento seja promovido independentemente de outra manifestação da Quarta Turma da DRJ/Florianópolis/SC (ressalvada, por óbvio, a hipótese de anulação do acórdão de primeira instância por conta de razões que a segunda instância entender justificáveis).

A Recorrente tomou ciência deste despacho, apresentando a petição de fls 480- 482, afirmando que “não pode concordar com a manifestação da D. Autoridade Julgadora a quo”, esperando que a diligência seja cumprida. Porém, deixa consignado que caso assim não entenda o CARF, requer que seja anulada a decisão da DRJ por (i) ter se furtado da analisar os argumentos da Recorrente e as provas acostadas aos autos, que comprovam a iliquidez e incerteza do crédito tributário; (ii) restou comprovado que a Recorrente impugnou expressamente todo o lançamento e não apenas o lançamento referente ao mês de dezembro de 2007, como erroneamente entendeu a DRJ.

Já em 16 de março de 2016, o processo voltou à pauta dessa Turma de Julgamento, dando origem à Resolução n. 3402-000.764, ainda sob a relatoria da Conselheira Valdete Marinheiro, propondo uma nova conversão do “julgamento em diligência agora para a DRF”, de modo que a fiscalização analise todos os documentos contábeis apresentados pela Recorrente, além de eventuais novos esclarecimentos, sobre o lançamento referente ao mês de dezembro de 2007.

O resultado do trabalho requisitado encontra-se no relatório de diligência de fls 532 a 535, do qual destaco os seguintes trechos:

3. Em atendimento à Resolução, encaminhamos ao contribuinte o Termo de Início de Diligência, intimando-o a apresentar as informações, os registros contábeis e demais elementos comprobatórios que entendesse necessários para comprovar suas alegações.

4. Em resposta à intimação, o contribuinte encaminhou os registros contábeis demonstrando os alegados estornos, bem como a Ata da 11ª/2007 Reunião Ordinária do Conselho de Administração da Perdigão Agroindustrial S. A., CNPJ nº 86.547.619/0001-36, que, na época era controlada pela

Perdigão S/A (atual BRF). Nesta ata, está consignado que a Perdigão Agroindustrial decidiu aprovar o pagamento de R\$ 9.415.000,00 de Juros sobre Capital Próprio à sua controladora em 12/2007.

(...)

Diante dos elementos juntados ao processo e dos esclarecimentos e documentos apresentados nesta diligência, é possível dizer que assiste razão em parte ao contribuinte.

8. De fato, diante da apresentação das contrapartidas dos lançamentos contábeis a crédito da conta 114801 Lucros/Dividendos a Receber (partidas dobradas), da Ata de Assembléia e dos esclarecimentos prestados, vê-se que os valores de R\$ 15.399.500,01 e R\$ 9.973.681,85 foram efetivamente estornados, não integrando as receitas sujeitas à incidência de PIS e COFINS. A receita efetivamente recebida, líquida de IRRF, foi de R\$ 8.002.750,00.

9. Pode-se conferir o valor pleiteado a partir das demonstrações financeiras apresentadas pelo contribuinte:

Dividendos e Juros sobre Capital Próprio recebido em 2007 (doc. fls. 17) - R\$ 91.498,00

Dividendos e Juros sobre Capital Próprio recebido em 2007 (líquido de IRRF) - R\$ 77.773,30

Juros sobre Capital Próprio líquido de IRRF até 11/2007 (apurado de ofício)- R\$ 69.770,00

Juros sobre Capital Próprio líquido de IRRF em 12/2007 - R\$ 8.003,30

10. Entretanto, não há dispositivo que permita ao contribuinte incluir na base de cálculo das contribuições somente o valor líquido de IRRF. Não é demais lembrar que, segundo o art. 9º, § 3º, I, da Lei nº 9.249/95, o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre o pagamento de juros sobre capital próprio a pessoa jurídica tributada com base no lucro real é mera antecipação do imposto devido no ajuste anual ou trimestral.

12. Releva destacar que, durante o procedimento fiscal o contribuinte não informou à fiscalização que, na conta contábil apresentada, estavam registrados os valores de JCP líquidos de IRRF. Portanto, o acolhimento parcial do pleito do contribuinte, nos termos do presente relatório, não significa eventual mudança de critério jurídico por parte da Administração Tributária.

11. Diante do exposto, o montante de juros sobre capital próprio a ser considerado na base de cálculo de PIS e COFINS no mês de dezembro de 2007 é o total efetivamente pago, antes do IRRF, ou seja, R\$ 9.415.000,00

A Recorrente, devidamente intimada do conteúdo *retro* transcrito, trouxe aos autos petição de fls 542 a 548, pela qual afirma e requer:

i) que seja provido o seu recurso voluntário não só para excluir da autuação os valores reconhecidamente lançados a maior, em razão do erro na apuração da base de cálculo, mas para que se reconheça a total improcedência dos autos de infração, em razão da sua falta de fundamentação e iliquidez e incerteza (o art. 9º do Decreto 70.235/72 e artigo 142 do CTN). Isto porque a fiscalização entendeu que o valor correto não seria nem o que foi originalmente lançado (R\$ 33.375.931,86), nem aquele apontado como correto pela Recorrente (R\$ 8.002.750,00);

ii) subsidiariamente, seja considerada a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS de R\$ 8.002.750,00 para o mês de dezembro de 2007, pois Sr. Agente Fiscal alterou o critério jurídico para a apuração dos valores tributáveis ao passar a considerar que não seria possível excluir das bases de cálculo do PIS e da COFINS o IRRF retido pela fonte pagadora. A manutenção desse entendimento no presente processo significaria *reformatio in pejus*, vedada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Haja vista que a Conselheira Valdete Marinheiro não mais integra nenhum dos colegiados da 3ª Seção do CARF, o processo foi redistribuído ao Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que, por sua vez, declarou-se impedido de julgá-lo, nos termos do Regimento Interno do CARF. Assim, após nova distribuição, o caso finalmente foi distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relator Thais De Laurentiis Galkowicz

Os requisitos de admissibilidade do processo já foram anteriormente analisados e acolhidos, de modo que passo ao mérito do caso.

1. Sobre a concomitância entre as vias judicial e administrativa

O caso resume-se, basicamente, à verificação de concomitância entre o Mandado de Segurança n. 0026756-50.2006.4.03.6100 e o presente processo administrativo.

Pois bem. Analisando a fundamentação do auto de infração (termo de verificação fiscal de fls 251/252), verifico que a autoridade lançadora deixou claro que o presente lançamento seria apenas para prevenir decadência de débito em discussão no Poder Judiciário.

Nas palavras do auditor fiscal, “a contribuinte informou que impetrou Mandado de Segurança com pedido de antecipação de tutela cujo pedido versava sobre a exclusão dos juros sobre capital próprio das bases de cálculo de PIS e COFINS e que, embora as decisões de mérito de 1ª e 2ª instâncias houvessem denegado a segurança, houve a impetração de medida cautelar na qual obteve a suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante apresentação de fiança bancária (doc. fls. 04 a 10). Esta informação prestada pela contribuinte foi confirmada no processo administrativo fiscal nº 15791.003000/200673 (doc. fls. 219 a 250). (...) Desta forma, não resta alternativa à fiscalização a não ser prevenir a

decadência e constituir de ofício, nos autos de infração anexos, dos quais o presente termo é parte integrante, os créditos tributários de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas de juros sobre capital próprio, com exigibilidade suspensa.”

Com efeito, no caso concreto está evidente a identidade de objetos. Não bastassem os claros elementos apresentados na decisão recorrida, o próprio contribuinte confirma a identidade de objetos em sua Impugnação e em seu Recurso Voluntário, resumindo-se a requerer o reconhecimento da não concomitância porque a medida judicial é anterior à lavratura do auto de infração, trazendo à baila textos doutrinários e decisões antigas, cujo entendimento foi revisto pelos seus órgãos prolatadores.

Por conseguinte, entendo que a defesa administrativa efetivamente não deve ser conhecida no mérito (natureza dos juros sobre capital próprio e a sua exclusão da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS), dada a identidade entre o objeto da ação judicial e o do presente processo. Não poderia ser diferente, afinal, a decisão judicial se sobrepõe à decisão administrativa.

Nesse sentido, o enunciado sumular n. 1 do CARF é hialino:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Cumpre ainda ressaltar que a existência de ordem judicial suspendendo a exigibilidade do crédito implica apenas nessa consequência jurídica na esfera administrativa: impedir o conhecimento da defesa e recursos. Não impede o lançamento do crédito, mas tão somente a instauração e manutenção do contencioso administrativo diante da identidade de discussões nas duas esferas. Obstáculo mesmo representará apenas na fase de cobrança, impedindo a propositura de correspondente execução fiscal. Tudo como consta no artigo 63 da Lei n. 9.430/96 e a Súmula CARF n. 48, *in verbis*:

Súmula CARF nº 48: A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.

Sendo assim, igualmente não procede o pedido da Recorrente de suspensão do processo administrativo enquanto se aguarda a decisão judicial definitiva, mesmo diante de existência de Ação Cautelar (n. 0036913-73.2011.4.03.000),¹ determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

2. Sobre a expressa impugnação da integralidade do auto de infração

Acerca do pedido preliminar de Recorrente de declaração de nulidade da decisão *a quo* por ter equivocadamente afirmado que somente o período de dezembro de 2007 estava impugnado, não lhe assiste razão.

¹ Movida pela Recorrente pois não conseguiu a tutela judicial pretendida no bojo do Mandado de Segurança em questão.

A decisão recorrida tão somente consignou que, afora à questão da iliquidez específica do referido período de apuração, todo o restante dos valores foi impugnado nos mesmos moldes daqueles alinhavados no Mandado de Segurança n. 0026756-50.2006.4.03.6100 e, conseqüentemente, não poderiam ser apreciados em razão da concomitância.

Desse modo, rejeito esta primeira preliminar aventada.

3. Sobre a iliquidez a incerteza dos autos de infração

Consta no Termo de verificação Fiscal que “de acordo com as informações prestadas pela contribuinte, as contrapartidas das receitas de juros sobre capital próprio foram contabilizadas a débito da conta contábil 114801 (doc. fls. 117 a 124) e estão sintetizadas na planilha abaixo, que foi elaborada a partir das informações do razão da conta contábil.” Ou seja, para todo o ano calendário de 2007 foi utilizado o que constava dos livros fiscais da Recorrente para a apuração do *quantum* devido a título de JCP.

Sobre esse ponto, é preciso lembrar a força probatória que possuem os livros e a escrituração contábil das empresas, conforme dispõem os artigos 378 e 379 do Código do Processo Civil (CPC),² bem como o artigo 923 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99),³ elemento que propiciou ao Conselheiro Antonio Carlos Atulim, no Acórdão 3402-002.862, identificar o relacionamento de tal força probatória dos livros com a distribuição do ônus da prova no processo administrativo fiscal, *in verbis*

“Não é demais lembrar que a escrituração contábil goza da presunção de veracidade e legitimidade, a teor do que dispõe o art. 9º, §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

A presunção de veracidade e legitimidade dos registros contábeis opera em dois sentidos. Por um lado, cabe ao fisco o ônus de provar que os lançamentos efetuados não correspondem à realidade, caso pretenda decretar a imprestabilidade da escrituração para fins fiscais. E, de outro lado, cabe ao contribuinte, em caso de inexatidões ou erros eventualmente cometidos, produzir a prova do fato.

Versando este processo sobre autos de infração, o ônus da prova das diferenças apuradas era do fisco. E o fisco se desincumbiu desse ônus, pois não contestou a veracidade e a legitimidade dos registros contábeis e declarações prestadas pelo contribuinte, baseando seu trabalho nos documentos produzidos pelo próprio fiscalizado.

Sendo assim, cabe ao contribuinte o ônus da prova de comprovar que as diferenças não existem ou que estão incorretas, a teor do previsto no art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72.”

² Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 379. Os livros comerciais, que preencham os requisitos exigidos por lei, provam também a favor do seu autor no litígio entre comerciantes.

³ Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

No caso em tela, a fiscalização utilizou os livros e informações apresentadas pela própria Recorrente para a apuração dos valores devidos a título de Contribuição ao PIS e da COFINS, portanto não há que se falar em falta de prova da fiscalização, tampouco de iliquidez e incerteza, como pretende a Recorrente, com fulcro no artigo 9º do Decreto 70.235/72 e artigo 142 do CTN. Ou seja, não há fundamento para qualquer decretação de nulidade do lançamento tributário *in casu*.

O que houve, isto sim, foi a imposição das Contribuições sobre determinados valores indevidos unicamente com relação ao mês de dezembro de 2007 (não quanto aos demais meses do ano calendário), como reconhece a própria autoridade fiscal em seu relatório de diligência (fls 533), do qual destaco o seguinte trecho:

3. Em atendimento à Resolução, encaminhamos ao contribuinte o Termo de Início de Diligência, intimando-o a apresentar as informações, os registros contábeis e demais elementos comprobatórios que entendesse necessários para comprovar suas alegações.

4. Em resposta à intimação, o contribuinte encaminhou os registros contábeis demonstrando os alegados estornos, bem como a Ata da 11ª/2007 Reunião Ordinária do Conselho de Administração da Perdigão Agroindustrial S. A., CNPJ nº 86.547.619/0001-36, que, na época era controlada pela Perdigão S/A (atual BRF). Nesta ata, está consignado que a Perdigão Agroindustrial decidiu aprovar o pagamento de R\$ 9.415.000,00 de Juros sobre Capital Próprio à sua controladora em 12/2007.

5. É oportuno registrar que as contribuições PIS e COFINS incidem sobre as receitas e, de fato, o contribuinte havia registrado, inicialmente, em sua contabilidade uma receita total de R\$ 33.375.931,86 de JCP recebidos em 12/2007. O fato de haver outros lançamentos a crédito na conta 114801 Lucros/Dividendos a Receber não tinham o condão de comprovar - por si só - que se tratava de estorno das receitas inicialmente escrituradas. Poderiam significar, tão somente a transferência do saldo para outra conta contábil.

6. Durante o procedimento fiscal, o contribuinte não logrou comprovar que teria efetivamente estornado as receitas inicialmente registradas na contabilidade. Da mesma forma, a Delegacia de Julgamento entendeu que o contribuinte, na impugnação, não logrou fazer prova de suas alegações, conforme Acórdão de fls. 412 a 417.

7. Entretanto, diante dos elementos juntados ao processo e dos esclarecimentos e documentos apresentados nesta diligência, é possível dizer que assiste razão em parte ao contribuinte.

8. De fato, diante da apresentação das contrapartidas dos lançamentos contábeis a crédito da conta 114801 Lucros/Dividendos a Receber (partidas dobradas), da Ata de Assembléia e dos esclarecimentos prestados, vê-se que os valores de R\$ 15.399.500,01 e R\$ 9.973.681,85 foram efetivamente estornados, não integrando as receitas sujeitas à

incidência de PIS e COFINS. A receita efetivamente recebida, líquida de IRRF, foi de R\$ 8.002.750,00.

Pois bem, embora não possa prosperar o argumento pela nulidade arguido pela Recorrente, tampouco há qualquer cabimento na pretensão fiscal, segundo a qual o valor correto para a base de cálculo do mês de dezembro de 2007 não seria nem o que foi originalmente lançado (R\$ 33.375.931,86), nem aquele apontado como correto pela Recorrente (R\$ 8.002.750,00), mas sim o total de R\$ 9.415.000,00 porque, segundo a novel manifestação fiscal, não se pode retirar o IRRF da base de cálculo das Contribuições, o que foi feito pela companhia no período fiscalizado.

Com efeito, pela comparação entre os fundamentos originais da autuação e os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal quando da apresentação do relatório de diligência, constata-se existir inequívoca alteração dos fundamentos do lançamento tributário.

Tal situação não se coaduna com as hipóteses de revisão de lançamento de ofício traçadas pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional (todas as informações requeridas pela autoridade fiscal foram sempre prontamente prestadas pela Recorrente, não havendo que se falar em qualquer falsidade, erro ou omissão), muito menos com o procedimento necessário de lançamento complementar para cobrança de qualquer agravamento, imposto pelo artigo 18, §3º do Decreto 70.235/1972.⁴

Ademais, trata-se nitidamente de afronta à vedação de alteração de critério jurídico retroativamente no bojo de lançamento tributário contra o mesmo sujeito passivo, estampada no artigo 146 do próprio CTN.

Afinal, inicialmente foi lançado o crédito tributário sob o argumento de que *“é de se destacar que o Decreto nº 5.442/2005 reduziu a ZERO as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, exceto os juros sobre capital próprio (art. 1º, par. ún., inciso I). Assim, as receitas de juros sobre capital próprio auferidas pela contribuinte são tributáveis pra fins de PIS e COFINS.”* (fls 252, no Termo de Verificação Fiscal). Posteriormente a Fiscalização pretende manter a cobrança sobre um diferencial, sob o argumento de que *“não há dispositivo que permita ao contribuinte incluir na base de cálculo das contribuições somente o valor líquido de IRRF. Não é demais lembrar que, segundo o art. 9º, § 3º, I, da Lei nº 9.249/95, o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre o pagamento de juros sobre capital próprio a pessoa jurídica tributada com base no lucro real é mera antecipação do imposto devido no ajuste anual ou trimestral.”* (fls 532, do Relatório de Diligência).

Delimitando o que seria passível de mudança no âmbito do lançamento tributário, a doutrina é uníssona no sentido de que *“o erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o erro de fato; nunca o erro de direito.”*⁵

⁴ Sobre o tema, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López esclarecem que: “11.44. Auto de Infração Complementar – Agravamento Ao comentar o artigo 15, parágrafo único, discorremos sobre o agravamento da exigência por auto de infração complementar e os limites à revisão de ofício do lançamento pela autoridade administrativa. Já vimos também, que agravar, do latim *aggravare* significa tornar pior, mais grave, mais pesado, exacerbar. Luiz Henrique Barros de Arruda²⁷⁶ escreve, com muita propriedade, que “O termo agravar, na acepção do Decreto nº 70.235/72, não significa apenas tornar a exigência mais onerosa, mas compreende também modificar os argumentos que a suportam ou seus fundamentos, a exemplo do que requer a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, nos termos do artigo 18, parágrafo terceiro.” Só quem pode constituir o crédito tributário por meio do lançamento é quem possui a competência para, em exames posteriores, realizados no curso do processo, verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, proceder ao agravamento da exigência fiscal (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, 2004, p.262).

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, p. 445..

Embora haja enorme debate sobre a tal segregação entre “erro de fato” e “erro de direito”, é precisa a verificação de Luis Eduardo Schoueri no sentido de que quando o aplicador do Direito vê no mesmo fato características que antes não foram relevantes para a interpretação a seu respeito, levando a uma nova valoração jurídica desse mesmo fato, estar-se-á diante do erro de direito e, portanto, da limitação imposta pelo artigo 146 do CTN.⁶

Não há dúvida que é justamente sobre tal hipótese que nos debruçamos nesse caso.

Se a autoridade fiscal não aprofundou o trabalho de levantamento dos valores lançados nos livros da Recorrente no momento do lançamento tributário, trazendo ao mundo jurídico simplório auto de infração motivado em poucas linhas, com um único argumento para sua sustentação, não cabe agora fazer tentativa de salvar o lançamento tributário por interpretação diversa (nova valoração jurídica dos fatos que sempre estiveram presentes no caso) sem motivo jurídico e fático para tanto. Inclusive, nesse sentido decidiu este Colegiado no Acórdão n. 3402-002.987.

4. Dispositivo

Ex positis, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que a base de cálculo utilizada para a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS referente a dezembro de 2007 seja o montante de R\$ 8.002.750,00.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 534.

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

Na sessão de julgamento do presente processo ousei divergir da Ilustre Relatora no que concerne à tese de que teria havido alteração de critério jurídico no lançamento na diligência efetuada pela fiscalização, tendo sido acompanhada por outros Conselheiros no meu posicionamento.

Como se sabe, incumbe à autuada, em contraposição ao lançamento, comprovar a existência de eventual elemento modificativo ou extintivo da autuação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99. No caso, a recorrente alegou que deveria ser excluído da base de cálculo das contribuições os montantes estornados de R\$ 15.399.500,01 e R\$ 9.973.681,85 da conta nº 11481.

Também não se desconhece que as diligências são instrumentos de que dispõe o julgador para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes.⁷ Nessa esteira, a diligência foi determinada por este Colegiado para análise pela fiscalização da escrituração da contribuinte a fim de verificar se as alegações apresentadas pela recorrente seriam mesmo elementos capazes de modificar ou extinguir a autuação, de forma que, certamente, em benefício processual da própria recorrente.

Com efeito, os fatos apurados na diligência devem ser considerados no presente julgamento na medida em que possam ser úteis para a análise das alegações da recorrente com potenciais efeitos de extinguir ou reduzir os valores da autuação. Tudo em conformidade com a prerrogativa, dada ao julgador pelo art. 145, I do CTN, de alterar o lançamento em face de defesa administrativa oferecida pelo sujeito passivo, sem se olvidar que eventual exoneração total ou parcial do crédito tributário deverá também observar o princípio da legalidade e da verdade material.

No caso sob análise, concluiu a fiscalização na diligência que:

(...)

8. De fato, diante da apresentação das contrapartidas dos lançamentos contábeis a crédito da conta 114801 Lucros/Dividendos a Receber (partidas dobradas), da Ata de Assembléia e dos esclarecimentos prestados, vê-se que os valores de R\$ 15.399.500,01 e R\$ 9.973.681,85 foram efetivamente estornados, não integrando as receitas sujeitas à incidência de PIS e COFINS. A receita efetivamente recebida, líquida de IRRF, foi de R\$ 8.002.750,00.

(...)

10. Entretanto, não há dispositivo que permita ao contribuinte incluir na base de cálculo das contribuições somente o valor líquido de IRRF. Não é demais lembrar que, segundo o art. 9º, § 3º, I, da Lei nº 9.249/95, o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre o pagamento de juros sobre capital próprio a pessoa jurídica tributada com base no lucro real é

⁷ Decreto nº 70.235/72:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

*mera antecipação do imposto devido no ajuste anual ou trimestral*⁸

12. Releva destacar que, durante o procedimento fiscal o contribuinte não informou à fiscalização que, na conta contábil apresentada, estavam registrados os valores de JCP líquidos de IRRF. Portanto, o acolhimento parcial do pleito do contribuinte, nos termos do presente relatório, não significa eventual mudança de critério jurídico por parte da Administração Tributária.

11. Diante do exposto, o montante de juros sobre capital próprio a ser considerado na base de cálculo de PIS e COFINS no mês de dezembro de 2007 é o total efetivamente pago, antes do IRRF, ou seja, R\$ 9.415.000,00.

(...)

Dessa forma, a fiscalização na diligência, observou que os valores estornados informados pela recorrente eram líquidos de IRRF, razão pela qual entendeu que não poderia excluir da autuação as parcelas dos valores estornados relativa ao IRRF, vez que tais parcelas integram a base de cálculo das contribuições à mingua de qualquer dispositivo legal que as exclua da receita bruta.

Pelo que se observa, a fiscalização na diligência nada mais fez do que atender ao princípio da legalidade e da verdade material na análise do que deveria ser excluído da autuação em face do recurso do sujeito passivo.

Ademais, na feitura do lançamento não houve qualquer pronunciamento da autoridade fiscal no sentido de as parcelas de IRRF integrariam ou não a base de cálculo das contribuições e, conforme se esclareceu na diligência, a contribuinte não havia informado antes à fiscalização autuante que, "na conta contábil apresentada, estavam registrados os valores de JCP líquidos de IRRF".

Dessa forma, não prospera a tese da recorrente de ofensa ao art. 146 do CTN, seja porque as parcelas de IRRF que deixaram de ser exoneradas dizem respeito somente aos valores estornados a serem excluídos da autuação, não envolvendo as demais partes do lançamento, em conformidade com o art. 145, I do CTN e com os princípios da legalidade e da verdade material; seja porque a contribuinte não havia relatado antes à autoridade lançadora que as receitas informadas eram líquidas de IRRF.

⁸ Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

...

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

...

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

Assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para que a base de cálculo utilizada para a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS, referente a dezembro de 2007, seja o montante de R\$ 9.415.000,00, conforme apurado na diligência.

É como voto.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada